



T.C.

KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ VE
KARLILIK İLİŞKİSİ**

Hazırlayan

**Kazım ESER
064201011003**

İŞLETME ANABİLİM DALI

İŞLETME BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman

Yrd.Doç.Dr. Rabia ÖZPEYNİRCİ

Karaman-2009

ÖNSÖZ

Artan rekabet koşulları, müşteri isteklerinin ön plana çıkması, belirsizlikler ve diğer etmenler nedeniyle işletmelerin karlılıklarına etki eden etmenlerde bazı değişiklikler meydana gelmiştir. Bu değişen etmenleri dikkate almayan işletmelerin karlılıklarında önemli derecede düşüşler görülmüştür. Bu bağlamda, yeni yönetim ve maliyet muhasebesi kavramları ortaya çıkmıştır. Bu kavramlardan biri de stratejik maliyet yönetimidir.

Bu tez, konaklama işletmelerinde stratejik maliyet yönetimlerinin etkilerini görebilmek amacıyla kaleme alınmıştır. Şüphesiz ki, konaklama sektörü ekonominin lokomotif konumunda olan sektörlerden biridir. Bu sektör de çeşitli etmenlerden etkilenerek karlılığın düşmesiyle karşı karşıya kalmaktadır. Rekabet koşulları ve maliyetler gibi etmenlerden çok çabuk etkilenmektedir. Biz tezin birinci bölümünde konaklama işletmelerini, ikinci bölümünde stratejik maliyet yönetimini ele aldık, stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarından Hedef Maliyetleme sisteminin etkilerini de çalışmamız kapsamında açıklamaya çalıştık.

Bu tezin yazılması esnasında, değerli vakitlerini, yoğun mesaisine rağmen ayıran değerli hocam Yrd. Doç. Dr. Rabia ÖZPEYNİRCİ'ye ve katkılarından dolayı Yrd. Doç. Dr. Mehmet İNCE ve Yrd. Doç. Dr. Selda BAŞARAN ALAGÖZ hocalarıma teşekkürlerimi sunarım.

Kazım ESER

Karaman, Ekim 2009

ÖZET

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ VE KARLILIK İLİŞKİSİ

Hızlı bir değişimin ve rekabetin olduğu günümüz dünyasında işletmelerin başarıya ulaşma şartları zorlaşmıştır. Dünyadaki değişimlerden çok çabuk etkilenen konaklama işletmelerinde de başarıya ulaşma şansı azalmıştır. Günümüzde bu sektörde de yaşanan rekabet hızlanarak devam etmektedir. Bu tez ise, artan rekabet ve bilinçli müşteri profilinin geliştiği ortamda konaklama işletmelerinin stratejik maliyet yönetimi kapsamında karlılıklarını araştırmak amacıyla hazırlanmıştır. Tez çerçevesinde, konaklama işletmeleri ve stratejik maliyet yönetimi incelenmiş ve stratejik maliyet yönetimlerinden Hedef Maliyetleme sisteminin karlılığa etkisine son bölümde yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Konaklama İşletmeleri, Stratejik Maliyet Yönetimi, Karlılık.

ABSTRACT

STRATEGIC COST MANAGEMENT AND ITS CONNECTION WITH PROFITABILITY IN HOSPITALITY ENTERPRISES

In a world where there are fast changes and competitions the conditions of achieving success for enterprises have become harder. The chance of hospitality enterprises' achieving success which is affected by the world changes has also decreased. Competition in this sector has been continuing by accelerating. This thesis has been prepared to find out the profitability in the scope of the strategic cost management of the hospitality enterprises in the media of increasing competition and improving the profile of the conscious costumer. Within the frame of this thesis, hospitality enterprises and strategic cost management have been examined and the effect of target costing system on the profitability, one of the elements of strategic cost management, has been given in the final section.

Key Words: Hospitality Enterprises, Strategic Cost Management, Profitability.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖNSÖZ.....	i
TÜRKÇE ÖZET.....	ii
YABANCI DİLDE ÖZET.....	iii
TABLolar LİSTESİ.....	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TURİZM KAVRAMI KAPSAMINDA KONAKLAMA SEKTÖRÜ

1.1.TURİZMİN TANIMI.....	3
1.2.TURİZMİN ÖZELLİKLERİ	4
1.3.TURİZM ENDÜSTRİSİ	5
1.3.1Turizm Endüstrisinin Bölümleri	7
1.3.2.Turizm Endüstrisinin Yapısı	7
1.4.TURİZMİN SINIFLANDIRILMASI	8
1.4.1.Turistin Geldiği Yere Göre Turizm	8
1.4.1.1.İç Turizm	8
1.4.1.2. Dış Turizm (Uluslar arası Turizm)	9
1.4.1.2.1Aktif Dış Turizm	9
1.4.1.2.2.Pasif Dış Turizm	9
1.4.2.Turist Sayısı Açısından Turizm	9
1.4.2.1.Bireysel (Ferdi) Turizm	9
1.4.2.2.Kitle Turizmi	10

1.4.2.3.Grup Turizmi	10
1.4.3.Katılanların Amacına Göre Turizm	10
1.4.3.1.Deniz Turizmi	10
1.4.3.2.Sağlık Turizmi ve Termal (Kaplıca) Turizmi	10
1.4.3.3.Yat Turizmi	11
1.4.3.4.Mağara Turizmi	11
1.4.3.5.Dağ Turizmi	11
1.4.3.6.Tarım (Çiftlik) Turizmi	11
1.4.3.7.Av Turizmi	12
1.4.3.8.Golf Turizmi	12
1.4.3.9.Karavan Turizmi	12
1.4.3.10.Toplantı Turizmi	12
1.4.3.11.İnanç Turizmi	13
1.4.3.12.Kültür Turizmi	13
1.4.3.13.Botanik Turizmi	13
1.4.3.14.Yayla Turizmi	13
1.4.3.15.Kuş Gözlemciliği	13
1.4.3.16.Akarsu-Rafting Turizmi	13
1.4.4. Seçilen Zaman Açısından Turizm	14
1.4.5. Katılanların Yaşına Göre Turizm	14
1.4.5.1. Gençlik Turizmi	14
1.4.5.2. Orta Yaş (Yetişkin) Turizmi	14
1.4.5.3. Üçüncü Yaş Turizmi	15
1.4.6. Katılanların Sosyo-Ekonomik Durumlarına Göre Turizm	15

1.4.6.1.Sosyal Turizm	15
1.4.6.2.Selektif (Lüks) Turizm	15
1.5. KONAKLAMA İŞLETMELERİ	15
1.5.1.Konaklama İşletmelerinin Ölçek Bakımından Sınıflandırılması	17
1.5.1.1. Çok Küçük Konaklama İşletmeleri	17
1.5.1.2. Orta ve Küçük Ölçekli Konaklama İşletmeleri	18
1.5.1.2.1. Orta ve Küçük Ölçekli Konaklama İşletmelerinin Üstünlükleri.....	18
1.5.1.2.2. Orta ve Küçük Ölçekli Konaklama İşletmelerinin Zayıf Yönleri	19
1.5.1.3. Büyük Ölçekli Konaklama İşletmeleri	19
1.5.1.3.1. Büyük Ölçekli Konaklama İşletmelerinin Üstünlükleri ..	19
1.5.1.3.1.1.Büyük Ölçekli Konaklama İşletmelerinin Finansal Üstünlükleri	20
1.5.1.3.1.2.Büyük Ölçekli Konaklama İşletmelerinin Satın Alma Gücü Bakımından Üstünlükleri.....	21
1.5.1.3.1.3.Büyük Ölçekli Konaklama İşletmelerinin Tüketici Piyasasına Girme ve Reklam Yapma Bakımından Üstünlükleri	21
1.5.1.3.1.4.Büyük Ölçekli Konaklama İşletmelerinin Yönetim Bakımından Üstünlükleri	22
1.5.1.3.2.Büyük Ölçekli Konaklama İşletmelerinin Zayıf Yönleri...	23
1.5.2. Konaklama Amacına Göre Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması	24
1.5.2.1.Kaplıca İşletmeleri	25

1.5.2.2.Sayfiye İşletmeleri	25
1.5.2.3.Kongre Amaçlı İşletmeler	25
1.5.2.4.Dağ ve Spor Amaçlı İşletmeler	25
1.5.3.Bulundukları Yere Göre Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması	25
1.5.3.1.Havaalanı, Liman ve İstasyon İşletmeleri	26
1.5.3.2.Kent Merkezindeki İşletmeler	26
1.5.3.3.Tatil Köyleri	26
1.5.4.Faaliyet Sürelerine Göre Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması	26
1.5.4.1.Devamlı İşletmeler	26
1.5.4.2.Mevsimlik İşletmeler	26
1.5.5.Sunulan Hizmet Çeşidine Göre Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması.	27
1.5.6. Mülkiyet Durumuna Göre Konaklama İşletmeleri.....	27
1.5.7.Uygulanan Fiyat Düzeyine Göre Konaklama İşletmeleri	27
1.5.8.Hukuki Özelliklerine Göre Konaklama İşletmeleri	27
1.5.8.1.Belediye Belgeli Konaklama İşletmeleri	27
1.5.8.2.Turizm İşletme Belgeli Konaklama İşletmeleri	28
1.5.8.2.1.Bir Yıldızlı Oteller	28
1.5.8.2.2.İki Yıldızlı Oteller	29
1.5.8.2.3.Üç Yıldızlı Oteller	29
1.5.8.2.4.Dört Yıldızlı Oteller	29
1.5.8.2.5.Beş Yıldızlı Oteller	30
1.5.9.Diğer Konaklama İşletmeleri	31
1.5.9.1.Özel Belgeli Konaklama İşletmeleri	32
1.5.9.2.Motel	32

1.5.9.3.Tatil Köyü	32
1.5.9.4.Pansiyon	32
1.5.9.5.Kamping	32
1.5.9.6.Apart Otel	33
1.5.9.7.Hostel	33
1.5.9.8.Gezer Otel (Karavan)	33
1.5.9.9.Oberj (Dağ Evi)	33
1.5.9.10.Botel	34
1.5.10.Turistik Olmayan Konaklama Tesisleri	34
1.6.KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN ÖZELLİKLERİ	34
1.7.TURİZMİN VE KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN EKONOMİK ETKİLERİ	36
1.7.1.Turizmin İstihdam Üzerindeki Etkisi	39
1.7.2.Turizmin Milli Gelir Üzerine Etkisi	40
1.7.3.Turizmin GSMH İçindeki Yeri	41
1.8.TURİZMİN VE KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN TÜRKİYE EKONOMİSİNDEKİ YERİ VE YILLARA GÖRE DAĞILIMI	42
1.9. KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE FİNANS TEKNİKLERİ	43
1.9.1.Turizm İşletmelerinde Finansman	44
1.9.1.1.Turizm İşletmelerinde Başvurulan Finansman Yöntemleri	44
1.9.1.1.1.Özkaynaklar	44
1.9.1.1.2.İpotek Kredileri	45
1.9.1.1.3.Finansal Kiralama Yöntemi	46
1.9.1.1.4.Kısa Dönemli Ticari Kredi	47
1.9.1.1.5.Satma ve Geri Kiralama Yöntemi	47

1.9.1.1.6. Condominium Yöntemi	48
1.9.1.1.7. İmtiyaz Sistemi (Franchising)	48
1.9.1.1.8. Kamu Kesimi Tarafından Sağlanan Kolaylıklar ve Krediler.....	49

İKİNCİ BÖLÜM

STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ VE KARLILIK

2.1. MALİYET YÖNETİMİ VE GELİŞİMİ	51
2.1.1. Maliyet Yönetiminin Gelişimi	52
2.1.2. Maliyet Yönetimi Kavramı	55
2.2. MALİYET YÖNETİMİNDEN STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNE	58
2.3. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ SÜRECİ	60
2.3.1. Stratejik Maliyet Yönetimi İle Stratejik Yönetim Arasındaki İlişki	62
2.3.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Temel Özellikleri	63
2.3.3. Stratejik Maliyet Yönetimi İle Geleneksel Yönetim Muhasebesinin Kıyaslanması	65
2.3.4. Stratejik Maliyet Yönetiminin Sacayağı	66
2.3.4.1. Değer Zinciri Analizi	67
2.3.4.1.1. Değer Zinciri Faaliyetlerini Tanımlamak	67
2.3.4.1.2. Değer Katan Her Bir Faaliyetteki Maliyet Etkenlerini Belirlemek	68
2.3.4.1.3. Sürdürülebilir Rekabetçi Avantaj (Sustainable Competitive Advantage) Yakalamak.....	68
2.3.4.1.3.1. Maliyet Etkenlerini Rakiplerden Daha İyi Kontrol Etmek	68

2.3.4.1.3.2.Değer Zinciri Bileşimini Yeniden Kurmak (Değer Zincirini Yeniden Yapılandırmak (Reconfigure The Value Chain))	69
2.3.4.2.Stratejik Pozisyon Alma	70
2.3.4.2.1.Maliyet Liderliği	70
2.3.4.2.2.Mamul Farklılaştırma	71
2.3.4.3.Maliyet Etkenleri Analizi	71
2.4.STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ YAKLAŞIMLARI	74
2.4.1.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	74
2.4.2.Hedef Maliyetleme	77
2.4.3.Tam Zamanında Maliyetleme	80
2.4.4.Yaşam Boyu Maliyetleme	84
2.4.5.Kaizen Maliyetleme	86
2.5.KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE YÖNETİM PLANLAMASI AÇISINDAN STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ	89
2.6.KAR, KARLILIK, STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ VE KARLILIK İLİŞKİSİ.	94
2.6.1. Kar Kavramı	94
2.6.2. Karlılık	96
2.6.3. Karlılığı Etkileyen Faktörler	97
2.6.4. Karlılık Oranları	99
2.6.4.1. Yatırıma Göre Karlılığı Gösteren Oranlar	100
2.6.4.2. Satışlara Göre Karlılığı Gösteren Oranlar	101
2.6.4.3. Finansal Yükümlülüğü Karşılama Gücüne Göre Karlılığı Gösteren Oranlar	103

2.6.5. Stratejik Maliyet Yönetimi ve Karlılık İlişkisi	103
--	-----

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SERMAYE PİYASASI KURULUNA KAYITLI HALKA AÇIK ANONİM ŞİRKET STATÜSÜNDEKİ BİR KONAKLAMA İŞLETMESİNE (NET TURİZM TİCARET VE SANAYİ A.Ş.) İLİŞKİN UYGULAMA

3.1. UYGULAMANIN ÖNEMİ VE AMACI.....	106
3.2. UYGULAMANIN KAPSAMI.....	107
3.3. UYGULAMANIN SINIRLILIKLARI.....	107
3.4. UYGULAMANIN METODOLOJİSİ.....	110
3.5. GRUP'UN TANITIMI, İNCELENMESİ VE İSTATİSTİKİ BİLGİLER.....	111
3.5.1. Grup'un Organizasyonu ve Faaliyet Konusu.....	112
3.5.2. Grup'un Mali Yapısı.....	112
3.5.2.1. Stokların Değerlemesinde Benimsenen Muhasebe Politikaları ve Kullanılan Maliyet Hesaplama Yöntemleri.....	113
3.5.3. Stratejik Maliyet Yönetimi ve Karlılık Bağlamında Oran Analizi.....	115
SONUÇ.....	143
KAYNAKÇA.....	146
EKLER	

TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa No.

Tablo 1.1. : Turizm Endüstrisinin Bölümleri.....	7
Tablo 1.2. : Turizmin Türkiye Ekonomisindeki Yeri ve Yıllara Göre Dağılımı.....	43
Tablo 2.1. : Geleneksel Yönetim Muhasebesi ve Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarının Karşılaştırılması.....	66
Tablo 2.2. : Geleneksel Maliyetleme İle Hedef Maliyetlemenin Karşılaştırması.....	79
Tablo 3.1. : Grup'un Bağlı Ortaklıkları	109
Tablo 3.2. : Grup'un Bağlı Ortaklıklardaki Payı	109
Tablo 3.3. : Grup'un İştirakleri	110
Tablo 3.4. : Grup'un İştiraklerdeki Payı.....	110
Tablo 3.5. : Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.'nin 2008-2004 Yılları Arasındaki Konaklama Gelirleri	110
Tablo 3.6. : Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş. Ortaklık Yapısı (31 Aralık 2008).....	112
Tablo 3.7. : Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.'ye Ait Stokların Toplam Kayıtlı Değerleri ve İşletmeye Uygun Şekilde Sınıflandırılmış Bazda Ayrı Ayrı Tutarları.....	114
Tablo 3.8. : Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.'ye Ait Yıllara Göre Ticari Malların Detayı	114
Tablo 3.9. : Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.'ye Ait Yıllara Göre Satışların Maliyeti..	115
Tablo 3.10. : Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.'nin Yıllara Göre Karın Ölçülmesinde ve Değerlendirilmesinde Kullanılan Oranları.....	116
Tablo 3.11. : Yıllar İtibariyle Türkiye'ye Gelen Turist Sayısı ve Turizm Geliri.....	117
Tablo 3.12. : Yıllar İtibariyle Türkiye'deki Turizm İşletme Belgeli Tesisler.....	117
Tablo 3.13. : Yıllar İtibariyle Türkiye'de Ortalama Doluluk Oranları ve Ortalama Kalış	

Süreleri.....	118
Tablo 3.14 : Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.'nin Yıllar İtibariyle Satış Maliyetleri, Giderleri ve Satış Gelirleri.....	118

GİRİŞ

Rekabetin artması, küresel değişimler ve teknolojinin hızlı bir şekilde değişmesi, günümüzde işletmeleri pazarlardaki yerlerini koruyabilmeleri ve kar hedeflerini gerçekleştirerek, bu hedeflerinin sürekliliğini sağlayabilmeleri için yeni teknikler geliştirmeye mecbur bıraktığı söylenebilir.

İşletmeler satış hedefleri, üretim hedefleri, kapasite verimlilik çalışmaları ve dolayısıyla işletme gelir ve gideri arasında denge sağlama gibi değişik hedeflerini belirleyip, bu hedefleri tutturabilmeleri için tarihsel bilgilerin doğru bir şekilde elde edilmesi, bunların iyi analiz edilip atılacak adımların doğru tespit edilmesi gerekmektedir.

Maliyete ilişkin bilgilerin raporlanması sistemine dayanan muhasebe sistemi yerini, maliyetlerin planlanması, yönetimi ve düşürülmesinde önemli rol oynayan maliyet yönetimi kavramına bırakmıştır.

Yaşanan hızlı değişim karşısında, işletme yöneticilerinin başarılı olabilmeleri için, karşılaşılabileceği tehditler ve fırsatlar hakkında önceden bilgi sahibi olmaları, zayıf ve üstün yönlerini bilmeleri ve alacakları tedbirler konusunda öngöründe bulunmaları gerekmektedir. Bu nedenle, gerek dünyada gerekse ülkemizde stratejik yönetimin önemi giderek artmaktadır.

Stratejik yönetim, değişim hızı oldukça yüksek olan çevre koşullarına adaptasyonu kolaylaştırdığı gibi, geleceğe yönelik en iyi alternatiflerin belirlenmesini ve bunları dikkate alarak karar almayı sağlar (Yılmaz, 2008).

Stratejiye sahip olmayan bir işletme, amaçlarını açıkça saptayamaz. Amaçlarını açıkça saptayamadığı için, yeni girişimleri göremez ve bu girişimlere öncü olabilecek fırsatlardan yoksun kalır. Ayrıca, önceden hiçbir hazırlık ve plan yapmadan, kararlarını günlük bilgiler üzerine kurdukları için, piyasadaki basit dalgalanmalardan ve tehlikelerden

de, yani tehditlerden büyük ölçüde etkilenirler.

Bu çalışmanın birinci bölümünde, turizm ve konaklama işletmeleri anlatılmaya çalışılmış, turizm ve konaklama işletmelerinin ekonomiye etkileri ve konaklama işletmelerinin finansman teknikleri hakkında kısaca bilgi verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, öncelikle maliyet yönetimi ve gelişimi, stratejik maliyet yönetimi incelenmiştir. Daha sonra tek tek stratejik maliyet yönetimi yaklaşımları incelenmiş, karlılık ve karlılığın stratejik maliyet yönetimi ile ilişkisi hakkında bilgi verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, sermaye piyasasına kayıtlı halka açık anonim şirket statüsünde ve faaliyetleri arasında konaklama işletmeciliği de bulunan Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş. incelenmiştir. Anılan işletmenin İMKB'ye ibraz etmiş olduğu 2008-2004 yılları arasındaki konsolide finansal tabloları ve bunlara ait dipnotlardan faydalanılarak karlılık oranları tespit edilmiştir. Bulunan karlılık oranları bilimsel çerçeve içerisinde yorumlanmış ve daha sonra araştırmanın neticesinde araştırmaya konu edilen Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.'nin geleneksel maliyetleme sistemi yerine stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarından Hedef Maliyetleme sistemini kullanması durumunda karlılığının daha da artacağı sonucuna varılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TURİZM KAVRAMI KAPSAMINDA KONAKLAMA SEKTÖRÜ

1.1. TURİZMİN TANIMI

Turizmin evrensel kabul görmüş bir tanımı yoktur. Zira, bir turist ve turizm endüstrisinin nelerden oluştuğu hala tartışma konusudur.

Turizm kelimesinin anlamını tanımlamaya çalışırken dikkat edilecek ilk unsur; hareket ve geri dönüş olayıdır (Sezgin, 1995: 3).İngilizce’ deki ‘touring’ ve ‘tour’ deyimlerinden türeyen bu kelimenin kökenini Latince’ de dönme hareketini ifade eden "tornus" sözcüğü oluşturmaktadır. "Tour" dairesel bir hareketi, bazı site ve yörelerin ziyaretini, iş ve eğlence amacıyla yapılan yer değiştirme hareketini ifade etmektedir. "Touring" deyimini ise, zevk için yapılan, eğitsel ve kültürel özellikler gösteren seyahatler için kullanılır (Akat, 1997: 1-3). Türkçe’ de ise "seyyah" kelimesi "turist", "seyahat" kelimesi ise "turizm" deyimlerinin karşılığıdır. Her ne kadar "turist", "turizm", "turistik" kavramları ilk kez İngilizler tarafından kullanılmışsa da ana dilimize bu deyimler, Fransızca’ dan gelip yerleşmiş ve tutunmuşlardır (Özdemir, 1992: 19).

Turizmin ilk tanımı 1905 yılında E. Guyar-Freuler tarafından yapılmıştır. Yazdığı bir kitapta Freuler modern turizmi, gittikçe artan dinlenme ve hava değişimi ihtiyacına, doğal güzelliklerin aranmasına ve duyulan zevke, ticaretin ve endüstrinin gelişmesine, ulaştırma araçlarının mükemmelleşmesi sonucu olarak insan topluluklarının çeşitli ilişkiler kurmalarına dayanan, çağımızın önemli bir olayıdır, şeklinde tanımlamıştır (Çoruh, 1979: 8).

Öznesini insanın teşkil ettiği turizm şimdiye kadar birçok uzman ve bilim adamı tarafından tanımlanmaya çalışılmıştır. Ancak bugüne kadar en çok sözü edilen ve OECD tarafından da benimsenen tanım Walter Hunziker’ in 1941 yılında yaptığı tanımdır.

Bu tanıma göre turizm, para kazanma amacına dayanmayan ve devamlı kalış biçimine dönüşmemek kaydıyla, yabancıların bir yerde konaklamalarından ve bir yere seyahatlerinden doğan olay ve ilgilerin tümüdür (Ürger, 1992: 10).

Çok yönlü bir olay ve sektör olarak turizm, insanların sürekli konutlarının bulunduğu yer dışında, sürekli olarak yerleşmemek üzere; serbest bir ortam içinde, iş, sağlık, dinlenme, eğlence, vb. şeyleri, yaptıkları seyahatleri, gittikleri yerlerde 24 saati aşan ya da o yerin bir konaklama tesisinde en az bir geceleme süresiyle konaklamalarından ortaya çıkan iş ve ilişkileri kapsayan bir tüketim olayıdır. Sosyal bir olay, ağır, bütünleşmiş bir hizmet ve kültür sektörüdür (Özdemir, 1992: 19).

6086 sayılı Turizm Endüstrisini Teşvik Kanununun 36. Maddesinde de turizm, yerleşmek niyeti olmaksızın hava tebdili yapmak, tedavi edilmek, eğlenip dinlenmek gibi maksatlarla kültür ya da sanat hareketleri nedeniyle toplu ya da tek olarak yapılan seyahatlerdir şeklinde tanımlanmaktadır (Özdemir, 1992: 19-20).

1.2. TURİZMİN ÖZELLİKLERİ

Kavramsal olarak turizm olayının beş temel özelliği bulunmaktadır. Bunlar: (Engin, 2005: 5)

— Turizm, bir dizi olay ve ilişkiler bütünüdür. Bu olaylar ve ilişkiler biri tarafından belirlenemez,

— Bu olaylar ve ilişkiler, çeşitli yerlere seyahat eden insanların hareketlerinden ve konaklamalarından kaynaklanır. Bu özellik, konunun bir dinamik boyutu -seyahat- ile statik boyutu -konaklama-olduğunu ortaya koymaktadır,

— Seyahat ve konaklama, normal olarak yaşanan ve çalışılan yerlerin dışındaki yerlerde olmaktadır. Böylelikle, seyahat edilen ve konaklanan yerlerde buralarda yaşayan ve çalışan insanlarınkinden farklı faaliyetler ortaya çıkmaktadır,

— Seyahatler, geçici ve kısa dönemli bir nitelik taşımaktadır. Seyahate çıkan kişinin birkaç gün, hafta ya da ay içerisinde geriye dönme niyeti bulunmaktadır,

— Ziyaret edilen yerlerde kazanç sağlamaya yönelik çalışma söz konusu değildir. Turizm, iş bulmak ya da iş kurmak gibi amaçlarla ilişkili değildir.

1.3. TURİZM ENDÜSTRİSİ

Turizm endüstrisi bütünüyle doğal kaynaklar temeli üstüne oturur. Bu temelin, turistler için yararlı ve çekici her yerde rastlanmayan doğal güzellikleriyle diğerlerine tercih edilen ve tatilcilerin duygularını harekete geçiren albenisi olan özellikler taşıması gerekir (Erdoğan,1996: 21).

Turizm endüstrisi, tarım ve sanayi gibi diğer endüstrilerden girdi alan ve bankacılık ve ticaret gibi sektörlere de girdi veren bir endüstri olarak görünmektedir. Turizm endüstrisinin hizmet bağımlılığı ilişkisi de vardır (Olalı, Korzay, 1993: 3). Turizm endüstrisi bir bütündür. Bu bütünlük, içinde endüstriyi oluşturan unsurlar karşılıklı olarak birbirlerini etkiler. Birinin başarısı veya başarısızlığı tüm sektörü etkiler (Usta, 1988: 19-20).

Turizm olayının gelişmesi, genişlemesi, ulusal ve uluslararası önem kazanması sektörel olarak bir takım özelliklerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu özellikler de: (Ürger, 1992: 10)

— Turizmde üretilen mal ve hizmetler üretildikleri yerde tüketime sunulurlar. Turizm sektöründe müşteri, mal ve hizmetin üretildiği yerde tüketimde bulunur,

— Turizm sektörünün ürettiği mal ve hizmetlerin tüketilebilmesi boş zamanın yaratılması ile mümkündür,

— Turizm sektörü içinde görev yapan seyahat acentaları ile tur operatörleri arz ve talebi dengelemede önemli rol oynarlar,

— Turizmde talebin artışına cevap verecek arzın sunulduğu uzun bir süreyi gerektirir,

— Turizm olayına katılacak kişilerin karar vermeleri birçok dürtülerin etkisi ile oluşacağından, karar süresi uzun bir zamanı gerektirir,

— Turizm hareketleri, yılın belirli aylarında yoğunluk kazanmakta ve turist kabul eden ülkelerde söz konusu aylarda hareketlilik artmaktadır,

— Ülkelerde turistik özellik arz eden yerler, arazi üzerinde dengesiz bir dağılıma neden olduğundan, turistik yoğunlaşmada turistik özellik arz eden bu alanlarda görülmektedir. Ayrıca ülkelerdeki turizm trafiği lokal bir görünüm arz etmektedir.

Talep yapısının doğası nedeniyle turizm; pek çok iş kolu ve değişik aktivitelerden oluşan karma bir endüstridir. Onu oluşturan değişik kısımların birbirleriyle ahenkli bir biçimde çalışması henüz sağlanamamıştır (Erdoğan,1996: 22-24). Turizm endüstrisi, düzensiz bir biçimde bir araya gelmiş farklı parçaların oluşturduğu karmaşık bir yapıya sahiptir ve bunlar çoğu zaman birbirinden bağımsız olarak çalışırlar. Eğer birlikte çalışıyorlarsa, bu çoğu zaman sınırlı amaçlar içindir. Turistik ürünün bileşik ürün niteliğinde olması ve standartlaştırma yapılması çok azdır (Hacıoğlu, 1991: 42). Bu da özellikle turizm endüstrisinin yukarıda belirtilen yapısından kaynaklanmaktadır. Gelişen turizm endüstrisi birtakım sorunları da beraberinde getirmiştir. Bu sorunları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Kozak vd., 2008:137-138):

— Pazarlama ve tanıtım eksikliği,

— Altyapı,

— İşletmecilik,

— Mali düzenlemeler,

— Konaklama tesislerinin yanlış yapılanması,

- Çevre kirliliği,
- Turizmin çeşitlendirilmesi,
- Mevsimlik yoğunlaşma,
- Ulaştırma,
- Turizm politikasının oluşturulamaması,
- Örgütlenme,
- Sosyo-ekonomik ve siyasal gelişmeler.

1.3.1. Turizm Endüstrisinin Bölümleri

Turizm endüstrisi; insanların yerleşik olarak yaşadıkları yerlerden ayrılarak tekrar aynı yere dönünceye kadar geçen süre içerisindeki seyahatleri sırasında gereksinme duydukları ulaştırma, konaklama, alış veriş, eğlence ve diğer ihtiyaçlarını karşıladıkları faaliyet alanlarının tümüdür (Kozak vd.,2008: 37). Bu tanıma göre turizm endüstrisi beş bölümden oluşur. Bunlar ulaştırma, konaklama-yeme-içme, alış veriş, eğlence ve diğer işletmelerdir. Turizm endüstrisinin bölümleri tablo: 1.1 'de ayrıntılı biçimde gösterilmiştir.

Tablo 1.1. :Turizm Endüstrisinin Bölümleri

Konaklama-Yeme-İçme	Ulaştırma	Alış Veriş	Eğlence	Diğer
Otel	Havayolu İşletmeleri	Hediyelik Eşya Mağazaları	Rekreasyon İşletmeleri	Fuar Organizatörleri
Motel	Otobüs İşletmeleri	Yerel Pazarlar	Festivaller	Rehberler
Pansiyon	Seyahat Acentaları	Alış veriş Merkezleri	Oyun Salonları	
Tatil Köyü	Denizyolu İşletmeleri	Gümrüksüz Satış Mağazaları	Barlar	
Yiyecek-İçecek İşletmeleri	Oto Kiralama İşletmeleri		Hayvanat Bahçeleri	

Kaynak: Kozak vd.; 2008, 47

1.3.2. Turizm Endüstrisinin Yapısı

Turizm endüstrisi; konaklama, ulaşım, taşıyıcılar, çekiciler, üreticiler, araçlar ve destek hizmeti veren birçok kurum ve kuruluşu içine alan bir endüstridir. Turizm endüstrisinin çok parçalı özelliği çok sayıda küçük organizasyonun oluşumuna yol açar.

Örneğin A.B.D deki otellerin yaklaşık %40'ını küçük oteller oluşturur ki bu rakam Türkiye için %60'ın üstündedir (Erdoğan, 1996: 25). Bunlara otobüs ve demiryolu işletmeleri, yolcu gemileri, rezervasyon acenteleri faaliyetleri dahildir. Çok parçalı olma özelliği, turizm endüstrisinin çok sayıda küçük organizasyonlardan oluşmasına neden olmaktadır.

Turizm endüstrisinde dikey ve yatay entegrasyonlar oluşabilmektedir. Dikey (uyum) entegrasyon, endüstrinin farklı faaliyet alanlarında hizmet veren organizasyonların tek bir çatı altında birleşmesi girişimidir. Örnek, tur operatörlerinin, seyahat acentelerinin yönetimini ele geçirmesi, hava yolu ve gemi şirketleri ile oteller satın alması gibi. Yatay entegrasyon, turizm endüstrisinin aynı alanda faaliyette bulunan organizasyonlarının birleşmesidir. Hava yollarının birbirleriyle birleşmesi gibidir.

Birleşen şirketler, rekabet güçlerini artırırlar ve birbirini bütünleyen ürünler sunarlar (Erdoğan, 1996: 26).

1.4. TURİZMİN SINIFLANDIRILMASI

Turizm olayı, turistin geldiği yer, turist sayısı, katılanların amacı, seçilen zaman, katılanların yaşı ve katılanların sosyo-ekonomik niteliği kriterlerine göre sınıflandırılır (Engin, 2005: 9).

1.4.1. Turistin Geldiği Yere Göre Turizm

Turistin geldiği yere göre turizm iç ve dış turizm olarak ikiye ayrılır.

1.4.1.1. İç Turizm

İnsanların sürekli yaşadıkları ülke sınırları içerisinde yapmış oldukları turistik gezilere iç turizm denir. Bu gezilere katılanlara da yerli turist denir. İç turizm insanlara yeni iş olanakları sağlar, üretim ve tüketimi hızlandırarak ülke ekonomisini canlandırır. Ayrıca yabancı dil gereksinimi ve pasaport, vize gibi izin belgelerine gerek yoktur (www.egitek.meb.gov.tr.)

1.4.1.2. Dış Turizm (Uluslararası Turizm)

Bir ülkede oturan insanların turizm amacıyla başka bir ülkeye seyahat etmesine dış turizm denir. Bu amaçla seyahat eden kişiye de yabancı turist denir. Ekonomik değer bakımından dış turizm aktif dış turizm (gelir turizmi) ve pasif dış turizm (gider turizmi) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Sezgin, 1995: 5).

1.4.1.2.1. Aktif Dış Turizm

Bir ülkede oturan kişilerin, kendi ülkeleri dışına, yani yabancı ülkelere turistik amaçlarla seyahat etmeleri nedeniyle meydana gelen olay ve ilişkilerin tümüne aktif dış turizm denir. Başka bir ifadeyle, ülkeye gelen yabancı turistler aktif dış turizmi oluşturur. Aktif dış turizmde gelir unsuru vardır (Sezgin, 1995: 5).

1.4.1.2.2. Pasif Dış Turizm

Ülkede oturan kişilerin, kendi ülkeleri dışına turistik amaçla seyahat etmeleridir. Başka bir ifadeyle, ülkeden başka bir ülkeye giden turistler pasif dış turizmi oluşturur. Pasif dış turizm olayında, ülkeye döviz girmez, aksine döviz çıkar (Sezgin, 1995: 5).

1.4.2. Turist Sayısı Açısından Turizm

Turist sayısı açısından turizm de bireysel, kitle ve grup turizmi olmak üzere üçe ayrılır.

1.4.2.1. Bireysel (Ferdî) Turizm

İnsanlar, yeni yerler görme, macera arama veya buna benzer nedenlerle turizme bireysel olarak katılmaktadır. Ferdi olarak turizme katılanlar sosyolojik açıdan bir değerlendirmeye alındığında, bunların genellikle zengin sınıflardan gelen gençler, çoğu kez öğrenciler ya da okulu yeni bitirmiş kimseler olduğu görülmektedir (Doğan, 1987: 81).

1.4.2.2. Kitle Turizmi

Çok sayıda ve birbirini tanımayan insanların bir araya gelerek yapmış oldukları turizm hareketidir. Genellikle seyahat acentaları tarafından düzenlenir. Seyahat acentaları, daha önceden her şeyi planlarlar ve bunu çeşitli reklamlarla insanlara duyurarak bu gezilere insanların katılımını sağlarlar (www.egitek.meb.gov.tr).

1.4.2.3. Grup Turizmi

Burada birbirini tanıyan insanların bir araya gelip grup oluşturarak birlikte seyahate çıkmaları söz konusudur. Örneğin; öğrenci grupları, dernek üyeleri, meslek kuruluşları, sivil toplum örgütleri gibi.

1.4.3. Katılanların Amacına Göre Turizm

İnsanlar birden çok amaçla turizm faaliyetlerine katılabilmektedirler. Bu amaçlara göre turizm çeşitleri şunlardır.

1.4.3.1. Deniz Turizmi

Talebin en fazla olduğu turizm türüdür. Burada kişilerin deniz-kum-güneş üçlüsü olarak değerlendirilen deniz ya da kıyı turizminden yararlanması söz konusudur. Pek çok ülkede olduğu gibi, Türkiye’yi ziyaret eden turistlerin önemli bir bölümü(yaklaşık %90’ı) deniz turizmine yönelik amaçlarla seyahat etmektedir. Ancak, Türkiye’de deniz turizmi sadece kıyı ve plajlardan yararlanılarak gerçekleştirilmektedir. Deniz turizminde talasoterapi denilen deniz kürleri ve kruvaziyer turizmi de yer almaktadır (Kozak vd., 2008: 18-19).

1.4.3.2. Sağlık Turizmi ve Termal (Kaplıca) Turizmi

Sağlık turizmi kısaca, tedavi amacıyla yapılan seyahatlerdir. Başka bir ifadeyle, sağlık turizmi, fizik tedavi ve rehabilitasyon gereksinimi olanlarla birlikte uluslar arası hasta potansiyelini kullanarak sağlık kuruluşlarının büyümesine olanak sağlayan turizm

çeşididir (www.kulturturizm.gov.tr)

Termal turizmi, sağlık turizmi içerisinde değerlendirilen, içeriklerinde erimiş mineral bulunan maden sularının dinlenme, zindeleşme, tedavi vb. amaçlara dönük olarak kullanılmasından doğan bir dizi ilişkilerden kaynaklanmaktadır (Kozak vd., 2008: 20).

1.4.3.3. Yat Turizmi

İnsanların yatlarıyla seyahatlerinden doğan bir turizm çeşidi olan yat turizmi, özellikle son yıllarda oldukça önem kazanmıştır.

1.4.3.4. Mağara Turizmi

Doğal olarak oluşmuş ve insan eli değmemiş mağaralara dönük bir turizm çeşididir. İnsan eli değmemiş ve ilginç özellikleri olan birçok mağaranın bulunması, bu turizm türünün gelecekte daha önemli hale geleceğini göstermektedir.

1.4.3.5. Dağ Turizmi

Dağların temiz ve güzel havasından yararlanmak üzere insanların dağlara yönelik olarak gerçekleştirdikleri turizm türüdür. Dağ turizmi yürüyüş ve tırmanma şeklinde gerçekleştirilebilmektedir. Giderek kirlenen kentlerin yaşanmaz hale gelmesi, dağ turizmi gibi insan ile doğayı yakınlaştıran turizm türlerinin genişlemesine yol açmaktadır (Kozak vd., 2008: 23).

1.4.3.6. Tarım (Çiftlik) Turizmi

Tarım turizmi ya da kırsal turizm, tarımsal faaliyetleri engellemeden, kırsal yörelerin dinlendirici etkisinden yararlanarak, gelir düzeyi diğer sektörlerle göre düşük olan tarım kesimindeki üreticilere ek gelir olanakları sağlayan bir turizm çeşididir (Tesbi, 2000).

Turistlere çiftliklerde konaklama, tarım işlerinde çalışma, taze gıda maddelerinin tüketimi gibi imkanlar sunulmaktadır.

1.4.3.7. Av Turizmi

Av turizmi; turizmin değişik bir uygulama şeklidir. Avcı niteliğine sahip kişilerin avlanma amaçlarını gerçekleştirmek için belirlenmiş ilkelerle yaptıkları etkinliklerdir. Avcılar, av turizmi faaliyetleri ile yaban hayvanlarının boynuz, diş, post ve benzeri hatıra değeri taşıyan kısımlarına sahip olmakla birlikte, değişik kültürleri tanıma ve değişik yerleri görme olanağı elde etmektedirler (www.turizm.gov.tr).

1.4.3.8. Golf Turizmi

Golf turizmi, doğa içinde saatler geçirerek günlük sorunlardan uzaklaşma imkanı sunan ve oynayanlara dinlenme olanağı sunan, gelir düzeyi yüksek yabancı ziyaretçiler tarafından tercih edilen turizm çeşididir (www.tbb.gen.tr).

1.4.3.9. Karavan Turizmi

Karavan turizmi, daha çok Alman ve İtalyan turistlerin tercih ettikleri, Amerika, Avustralya, Yeni Zelanda ve diğer Avrupa ülkelerinde yaygınlaşan bir tatil biçimidir. Karavanlarla seyahat edilmesi, istenilen yerde konaklamanın sağlanabilmesi yönüyle çekici bir turizm türüdür (Engin, 2005: 13).

1.4.3.10. Toplantı Turizmi

Toplantı turizmi, aynı ya da farklı mesleklerdeki insanların kısa, sınırlandırılmış ve kesin bir program çerçevesinde kendi meslekleri, belirli bir bilimsel alan veya konuda bilgi alışverişi yapmak amacıyla sürekli yaşadıkları ve çalıştıkları yerler dışına yaptıkları seyahat ve konaklamalarla ortaya çıkan olaylar ve ilişkiler bütünüdür (Çakıcı, 2004:2-3). Toplantılara konferans, kongre, seminer, kolokyum, panel, forum, sempozyum, genel kurul, çalıştay, ticari gösteri, şura, sergi ve fuar gibi çeşitli adlar verilebilir.

1.4.3.11. İnanç Turizmi

Kutsal yerlere yönelik turizm etkinlikleri inanç turizmi olarak tanımlanmaktadır. Değişen turist isteklerine bağlı olarak tüm dünyada gelişme gösteren inanç turizmi kapsamında mevcut kültür değerlerinin korunması, turizme kazandırılması ve tanıtılması hedeflenmektedir (Kozak vd., 2008: 25).

1.4.3.12. Kültür Turizmi

Tarihi ve kültürel değerlerin merak edilip ziyaret edilmesiyle ortaya çıkan turizm çeşididir. Ören yerleri, müzeler, festivaller, yemek kültürü, yaşam tarzı, müzik gibi değerler kültür turizmine katılanların ilgisini çeker.

1.4.3.13. Botanik Turizmi

Bitkilerin incelenmesine yönelik olarak yapılan bir turizm çeşididir. Bu turizm çeşidinde doğal hayatın yanı sıra insan eliyle gerçekleştirilmiş olan botanik bahçeleri de ilgi çekmektedir.

1.4.3.14. Yayla Turizmi

Temel olarak sıcak havalardan uzaklaşmak amacıyla yapılan turizm çeşididir. Bu amacın yanı sıra tırmanma, köy hayatını yaşama, sağlık gibi amaçlarla da yaylalar kullanılmaktadır.

1.4.3.15. Kuş Gözlemciliği

Özellikle kuşların göç zamanlarında kuşları gözlemlemek için yapılan bir turizm çeşididir. Bu turizm çeşidine katılanlar genellikle kuş bilimcilerdir.

1.4.3.16. Akarsu-Rafting Turizmi

Akarsu kaynaklarının çeşitli rekreatif amaçlarla kullanılması ile ortaya çıkan turizm çeşididir. Rafting, treking, yüzme, av turizmi (balık avlama) gibi turizm türleri, çeşitli akarsularda yapılması durumunda akarsu turizmi kapsamında yer almaktadır (

Kozak vd., 2008: 26).

Yukarıda sayılan turizm çeşitleri yanında bireylerin turizme katılmalarına dönük olarak, Kış (Kayak) Turizmi, Hava Sporları Turizmi, Sualtı Dalış Turizmi de sayılabilir.

1.4.4. Seçilen Zaman Açısından Turizm

Yaz ve kış turizmi biçiminde sınıflandırılabilceği gibi turizm hareketlerinin yoğunluğuna bağılı olarak sezon içi ve sezon dışı turizm biçiminde de ikiye ayrılabilir.

1.4.5. Katılanların Yaşına Göre Turizm

Turizme katılmada etkili diğeri bir unsur da insanların yaş durumudur. İnsanların yaş durumu ile turizme katılmaları arasındaki ilişkiye göre turizm, gençlik turizmi, orta yaş turizmi ve üçüncü yaş turizmi olara üçe ayrılır (Engin, 2005: 14).

1.4.5.1. Gençlik Turizmi

15–24 yaş grupları arasındaki bireylerin anne, baba veya diğeri aile yakınları olmaksızın turizme katılmalarıdır. Genç insanlar psikolojik yapıları itibariyle harekete, maceraya ve değişime daha açıktırlar. Ayrıca gençlerin aile bağlarının ve sorumluluklarının az olması ve konaklama yerlerinin seçiminde çok titiz davranmamaları da bu yaş grubundakilerin seyahat eğilimlerini artırmaktadır. Gençlik turizmi, genel turizmin aksine, pahalı ve gelişmiş bir üstyapı gerektirmektedir. Gençler kendileri için özel, indirimli, basit, sade ve başka gençlerle buluşabilecekleri konaklama tesisleri istemektedirler.

1.4.5.2. Orta Yaş (Yetişkin) Turizmi

25–64 yaşları arasındaki insanların turizme katılmalarına verilen isimdir. Bu turizm çeşidinde yer alan bireyler çalışma çağındadır ve genellikle hepsinin birer ailesi bulunmaktadır. Bu sorumluluklar, orta yaş turizmini diğeri turizm türlerinden ayıran en

önemli etkenlerden birisidir.

1.4.5.3. Üçüncü Yaş Turizmi

65 ve üzerinde yaşlara sahip olan insanların gerçekleştirdikleri turizm etkinliklerine üçüncü yaş turizmi adı verilmektedir.

1.4.6. Katılanların Sosyo-Ekonomik Durumlarına Göre Turizm

Turizme katılmada etkili olan bir diğer unsorda insanların sahip oldukları toplumsal ve ekonomik durumlarıdır. Katılanların sosyo-ekonomik durumlarına göre, turizm sosyal ve selektif (lüks) olmak üzere ikiye ayrılır:

1.4.6.1. Sosyal Turizm

Sosyal turizm, ekonomik bakımdan zayıf olan kitlelerin birtakım özel önlemler ve kolaylaştırıcılar yolu ile turizm etkinliklerine katılmalarının sağlanmasından doğan bir turizm türüdür (Yılmaz, 1989: 187).

1.4.6.2. Selektif (Lüks) Turizm

Yüksek gelir gruplarına özgü olan turizm biçimidir. Bu turizm çeşidi, ekonomik gücü ve geliri yüksek olan ve toplum içerisinde büyük saygınlık taşıyan kesimlerin turistik etkinliklerini kapsamaktadır (Kozak v.d., 2008: 17). Örneğin; kruvaziyer gemilerle yapılan geziler gibi.

1.5. KONAKLAMA İŞLETMELERİ

İnsanlar yerleşik hayata geçtikten sonra, tarihin her döneminde dini, askeri, siyasi, sağlık, merak, iş vb. gibi değişik amaçlarla bir yerden bir başka yerlere gitmişler, seyahat etmişlerdir. Bu gidiş-seyahat boyunca da konaklama ihtiyaçları ortaya çıkmış ve günün ihtiyaçlarına göre konaklama ihtiyacını giderecek yapılar inşa edilmiştir. Geçici veya devamlı olarak yerleşme yerini terk eden kişinin en önemli ihtiyaçlarından biri konaklamadır. Turistik yöreye en yakın ve sıkı bağlılığı olan kurumlardan biri konaklama

tesisleridir. Turistik yörenin yabancılar tarafından ziyaret edilebilmesi, orada konaklama imkanının bulunup bulunmaması ile yakından ilgilidir. Diğer bir deyişle; turistik yörenin turizm açısından önemli bir nokta olabilmesi konaklama tesislerinin kapasitesine bağlıdır (Toskay, 1989: 228).

Türkiye'de konaklama tesislerinin belgelendirilmesi Kültür ve Turizm Bakanlığı ile yerel yönetimler tarafından yapılmaktadır. Konaklama tesisinin yerel yönetimlerce belgelendirilmesinde yetki, tesis belediye sınırları içerisinde ise belediye başkanlığının, dışında ise o yerin mülki amirinin tasarrufundadır. Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca belgelendirilen konaklama tesislerini turistik; yerel yönetimlerce belgelendirilen tesisleri ise turistik olmayan konaklama tesisleri olarak iki gruba ayırmak mümkündür.

Konaklama işletmeleri, turistik çekicilikleri oluşturan işletmeler grubu içerisinde yer alır. Bu grup işletmeler, müşterilerin gecelemlerinin yanı sıra, yiyecek-içecek ve kısmen eğlence gereksinimlerini karşılamak üzere kurulurlar. Konaklama işletmeleri içerisinde en önemli grubu, oteller oluşturur (Kozak vd., 2008: 48).

Konaklama işletmeleri insanların sürekli bulundukları yerler dışında yapmış oldukları seyahatlerde öncelikle konaklama daha sonra yeme-içme ve eğlence ihtiyaçlarını karşılayan kar amaçlı tesisler olarak tanımlanabilir (Olalı, Korzay, 1993: 10).

Diğer bir tanıma göre; konaklama işletmeleri seyahat eden insanların başta konaklama olmak üzere yeme-içme, eğlenme gibi ihtiyaçlarını yerine getirebilmeye dönük olarak yapılandırılmış, personeli, mimarisi, uygulamaları ve müşteri ile olan bütün ilişkileri belli kurallara ve standartlara bağlanmış olan işletmeler olarak tanımlanmıştır (Kozak, Çakıcı, 2002: 2).

Diğer bir tanıma göre ise; yapısı, teknik donanımı, konforu ve bakım koşulları

gibi maddi; sosyal değeri, personelin hizmet kalitesi gibi moral elemanlarıyla uygar bir insanın arzu ettiği nitelikte geçici konaklama ve kısmen beslenme ihtiyaçlarını bir ücret karşılığında karşılamayı meslek olarak kabul eden ekonomik, sosyal ve disiplin altına alınmış bir işletmedir (Olalı, Korzay, 1989: 25).

1.5.1. Konaklama İşletmelerinin Ölçek Bakımından Sınıflandırılması

Konaklama işletmelerinde yatırılan sermaye miktarı, işletmede çalışan işçi sayısı veya belirli bir süre içerisinde otel personeline ödenen ücretlerin toplam miktarı, oda sayısı, sosyal ve kültürel faaliyetlere ayrılan kısımlarla, merasim, ziyafet, restoran, televizyon salonlarının bulunuşu, otel binasının müstemilatından olup; seyahat acentelerine, döviz mübadele bürolarına, kuaförlere, P.T.T., banka ve satış mağazası olarak diğer teşebbüslere kiralanan yerlerin hacmi; işletme ekonomisi anlamında gerçek bir organizasyonun sınırları, başlıca ölçek kriterleridir (Olalı, Korzay, 1989: 20).

1.5.1.1. Çok Küçük Konaklama İşletmeleri

Çok küçük konaklama işletmeleri, konaklama hizmetini devamlı şekilde iş edinmeyen, hizmetlerin genel olarak 25 kişiden az personelle görüldüğü, oda sayısı 25 den az olan otel işletmeleridir (Çetiner, 2002: 18).

Büyük şehirlerde, kasabalarda veya köylerde ihtiyaç halinde faaliyete geçen ve geçimlerinin yanında konaklama işini ek hizmet olarak gören turistik pansiyonlar da bu guruba dahildir.

Çok küçük konaklama işletmeleri, büyük şehirlerin konaklama potansiyelinin artırılmasında rol oynamaları, turistik hizmetlerin küçük ve nispeten önemsiz yerlere götürülmesini sağlamaları yönünden önemli birer ünedirler. Ancak, bu tür işletmelerin haksız rekabet konusu teşkil etmeleri bakımından onların rantabilitelerinin azalmasında etken olmaları, standartlara uymamaları ve kitle turizminin ihtiyaçlarına cevap verme

olanağına sahip olmamaları gözlemlenir (Olalı, Korzay, 1989: 40).

1.5.1.2. Orta ve Küçük Ölçekli Konaklama İşletmeleri

Turizm sektöründe, orta ve küçük işletmeler arasında özellikleri itibariyle kesin bir ayırım yapılamamakla beraber, 100 ile 3100 işçi çalıştıran, 100-300 odayı ihtiva eden konaklama işletmeleri orta işletme, 30-100 işçi çalıştıran, 25-100 odayı ihtiva eden konaklama işletmeleri de küçük işletme olarak kabul edilir (Çetiner, 2002: 18).

1.5.1.2.1. Orta ve Küçük Ölçekli Konaklama İşletmelerinin Üstünlükleri

Orta ve küçük ölçekli konaklama işletmelerinin üstünlükleri şunlardır:

— Orta ve küçük ölçekli konaklama işletmelerinin sermaye ihtiyaçları nispeten az olduğu için girişimcileri yatırıma teşvik ederler,

— İstihdam edilen işçi sayısı büyük işletmelere oranla az olduğundan etkili bir kontrol sistemi uygulanabilir ve ayrıca iç dayanışma yüksektir (Şimşek, Çelik, 2008: 35),

— Yönetim sistemlerinin basitliği nedeniyle hızlı ve etkili kararlar alabilirler (Şimşek, Çelik, 2008: 35),

— Bu tür işletmelerde müşterilerle bire bir samimi ilişkiler kurulabilmesinden dolayı müşterilerin zevk, ihtiyaç ve isteklerinin, özellikle özel isteklerinin karşılanabilme oranı büyük işletmelere oranla daha yüksektir. Bu durumda işletme açısından sürekli gelen sadık müşteri portföyü oluşturmaya olanak sağlar ve bu tür müşteriler tüm ihtiyaçlarını (Yeme-İçme gibi) aynı işletmeden karşılama eğilimindedirler. Böylece küçük ve orta ölçekli konaklama işletmelerinin reklam gibi bazı giderleri azalır, sürekli müşteri nedeniyle talep daralmalarından az etkilenirler ve müşteriler tüm ihtiyaçlarını işletmeden karşıladıkları içinde az olan oda gelirlerini yemek, içki vb. artırır,

— Tüketicinin isteklerine ve değişimlere kolayca cevap verebilirler ve pazar koşullarındaki değişimlere kolaylıkla uyum sağlarlar, ayrıca ekonomik dalgalanmalardan

az etkilenirler (Şimşek, Çelik, 2008: 35),

— Personelin değişik servislerde çalıştırılması ile işletmenin her aşamasını bilen elemanın yetiştirilmesi kolaylaşır,

— Küçük işletmeler; personel ihtiyacının az olmasından, buna bağlı olarak işbirliğinin güçlü olmasından ve müşteri psikolojisine uygun olmalarından dolayı daha verimli çalışan otellerdir.

1.5.1.2.2. Orta ve Küçük Ölçekli Konaklama İşletmelerinin Zayıf Yönleri

Orta ve küçük ölçekli konaklama işletmelerinin zayıf yönleri şunlardır:

— Orta ve küçük ölçekli işletmeler, geleneksel işletmeler olup, eski düşünce örf ve adetlerden kolay kolay ayrılıp, teknik gelişmelere uyum sağlama arzusunu gösteremezler,

— Büyük ölçekli işletmelerin, aşırı reklam kampanyaları ile mücadele edemezler.

1.5.1.3. Büyük Ölçekli Konaklama İşletmeleri

Büyük ölçekli konaklama işletmelerinin ölçütleri şunlardır (Engin, 2005: 18):

— Ortalama oda sayısının yüz ve yüzden yukarı olması (Bunun anlamı; konaklama potansiyelinin asgari 160 yatak olmasıdır),

— Uluslar arası standartlara göre odabaşına 1 işçi sayısı üzerinden istihdam hacminin 110 ve daha yukarı seviyede bulunması,

— Yemek ve balo salonları dışında müşterek kısımlara 500 m² den daha çok yer ayrılması.

1.5.1.3.1. Büyük Ölçekli Konaklama İşletmelerinin Üstünlükleri

Büyük ölçekli konaklama işletmelerinin birçok yönden üstünlükleri vardır.

Bunlar:

- Finansal üstünlükleri,
- Satın alma gücü bakımından üstünlükleri,
- Tüketici piyasasına girme ve reklam yapma bakımından üstünlükleri,
- Yönetim bakımından üstünlükleri.

1.5.1.3.1.1. Büyük Ölçekli Konaklama İşletmelerinin Finansal Üstünlükleri

Büyük ölçekli konaklama işletmelerinin finansal üstünlükleri şunlardır (Engin, 2005: 19):

— Gerek kuruluştaki gerekse zincir ve işletme birlikleri şeklinde meydana çıkan büyük ölçekli konaklama işletmeleri daha kolay kredi bulabilmekte ve elverişli finansal olanaklara sahip bulunmaktadır. Bu olanaklar büyük ölçekli konaklama işletmelerinin kuruluş aşamasında olduğu kadar yeni işletmelerin alınması gibi sermaye ihtiyacının ortaya çıktığı durumlarda söz konusu edilir,

— Yeni işletmelerin satın alınmasında büyük ölçüde krediye başvurmak faiz ve ana borç taksidi olarak yükümlülük yaratmakta, bu yükümlülüğü karşılamak için satın alınan otelden daha önceki döneme oranla yüksek kar elde etme zorunluluğu doğmaktadır. Bu zorunlu durumla karşılaşan büyük ölçekli işletmeler yeni bir yönetim, personel politikası ve teknik donanım ile karı artırmaya çalışmakta veya satın alınan işletmenin başkalarına daha yüksek fiyatla yeniden satılması mümkünse oteli tekrar satmaktadır. Böylece büyük ölçekli işletme sistemi önemli ölçüde kar sağlar,

— Büyük ölçekli konaklama işletme sistemi hisse senedi vasıtasıyla sermaye piyasasından fon elde etme bakımından da üstündür. Çünkü toplumun büyük teşebbüslere karşı güvenleri sağlamıştır. Bu nedenle büyük ölçekli konaklama işletmelerinin başarı sağlaması kamuoyunda bu tip yatırımlara karşı güven yaratmakta ve büyük ölçekli

konaklama yatırımlarının finansmanına halkın da katılması olanağını doğurmaktadır. Böylece girişimciler hisse senedi ve tahvil ihraç ederek küçük tasarruf sahiplerinin birikimlerini bir araya getirerek birkaç kişinin finansal gücünün başarmayacağı büyük yatırımları finanse etme olanağını elde etmektedirler.

1.5.1.3.1.2. Büyük Ölçekli Konaklama İşletmelerinin Satın Alma Gücü Bakımından Üstünlükleri

Büyük ölçekli konaklama işletmeleri, tesislerini, yiyecek ve içecek malzemelerini, demirbaşlarını büyük miktarlarda satın aldıklarından dolayı indirimlerden yararlanırlar. Alımlarda, toptan satın alma yöntemi uygulanması nedeniyle satın alma giderleri azdır (Çetiner, 2002: 17). Satın alma işletmenin karlılığını etkileyen en önemli faktörlerden biridir.

1.5.1.3.1.3. Büyük Ölçekli Konaklama İşletmelerinin Tüketici Piyasasına Girme ve Reklam Yapma Bakımından Üstünlükleri

Büyük Ölçekli konaklama işletmelerinin tüketici piyasasına girmek ve reklam yapmak bakımından üstünlükleri şunlardır (www.tursab.org.tr):

— Büyük ölçekli konaklama işletmeleri küçük işletmelerin başaramayacağı biçimde makine ve donatım cihazlarının kullanılmasındaki etkinliği artırır,

— Bu sistemin sağlayacağı üstünlüklerden biri de reklam kampanyasının daha etkin biçimde yapılabilme olanağını kolaylaştırmasıdır. Çünkü konaklama zincirini veya birliğini yaratmış olan işletmeler reklam ve satış geliştirme bütçelerini de birleştirerek çok geniş kitlelere hitap edebilecekleri için reklam ücretleri çok yüksek olan basın ve yayın araçlarından yararlanma olanağına sahiptirler,

— Büyük ölçekli konaklama işletmeleri küçük işletmelere oranla personelden, donatım cihazlarından tasarruf sağlayarak daha etkin biçimde toplantı satışı yapabilirler.

Müşterilere daha çeşitli mal ve hizmet sağlayabilirler,

— Bu sistemde rezervasyon etkin biçimde uygulanabilir. Büyük ölçekli işletmeler zincir sistemi ile çalıştıkları zaman zincire bağlı her otel iç satış geliştirme faaliyetleri ile aynı zaman da diğer üye işletmelerinde reklamını yapmış olurlar. Müşteriler, konakladığı işletmenin haberleşme olanağından yararlanarak aynı sisteme bağlı diğer bir işletme için rezervasyon yaratabilirler,

— İşletme zincirleri ve birlikleri kişisel ve bağımsız olarak çalışan otellere oranla daha çok toplam satış geliri sağlamak ve düşük maliyetlerle çalışmak gibi avantajlara da sahiptirler.

1.5.1.3.1.4. Büyük Ölçekli Konaklama İşletmelerinin Yönetim Bakımından Üstünlükleri

Büyük ölçekli konaklama işletmelerinin yönetim bakımından üstünlükleri şunlardır:

— Büyük ölçekli konaklama işletmelerinin nitelikli personel istihdam etme olanakları fazladır. Çünkü büyük ölçekli konaklama işletmelerinin her departmanında işleri değişik üniteler arasında dağıtmak mümkündür (Çetiner, 2002: 17),

— Büyük ölçekli işletmeler, iş görenlerine yükselme olanakları sağlarlar,

— Yönetim personeline prestij kazandırmak gibi konularda büyük bir üstünlüğe sahiptirler,

— Büyük ölçekli işletmeler kendi personeli için işletme bünyesinde mesleki yetiştirme kursları açmak suretiyle işçilerini nitelikli personel haline getirebilirler. Böylece büyük ölçekli işletmeler sadece makine ve iş kuvvetlerinin değil, entelektüel işin de ihtisaslaşmasını sağlarlar (Çetiner, 2002:17),

— Büyük ölçekli işletmelerde tatmin edici bir organizasyon ve iş bölümü

sistemi uygulanabildiğinden görev ve sorumluluklar dengeli biçimde dağıtılabilmekte ve personelin hizmetleri daha başarılı olmaktadır.

1.5.1.3.2. Büyük Ölçekli Konaklama İşletmelerinin Zayıf Yönleri

Büyük ölçekli konaklama işletmelerinin zayıf yönleri şunlardır (Çoruh, 1979: 38):

— Büyük konaklama işletmelerinin sabit maliyet giderlerinin yüksek oluşu dikkate alındığında, işletmenin esnekliğini kaldırdığı görülür. Çünkü sabit maliyet giderleri işletmenin çalışma derecesine (doluluk oranına) bağlı olduğundan turistik faaliyetlerin hacminde herhangi bir nedenle daralma meydana geldiğinde, ünite başına isabet eden sabit maliyet gideri artmış olacağından, kiralanamayan her yatak işletme karının azalmasında etken olur; gelir ve giderlerin dengesizliği sonucu olarak ortaya çıkar,

— İstihdam edilen işçi, teknik personel ve uzman sayısı çok olduğundan, istihdam seviyesi sosyal mevzuat ve benzeri nedenlerle kolayca ve hızla azaltılamayacağından, ücret giderleri işletme faaliyet hacminin daraldığı zamanlarda ağır mali yük teşkil eder,

— Büyük ölçekli işletmelerde çalışanların görevlerini ve yetkilerini sınıflandırmak, aralarında yetki ve sorumluluk yönünden kademeler meydana getirmek, yorucu organizasyon çalışmalarını gerektirir; bu da bürokrasiyi artırır, kontrol olanaklarını zayıflatır, bu nedenle kar kısmen veya tamamen ortadan kalkar,

— Küçük ölçekli işletmelerde, işçi işletmenin her departmanını öğrenebildiği halde, büyük ölçekli işletmeler belirli bir kısımda uzman kişiler yetiştirmek eğilimindedirler. Bu nedenle büyük ölçekli konaklama işletmelerinde çoğu kez servislerden birinde faaliyet arttığında, işlerin yapılması güçleştiği halde, diğer servislerde boş oturan işçilerden bazılarını buraya aktarma olanağı sağlanamaz,

— Büyük ölçekli konaklama işletmeleri kuruluş tayininde, yeter derecede rantabilite sağlamak amacıyla mümkün olduğu kadar kalabalık, merkezi yerleri seçtiklerinden, kendileri de çarşı manzarası arz ettiklerinden bir konaklama işletmesinde aranan dinlendirici görevini gerçekleştiremezler. Sakinlik isteyen bir kısım müşteri şehir dışı küçük işletmeleri tercih eder,

— Sosyal sakınca olarak özellikle şu nokta üzerinde durulabilir; küçük ölçekli işletmelerde müteşebbis ile işçiler arasında dolaysız, geleneksel kişisel ilişkilerle işler yürütülürken, büyük ölçekli işletmelerde kişiliği olmayan dolaylı ve tamamen rasyonelliğe dayanan ilişkilerin kurulduğu söylenebilir,

— Büyük ölçekli işletmeler turizm sektöründe talep yetersizliği doğuran ekonomik ve politik faktörlerden hızla etkilenir. Çünkü bunların müşterilerini çoğunlukla yabancı turistler oluşturur. Dış turizm hareketleri ise politik ve ekonomik durumlardaki değişikliklere karşı çok hassastırlar,

— Büyük üniteler olarak ifade edilen konaklama işletmeleri, ihtiyaçları geniş ölçüde karşıladıklarından küçükler üzerinde bir baskı silindiri rolünü oynayarak el emeğini çekerler; fiyatların yükselmesine yol açarlar; gelişme olanağı gösteren küçük komşu işletmelerin tasfiyeye gitmelerinde etken olurlar. Bu nedenle bölgesel bir turistik yatırım planında, büyük ünitelerin başarısı; emsal teşebbüsler üzerinde olan olumsuz ve tasfiye edici etkileriyle değil; aksine yukarı ve aşağı kademelerde, diğer bir deyişle faydalandığı kaynakları veya ifa ettiği hizmetleri tamamlayan yeni yardımcı teşekküllerin doğuşunu teşvik etmesiyle ölçülür.

1.5.2. Konaklama Amacına Göre Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması

Konaklama işletmelerinin sunmuş oldukları konaklama hizmetinin amacına

göre yapılan sınıflandırmadır.

1.5.2.1. Kaplıca İşletmeleri

Kaplıca ve şifalı suların yararlanmak ve tedavi olmak amacıyla seyahat eden konukların ağırlandığı işletmelerdir (Akgöz, 2003: 3).

1.5.2.2. Sayfiye İşletmeleri

Tatil, dinlenme ve eğlenme amacıyla turizme katılanlara hizmet sunan işletmelerdir. Sayfiye işletmeleri birer tatil merkezi durumundadır. Bu işletmeler genellikle deniz, dağ, kaplıca, göl, yayla gibi turistik çekicilik yakınında kurulurlar. Türkiye’de bu amaçla hizmet veren işletmelerin genellikle, Ege ve Akdeniz Bölgesinde, Toroslar, Abant, Uludağ ve Doğu Anadolu yaylalarında yoğunlaştığı görülmektedir (Kozak, Çakıcı, 2002: 5).

1.5.2.3. Kongre Amaçlı İşletmeler

Panel, seminer, sempozyum, konferans gibi toplantı hizmetlerini sunan işletmelerdir. Bu işletmelerde toplantı salonlarının haricinde çok amaçlı salonlar, bekleme salonu, çeşitli oyun salonları gibi aktivite hizmetlerinin de bulunması gerekir (Sayın, 2008: 3).

1.5.2.4. Dağ ve Spor Amaçlı İşletmeler

Dağ havası almak ve kış sporları yapmak amacıyla seyahat yapan kişilere uygun mimarisi ve yapısı ile hizmet veren işletmelerdir (Sayın, 2008: 3).

1.5.3. Bulundukları Yere Göre Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması

Bu sınıflandırma konaklama işletmelerinin, turizme konu olabilecek doğal kaynaklar ve ulaştırma araçlarına yakınlıkları göz önüne alınarak yapılmaktadır (Sayın, 2008: 3).

1.5.3.1. Havaalanı, Liman ve İstasyon İşletmeleri

Uluslararası havaalanları yakınlarında, demiryolu istasyonları ve liman şehirlerinde kurulan yolcu ve personelin kısa süreli konaklamaları için hizmet veren konaklama işletmeleridir (Sayın, 2008: 3).

1.5.3.2. Kent Merkezindeki İşletmeler

İş bağlantısı ve iş takibi amacıyla seyahat eden kişilere kısa süreli hizmet sunan, oda kahvaltı, konaklama hizmeti yanında restoran ve bar hizmeti de sağlayan genellikle şehir merkezi veya turistik merkezlerde kurulmuş konaklama işletmeleridir (Sayın, 2008: 3).

1.5.3.3. Tatil Köyleri

Kentlerin dışında, doğal güzellikler içerisinde, genellikle dağınık yerleşim düzenindeki bir, iki veya üç katlı yapılardan oluşan, konaklama hizmetinin yanında eğlence ve spor hizmetlerinin de sağlandığı tesislerdir (Sayın, 2008: 4).

1.5.4 Faaliyet Sürelerine Göre Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması

Bu sınıflandırma konaklama işletmelerinin bir yıl içinde faaliyette olduğu dönemle ilgilidir.

1.5.4.1. Devamlı İşletmeler

Bu tür işletmeler yılın on iki ayı faaliyet gösterirler ve genellikle şehir merkezlerinde bulunurlar.

1.5.4.2. Mevsimlik İşletmeler

Yılın belli dönemlerinde (yaz, kış gibi) faaliyet gösteren konaklama işletmeleridir. Genellikle bu işletmeler tatil amaçlıdır.

1.5.5. Sunulan Hizmet Çeşidine Göre Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması

Bu sınıflandırma, otel işletmelerinin, sundukları konaklama hizmetinin yanında diğer hizmet türlerinin de göz önüne alınmasıyla yapılmaktadır. Yalnız konaklama sağlayan tesisler, konaklamanın yanında kahvaltı veren veya diğer öğün yemeklerini dahil eden tesisler, dinlence, eğlence, sağlık ve spor hizmetleri sunan tesisler de bu sınıflandırmaya girer (Sayın, 2008: 4)

1.5.6. Mülkiyet Durumuna Göre Konaklama İşletmeleri

Otel işletmelerinin bir diğer sınıflandırma kriteri de otellerin mülkiyet durumlarıdır. Bu sınıflandırma şeklinde otel işletmelerinin en fazla şahıs, şirket, kamu, dernek, vakıf, sendika otelleri şeklinde faaliyet gösterdikleri görülmektedir. Bir başka yaklaşımda otel işletmeleri, kamu ve özel sektör otelleri şeklinde sınıflandırılmaktadır (Denizer vd., 1995: 3).

1.5.7. Uygulanan Fiyat Düzeyine Göre Konaklama İşletmeleri

Bu sınıflandırmada konukların gelir düzeyleri ve otellerin uyguladıkları fiyatlar ön plana çıkmaktadır. Otel işletmeleri uygulanan fiyatlara göre ‘lüks’, ‘ucuz’ ve ‘orta gelir gurubuna hitap eden’ olarak üç gruba ayrılmaktadır (Sayın, 2008: 5).

1.5.8. Hukuki Özelliklerine Göre Konaklama İşletmeleri

Ülkemizde konaklama işletmeleri Kültür ve Turizm Bakanlığından veya belediyelerden işletme belgesi almak zorundadır. Ayrıca belgelendirme hem ulusal hem de uluslar arası koşullara bağlıdır. Ülkemizde hukuki özelliklerine göre konaklama işletmeleri iki gruba ayrılmaktadır.

1.5.8.1. Belediye Belgeli Konaklama İşletmeleri

Turizm işletme belgesi olmayan işletmeler belediyelere bağlıdır. Fiyatların

belirlenmesi, her türlü kontrol ve denetleme belediyeler tarafından yapılır (Sayın, 2008: 5).

1.5.8.2. Turizm İşletme Belgeli Konaklama İşletmeleri

Konaklama işletmeleri, 2634 sayılı Turizm Teşvik Kanunu çerçevesinde çıkarılan ve 18.06.2005 tarih ve 25849 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ‘Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmeliğe’ göre otel işletmeleri ‘bir yıldızlı oteller’, ‘iki yıldızlı oteller’, ‘üç yıldızlı oteller’, ‘dört yıldızlı oteller’, ve ‘beş yıldızlı oteller’, olmak üzere beş ayrı grupta incelemektedir (www.turizm.gov.tr).

1.5.8.2.1. Bir Yıldızlı Oteller

Bir yıldızlı oteller aşağıdaki nitelikleri taşırlar:

- En az 10 oda,
- Girişte rüzgarlık, otel kapasitesine uygun düzenlenmiş resepsiyon, bekleme yerini kapsayan lobi, telefon kabini ve vestiyerden oluşan bir kabul holü düzenlenir. Sadece yaz sezonu boyunca açık tutulan tesislerde rüzgarlık ve vestiyer şartı aranmaz,
- Yönetim odası,
- Müşterilerin ineceği veya çıkacağı kat merdiveni üçten fazla ise, otel kapasitesi ile orantılı müşteri asansörü,
- Kent içinde oda sayısının % 30’u, kent dışında % 50’si oranında oturma imkanı veren rahat, iyi tefriş edilmiş, oturma salonu düzenlenir. Yazlık tesislerde oturma salonunun bir kısmı açık olabilir,
- Kahvaltı ofisi ve kahvaltı salonu; kahvaltı ofisi ile bağlantılı yeterli büyüklükteki oturma salonu veya varsa lokanta bu amaçla kullanılabilir. Yazlık tesislerde bir kısmı açık olabilir,
- Lokanta yok ise büfe hizmeti,
- Emanet kasası, PTT ve telefon hizmetleri ile ilk yardım dolabı.

1.5.8.2.2. İki yıldızlı oteller

İki yıldızlı oteller, bir yıldızlı oteller için aranan şartlarla birlikte aşağıdaki nitelikleri de taşıyan tesislerdir:

- En az 10 oda,
- Odalarda telefon hizmeti,
- İçki servisi verebilen büfe.

1.5.8.2.3. Üç yıldızlı oteller

Üç yıldızlı oteller, iki yıldızlı oteller için aranan şartlarla birlikte aşağıdaki nitelikleri de taşıyan tesislerdir:

- En az 50 oda,
- En az iki adet yönetim odası,
- Oturma salonunda veya bağımsız bölümlerde bar düzenlemesi,
- Müşterinin inip çıkacağı merdiven sayısı ikiden fazla ise, otelin müşteri kapasitesi ile orantılı müşteri asansörü,
- Genel mahallerde ve iklim şartlarına göre odalarda klima tesisatı,
- Yatak odaları döşemelerini tamamen kaplayan nitelikli malzeme (halı, seramik, vb.),
- Alakart veya tabldot servisi olan lokanta,
- Yatak odalarında müzik yayını (yatak odalarının tümünde TV olması halinde aranmaz),
- Kişi başına 1,5 metrekare olmak üzere en az 50 kişilik çok maksatlı salon,
- Yatak katlarında kat ofisi.

1.5.8.2.4. Dört yıldızlı oteller

Dört yıldızlı oteller, üç yıldızlı oteller için aranan şartlarla birlikte aşağıdaki

nitelikleri de taşıyan tesislerdir:

- En az 100 oda,
- Otel kapasitesine uygun servis girişi, servis asansörü ve merdiveniyle bağlantılı bagaj odası, telefon kabinleri yerlerinden oluşan kabul holü,
- Müşterilerin ineceği veya çıkacağı kat merdiveni birden fazla ise, otelin kapasitesi ile orantılı olarak müşteri asansörleri, ayrıca servis merdiveni ve servis asansörleri,
- Lokanta (birinci sınıf olarak düzenlenir),
- Çamaşır yıkama, ütöleme ve kuru temizleme hizmeti,
- Yemek salonu, bar, resepsiyon holü gibi genel mahallerde zeminde nitelikli malzeme ile tam kaplama,
- Sayfiye otellerinde spor tesisleri,
- 05.00-24.00 saatleri arasında oda servisi,
- Tüm hacimlerde klima tesisatı,
- İlk yardım gereçleri odası,
- Banyolarda saç kurutma makinesi,
- Bay ve bayan kuaförü,
- Turizm amaçlı küçük satış yerleri,
- Odalarda TV ve mini bar,
- Kişi başına 1,5 metrekare düşecek şekilde en az 50 kişilik toplantı salonu ve fuayesi.

1.5.8.2.5. Beş yıldızlı oteller

Beş yıldızlı oteller; yerleşme durumu, yapı, tesisat, donanım, dekorasyon ve hizmet standardı olarak üstün özellikler gösteren en az 200 odalı, dört yıldızlı otellerde

öngörülen niteliklerle birlikte aşağıdaki nitelikleri de taşıyan tesislerdir:

- Odalar standartlara uygun tefrişli ve banyo hariç 20 metrekarenin üzerinde olmalıdır,
- En az iki adet çok amaçlı salon,
- Kişi başına 1,5 metrekare alan düşen, en az 100 kişilik toplantı salonu; salon ile bağlantılı en az üç çalışma odası, sekreter, simültane tercüme hizmetleri ve fuaye,
- Odalarda kıymetli eşya kasası,
- Banyolarda küvet, resepsiyonla bağlantılı telefon ve alarm sistemi,
- Uydu ve video yayınları imkanı,
- Oda kapasitesinin en az % 10'u kadar park yeri imkanı olan garaj. Sayfiye otellerinde üstü kapalı otopark varsa garaj şartı aranmaz,
- Kapalı ve ısıtılmalı en az 80 metrekare büyüklükte yüzme havuzu,
- Gece kulübü ve diskotek,
- 24 saat oda servisi,
- Pastane hizmeti veren bir salon,
- En az 20 metrekare büyüklükte aletli jimnastik salonu, sauna, Türk hamamı, masaj odası, squash salonu veya benzeri imkanları sağlayan ünitelerden en az dört adedi,
- Türk yemeklerinden oluşan bir menünün de sunulduğu birinci sınıf bir lokantaya ilaveten en az bir lokanta,
- Bar hizmetinin verildiği bir salon,
- Çamaşır yıkama, ütöleme ve terzi ünitesi ile kuru temizleme mahalli,
- Sürekli 24 saat doktor-hemşire hizmeti sağlayan ilkyardım odası.

1.5.9. Diğer Konaklama İşletmeleri

Yukarıda sayılan konaklama işletmeleri dışında, turistik amaçlı seyahatlerde

konaklama ihtiyacını karşılayan diğer işletme türleri de mevcuttur.

1.5.9.1. Özel Belgeli Konaklama İşletmeleri

Köşk, saray, kasr, han, bahçe, ev, yalı gibi yapıların bakımı, korunması ve gelecek nesillere aktarılması amacıyla bu tip yapıların otel işletmesi olarak hizmete sunulmaları durumunda ‘özel belgeli otel’ ünvanı almaktadır. Türkiye’de yaklaşık otuz tane ‘özel belgeli otel işletmesi’ faaliyet göstermektedir (Kozak vd., 2001: 56).

1.5.9.2. Motel

Moteller, yerleşim merkezleri dışında, karayolları güzergahı, mola noktaları veya yakın çevrelerinde inşa edilen, motorlu araçlarıyla yolculuk yapanların konaklama, yeme- içme ve araçlarının park ihtiyaçlarını karşılayan en az 10 odalı konaklama tesisleridir. Uzun süreli konaklama, tatil ve dinlenme tesisleri motel olarak belgelendirilemezler (Sayın, 2008: 7).

1.5.9.3. Tatil Köyü

Tatil köyleri; doğal güzellikler içerisinde veya arkeolojik değerler civarında kurulmuş, rahat bir konaklamanın yanında çeşitli spor eğlence ve satış hizmetlerinin de sağlandığı dağınık yerleşim düzenindeki, en fazla üç katlı yapılardan oluşan en az 60 odalı tesislerdir (Sayın, 2008: 7).

1.5.9.4. Pansiyon

Pansiyonlar; konaklama tesisi olarak planlanıp inşa edilmiş olan, yönetimi basit, müşteriye yeme- içme hizmeti veren veya müşterilerin kendi yemeklerini bizzat hazırlayabilme imkanı olan en az 5 odalı konaklama tesisleridir (Sayın, 2008: 7).

1.5.9.5. Kamping

Kamperler; karayolları güzergahları ve yakın çevrelerinde kent girişlerinde deniz, göl, dağ gibi doğal güzelliği olan yerlerde kurulan ve genellikle turistlerin kendi

imkanları ile geceleme, yeme- içme, dinlenme, eğlence ve spor ihtiyaçlarını karşıladıkları, en az 30 ünitelik tesislerdir (Sayın, 2008: 7).

1.5.9.6. Apart Otel

Mesken olarak kullanılmaya elverişli, villa veya bağımsız apartman dairelerinden oluşan, içerisinde konukların kendi yeme-içme ihtiyaçlarını karşılayabilmeleri için gerekli malzeme ile donatılmış ve otel olarak kullanılan tesislerdir (Sayın, 2008: 7).

1.5.9.7. Hostel

Hostel; gençlik turizmine cevap verebilecek en az 10 odalı konaklama ve yeme- içme hizmeti veren veya müşterinin kendi yemeklerini bizzat hazırlayabilme imkanı olan konaklama tesisleridir.

Hosteller de kız ve erkekler için ayrı bölümler inşa edilmeli ve kişi başına 5 metreküp hava sağlanan 2-8 kişilik odalar bulunmalıdır (Sayın, 2008: 8).

1.5.9.8. Gezer Otel (Karavan)

Karavanlar; asıl fonksiyonları müşterilerin karayollarında seyahat ve geceleme ihtiyaçlarını sağlamak olan, bu hizmetin yanında yeme-içme için yardımcı ve tamamlayıcı üniteleri de bünyesinde bulunduran en az 2 yatak kapasiteli araçlardan oluşan gezici konaklama tesisleridir.

Karavanlar için yatırım ve işletme belgesinin alınabilmesi için en az 20 araçlık tesis kurulmalı, işletme belgesinin alınabilmesi için de en az 10 karavanın işletmeye girmesi gerekir (Sayın, 2008: 8).

1.5.9.9. Oberj (Dağ Evi)

Oberj, spor ve avcılık tesisleri; spor ve avcılık turizmine cevap verebilecek en az bir yıldızlı otel niteliklerini taşıyan konaklama tesisleridir. Oberjlerin odaları en fazla

altı kişilik olarak düzenlenir (Sayın, 2008: 8).

1.5.9.10. Botel

‘Botel’ kelimesi plaj, kıyı, kumsal anlamlarına gelen İngilizce ‘Beach’ ile otel anlamına gelen ‘Hotel’ sözcüklerinin birleştirilmesinden oluşmuştur. Botel karayolu olmayan yörelere deniz araçları ile gelen ve kendi araçlarında konaklayan turistlerin araçlarıyla kaldıkları yerlerdir (Sayın, 2008: 9).

Günümüzde, botellerin gelişmesiyle daha farklı turizm işletmeleri ortaya çıkmıştır. Yat limanı işletmeciliği, gemilerin otel olarak kullanılmasına dayanan ‘yüzer otel işletmeciliği’ bu gelişmelere birer örnektir (Sayın, 2008: 9).

1.5.10. Turistik Olmayan Konaklama Tesisleri

Kültür ve Turizm Bakanlığı’nca belgelendirilen konaklama işletmeleri dışındaki, yerel yönetimlerce belgelendirilen konaklama tesisleri turistik olmayan konaklama tesisleri olarak gruplandırılabilir (Sezgin, 1995:26). Türkiye’ de belgelendirilmesi yerel yönetimlerce yapılan konaklama işletmelerinin yatak kapasitesi 350.000’i aşmaktadır. Turistik olmayan konaklama işletmelerinin fiyatlandırılması, işletmenin büyüklüğüne göre Esnaf ve Sanatkarlar Odası ya da Ticaret Odaları tarafından yapılmaktadır.

1.6. KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN ÖZELLİKLERİ

Konaklama işletmelerini üretim işletmelerinden ayıran kendine özgü bazı özellikler bulunmaktadır. Bunlar sektörün sahip olduğu özelliklerden kaynaklanmaktadır. Konaklama işletmeciliğini diğer işletmelerden ayıran başlıca özellikler şunlardır (Saraç, 1989: 18):

— Konaklama işletmelerinde sabit yatırım tutarı diğer endüstri kollarına göre toplam yatırım içinde daha büyük yer tutmaktadır,

- Konaklama işletmelerinde üretilen hizmetler stoklanamaz,
- Konaklama işletmelerinde hizmet faktörü ön planda olduğu için emek-yoğun işletme türü sayılırlar,
- Çok sayıda personel istihdam edilmektedir. Bu da personelle ilgili sorunların ön planda olmasına neden olmaktadır. Ayrıca personel giderlerinin önemli oranda olmasına neden olmaktadır,
- Konaklama işletmeleri kuruluşta ve faaliyetlerinin devamında büyük sermayeye gereksinim duyarlar,
- Turizm piyasasında talep, önceden kesin şekilde tahmin edilmesi güç olan ekonomik ve politik koşullara bağlı olduğundan konaklama işletmelerinde risk olasılığı yüksektir,
- Konaklama işletmelerinin doluluk oranı arttıkça, maliyetlerin belirli bir sınıra kadar indirilmesi ve işletme içi optimum kapasiteden faydalanma olanağı vardır,
- Çalışan personelin, özellikle müşteri ile temasta olan personelin anlayışlı ve müşteri psikolojisinden anlayan kimseler olması gerekmektedir,
- Otomasyona dayalı olmaması ve bu işletmelerde çok sayıda personelin istihdamı sosyal sorunların ön planda yer alması zorunluluğunu doğurur. Çünkü konaklama endüstrisinin esası insana dayanır,
- Konaklama işletmeleri ulusal ve uluslar arası siyasi, sosyal, ekonomik v.b. dalgalanmalardan çok çabuk etkilenirler,
- Konaklama işletmelerinde takım çalışması çok önemlidir,
- Konaklama işletmelerinin kurulması çevresel etkenlere sıkı sıkıya bağlıdır,
- Bu işletmeler ulusal turizm pazarının dışına taşan uluslararası turizm

piyasaının ihtiyaçlarını da karşılamaya zorunlu olduklarından, hizmetlerin satışı büyük önem arz eder,

— Konaklama tesisleri haftanın 7 günü ve günün 24 saati faaliyet gösterirler,

— Konaklama işletmelerinde birden fazla ücret sistemi aynı anda uygulanabilmektedir,

— Turizm sektöründe faaliyet gösteren tüm işletmeler, turizm hizmetlerinin özelliği gereği, birbirleriyle uyumlu olma, yakın işbirliği ve karşılıklı yardımlaşma içinde bulunma zorunluluğu duyarlar,

—Bina, donatım, makineler, aletler gibi sürekli kullanım maddeleri işletmelerin faaliyetlerinde ve bu faaliyetlerin srekliiliğinde önemli bir yer tutar. Bu durum da amortisman giderlerinin yüksek tutarlara ulaşmasına neden olmaktadır.

1.7. TURİZMİN VE KONAKLAMA İşLETMELERİNİN EKONOMİK ETKİLERİ

Turizm, boş zaman ve tasarrufun nasıl kullanılacağına ilişkin ekonomik bir kararla başlayan ve yatırım, tüketim, istihdam, ihracat ve kamu gelirleri gibi ekonomik boyutları bulunan bir olaydır.

Bir ekonomide turizm sektörünün geliştirilmesinin akılcı nedenleri ve beklenen sonuçları incelendiğinde; bu sektörün, ekonomideki rolü ve önemi de ortaya çıkmaktadır. Ancak, unutulmaması gereken nokta; turizmin ekonomik yararlarının gerçekleşebilmesinin, hkmetlerin turizm politikalarına ve turizm geliştirme projelerini uygulama ve denetleme yeteneklerine bağlı olduğudur.

Gelişmekte olan birçok ülke açısından turizmin çekici yönlerinden en önemlisi, ekonomik yararlılığını daha kısa sürede gösterebilmesidir. Bir turizm yatırımının getiri sağlamadan önceki hazırlık dönemi, diğer sektörlerdeki yatırımlara oranla çok daha

kısadır. Turizm, başarılı bir tanıtım kampanyasından bir ya da iki yıl sonra, büyük gereksinim duyulan döviz girdisini sağlayabilen, gelir ve istihdam artışı yaratabilen bir sektördür. Özellikle gelişmekte olan ülkelerin ekonomik kalkınmalarını gerçekleştirmede karşılaştıkları en büyük sorun olan döviz darboğazının aşılmasında, turizm sayesinde elde edilen dövizler bir çıkış yolu olabilmektedir. Ayrıca turizm harcamaları ve turizm amaçlı yatırımlar da, çoğaltan katsayısıyla orantılı olarak ekonomiye bir canlılık kazandırmaktadır (Tutar, 1990: 119-132).

Diğer sektörlerle karşılaştırıldığında; verimlilik, turizmde daha yüksektir. Diğer bir ifadeyle, turizmde marjinal sermaye/hasıla oranı düşük kalmaktadır ve bu oran ne kadar düşükse, yeni yatırımın verimliliğinin o kadar yüksek olduğu kabul edilir (Barutçugil,1986: 78).

Turizm, gelir ve refahın ülkeler arasında ve ülke içinde yeniden dağılımını sağlar. Uluslararası turizm hareketlerinin gelişmesi, gelişmiş ülkelere gelişmekte olan ülkelere doğru bir gelir akımı doğurur. Belirli turizm çekiciliklerinin gelişmekte olan ülkelere ve bölgelerde yoğunlaşması ve ayrıca emek-yoğun faaliyetlerin turizmde önemli bir yer tutması, gelir ve refahın bölgeler ve toplum kesimleri arasında dengeleyici yönde yeniden dağılmasını sağlar.

Turizm ister iç, ister uluslar arası olsun temel ekonomik önemi; gidilen yerin normal sakinlerine, ziyaretçi harcamalarının kazandırdığı gelir olarak özetlenebilir. Her yıl turizm akımları yoluyla gelişmiş ekonomilerden diğer ekonomilere büyük miktarlarda değer aktarımı yapılır. Ev sahibi ülke ve yöreler için ziyaretçi harcamaları, bir gelir ve geçim kaynağıdır. Turizmin asıl önemli ekonomik etkisi; kendi ülke ya da yörelerinde bulundukları zamanlardakinden daha büyük oranlarda harcama eğiliminde olan ziyaretçilerin, gittikleri yerlerde yarattıkları satın alma gücünde yatar. Turist

harcamalarının yarattığı gelir akımı, paranın yeniden harcanması yoluyla ziyaret edilen turistik yerin ekonomisini bütünüyle etkiler.

Turizm, birçok ülkede geniş istihdam olanakları sağlamaktadır. Örneğin, dünyanın önemli turizm merkezlerinden Fransa'da, turizm sektörü önemli bir istihdam alanıdır. Ayrıca turizm sektörünün çok önemli olduğu Bahama Adaları, Virgin Adaları gibi ülkelerde, dolaylı ve doğrudan istihdam edilen işgücü miktarı %50-%55 civarındadır (Kozak vd., 2008: 82-83). Ayrıca kamuya vergi geliri açısından da katkı sağlamaktadır.

Turizmin ülke ekonomisi üzerinde, önemli faydalarının yanında, bazı sakıncaları da olabilmektedir. Dış ülkelere bağımlılığın artması, fiyat artışlarının körüklenmesi, yerli halkın küçük bir kesiminin ülkenin turizm zenginliklerinden yararlanabilmesi bu sakıncalardan bazılarıdır. Ayrıca, turistlerin ithal malı tüketmeleri, bu tür tüketime yerli halkı özendirmeleri, turistik yatırımlarda ithal malzemelerin kullanılması ve yabancı sermayeli turistik işletmelerin yabancı personelinin ücret ve kar transferi yapması gibi nedenlerle ülke dışına döviz çıkışı da olabilmektedir. Makro iktisat teorisinde millî gelir-harcama akımından "sızıntı" olarak adlandırılan bu durum, ev sahibi ülkenin net döviz kazancının görüldüğü ya da umulduğu kadar yüksek olmaması sonucunu doğurabilmektedir.

Türk turizm sektörünün 80'li yıllarda göstermiş olduğu büyük atılım; yukarıda da anlatıldığı şekilde genel ekonomi üzerinde büyük etkiler yaratmaya başlamıştır. Bu etkilerin en önemlisi, Türkiye'nin kalkınması için gerekli olan döviz girdisinin sağlanmasına katkıda bulunmasıdır. Bu, dış ödemeler bilançosu içinde turizmin yerinin ayrıntılı incelenmesini zorunlu kılmaktadır. Bir diğer önemli etki ise, istihdam etkisidir. İşsizliğin büyük bir sorun olduğu Türkiye'de turizm sektörü vasıfsız işçilere de istihdam olanağı sağlayarak emek piyasasındaki arz fazlasını bir nebze de olsa emmektedir.

Bunların yanı sıra, millî gelir üzerinde doğrudan ve dolaylı yarattığı etki sayesinde hem ülkenin GSMH'nın artmasına hem de kamunun vergi gelirlerinin artmasına yardımcı olabilmektedir. Son olarak unutmamamız gereken nokta, turizm sektörünün ekonomideki diğer sektörlerle olan ileri ve geri bağlantı etkisidir. Bu nedenle; turizm sektörü, diğer sektörlerden girdi talep etmesi (geri bağlantı etkisi) ve diğer sektörlerle mal arz etmesi (ileri bağlantı etkisi) yoluyla ekonomi üzerinde önemli etkiler yaratmaktadır.

1.7.1. Turizmin İstihdam Üzerindeki Etkisi

İstihdam terimi, ekonomi biliminde biri dar, diğeri geniş olmak üzere iki anlamda kullanılır. Geniş anlamda istihdam, bir ekonomideki bütün üretim faktörlerinin kullanılmasıyla ilgilidir. Eğer bir ekonomide sahip olunan üretim faktörlerinin tamamı kullanılıyorsa, o ekonomi maksimum üretim düzeyine ulaşmış olur ki buna "tam istihdam milli gelir düzeyi" denir. Buna karşılık; üretim faktörlerinden bir ya da bir kaçının tamamı kullanılmıyorsa, bu durumda da "eksik istihdam milli gelir düzeyi" söz konusudur. Dar anlamda istihdam söz konusu olduğu zaman, sadece emek ve onun üretime katılması akla gelmektedir (Erdoğan, 1996: 290).

Turizmin parasal (moneter) etkilerinin yanı sıra; ekonomide yarattığı reel etkilerin en önemlisi, emek-yoğun üretim tekniğinden kaynaklanan istihdam etkisidir (Korzay, 1992: 289-311). Bu nedenle; turizm sektörü kendisinin doğrudan istihdama katkıda bulunması ve bu sektöre girdi veren diğer sektörlerle de dolaylı istihdam imkanları sağlaması dolayısıyla, ülkedeki toplam istihdamı etkilemektedir.

Turizm sektöründe makineleşme ve otomasyon imkanlarının sınırlı olması nedeniyle, sektörün meydana getirdiği istihdam yoğunluğu diğer sektörlerle göre daha yüksektir. Sektörde emek-yoğun üretimin hakim olması nedeniyle turistik tüketim harcamaları, yüksek oranda doğrudan istihdam etkisi oluşturmaktadır. Bunun yanında

turizm sektörüne mal ve hizmet sunan yan sektörlerle de yeni iş imkanları sağlayarak dolaylı istihdam etkisi meydana getirmektedir. Turizmin meydana getireceği dolaylı istihdamın niceliği sektörün yerel ekonomi ile ne kadar entegre olduğuna bağlıdır.

Gelişmekte olan ülkelerin temel amacı, ülkelerini bir sanayi toplumuna dönüştürmek ve ekonomik kalkınmalarını gerçekleştirmektir. Ancak günümüzde dikkati çeken en önemli sorunlardan biri de, sanayileşmenin teknolojik gelişme nedeniyle gelişmekte olan ülkelerde, istihdam sorunlarını çözmeye yeterli olmayışıdır. Diğer bir ifadeyle, yeni teknolojilerin emekten büyük ölçüde tasarruf etmeleri nedeniyle, istihdamda büyük oranda artış sağlayamamaları büyük bir sorundur. Ayrıca, bu ülkelerde görülen hızlı nüfus artışı, işsizliğin giderek önemli boyutlara ulaşma tehlikesini de beraberinde getirmektedir (İlkin, Dinçer, 1991: 82).

Yukarıda saydığımız nedenlerden dolayı; yüksek oranda işsizlik sorunu ile karşı karşıya bulunan gelişmekte olan ülkelerde hükümetler düzenli ve verimli iş alanları yaratarak ekonomik faaliyetlerle yakından ilgilenirler. Bu ülkelerde turizm sektörünün geliştirilmesini savunanların üzerinde durdukları temel noktalardan biri, turizmin geniş iş olanakları yaratacağı görüşüdür.

Bu görüşü tümüyle kabul etmeyenlere göre, turizmin istihdam yaratma özelliği fazla abartılmaktadır. Özellikle, turizm sektörünün kurulması için yapılması gereken tüm yatırımlar dikkate alındığında turizmin emek-yoğun bir sektör olduğunu söylemek oldukça güçleşmektedir (Engin, 2005: 33).

1.7.2. Turizmin Milli Gelir Üzerine Etkisi

Ülkeye gelen turistler ile turizme yönelik yatırımlarda bulunan özel ve kamu kuruluşlarının yatırım harcamaları, milli geliri doğrudan ve dolaylı şekillerde etkilemektedir. Turizm yatırımlarının doğrudan milli gelir üzerinde etkide bulunmasının

yanı sıra, turizm alanında gerçekleştirilen yatırımların diğer sektörler üzerinde uyarıcı etkisi de bulunmaktadır. Turizmde yaratılan gelirin tarım, inşaat, mobilya-dekorasyon, gıda ve benzeri sektörler başta olmak üzere pek çok sektörü uyardığı kuşkusuzdur. Kesin olmamakla birlikte yapılan araştırmalara göre bir ülkede turizm gelirinin yaklaşık %30'u tarıma, %20'si çalışanlara, %15'i turizm sektörü işletmelerine, %15'i ticari kuruluşlara gittiği ve kalan %20'sinin ise vergi geliri olarak kamuya yansıdığı hesaplanmıştır (Kozak vd., 2008: 126).

1.7.3. Turizmin GSMH İçindeki Yeri

Turizmin ekonomideki rolü ve önemi konusunda yapılan değerlendirmeler arasında en yaygın kullanılan yöntem, turizm gelirlerinin gayri safi milli hasıla (GSMH) ile olan ilişkisinin ölçülmesidir.

Burada unutulmaması gereken bir nokta, turizmden sağlanan net kazançların, turizmin ekonomik anlamda net etkisini göstermekten uzak olduğudur. Zira, turistlerin gereksinimlerini karşılamak için kullanılan kaynaklar ve sermaye malları, ekonominin diğer sektörlerindeki alternatif kullanım alanlarından çekilmektedir. Turizmin GSMH üzerindeki net etkisi hesaplanmak istendiğinde, bu alternatif maliyetlerin çıkarılması gerekmektedir ve bu da oldukça güç bir iştir (Barutçugil, 1986: 25).

Turizmin Türkiye ekonomisindeki yeri ve öneminin incelenmesi sırasında göz önüne alınması gereken önemli bir nokta, turizm gelirlerinin GSMH içindeki payı olmaktadır. Türkiye'de turizm gelirlerinin GSMH içindeki payı 80'li yıllarda %0,6 iken, 2001 yılında %7'ye ulaşmıştır. 2008 yılında ise %3 olarak gerçekleşmiştir. Turizm sektörünün GSMH içindeki payı, oldukça düşüktür. Ancak, iç turizm harcamaları ve turizm yatırımları da dikkate alındığı takdirde, turizmin Türkiye ekonomisinde önemsenmesi gereken bir sektör olduğu ortaya çıkacaktır (www.istekobi.com.tr).

1.8. TURİZMİN VE KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN TÜRKİYE EKONOMİSİNDEKİ YERİ VE YILLARA GÖRE DAĞILIMI

Türkiye'nin turizm gelirlerinin 1963-1980 yılları arasında ihracata oranı ve GSYH içindeki payı çok düşük seviyelerdedir. 1963 yılında turizm gelirlerinin ihracata oranı %2,1 düzeyinde iken GSYH içindeki payı %0,1 olarak gerçekleşmiştir. 1980'e kadar olan dönemde turizm gelirlerinin ihracata oranında en yüksek seviye 1975 yılında %14,3 olarak gerçekleşmiştir. GSYH içindeki payı açısından da en yüksek seviye %0,8 ile 1973 yılında gerçekleşmiştir. İstisnaların dışında bu dönemde Türkiye'de turizm altyapısının ve tanıtımının olmamasından dolayı turizm gelirleri düşük seviyede gerçekleşmiştir.

Türkiye 24 Ocak 1980 dönüşümünden sonra, turizm sektöründe önemli atılımlar gerçekleştirmiştir. 80'li yıllarda turizm Türkiye ekonomisinde en gözde alt sektörlerden biri haline gelirken; bu gelişmenin sosyal, kültürel ve ekonomik etkileri önemli boyutlara ulaşmıştır.

1983 yılı, Türk turizmi için canlanma döneminin başlangıcı olarak kabul edilebilir. O yıldan günümüze kadar geçen süre içinde, ülkemizde turizm; hem turist sayısı hem de turizm gelirleri yönünden önemli sayılabilecek artışlar göstermiştir.

Tablo: 1.2.'de de görüldüğü gibi 1983 yılından 2006 yılına kadar turizm gelirimizde artış vardır. 1983 yılında turizm gelirimizin ihracatımıza oranı %7,2 iken; 2002 yılında %33,9 olmuş, 2006 yılında ise %19,7 düzeyindedir. Yani istisnalar dışında 1983 yılından itibaren ülkemizin turizm gelirlerinde artış görülmektedir. Düşüşlerinde ekonomik, siyasi, kültürel, sosyolojik sebeplerden ortaya çıkmış olabileceği düşünülmektedir. Örneğin ülkemiz ve dünyadaki ekonomik krizler, terör olayları ve savaşlar gibi.

Tablo 1.2: Turizmin Türkiye Ekonomisindeki Yeri ve Yıllara Göre Dağılımı

Yıllar	Turizm Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı (%)	Turizm Gelirlerinin İhracat Gelirine Oranı (%)
1963	0,1	2,1
1964	0,1	2,0
1965	0,2	3,0
1966	0,1	2,5
1967	0,1	2,5
1968	0,2	4,9
1969	0,3	6,8
1970	0,5	8,8
1971	0,5	9,3
1972	0,6	12,4
1973	0,8	13
1974	0,6	12
1975	0,5	14,3
1976	0,4	9,2
1977	0,4	11,7
1978	0,4	10,1
1979	0,5	12,4
1980	0,6	11,2
1981	0,8	8,1
1982	0,7	6,4
1983	0,8	7,2
1984	1,7	11,8
1985	2,8	18,6
1986	2,1	16,3
1987	2,0	16,9
1988	2,6	20,2
1989	2,4	22
1990	2,1	24,9
1991	1,8	19,5
1992	2,3	24,7
1993	2,2	25,8
1994	3,3	23,9
1995	2,9	22,9
1996	3,2	25,7
1997	4,2	30,8
1998	3,8	28,9
1999	2,8	19,6
2000	3,8	27,5
2001	6,9	32,1
2002	6,6	33,9
2003	5,5	28,2
2004	5,3	25,2
2005	5,0	24,7
2006	5,2	19,7

Kaynak: www.kultur.gov.tr, Erişim Tarihi: 25.03.2009

1.9. KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE FİNANS TEKNİKLERİ

Günümüz dünya ekonomisindeki hızlı değişimler işletme fonksiyonlarının da (Üretim, Pazarlama, Finansman, İnsan Kaynakları gibi) bu değişimlere ayak uydurma

ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. İşletmelerin finansman fonksiyonları hem yatırım hem de işletmeye geçiş aşamalarında en önemli fonksiyondur.

1.9.1. Turizm İşletmelerinde Finansman

Diğer pek çok işletme türünde olduğu gibi turizm işletmelerinde de finansman gereksinimi üç aşamada ortaya çıkar. Bunlardan fon gereksinimi duyulacak olan ilk aşama yatırım aşamasıdır. Bu aşamada temin edilecek olan fon yatırım için gerekli arazinin satın alınması, yatırım projesinin hazırlanması, tesislerin inşası ve donatımı aşamalarında kullanılacak yüksek miktarlarda gereksinim duyulan kaynaklardır, ikinci aşama işletme dönemine geçildikten sonra genişletme yatırımları, modernizasyon yatırımları ve büyük çaplı onarımlarda ihtiyaç duyulacak olan kaynaklardır (Ceylan,2003: 34). Turizm İşletmeleri yukarıda belirtilenlerin dışında belirli bir işletme döneminin hazırlıklarını gerçekleştirmek, işletme giderlerini karşılamak ve turizm dönemi dışındaki sermaye masraflarını ödeyebilmek amacıyla da finansman gereksinimi duyarlar.

1.9.1.1. Turizm İşletmelerinde Başvurulan Finansman Yöntemleri

Turizm işletmelerinde başvuru finansman kaynakları işletmenin türüne, fon temin edecek kişi veya kurumun niteliklerine ve şartlarına ve de süreye bağlı olarak değişiklik gösterir. Bu finansman yöntemleri şunlardır;

1.9.1.1.1. Öz kaynaklar

Bir işletmenin sahip veya sahiplerince, gerek kuruluş aşamasında gerekse daha sonra konulmuş bulunan sermaye, öz kaynaklardan sağlanmış olan sermayedir. Doğal olarak işletmenin ilk finansman kaynağı işletme sahibi veya sahipleridir. İşletmelerin kuruluşlarından sonra yeni ortaklar alınması veya hisse senedi ihracı yapılarak da öz sermaye temin edilebilir. İşletme öz sermayesi, satıcılar ve işletmeye kredi açacak kişi veya kurumlar için bir güvenlik ölçüsüdür. Öz kaynakla finansman, işletme faaliyetleri

sonucunda oluşan karların, tamamının veya bir kısmının, gerek yasal, gerekse işletme yönetiminin zorunlu kıldığı nedenlerle tamamen dağıtılmayarak işletmede bırakılması yoluyla sermaye ihtiyacının karşılanmasıdır. Öz kaynakla finansman uygulamasının yararları, faiz ödemesinin olmaması yani işletme için sabit bir yük getirmemesi, öz kaynakla finansmanın verimliliği olumlu yönde etkileyebilmesi, dış kaynaklardan sermaye bulma ve borçlanma ihtiyacının önüne geçilmesi veya dış kaynak sahiplerinin işletme yönetiminde söz sahibi olmalarının önlenmesi, öz sermaye artışı nedeniyle kredi değerliliğinin artması ve satış kolaylığı gibi yararlar sayılabilir. Öz kaynakla finansmanın sakıncaları arasında, temettü ve faiz ödemelerinin düşük miktarda olması, sermaye piyasası denetiminin bulunmaması nedeniyle yöneticilerce fonların uygun olmayan alanlarda kullanılabilmesi, bu fonların sermaye piyasasına çıkmaması sonucunda cari faiz haddini düşürebilme olanağından yoksun kalınması gibi hususlar sayılabilir (Şimşek, Çelik, 2008: 179-180).

1.9.1.1.2. İpotek Kredileri

Turizm alanında faaliyet gösteren işletmelerden özellikle konaklama işletmeleri arsa, bina ve tesislerini ipotek göstererek bu alanda uzmanlaşmış resmi veya özel finansman kuruluşlarından kredi temin edebilirler. Verilen kredinin sınırı genelde ipotek edilen varlığın cari değerinin % 60' ı oranındadır. İpotek kredilerinde süre 20 -30 yıl arasında değişir. Bu süre ipotek edilen varlıkların ekonomik ömürlerine bağlı olarak değişir. Kredi veren kuruluşlar alacaklarını güvence altına almak için çoğunlukla kredi alan işletmenin nakit gelirlerinin faizler ve anapara borcunun ödenecek kısmının toplamından en az iki kat fazla olmasına dikkat ederler. Ayrıca kredi kullanan işletmenin ödeme güçlüğüne düşmesi durumunda kredi kuruluşu işletmenin mal varlıkları üzerinde birinci dereceden hak sahibi olur (Engin, 2005: 32).

Turizm sektörünün riskli bir sektör oluşu ve turistik talebin yıllar itibarıyla düzensizlik göstermesi nedenleriyle ipotek karşılığı kredi kullanma yoluna son çare olarak başvurmak daha akılcı olacaktır. Eğer bu tür bir finansal yöntem tercih edilmişse de optimal bir borç yönetim tarzı benimsenmelidir.

1.9.1.1.3. Finansal Kiralama Yöntemi

Turizm endüstrisinde faaliyet gösteren işletmeleri sabit sermaye varlıklarının bir bölümünü veya tamamını kiralama (leasing) yoluyla sağlayarak önemli bir finansal tasarruf ve kolaylık sağlayabilirler. Kiralama uygulamasının turizm işletmelerine sağlayacağı yararlar şöylece sıralanabilir (Seyhan, Erol, 1991: 56):

- Her şeyden önce sermayesinin bir kısmını sabit varlıklara bağlamış, diğer kısmını ise işletme dışında daha karlı alanlarda kullanma imkanı bulmuş olur,
- Kira bedeli bir gider unsuru olarak kabul edilerek ödenecek vergiden düşülür ve vergi tasarrufu sağlar,
- Sabit varlıkların büyük oranlarda yer tuttuğu ve bu varlıkların teknolojilerinin hızla eskidiği düşünülürse, kiralama yoluyla yenileme ve modernizasyon yatırımlarına harcanacak ilave kaynaklardan da tasarruf sağlanacaktır,
- Kiralama, kiralanan varlığın hemen kullanımına imkan sağladığı için işletme bakımından kolay bir usuldür.

Turizm sektöründe genelde arazi ve bina gibi taşınmaz varlıkların kiralamaya konu oldukları görülmektedir. Arazi kiralamaları Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından turizm yatırımlarını teşvik amacıyla kamu arazilerinin uzun sürelerle yatırımcılara tahsis edilmesi biçiminde olmaktadır.

Yukarıda sayılan finansal kiralamanın yararları göz önüne alındığında sermaye oluşumunun yetersiz kaldığı ve sınırlı işletme sermayesi ile karşı karşıya kalan ülkemiz

turizm işletmelerinde bu uygulamanın ilave kaynak tasarrufu ve oluşumu yaratması nedeniyle yaygınlaştırılması ve sadece arazi ve binalarda değil sabit varlıkların da bu yöntemle edinilmesi ve teknolojik yeniliklerin izlenerek rekabet gücünün artırılması bakımından sağlayacağı yararlar büyük olacaktır.

1.9.1.1.4. Kısa Dönemli Ticari Kredi

Genellikle her işletme, hammadde, malzeme, demirbaş ya da mal alışlarının önemli bir bölümünü satıcı firmalardan kredili olarak yapar; başka bir ifadeyle stokların finansmanında kısa süreli satıcı kredilerinden yararlanır. Birçok firma için özellikle diğer finansman kaynaklarından yararlanma olanakları sınırlı bulunan küçük ölçekli ya da yeni kurulmuş firmalarda, satıcı kredileri (ticari krediler) en önemli kısa süreli finansman kaynağını oluşturur (Akgüç, 1998: 528). Konaklama işletmeleri de stok, demirbaş alımlarında sık sık satıcı kredilerine başvururlar.

1.9.1.1.5. Satma ve Geri Kiralama Yöntemi

Özelikle konaklama işletmelerinde yaygın bir finansman kaynağıdır, büyük bir sermayeyi uzun bir dönem için bağlamak istemeyen turizm işletmecisi hali hazır konaklama tesisini gayrimenkul kiralama alanında uzmanlaşmış bir kuruluşa satar.

Daha sonra bu tesisi 99 yıla kadar varan süreler için kiralar. Bu yolla girişimci bir taraftan yatırım için harcadığı kaynakları nakde dönüştürürken diğer taraftan da bir miktar işletme sermayesine sahip olur (Şen, 1990: 29).

Tesisi satan ve satın alan işletmeler arasında yapılan uzun vadeli kira sözleşmesinde kira bedeli iki temel elemandan meydana gelmektedir. Bu elemanlardan biri sabit yatırımda kullanılan sermayenin faizini ve tesisin amortismanını kapsar. İkinci eleman ise tesisin işletilmesinden doğan karın belirli bir yüzdesi olmaktadır.

1.9.1.1.6. Condominium Yöntemi

Konaklama işletmesinde yapılacak yatırımın toplam maliyeti tesisteki oda sayısına bölünerek bulunacak bir birim fiyatla odalar satışa çıkarılır. Odayı satın alan kişi bir taraftan tesisin belirli bir payına sahip olurken diğer yandan da tesiste belli dönemlerde kalma veya kiraya verme hakkına sahip olmaktadır.

Bu yolla tesisin yatırım maliyetlerinin karşılanmasında finansal kolaylık sağlanırken diğer yandan da tesisin doluluk oranı da yükseltilmektedir. Bir anlamda pazarlama ve finansman kolaylıkları eşzamanlı olarak gerçekleştirilmektedir. Bu uygulamanın bir benzeri devre mülk sistemi olarak da isimlendirilen parçalanmış condominium yöntemidir. Bu finansal yöntemin sağladığı faydalar şunlardır (Engin, 2005: 40):

- Bu yöntemle küçük tasarruf sahipleri mülk edinmiş olmaktadır,
- İşletme yatırım için gerekli parayı daha kolay sağlamaktadır,
- İşletmeye, işletmeden pay sahibi olanların tatil için gelmelerinden doğan bir garanti müşteri temin edilmektedir,
- Pay sahiplerinin yılın veya mevsimin belli dönemlerinde haklarını kullanabilecekleri varsayımı, işletmeye gelen pay sahiplerinin dönem içinde dengeli dağılımını sağlamaktadır,
- Ülkede turizme hizmet verecek tesis sayısı artmaktadır.

1.9.1.1.7. İmtiyaz Sistemi (Franchising)

Öncelikle pazarlama amaçlı bir düzenleme olan imtiyaz sistemi turizm endüstrisinde de yatırımların finansmanında kullanılan önemli bir yöntemdir. Konaklama işletmelerindeki uygulamasında sektörde başarılı olan bir oteller zinciri ile yeni tesis edilen bir otel işletmesi arasında bir imtiyaz sözleşmesi imzalanmakta ve bu sözleşme ile yeni

işletmenin sözleşme şartlarında yer alan birtakım yükümlülükleri yerine getirmesiyle birlikte imtiyaz veren işletmenin sahip olduğu teknik bilgi birikimi, yönetim becerisi, pazarlama gibi üstünlüklerinden yararlanma imkanı doğmuş olur.

Ancak imtiyaz verecek olan işletme yatırım aşamasında dahi binanın mimari yapısı, tefrişi ve donanımı konularına da müdahale ederek koşullar öne sürebilecektir. Buna karşılık yeni kurulan işletme de ana işletmenin marka, isim ve patent gibi birtakım haklarını kullanmakta ve böylelikle daha az reklam ve promosyona gerek kalmaktadır.

İmtiyaz yöntemi, birbirinden bağımsız iki taraf arasında meydana getirilen sözleşmesel bir ilişkidir. İmtiyaz yöntemi, sistemin yaratılma ve ilk uygulama yeri olan A.B.D' de başlamıştır. Bu sistem ile çalışan yaklaşık 60 iş kolu mevcuttur. Bunlar arasında; Otomobil Kiralama, Otomobil Servis Ürünleri, İş Yardım Servisleri, İş Araçları, Giyim ve Ayakkabı, Yapı Dekorasyon, Bilgisayar, Kozmetik, Perakende Satış Mağazaları, Eğitim, Yiyecek, Sağlık Ürünleri, Ev Aletleri, Kuru Temizleme, Fast-Food, Konaklama İşletmeleri ve Lokanta vb. sektörler bulunmaktadır. Özellikle hizmet sektöründe çeşitlendirme hızla artmaktadır (www.deulcom.com.tr).

1.9.1.1.8. Kamu Kesimi Tarafından Sağlanan Kolaylıklar ve Krediler

Turizm endüstrisinin gelişmesinin sosyal ve özellikle ekonomik sonuçlarının önemi, pek çok ülkenin bu endüstriye özel bir ilgi göstermesine ve çeşitli finansal kolaylıklar sağlamasına neden olmuştur. Bu finansal kolaylıkları şu başlıklar altında incelemek mümkündür:

— Turizm açısından gelişmeye uygun bölgelere yatırım yapmak isteyen girişimcilere kamu arazilerinin düşük bedellerle veya bedelsiz olarak devredilmesi veya kiralınması,

— Turizm işletmelerinin belirli süreler için veya süresiz olarak vergi

ayrıcalıklarından ve bağışıklıklarından yararlandırılması,

— Tesislerde kullanılacak ithal girdilere gümrük muafiyeti uygulanması,

— Turizm işletmelerinde bina, tesis ve sabit varlıklara amortisman ayrılmasıdır.

İKİNCİ BÖLÜM

STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ VE KARLILIK

2.1. MALİYET YÖNETİMİ VE GELİŞİMİ

Muhasebe bilimi finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi olmak üzere ikiye ayrılır. İkisinin ürettiği bilgiler ve ortak amaçlarla bir de yönetim muhasebesi ortaya çıkmıştır.

Finansal muhasebe; firmaların varlık, borç ve sermaye yapısı konusunda firma içi ve dışındaki çeşitli kişi ve birimlere bilgi sunar. Bu muhasebe sistemi aynı zamanda firmanın, bir hesap dönemine ait varlık ve kaynaklarındaki değişimi ve faaliyet sonuçlarına ait gelişmeleri raporlar ve ilgili yerlere ulaştırır. Çeşitli kişi ve gruplar, işletme ile ilgili alacakları kararlarda bu raporlardan yararlanırlar (Alkan, 2001: 178).

Maliyet muhasebesi ise, mal ve hizmetlerin üretildiği ve satıldığı ortamlarda, ortaya çıkarılan mamul ve hizmetlere ait tüketilen çeşitli giderleri maliyet unsurlarına göre toplayıp değerlendirme, toplam ve birim maliyetleri ölçme ve raporlama ve analizleriyle uğraşır. Maliyet muhasebesi sisteminin ana amacı; planlama, kontrol ve kaynak geliştirme sürecinde yönetime gerek finansal, gerekse finansal olmayan bilgilerin sunulmasıdır (Hacırüstemoğlu, Şakrak, 2002: 2).

Maliyet muhasebesi sisteminde finansal muhasebeden elde edilen bilgiler yardımıyla üretilen mamul maliyetleri hesaplanabilirken, finansal muhasebe sisteminde işletme sorunlarının ortaya konulmasında maliyet muhasebesi sisteminin sunacağı bilgilere gereksinim vardır. Sonuçta, finansal ve maliyet muhasebesi sistemleri birbirini tamamlayan, finansal bilgi sisteminin iki kümesi konumundadırlar (Alkan, 2001: 179).

Bu iki muhasebe bölümü arasındaki temel farklılık ise, finansal muhasebe firmanın dışa yönelik işlemlerini incelerken, maliyet sistemi ise firma içinde

gerçekleştirilen üretim faaliyetlerini izliyor olmasıdır (Hacırüstemoğlu, Şakrak, 2002: 3).

Yönetim muhasebesi ise, işletme yöneticilerinin, yönetim süreci boyunca sağlıklı kararlar alabilmeleri için gereksinim duydukları, her türlü bilgilerin toplanması, işlenmesi ve yönetime raporlanıp sunulmasına yönelik çalışmaların bütünüdür. Yönetim muhasebesinde, firmaya yarar getirecek çeşitli sayısal bilgilerin toplanması, her çeşit bilgi işleme tekniğinin uygulanması ve her tip raporun düzenlenmesi söz konusu olabilmesi yönüyle genel muhasebeden daha dinamik ve çok yönlü olmasına yol açmıştır (Büyükmirza, 1998: 17).

Yönetim muhasebesi, finansal muhasebe kaynaklarından, hatta muhasebe sınırlarını da aşarak, ekonomi, finans, yöneylem araştırması ve gerek gördüğü diğer disiplinlerden topladığı bilgileri, yönetimin gereksinimleri için, kullanılabilecek veriler konumuna getirir. Maliyet ve yönetim muhasebesinin sağladığı bilgiler, beş ana alanda etkin ölçümlene yapılmasını sağlar. Bunlar (Sevgener, Hacırüstemoğlu, 2000: 13);

- Mamul maliyetlerini hesaplamak,
- Gider kontrolü,
- Yönetici etkinliğinin ölçülmesi,
- Planlama,
- Özel kararların alınması.

Planlama, denetim ve karar verme ile ilgili amaçların günümüzde büyük önem kazanması sonucunda maliyet ve yönetim muhasebesi, finansal bilgi sisteminin, muhasebe kayıt sistemi ve maliyet ölçümlene sistemi verilerini ortaklaşa kullanırlar (Hacırüstemoğlu, Şakrak, 2002: 4).

2.1.1. Maliyet Yönetiminin Gelişimi

Değişken piyasa şartları altında işletmelerin piyasadaki rekabetçi ortamdan en

az kayıpla çıkması veya kar elde edebilmesi ancak maliyet yönetimine önem vermek yoluyla sağlanabilir. Zira, gelirlerin oluşumunda temel etkiye sahip olan fiyat, piyasa şartlarında kendiliğinden oluşmaktadır. Rasyonellik bakımından büyük öneme sahip olan verimliliğin, iktisadiliğe dönüşebilmesi piyasada oluşan fiyat ile ilgilidir. O halde işletmeler, “Neyi hangi maliyetle üretirsem üreteyim, istediğim fiyata satarım” klasik yaklaşımından kurtulmalı, “Piyasada oluşan fiyata göre ürünümü ancak X TL’ye satabileceğime göre, maliyetim ne olmalı ki kar elde edebileyim” yaklaşımını hedef edinmelidirler (Altuğ, 1996: 181).

İşletmelerde özellikle rutin olmayan kararların alınmasında kantitatif 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 ögelerindeki değişimlerin izlenmesiyle sürekli olarak denetimi olanaklı kılmaktadır. Bu sayede israfın önlenmesi, performans denetimi gibi çalışmalarla işletmede verimlilik ve iktisadilik sağlanmaktadır (www.webmuhasebe.com).

Değinilen nedenlerle bilançoda yer alan kaynaklar ile mevcutlar ve alacakların daha ayrıntılı ve gerçekçi bir şekilde ortaya konmak istenmesinin bir sonucu olarak, öncelikle kar/zarar tablolarına ilgi duyulmuş, daha sonraları ise gelir ve giderlerin ayrıntılı bir şekilde incelenmesi ve karşılaştırmalar yapmak suretiyle işletme sonuçlarının izlenmesi için maliyet prensipleri ve mamul maliyetlerini hesaplama biçimleri geliştirilmiştir. Daha sonra da maliyet sistemleri ortaya çıkmıştır. Özellikle de 1980’li yıllardan sonra maliyet yönetiminde hızlı gelişmeler yaşanmıştır. Amaç, sağlıklı bir maliyet fiyatının tespiti, israfın önlenerek maliyetin düşürülmesi, kalitenin artırılması ve gelecekle ilgili

Çalışmaların işletme amaçlarına uygunluğunun sağlanmasıdır (Altuğ, 1996: 181).

Ürün fiyatının müşteriler için en önemli satın alma kriterlerinden biri olması ve geleneksel maliyet yönetimi ve fiyat hesaplamanın bugünkü alıcı pazarları için yeterli olamaması nedeniyle maliyet yönetiminin pazara ve stratejiye yönelik olarak düzenlenmesi gerekmiştir. Maliyet muhasebesinde stratejiye yönelim ve strateji belirleme, maliyet önderliği stratejisi için destek sağlamaktadır. Zira maliyet sorunları da çoğunlukla stratejik nedenlerle vardır.

Maliyet muhasebesinin genişlemesi, maliyet yönetiminin stratejik yararlarıyla stratejiye uygun maliyet saptama faktörleri ve bu faktörlerin birbirleriyle olan ilişkilerinden elde edilen bilgiler yoluyla maliyet düşürme potansiyelleri saptanabilmekte ve rekabet avantajları elde edilebilmektedir. Bu nedenle, işletme stratejileriyle ilgili olarak, işletmenin bütün kaynaklarının aşırı kullanımı ve nakit akışı, pazar payları, fiyatlar ve gerçek maliyetlerin görelî düzeyiyle ilgili olarak yönetime yönelik maliyet bilgilerinin hazırlanmasını ve analiz edilmesini içeren stratejik maliyet yönetimi kavramı geliştirilmiştir (www.projeyonetimi.blogspot.com).

Maliyet yönetiminin amaçları, özellikle maliyet şeffaflığının sağlanması, rekabet gücünün elde edilmesi ve korunması olarak tarif edilmektedir. Maliyet yönetiminin genel olarak amacı ise, maliyetleri etkileme, düzenleme ve yönetme yoluyla işletmenin uzun süreli olarak varlığını devam ettirebilme gücünün sağlanmasına yönelik olarak uygun işletme performansının sağlanması ve korunmasıdır. Maliyet durumu aracılığıyla rekabet gücünün elde edilmesi, artırılarak sağlamlaştırılması ve korunması gerektiğinden, rekabete yönelik olarak yapılan karşılaştırmalarda maliyet durumunun düzeltilmesi ve iyileştirilmesi ön planda tutulmaktadır. Maliyet muhasebesinde yaşanan aşamalara ve günümüzde ulaşılan düzeye bakıldığında, işletmelerin değer yaratma süreçlerinde kendi maliyet

durumunu etkileyebilme gereksinimlerinin gittikçe önem kazandığı söylenebilir. Yönetim kavramıyla sonradan maliyet karşılaştırmalarına dayalı maliyet kontrolü aşılarak maliyetlerin etkilenmesi boyutu açılmıştır. Bu haliyle maliyet yönetimi artık maliyet muhasebesinin bir alt disiplini olmaktan çıkarak, işletme yönetiminin bir görevi haline gelmiştir. İşletmenin yapı ve faaliyetlerinin, maliyetlerin etkilenebilmesi amacıyla düzenlenmesi olarak da tanımlanabilen maliyet yönetiminde, yönetimin görev alanına giren bu düzenlemeler, amaçlanan maliyet düzeyi, maliyet yapıları, maliyet esnekliği, maliyet davranışının etkilenmesi, maliyet karmaşıklığının azaltılması ve son olarak da maliyet şeffaflığının sağlanmasıdır (Bilginoğlu, 1994: 3).

2.1.2. Maliyet Yönetimi Kavramı

1950’li yıllarda başlayan ve her geçen gün daha büyük ivme kazanarak sürekli devam eden teknolojiler, bilgisayarın da üretim alanına girmesiyle, ileri üretim teknolojileri ortaya çıkmıştır. Bu teknolojilerin daha etkin kullanımına yönelik olarak geliştirilen, tam zamanında ve toplam kalite yaklaşımları sayesinde de çok çeşitli mamulü, daha az maliyetle ve daha iyi kaliteyle üretme imkanı doğmuştur. Ancak, bilgisayar teknolojisinin üretim alanının dışında, insan yaşamının her alanına girmesi ile insanların yaşam tarzları önemli ölçüde değişmiş, müşterilerin daha kaliteli, daha ucuz ve daha iyi satış sonrası hizmete sahip mamullere ulaşmalarının kolaylaşması ile yoğun bir küresel rekabet ortamı doğmuştur (Erden, 2004: 258).

İşletme süreç ve uygulamalarında ortaya çıkan bu değişimler beraberinde muhasebe bilgi sisteminden beklentilerin yetersizliğine ilişkin belirtiler firmaların muhasebe bilgi sistemlerinin sorgulanması gereğini ortaya koymuştur. Bu konuda oluşan eleştirilerden bazıları şöyledir (Hacırüstemoğlu, Şakrak, 2002: 6):

— Geleneksel muhasebe sisteminin sağladığı verilerin yöneticilerin planlama

ve kontrol kararları için geçerli olmaktan uzak olduğu, tarihi bilgiler olduğu,

— Teknolojideki hızlı gelişmelere finansal bilgi sisteminin uyum sağlayamadığı,

— Yöneticiler, finansal sonuçların, faaliyetleri doğru ve tam olarak yansıtmadıkları vb. görüşleri taşımaya başlamışlardır.

İleri üretim ve yoğun rekabet ortamında, geleneksel maliyet yönetim sistemlerinin günümüz koşullarına bağlı olarak ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamanın gerisinde kalmasının nedenlerini bulmak amacıyla yapılan çalışmalar sonucunda, yeni maliyetleme yaklaşımları ve yöntemler oluşturulmuştur. Bugünün ileri üretim ve küresel rekabet ortamına özgü bilgi üretebilecek maliyet yönetim sistemlerinin oluşturulabilmesi de mümkün hale gelebilmiştir (Erden, 2004: 260).

Bu yaklaşımlara göre maliyet yönetimi kavramı, maliyet muhasebesi kavramına göre daha geniş bir kavramdır. Maliyet muhasebesi, belli bir döneme ait raporlanan maliyetlere dayanırken, maliyet yönetimi, maliyetlerin planlanması, yönetimi ve düşürülmesinde öncelikli aktif bir rol üstlenmiştir. Bu fiili sonuçların raporlanmasına gereksinim olmadığı anlamına gelmemelidir (Erden, 2004: 260).

Maliyet yönetimi kavramı, literatürde farklı içeriklerde ve çok defa maliyet muhasebesinde yeni yöntemlerin toplam adı olarak da kullanılmaktadır ve anlayış olarak da geleneksel maliyet muhasebesinin eleştirisi sonucunda ortaya çıkmıştır. Zira, geleneksel maliyet muhasebesi kısa vadeli kararlar için önceden saptanan üretim araçlarını desteklemekte, ancak stratejik kararlarda orta ve uzun vadeli bilgilerin hazırlanmasında yetersiz kalmaktadır. Bununla birlikte işletmenin rekabet gücünü önemli derecede etkilemektedir. Maliyet yönetimi, yöneticiler ve diğer ilgililerin kısa ve uzun vadede kendi planlama ve kontrol fonksiyonlarını icra ederken ortaya çıkan maliyet göstergeleri ile

performanslarını ölçmek için kullanılır. Maliyet yönetimi kısaca “işletme yapı ve faaliyetlerinin, maliyetlerin etkilenebilmesi amacıyla düzenlenmesi” olarak tanımlanabilir (Karcıoğlu, 2000: 62).

Maliyet yönetimi, ürün maliyetlerini doğru olarak saptamak, işletmedeki işlemleri geliştirmek, israfı önlemek, maliyet etmenlerini tanımlamak, faaliyetleri planlamak ve işletmenin stratejilerini oluşturmak için faaliyetlerin yönetimi ve kontrolü olarak da tanımlanmaktadır (Gündüz, 1997: 33).

Ekonomik ve teknolojik gelişmeler paralelinde, maliyet muhasebesi sistemlerinin yeniden yapılandırılması sürecinde dört ana ilkeye uyulması esastır. Bunlar (Bursal, Ercan, 1994: 567):

- Müşteri hizmetleri,
- Yüksek kalite,
- Hızlı yanıt verebilme,
- Düşük sistem maliyetidir.

Maliyet yönetimi konusunda oluşan bu yaklaşımlarda, şu temel amaçların ön planda geldiği söylenebilir (Bursal, Ercan, 1994: 567):

- Kaynak kullanımında etkinliği artırıcı yaklaşımlar,
- Mamul ve hizmet maliyetlerinin daha sağlıklı hesaplanmasına yönelik yaklaşımlardır.

Maliyet yönetimi yaklaşımlarının temel hedefi, maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinde basitleştirme, kolaylaştırma ve amaçlar doğrultusunda stratejilerle bütünleşmedir. Maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin yeniden yapılandırılması gereksiniminden hareketle yaşanan bu gelişmeler günümüzde, yönetim süreci ile muhasebe sistemi arasında bilgi akışı üzerine kurulmuş kuvvetli bir bağı ortaya koyar. Maliyet

yönetimi kavramı, esas itibariyle maliyet ve yönetim muhasebesindeki gelişmeler olarak değerlendirilmesi ve mevcut sistemlerin bu gelişmelere paralel olarak yeniden ele alınması gereğinin ifadesidir (Hacıüstemoğlu, Şakrak, 2002: 18).

2.2. MALİYET YÖNETİMİNDEN STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNE

Son yıllarda geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinin artan bir biçimde önemini kaybettiği ve literatürde de geleneksel maliyet muhasebesinin yetersizliği konusunda bir fikir birliğinin olduğu açıktır. Bu durum aşağıda belirtilen gelişmeler yönünde olmuştur (Yüzbaşıoğlu, 2004: 391):

- Maliyet muhasebesinde stratejik yönelim,
- Ürün yaşam süresinin kısalması yanında artan Ar-Ge maliyetleri,
- Üretimde yeni teknolojilerin kullanımı,
- İşletmelerde artan pazara yönelik olma nedeniyle organizasyon yapılarının değişmesi,
- Değişen pazar talepleri ve müşterilerin isteklerine uymada değişen bilgi gereksinimi,
- Maliyet yapısında ve maliyet yükselmesinde değişimler.

Yukarıda saymış olduğumuz nedenlerden dolayı, maliyet muhasebesinde geleneksel yöntemlerin önem kaybetmesi nedeniyle, işletmelerde gittikçe artan bir biçimde stratejik yönelim gözlenmektedir. Bu durum, maliyet muhasebesinde önemli derecede uzun vadeli planlama anlayışının da gerekli olduğu sonucuna yol açmıştır. Aynı zamanda, strateji seçiminde maliyet muhasebesinin desteğinin artırılması istenmektedir (Yüzbaşıoğlu, 2004: 391).

Geleneksel yönetim ortamları genellikle, standart mamullerin üretildiği,

otomasyonun fazla olmadığı, üretimin daha çok emeğe dayalı olarak yapıldığı ortamlardır. Bu ortamlarda maliyet muhasebesinin temel görevi, stok değerlendirme ve finansal tabloların hazırlanması amacıyla ürün ve hizmet maliyetlerinin hesaplanmasıdır (Çabuk, 2003: 110).

Maliyet yönetiminin işletme performansı ve rekabet gücüyle ilgili küresel amaçları bölümlenebilir. Bu amaçlar (Yüzbaşıoğlu, 2004: 392):

- Genel olarak maliyet yüksekliğinin düşürülmesi (Maliyet Düzeyi Yönetimi),
- Maliyet yapılarının en elverişli duruma getirilmesi, (Maliyet Yapısı Yönetimi),
- Azalan maliyet akışlarını kolaylaştırma ve artan maliyet akışlarından kaçınma yoluyla maliyet akışının en uygun duruma getirilmesi, (Maliyet Akışı Yönetimi),
- Maliyet yönetimi ve pazarlama alanlarının birlikte çalışmasıyla, ürün geliştirme ve tasarımından, satışına kadar maliyetlerin çeşitliliğinin azaltılması yoluyla pazarda fiyat avantajları elde ederek, dinamik gelişme sağlanması ve rekabet dinamiğinin elde edilmesi,
- Üretim düşüklüğü nedeniyle ortaya çıkan maliyet dezavantajlarından kaçınmak için uzun değer yaratma zincirlerinde, mal ve hizmetlerin öz üretimi, ürünlerin ve kısmi faaliyetlerin dış alımı gibi üretme ya da satın alma kararlarında koordinasyon maliyetlerinin yükselmesi nedeniyle, işletmedeki çeşitli faaliyetlerin birleştirilmesi yoluyla olanaklı olduğu kadar üretim düşüklüğünü azaltarak yalın, esnek ve çağdaş bir işletme yapısı oluşturma (www.webmuhasebe.com),
- Maliyet şeffaflığının iyileştirilmesi,
- Maliyet etmenlerini saptama,
- Çalışanlarda maliyet bilincinin artırılması ve sağlamlaştırılması.

Tüm işletmede maliyet bilincinin oluşmasını sağlayan maliyet yönetimi temel olarak (Bilginoğlu, 1994: 3); mal ve hizmet üretiminde gittikçe artan otomasyon ve artan stratejiye dayalı işletme yönetimi ile maliyet muhasebesinden önce maliyet etkileme ve pazarda kabul edilebilir maliyetleri saptamaya yönelmiştir.

Stratejik maliyet yönetimi ile maliyet yönetimi kavramları arasındaki fark aşağıdaki gibidir.

— Maliyet yönetiminin esas yararı, hangi faaliyetler maliyetleri yaratmaktadır ve hangi önlemlerle maliyetlerin düşürülebileceğidir. Stratejik maliyet yönetiminin görevi ise, işletmelerdeki değişimi doğru düzenlemek, gerekli değişiklikleri yapmak ve yönetime yararlı, etkili veri sağlamaktır. Stratejik maliyet yönetimi, bir taraftan işletmeyle ilgili hedeflere ulaşmayı ve diğer taraftan da yerleşik pazarda olanaklı olan en uygun maliyetlerle talepleri karşılamayı amaçlamaktadır (Bilginoğlu, 1994: 4),

— Stratejik maliyet yönetiminin hareket noktası, müşteriler ve işletme için uygun maliyetli bir ürün ya da bir hizmet üretmektir. Stratejik maliyet yönetiminde, çalışanların özellikle uzun süreli yönlendirme ve görevlerin algılanması ve tanımlanması açısından, en üst düzeyde yönetimin etkileri görülmektedir (Yüzbaşıoğlu, 2004: 394).

2.3. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ SÜRECİ

Stratejik maliyet yönetimi, geniş bir bakış açısıyla bakıldığında stratejik unsurların çok daha ön planda olduğu maliyet analizlerine dayanır. Bu yaklaşıma göre maliyet verileri, sürekli ve güçlü rekabete dayalı avantajlar kazanma doğrultusunda mükemmel stratejiler geliştirmek üzere kullanılır.

Stratejik maliyet yönetimi; işletme stratejileriyle, özellikle de işletmenin tüm

kaynaklarının aşırı kullanımı ve nakit akışı, pazar payları, miktarlar, fiyatlar ve gerçek maliyetlerin göreceli düzeyi açısından yönetimle ilgili maliyet muhasebesi bilgilerinin hazırlanması ve analiz edilmesi olarak tanımlanmaktadır (Yalçın, 2006: 18).

Stratejik maliyet yönetimi, kaynakların tüketimiyle ilgili olarak değerlendirilen müşteriye daha doğrusu pazara yönelik ürün ve süreç bilgileriyle birlikte stratejik planlama ve kontrol süreçlerini destekleme olarak da tanımlanabilir. Stratejik maliyet yönetimi kavramı, maliyetlerin etkili bir biçimde yönetimini, işletmenin dış çevresini ve işletme dışındaki çevre etmenlerini de dikkate alarak hareket edilmesini, düşük maliyetlere ulaşarak maliyet önderliği ya da üstün ürünleri pazara sürerek ürün farklılaştırma stratejileriyle rekabet edilebilirliği içeren maliyet analizini ve ürün maliyetlerinin hesaplanmasında faaliyetlerin dikkate alınmasını ve dağıtımların faaliyetlere göre faaliyet ölçütleri yardımıyla gerçekleştirilmesini öngören bir sistemi ifade etmektedir (Yüzbaşıoğlu, 2004: 401).

Karar almaya yönelik ve uzun vadeli olarak düzenlenen stratejik maliyet yönetiminin hedef grupları, her şeyden önce işletme yöneticisi, finans bölümü, üretim bölümü yöneticileri ve işletmede çalıştırılan işletme danışmanları ya da proje yöneticileridir. Bu gruplara, bilgileri (örneğin, maliyet yerleri raporları, özel maliyet yerleri bilgileri gibi) stratejik maliyet yönetimi sağlamaktadır. Stratejik maliyet yönetimi, bütün işletme kollarında (sanayi, hizmet, el sanatları, ticaret ve diğerleri) uygulanabilir. Burada uzun vadeli maliyet planlama ve yönetimi problemi her bakımdan benzer durumlar göstermektedir. Stratejik maliyet yönetimi, en üst düzeydeki her yöneticiye şans sunmaktadır ve işletmenin geleceği için gerçekten önemli olan sorunlar üzerinde yoğunlaşmaktadır. Rutin işlerle ilgili aktiviteler ve problemler için genellikle orta ve alt yönetimin üst düzey yöneticileri üzerine temsilci tayin edilebilir (Yüzbaşıoğlu, 2004: 401-

402).

2.3.1. Stratejik Maliyet Yönetimi ile Stratejik Yönetim Arasındaki İlişki

Stratejik yönetim, stratejik maliyet yönetimiyle ilişkili bir yönetim fonksiyonudur. Stratejik yönetim, işletmenin dış çevresiyle ilgili teşhis ve çözümlemeleri kapsar ve de uzun vadede işletmenin ne olacağıyla ilgili soruları cevaplandırır. Bu yaklaşımdan hareketle stratejik yönetim, işletmenin dış çevresiyle olan ilişkilerin düzenlenmesi ve yönünün belirlenmesi için yapılacak faaliyetlerin planlanması, örgütlenmesi, uygulanması ve kontrol edilmesi süreci olarak tanımlanabilir.

Stratejik yönetimin sahip olduğu özellikler aşağıda başlıklar halinde sıralanmıştır:

- Stratejik yönetim doğrudan tepe yönetiminin icra edeceği bir fonksiyondur,
- Stratejik yönetim işletmeyi bir sistem olarak görür. Bu yüzden bir bütün olarak işletmeyle ilgilenmesi yanında onu oluşturan parçalarla da ilgilidir,
- Stratejik yönetim, işletmeleri açık sistem olarak tanımlar. İşletmeler içinde bulundukları çevreyle karşılıklı etkileşim halinde olduğundan, stratejik yönetim çevreyi oldukça yakından takip eder (Dinçer, 1996: 17-18),
- Stratejik yönetimin odak noktası gelecektir. Stratejik yönetimde bilinmeyen ve görünmeyen gelecekte istediğimiz olayların oluşması için şimdi, bugün nelerin yapılacağı belirlenir (Pamuk, vd., 1997: 13),
- Stratejik yönetim, işletmenin amaçlarıyla toplumun yararlarını bir bütünlük içersinde ele alır. Bu açıdan stratejik yönetim dış çevresine karşı sosyal sorumluluk taşır,
- Stratejik yönetim, alt düzey yöneticilere rehberlik eder,
- Stratejik yönetim, işletme kaynaklarının en etkili dağıtımı için çaba sarf eder (Dinçer, 1996: 18).

Özetle stratejik yönetim, çevre dinamiklerini esas alan ve sürekli değişen çevreye uyum sağlamayı hedefleyen bir yönetim anlayışıdır. Bu kapsamda yöneticiler, kaynak edinme ve kullanımına yönelik işletme kararları ile stratejik kararlarda yardımcı olacak; güncel, öz ve işlenmiş bilgiye devamlı ihtiyaç duymaktadır. İhtiyaç duyulan bu bilgiyi stratejik maliyet yönetimi sağlamaktadır.

Stratejik yönetim, sürdürülebilir bir rekabetçi pozisyon geliştirme sürecidir. Bu süreçte; mamuller, pazarlama teknikleri ve kanalları, üretim metodları ve diğer uzun vadeli konulara ilişkin seçenekler değerlendirilirken isabetli stratejik kararlar alabilmek için stratejik maliyet yönetimi bilgisine gereksinim duyulmaktadır. Stratejik maliyet yönetimi; planlama ve karar verme, operasyonel kontrol ve finansal tabloların hazırlanması gibi üç önemli yönetim fonksiyonunun ihtiyaç duyduğu bilgi akışını da sağlamaktadır.

2.3.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Temel Özellikleri

Stratejik maliyet yönetimi, maliyet muhasebesinin doğuşundan günümüze kadar geçirdiği dönüşümü ifade etmektedir. Stratejik maliyet yönetimi, ileri maliyet muhasebesi uygulamalarının günümüzdeki ismidir. Stratejik maliyet yönetiminin temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Pamuk, vd., 1997: 15):

— Stratejik maliyet yönetimi taktiğin bir parçasıdır. Stratejide zaferler yoktur, sadece taktikler zafere götürür. Bununla beraber, işletmelerde maliyet yönetimi stratejinin bir parçası olmadıkça, işletme değerinde radikal ve uzun vadeli bir artış başarılamayacaktır,

— Stratejik maliyet yönetimi; çalışanların değer sistemlerini, inançlarını ve projeksiyonlarını dikkate almalıdır. İşletme süreçlerindeki ve faaliyetlerin yerine getirilme tarzlarındaki değişimler, teşvik edici ve parasal olmayan sistemler tarafından desteklenmelidir. Stratejik maliyet yönetimi, kazanca kazanç durumları yaratmalı ve bunu

bütün ilgililere etkin bir şekilde bildirmelidir,

— Stratejik maliyet yönetimi, öncelikle üst yönetimin daha sonra işletmenin stratejik işletme birimlerini yöneten idarecilerin sorumluluğudur. Stratejik maliyet yönetiminde etkin olabilmek için yeterli kaynakların tecrübeli yöneticiler tarafından dağıtılması gerekir,

— Stratejik maliyet yönetiminde çok erkenci olmaktan ve çok geç kalmaktan kaçınılmalıdır. Stratejik maliyet yönetimi, ilgililer tarafından değişime karşı yapılan direnmenin üstesinden gelmeli ve küçük gelişmeleri kabul etmemelidir,

— Stratejik maliyet yönetimi, bilgi teknolojisinin desteğine ihtiyaç duymaktadır,

— Stratejik maliyet yönetimi, ayrıntılı bir problem tanımlaması esasına dayandırılmalıdır. Proje hacminin daralması, maliyet yönetimi fırsatlarını azaltmaktadır,

— Stratejik maliyet yönetimi, etkin proje yönetimini gerektirir. Proje lideri veya proje sahibi süreç yönetimini anlamalı ve kendi görevini bir yıldan daha kısa bir süre içerisinde yerine getirmelidir (Karcıoğlu, 2000: 78-79),

— Stratejik maliyet yönetimi, geleneksel yönetim muhasebesindeki gibi fabrikanın dört duvarı arasında kalmaksızın veya işletmenin sınırlarına bağlı olmaksızın maliyetleri düşürmeyi amaçlarken aynı zamanda da işletmenin stratejik pozisyonunu güçlendirmeyi amaçlamaktadır,

— Stratejik maliyet yönetiminde bir takım oluşturulmalıdır. Proje lideri, yaratıcı düşünce yeteneğine sahip kişilerden oluşan çok fonksiyonlu bir takıma ihtiyaç duymaktadır,

— Stratejik maliyet yönetimi sürecinde sebatkarlık anlayışı hakim olmalıdır. Önemli başarılar elde etmiş olan güçlü işletmeler, başarılarını tecrübeli yöneticilerin

yaratmış oldukları sebatkarlık anlayışına atfetmektedir,

— Kısa vadede bile başarı hissinin yöneticilere ve çalışanlara verilmesi, spesifik ve net amaçlar üzerinde mutabık kalınmasına bağlıdır (Karcıoğlu, 2000: 79),

— Geleneksel yönetim muhasebesinde performans değerlendirmesi yapılırken bazı önemli ölçütler ihmal edilerek tamamen finansal veriler esas alınmaktadır. Oysa stratejik maliyet yönetiminde; müşteri tatmini, esneklik ve yenilik gibi finansal olmayan veriler de dikkate alınmaktadır,

— Yönetici ve diğer çalışanlar, istisnai bir performans (başarı) durumunda derhal ödüllendirilmelidir. Maliyet yönetiminin iyi kavrandığı ancak başarılmadığı durumlarda ise ceza verilmemelidir,

— Tecrübeli yöneticiler iyi bir örnek teşkil etmelidir. Maliyet yönetimini etkin bir şekilde gerçekleştiren tüm işletmelerde tecrübeli yöneticiler, katılımcı bir düşünce tarzıyla davranmaktadır. Aynı yöneticiler; fonksiyonel alanlar, hiyerarşik seviyeler ve bölgesel birimler arasındaki engelleri kaldırmaktadır,

— İşletme, kolektif bir öğrenme sistemi olarak görülmektedir. Başarılı işletmeler, işletmeyle ilgili tüm menfaat gruplarının tatminini artırmak ve yeni pazarlar oluşturmak için sürekli olarak geliştirilen iç yeterlilikler (potansiyeller) üzerine yoğunlaşmaktadır (Karcıoğlu, 2000: 79).

2.3.3. Stratejik Maliyet Yönetimi İle Geleneksel Yönetim Muhasebesinin

Kıyaslanması

Günümüzde yönetim muhasebesi paradigmasının yerini artık stratejik maliyet yönetimi paradigması almıştır. Gerçi bu iki kavram tamamen birbirinin zıttı olmasa da, geleneksel yönetim muhasebesi perspektifinin yetersiz kaldığı işteki güncel değişimleri izlemek konusunda, stratejik maliyet yönetimi perspektifi daha kapsayıcı olmaktadır.

Örneğin, geleneksel yönetim muhasebesinin en önemli konularından birisi olan “katkı payı analizleri”nin stratejik maliyet yönetiminde hemen hemen hiçbir rolü yoktur. Stratejik maliyet yönetimi, geleneksel yönetim muhasebesinin konvansiyonel yöntemlerinden oldukça farklı olan teknoloji maliyetlemesi, değer zinciri analizi ve kalite maliyeti gibi kavramları gündeme getirmiştir.

Stratejik maliyet yönetimi paradigması ile geleneksel yönetim muhasebesi paradigması belirli kriterlere göre karşılaştırılarak tablo: 2.1.’de ele alınmıştır (Dinçer, 1996: 23).

Tablo 2.1. : Geleneksel Yönetim Muhasebesi ve Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarının Karşılaştırılması

	Yönetim Muhasebesi Paradigması	Stratejik Maliyet Yönetimi Pradigması
Maliyetleri analiz etmek için en uygun yol nedir?	-Mamul, müşteri ve fonksiyon koşullarına bağlı -Güçlü bir içe dönüklük -Katma değer anahtar kavram	-İşletmenin bir parçası olduğu tüm değerler zincirinin çeşitli aşamalarındaki koşullara bağlı -Dışa dönüklük hakim -Katma değer dar bir kavram olarak görülür
Maliyet analizinin amaçları nelerdir?	Her bir stratejik içerik dikkate alınmaksızın uygulanan üç amaç; ölçme, yöneltme ve problem çözme	Üç amaç; işletmenin stratejik konumuna bağlı olarak gelişir
Maliyet davranışı nasıl isimlendirilmektedir?	Maliyet çıktı düzeyinin bir fonksiyonudur	Maliyet rekabet şeklinin yapısı hakkındaki stratejik seçimlerin tespiti ve yürütülmesinde yönetimin fonksiyonudur

Kaynak: Şakrak; 1997, 116

2.3.4. Stratejik Maliyet Yönetiminin Sacayağı

Günümüzde değişim dalga dalga modern örgütleri kuşatmaktadır. Baş edilmez boyutlara ulaşan global rekabet, gün geçtikçe artan hissedarların ve müşterilerin talepleri ve teknolojiadaki çok büyük ivme kazanmış dönüşüm stratejik maliyet yönetiminin önemini gittikçe artırmaktadır. Stratejik maliyet yönetiminin; değer zinciri analizi, stratejik pozisyon alma ve maliyet etkenleri analizi olmak üzere üç önemli unsuru bulunmaktadır (Karcıoğlu, 2000: 80).

2.3.4.1. Değer Zinciri Analizi

Değer zincirini tanımlamak, Michael Porter tarafından geliştirilen değer zinciri iskeletindeki stratejik analizin ilk emridir. Porter'a göre; bir işletme değer yaratan faaliyetleri, rakiplerine göre maliyet açısından daha etkili yönettikten sonra rekabetçi avantajı elde edebilmektedir. Yine Porter'a göre; değer zinciri, farklılaştırmanın mevcut ve potansiyel kaynaklarını ve de maliyetlerin davranışını anlayabilmek için işletmeyi stratejik amaçlara uygun faaliyetlere bölmektedir. Bir işletme söz konusu faaliyetleri rakiplerinden daha ucuz veya daha iyi yerine getirebildiği ölçüde rekabetçi avantaj kazanmaktadır (Savaş, 2003: 187).

Değer zinciri analizi; değer zinciri faaliyetlerini tanımlamak, her bir değer faaliyeti için maliyet etkeni belirlemek ve maliyet etkenlerini rakiplerden daha iyi kontrol ederek ya da değer zincirini yeniden yapılandırarak sürdürülebilir bir rekabetçi avantaj kazanmak olmak üzere üç aşamalı bir metodolojide ele alınabilir.

2.3.4.1.1. Değer Zinciri Faaliyetlerini Tanımlamak

Rekabetçi avantaj bir bütün olarak sektör seviyesinde etraflıca irdelenememektedir. Değer zinciri, ilgili sektörü belirgin stratejik faaliyetlere bölmektedir. Bundan dolayı maliyet analizinin başlangıç noktası bir sektörün değer zincirini tanımlamak ve değer katan faaliyetlere maliyetleri, gelirleri ve varlıkları atamaktır. Bu faaliyetler, sektördeki işletmelerin müşterilere değerli bir mamul sunmalarını sağlayan yapı taşlarıdır.

Aşağıdaki seçenekler söz konusu olduğunda bu faaliyetlerin birbirinden ayrılması gerekir:

- Faaliyetler maliyetler içinde yüksek bir oranda bulunmaktaysa,
- Faaliyetlerin maliyet davranışı (veya maliyet etkenleri) farklıysa,
- Söz konusu faaliyetler, rakipler tarafından farklı şekillerde icra

edilmekteyse,

— Bu faaliyetler farklılaştırma yaratabilecek yüksek bir potansiyele sahipse izole edilebilir.

Değer katan her bir faaliyet; maliyetlerin oluşmasına, gelirlerin doğmasına ve süreçteki varlıkların kullanılmasına neden olmaktadır. Değer zinciri tanımlandıktan sonra tek tek faaliyetlerin her birine; faaliyet maliyetleri, gelirler ve varlıklar atanmalıdır.

2.3.4.1.2. Değer Katan Her Bir Faaliyetteki Maliyet Etkenlerini Belirlemek

Bir maliyet etkeni, toplam maliyet seviyesini değiştiren herhangi bir faktördür. (Değer katan bir faaliyet maliyet etkeninden daha kapsamlıdır öyle ki bu faaliyet bir veya birden fazla maliyet etkenini içerebilmektedir). Bu aşamadaki amaç, işletmenin şu an veya potansiyel olarak maliyet avantajına sahip olduğu faaliyetlerini tespit edebilmektir (Dinçer, 1996: 27).

2.3.4.1.3. Sürdürülebilir Rekabetçi Avantaj (Sustainable Competitive Advantage) Yakalamak

İşletme; değer zincirini tanımladıktan ve her bir değer katan faaliyet için maliyet etkinliği tespit ettikten sonra sürdürülebilir rekabetçi avantaj elde edebilmek amacıyla hareket etmektedir. Daha sonra işletmenin önünde maliyet etkenlerini rakiplerden daha iyi kontrol etmek ya da değer zinciri bileşimini yeniden kurmak olmak üzere iki alternatif yol bulunmaktadır.

2.3.4.1.3.1. Maliyet Etkenlerini Rakiplerden Daha İyi Kontrol Etmek

Değer katan her bir faaliyet için, sorulabilecek anahtar sorular şunlardır (Karcioğlu, 2000: 82):

- Değeri (geliri) sabit tutarak, bu faaliyetteki maliyetler azaltılabilir mi?
- Maliyetleri sabit tutarak, bu faaliyetteki değer (gelir) arttırılabilir mi?

— Maliyetleri ve geliri sabit tutarak, bu faaliyette kullanılan varlıklar azaltılabilir mi?

Sistematik olarak her bir faaliyetteki maliyetlerin, gelirleri ve varlıkları analiz etmek suretiyle söz konusu işletme; ancak Japon üreticilerin başarabildikleri "Maliyetle Birlikte Farklılaştırma (differentiation- Cum- cost)" avantajını elde edebilir. Maliyetle birlikte farklılaştırma avantajını elde etmenin etkili bir yolu, en büyük rakiplerden bir veya ikisinin değer zinciriyle kendi değer zincirini karşılaştırmak ve işletmenin değer zincirini rakiplerinkinden daha iyi hale getirmek için yapılması gerekli eylemleri belirlemektir. Kısacası, rekabetçi avantaj tamamen görecelidir. Sorun, işletmenin ne kadar hızlı yol aldığı değil rakiplerinden daha hızlı yol alıp almadığıdır. Otomatik olarak işleyen rekabetin dinamiği, liderlik koltuğuna gerekli niteliklere sahip olanları oturtacaktır. İşletme şunu bilmelidir ki kendi ayarındaki rakipleri yarın, bugün olduklarından daha akıllı olacaklardır. Bu nedenle, rekabetçi avantajı sürdürebilmek ve geliştirebilmek için rakip maliyet analizleri hayati önem taşımaktadır.

2.3.4.1.3.2. Değer Zinciri Bileşimini Yeniden Kurmak (Değer Zincirini Yeniden Yapılandırmak (Reconfigure The Value Chain))

İşletme; mevcut değer zincirini rakiplerinden daha iyi hale getirmeye odaklanırken maliyetleri daha da azaltabilmek için değer zincirini yeniden tanımlamak durumunda kalabilir. Örneğin Levi Strauss, ürettiği mamulleri son kullanıcıya bizzat satmaktansa bunları perakendecilere ve toptancılara satan bir üretim işletmesidir. Levi Strauss, değer zincirine "Yalın Düşünce (Lean Thinking)" kavramını katarak başarı kazanmıştır. Bu işletmenin tanımladığı değer zinciri analizi beş adımdan oluşmaktadır (Hatipoğlu, 1993: 56):

— Öncelikle değer kriteri, parçalara ayrılmış bir seviyede müşterinin bakış

açısıyla tanımlanmaktadır. Spesifik bir yerde ve zamanda, spesifik bir fiyatla, spesifik bir hedef müşteri perspektifinden spesifik bir mamul geliştirilmelidir

— İkinci adımda değer zincirinin üç unsur olan fiziksel akış, bilgi akışı ve problem çözme / karar verme akışı haritayla ifade edilmelidir,

— Sonra yığın üretimde, tipik olarak karşılaşılan kesintileri minimize etmeye ve sürekli akışı sağlamaya odaklanılmalıdır,

— Dördüncü adımda; kesintileri minimuma indirmek ve sürekli akışı sağlamak için işletmeler, müşterinin değer akışını başlattığı noktaya yoğunlaşmalıdır,

— Son adımda, işletmeler değer zincirinin tüm üyelerini sistemin aksaklıklarını gidermek ve mükemmeli yaratmak hususunda motive etmelidir.

2.3.4.2. Stratejik Pozisyon Alma

Stratejik maliyet yönetimi sürecinin ikinci ayağını stratejik pozisyon alma oluşturmaktadır. Sürdürülebilir bir rekabetçi pozisyon geliştirebilmek için piyasa, her bir işletmeyi maliyet liderliği veya mamul farklılaştırma stratejilerinden birini uygulamaya zorlamaktadır.

2.3.4.2.1. Maliyet Liderliği

Maliyet liderliği, bir işletmenin sektördeki en düşük maliyetle mamulleri ve hizmetleri üretmeyi başardığı rekabetçi bir stratejidir. Maliyet liderliği daha düşük fiyatlarda sürdürülebilir (makul) karlar elde ederek, hem fiyat savaşlarındaki başarısıyla sektördeki rekabetin gelişimini sınırlandırmış hem de işletmenin düşük fiyatı nedeniyle rakiplerin karlılığını baltalamış olur. Maliyet lideri, normalde nispeten büyük bir pazar payıyla niş (niche) pazarlardan kaçınma eğiliminde olup fiyat avantajını kullanarak muazzam pazardan büyük bir pay alma amacındadır. Çoğu işletme maliyetleri azaltmak için bazı girişimlerde bulunurken, maliyet lideri sadece maliyet azaltımı üzerine odaklanır

ve böylece pazarda anlamlı bir maliyet ve fiyat avantajı elde eder.

Maliyet avantajları; üretim sürecinde, dağıtımda ve diğer alanlarda çoğunlukla verimlilik artışını getirmektedir. Örneğin; üretim sürecindeki teknolojik yenilikler ve deniz ötesi üretimden doğan işgücü tasarrufları, işletmeleri rekabetçi verimliliğe götüren bildik rotalardır. Maliyet liderliğinde başarılı olduğu bilinen tipik işletmeler; Wal-Mart, Texas Instruments ve Compaq gibi devasa büyüklükteki üreticilerdir.

Maliyet liderliği stratejisinin potansiyel bir zayıflığı, maliyetleri düşürme eğilimiyle müşterinin aradığı anahtar bir özelliği mamulden kaldırarak mamule olan talebi baltalama riskidir. Müşterinin işletmenin mamulünden aldığı doyum, piyasadaki daha fazla fiyatlı rakip mamullerindeki ayarından (ya da hemen hemen yakın) olduğu sürece maliyet lideri rekabetçi pozisyonunu koruyabilir.

2.3.4.2.2. Mamul Farklılaştırma

Farklılaştırma stratejisi, daha yüksek kalite faktörüyle söz konusu mamulün bir şekilde özgün olduğu sezgisi müşteriler içersinde uyandırılarak uygulanmaktadır. Bu sezgi, işletmenin yüksek fiyatlarla satış yapmasını ve ciddi anlamda maliyet azaltımına gitmeksizin tatmin edici karlarla rekabet etmesini sağlamaktadır. Otomobil, elektronik, kozmetik ve endüstriyel teçhizat gibi pek çok sektörde farklılaşmış işletmeler bulunmaktadır. IBM, Philips, Mercedes-Benz ve Tiffany farklılaştırma stratejisini başarıyla uygulayan işletmelerdir. Satış sonrası hizmetler, arzulanan imaj, teknolojik yenilik, şöhret, statü sembolü ve mamulün sahip olduğu fiziksel karakteristikler piyasadaki mamulleri müşteriler açısından farklı kılan niteliklerdir (Karcıoğlu, 2000: 83).

2.3.4.3. Maliyet Etkenleri Analizi

Stratejik Maliyet Yönetimi perspektifinden maliyet etkenleri yapısal ve yönetsel olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. İlk grup, yapısal maliyet etkenlerinden

oluşmaktadır. Bu bakış açısından; bir işletmenin, her hangi bir mamul grubu için maliyet yapısını etkileyen temel ekonomik yapılar ile ilgili en az beş stratejik seçim söz konusudur. Bunlar (Pamuk, vd., 1997: 19);

— Ölçek (Faaliyet Hacmi) : Üretim, Ar- Ge ve pazarlama kaynaklarına yapılacak yatırımın büyüklüğünün ne kadar olacağıdır,

— Kapsam (Dikey bütünleşme derecesi) : İşletme içi birimlerin karşılıklı faaliyetleri paylaşma derecesidir (Üretim, Ar-Ge, Pazarlama, Satış ve Dağıtım gibi),

— Tecrübe: Tekrarlanan şeylerin geçmişte ne kadar yapıldığıdır,

— Teknoloji: işletmenin değerler zincirinin her bir aşamasında hangi teknolojik süreçlerin kullanılacağıdır,

— Karmaşıklık (Mamul hatlarının sayısı) : Müşterilere arz edilecek mamul ya da hizmet hattının hangi genişlikte olacağıdır.

Yapısal etkenlerin her biri, mamul maliyetlerini etkileyen işletme tercihlerini kapsamaktadır. Belirli varsayımlardan hareketle, her bir yapısal etkinin maliyet hesabı belirtilebilir. Ölçek, kapsam veya tecrübe gibi yapısal etkenler, yıllarca ekonomist ve stratejistlerin önemli ölçüde ilgisini çekmiştir.

Daha önce belirtildiği gibi, bu üç etkenden sadece tecrübe (öğrenme), yönetim muhasebecilerinin daha fazla ilgisini çekmiştir. Son iki etken olan teknoloji ve karmaşıklık üzerinde ise muhasebecilerin dikkatleri son yıllarda yoğunlaşmaya başlamıştır. Buna, 1980’li yıllardan sonra maliyet ve yönetim muhasebesi alanında gelişen yeni yaklaşımlar öncülük etmiştir.

İkinci maliyet etkenleri grubu ise yönetsel etkenlerdir. Yapısal etkenler, performans ile ölçeklenmezken, yönetsel etkenler ölçeklenebilir. Bunun anlamı, her bir yapısal etken için, “ çok” her zaman daha iyi demek değildir. Daha karmaşık ve zor bir

mamul hattı, daha iyi anlamına da gelebilir, daha kötü de düşünülebilir. Dinamik bir çevrede, çok fazla tecrübe, çok az tecrübe kadar kötü olabilir. Buna karşın, yönetsel etkenlerin her biri için “daha fazla”, daima daha iyidir. Bu etkenlerin başlıcaları aşağıda sıralanmıştır (Karcıoğlu, 2000: 85):

- İşgücünü sürekli iyileştirme amacına katılımı,
- Toplam kalite yönetimi (Mamul ve süreç kalitesi hakkındaki inanç ve hedefler),
- Kapasite kullanımı (Fabrika yapısında mevcut kapasite düzeyi seçenekleri),
- Fabrika yerleşim etkinliği,
- Mamul özellikleri,
- İşletme değerler zinciri içinde satıcılar ve/veya müşterilerle ilişkilerin yürütülmesidir.

Yüksek bir düzeyde bulunmaları her zaman uygun olmamakla birlikte yönetsel etkenler, işletmenin maliyet konumunu iyileştirmektedir. Yönetsel etkenlerin her biri, aynı zamanda belirli maliyet analizi konularını da kapsamaktadır. Çoğu strateji danışmanı, stratejik maliyet analizlerini yönetsel etkenlerden başlayarak sürdürmeyi tercih etmektedir.

Maliyet Etkenlerine bakılarak çıkartılabilecek sonuçlar aşağıda verilmiştir:

- Stratejik analizde hacim, genel olarak maliyet yapısının açıklanmasında kullanılan en uygun etken değildir,
- Stratejik kapsamda maliyet konumunu, işletmenin rekabet konumunu biçimlendiren yapısal seçenekler ve yönetsel hüner ilişkileri çerçevesinde açıklamak daha kullanışlıdır,
- Stratejik etkenlerin tümü her zaman eşit öneme sahip değildir; fakat bunların en az bir kaçı, büyük olasılıkla hemen her olayda büyük öneme sahiptir,

— Her bir maliyet etkeni için, işletme konumunun anlaşılmasında kritik öneme sahip ayrı birer maliyet analizi yapısı söz konusudur. İyi yetişmiş bir maliyet analisti olabilmek, bu değişik yapılar hakkında bilgi birikimini gerektirir.

2.4. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ YAKLAŞIMLARI

Stratejik maliyet yönetimi uygulayıcıları tarafından bir takım yaklaşımlar geliştirilmiştir. Bu yaklaşımlar Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Hedef Maliyetleme, Tam Zamanında Maliyetleme, Yaşam Boyu Maliyetleme ve Kaizen Maliyetlemedir.

2.4.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Yaşanan hızlı teknolojik değişim, etkisini sadece üretim sistemleri üzerinde göstermemiş, aynı zamanda işletmelerin muhasebe yapılarında da değişimi zorunlu kılmıştır. Bu etkileşim sayesinde işletmeler, maliyet yapılarının değişen teknolojiye uygunluğunu sağlayabilmek amacıyla yeni maliyetleme sistemlerine ihtiyaç duymuşlardır (Karacan, 2000: 37).

Gerçekten de, yeni üretim ortamlarında kullanılan emeğin azalmasıyla birlikte geleneksel olarak en önemli maliyet unsuru olarak bilinen ve maliyetleme sürecinin önemli bir dayanağını teşkil eden direkt işçilik maliyetleri azalmış ve önemini yitirmiştir. Bunun tersine genel üretim maliyetlerinin önemi ve tutarı artmıştır. Bu şu anlama gelmektedir; üretim maliyetleri içerisindeki direkt maliyet unsurları azalmış ama endirekt unsurlar artmıştır. Günümüzde bir işletmede maliyetlerin; %10'unu direkt işçilik, %55'ini malzemeler, %35'ini ise genel üretim giderleri oluşturmaktadır (Ergün, Karamaraş, 2002: 97). Bu nedenle maliyet dağıtımının tek bir ölçüte ve özellikle de direkt işçilik saatine göre yapılmasının yanlış olduğu ortaya çıkmaktadır. İşte faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin yararı bu noktada ortaya çıkmaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme, uygulama yönüyle, mal ve hizmet üreten

işletmelerde, üretilen değerlerin maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik bir yöntemdir. Faaliyet tabanlı maliyetleme, toplam mamul maliyetlerini oluşturan endirekt unsurların, diğer bir ifade ile genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesiyle ilgili bir yöntem olarak ortaya çıkmıştır (Hacırüstemoğlu, Şakrak, 2002: 25).

Faaliyet tabanlı maliyetleme; faaliyetlerin, kaynakların ve maliyet sürücülerinin maliyet ve performanslarını ölçme yöntemidir. Faaliyet tabanlı maliyetleme, firma faaliyetlerinin kaynak kullanımlarını esas alarak kaynak maliyetlerini faaliyetlere yükleyen, maliyet sürücülerinin faaliyet kullanımlarını esas alarak; faaliyet maliyetlerini maliyet taşıyıcılarına yükleyen bir sistemdir. Buradaki faaliyet sürücüsü, bir maliyetin ortaya çıkmasına neden olan faktördür (Bengu, 2005: 188).

Faaliyet tabanlı maliyetlemede öncelikli olarak faaliyetlerin maliyetleri hesaplanır ve ardından ürün maliyetleri hesaplanır. Bir faaliyetin maliyeti, onun tamamlanması için tüketilen üretim faktörlerinin maliyetleri toplamından oluşur. Bu sebeple, faaliyet tabanlı maliyetlemede öncelikle işletmenin faaliyetleri belirlenir, sonra her bir faaliyet tarafından tüketilen kaynaklar izlenir (Köse, 2005: 129).

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, maliyet unsurlarından genel üretim giderlerinin, üretim ve işletme süreçlerinin yerine getirilmesi için yapılması zorunlu faaliyetlerden kaynaklanan giderler olduğu temel fikrine dayanır (Roztockı, Needy, 1999: 17). Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemine göre, mamullerin üretimi için faaliyetler yapılır ve faaliyetler işletme kaynaklarını tüketir. Faaliyetlerle maliyetler arasında sebep-sonuç ilişkisi vardır. Buna göre faaliyetler sebep, maliyetler sonuçtur. Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi maliyetleri mamüllere yüklemeye bu sebep-sonuç ilişkisini kullanır (Kim, 1998: 14).

Geniş anlamda ise faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi şöyle tanımlanabilir (

Cooper, 1990: 46-47);

“Bir işletmeye ait faaliyetler ve mamuller ile ilgili veri tabanını oluşturan, işleyen ve onu koruyan bir bilgi sistemidir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri izler ve bu faaliyetlere ait maliyetlerin mamullere yüklenmesinde çeşitli maliyet dağıtım anahtarları kullanılır. Bu dağıtım anahtarları, mamullerle ilgili faaliyet tüketimlerini yansıtır. Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, yönetim tarafından hem mamullerle hem de faaliyetlerle ilgili çeşitli amaçlar için kullanılır” biçiminde ifade edilmiştir.

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin başlıca amaçları olarak şunlar sayılabilir (Hacırüstemoğlu, Şakrak, 2002: 31).

— Üretimde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri kaldırmak ya da en düşük düzeye indirmeye çalışmak,

— Karlılığı artırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılması için etkin bilgi tabanı oluşturmak,

— Problemlerin temel nedenlerinin saptanması ve çözüm yollarını belirlemek,

— Yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışları ortadan kaldırmak,

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin faydalarını aşağıdaki gibi belirtebiliriz (www.alicoskun.net).

— Maliyetlerin faaliyet ve ürünlere daha doğru dağıtılmasını sağlamaktadır,

— Geleneksel maliyet dağıtım yöntemlerinin dolaylı maliyetleri dağıtımındaki sebep-sonuç ilişkisini gözetmeyerek gösterdikleri eksikliği gidermektedir,

— Geleneksel yöntemlerde hangi ürünün veya müşterinin daha karlı olduğunu belirlemede sorunlar çıkmaktadır,

— Kar marjlarının belirlenmesinde daha doğru ve güvenilir bir yaklaşım sağlayarak, daha etkin kararlar alınmasında yardımcı olmaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin faydalarının yanı sıra yöneltlen bazı

eleştirilerde mevcuttur. Bu eleştiriler aşağıdaki şekilde belirtilebilir (Arzova, 2002:80-81);

- Kaybolan beklentilerin var olmasına sebebiyet vermesi,
- Sistemin kullanılması ve uygulanmasının külfetli olması,
- Sistemin karışık ve anlaşılmasının zor olması.

2.4.2. Hedef Maliyetleme

Hedef maliyetleme, yeni bir ürünün üretim yöntemleri tasarlanıp ürün oluşturulmadan önce kullanılan bir yöntemdir. Çünkü araştırmaların gösterdiğine göre üretim ile ilgili maliyetlerin %80'i üretim işlemi başlamadan önce sabitleştirilmiştir. (Meigs, Williams, Haka, Bettner, 1999: 799). İşlemler müşteriye göre yapılmaktadır. Amaç planlanan kara ulaşmayı sağlayacak üretim sürecini oluşturmaktır.

Hedef maliyetleme sisteminin en önemli amacı, kaliteyi koruyarak ya da iyileştirerek toplam maliyeti düşürmektir.

Ürünlerin tasarımı aşamasında maliyet planlamasını öngören hedef maliyetleme yöntemi, stratejik bir kar ve maliyet yönetim süreci olarak ortaya çıkmıştır. Bu yöntem; yeni bir ürünün planlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetlerin azaltılması için ortaya atılan tüm fikirlerin gözden geçirilmesi yoluyla hız, kalite ve güvenilirlik gibi tüketici ihtiyaçlarını karşılamayı sağlarken, söz konusu ürünün tüm yaşamı boyunca maliyetlerini de azaltmayı amaçlayan bir faaliyet olarak tanımlanabilir (Berry, Ahmed, 1997: 76).

Diğer bir tanımlamaya göre hedef maliyetleme, bir pazar payına ulaşabilmek için kullanılan satış fiyatına göre hesaplanan, pazar bazlı maliyeti ifade eder. Hedef maliyetleme, yeni bir ürün için kabul edilebilir en yüksek maliyetin belirlendiği ve ürünün hedef maliyet rakamına uygun karlı bir biçimde üretilip dağıtılabileceği bir örneğinin geliştirildiği süreçtir (Atkinson, Banker, Kaplan, Young, 1997: 265).

Başka bir anlatımla hedef maliyetleme sistemi; işletme müşterinin ürüne ödemeye hazır olduğu hedef fiyatı belirlemekte ve bundan geriye doğru giderek kendini tatmin edici bir kar payı bırakan ürün maliyetini belirlemektedir (Acar, 1998: 84).

Hedef maliyetleme, dikkatleri müşteri ihtiyaçları ve ürün tasarımı üzerine kaydırmıştır (Cooper, Chew, 1996: 90). Hedef maliyetlemeyi aşağıdaki şekilde formüle edebiliriz.

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Hedef Satış Fiyatı} - \text{Hedef Kar Marjı}$$

İşletmeler hedef maliyetleme ile rakiplerine karşı aynı pazar ve ürünlerde veya hizmetlerde daha düşük maliyetler sunabilirler. Bu durum ise işletmelere daha düşük satış fiyatı önerme veya daha yüksek kar payı elde etme imkanı sunar.

Günümüzde aşağıdaki firmaların da içinde bulunduğu birçok firma hedef maliyetleme sistemini kullanmaktadır (Garrison, Noreen, 2000:880):

Compaq, Culp, Daihatsu Motors, DaimlerChrysler, Engine, Ford, Isuzu Motors, ITT Automotive, Komatsu, Matsushita Electric, Mitsubishi Kasei, NEC, Nippodenso, Nissan, Olympus, Sharp, Texas Instruments ve Toyota.

Hedef maliyetleme sürecinin altı temel ilkesi bulunmaktadır. Bunlar (Hacırüstemoğlu, Şakrak, 2002: 119);

- Fiyata göre maliyetleme,
- Müşteriler üzerinde odaklanma,
- Mamul tasarımında odaklaşma,
- Geniş kapsamlı tasarım,
- Yaşam döneminde maliyet düşürme,
- Değerler zinciriyle ilgilenme.

Hedef maliyetleme sistemini geleneksel yöntemlerden ayıran bazı noktalar

bulunmaktadır. Bunları aşağıdaki tablo: 2.2. yardımıyla karşılaştırmalı olarak görmek mümkündür (Erden, 2004: 220).

Tablo 2.2. :Geleneksel Maliyetleme İle Hedef Maliyetlemenin Karşılaştırması

Geleneksel Maliyetlemede	Hedef Maliyetlemede
1. Pazar faktörleri maliyetlemede etken değildir.	Rekabetçi pazar faktörleri, maliyet planlamasını yönlendirir.
2. Maliyetler fiyatı belirler.	Fiyatlar maliyeti belirler.
3. Kayıplar ve verimsizlikler, maliyet düşürmeyi gerektirir.	Tasarım maliyet düşürmenin anahtarıdır.
4. Maliyetlerden, maliyet muhasebecisi sorumludur.	Departmanların karşılıklı ilişki ekipleri sorumludur.
5. Maliyet düşürmeyi müşteriler yönlendirmez.	Müşteri verileri Hedef Maliyetlemede maliyet düşürmede etkilidir.
6. Tedarikçi ile mamul tasarımı sonrası irtibat yapılır.	Tedarikçi ile önceden irtibat gerektirir.
7. Müşterinin ödediği fiyatı azaltmak hedeflenir.	Maliyetlerin düşürülmesi hedefdir.
8. Maliyet yönetiminde değer zinciri ilgilenmez.	Maliyet planlamasında değer zinciri esas alınır.

Kaynak: Erden; 2004, 220

Hedef maliyetleme sistemi işletmenin rekabet stratejisi ve onun ürün gelişim süreci ile ilgili olmaktadır. Ürün gelişim süreci ise dört aşamayı içermektedir. Bunlar (Ansari, Bell, 1997: 23);

— Ürün Stratejisi ve Kar Planı (Ürünün yaşam seyrinde ilk aşamayı oluşturur),

— Ürün Genel Düşünce ve Yapılabilirlik (Teknolojik ihtiyaç, maliyet, rekabet ve müşteri durumu ile ilgilidir),

— Ürün Dizaynı ve Gelişim (Yapılabilirlik etüdünden sonra tam anlamı ile dizayn ve geliştirme işlemlerine başlanır),

— Üretim ve Lojistik (Servis ve lojistik destek aktif hale gelir).

Hedef maliyetleme sisteminin diğer özellikleri ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (Yükçü, 2000: 5);

— Hedef maliyetleme sistemi planlama ve tasarım aşamalarında kullanılır. Üretim aşamasında kullanılan standart maliyet sisteminin aksine, hedef maliyetleme sistemi planlama ve tasarım aşamalarında da kullanılır,

— Hedef maliyetleme sistemi, maliyet planlamasıdır, maliyet kontrolü değildir,

— Hedef maliyetleme sistemi montaj endüstrisinde daha çok kullanılmaktadır,

— Tasarım özelliklerinin ve üretim tekniklerinin kontrolünde kullanılır. Bu nedenle muhasebeden ziyade mühendislik ve yönetime daha yakındır. Hedef maliyetleme sisteminin başarılı uygulanması değer mühendisliği ve diğer maliyet mühendisliği araçlarını gerektirmektedir.

2.4.3. Tam Zamanında Maliyetleme

Tam Zamanında Maliyetleme Tam Zamanında Üretim Sisteminin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır.

Tam zamanında üretim sistemi ilk defa Japon Toyota firması tarafından uygulamaya konmuştur. Tam zamanında üretim sisteminin ortaya çıkış sebebi; sınırlı doğal kaynaklar, yetersiz işgücü ve sermayedir. Bu yüzden sınırlı kaynakları mümkün olan en düşük maliyetle kullanmak gerekiyor. İşte Tam Zamanında Üretim felsefesinin ortaya çıkışında bu tür ihtiyaçlar önemli yer tutmaktadır.

Japon şirketlerinin başarılı olması, Tam Zamanında Üretim sistemine olan ilgiyi artırmıştır. Ancak Japonya dışında bu sistem bir stok kontrol sistemi olarak algılanmıştır. Gerçekte bu sistem; stoksuz, yani sıfır stokla üretime karşılık gelmektedir. Dolayısıyla diğer stok kontrol sistemlerinden ayrılmaktadır. Tam Zamanında Üretimi, şirketin bütün bölümlerini etkileyen satınalma, mühendislik, pazarlama, personel, kalite-kontrol, müşteri ve satıcı arasındaki ilişkiyi de belirleyerek israfın azaltılması, verimliliğin artırılması olan bir üretim sistemi olarak tanımlamak mümkündür (Johnderembse, White, 1991: 477).

Başka bir tanımlamaya göre Tam Zamanında Üretim sistemi, bir üretim

işletmesinde verimsizliklerin sürekli olarak elimine edilmesi suretiyle mükemmelliğe ulaşma yaklaşımıdır (Crawford, Cox, 1991: 34).

Diğer bir tanımlamaya göre ise; gerekli ürünleri gerekli miktarda üretme yaklaşımıdır (Monden, 1983: 2).

Tam Zamanında Üretim felsefesinin esası dört noktada toplanmaktadır (Tütek, Öncü, 1993:115):

— Mamul veya Hizmetlerin Değerini Artırmayan Tüm Faaliyetlerin Ortadan Kaldırılması,

— İşlem Süresinin Toplam Süre İçindeki Payının Artırılması,

— Kontrol Süresinin Azaltılması,

— Taşıma Süresinin Azaltılması,

— Bekleme Süresinin Azaltılması,

— Depolama Süresinin Azaltılması,

— Mamul Kalitesinin İyileştirilmesi,

— Faaliyetlerin Verimliliğinin Sürekli İyileştirilmesi,

— Bütün Faaliyetlerde Kolaylaştırmaya Gidilmesi.

Tam Zamanında Üretim sistemi, Tam Zamanında Satınalmayı yani satınalmanın tam zamanında yapılmasını gerektirir. Tam Zamanında Üretim sistemini kullanan imalatçı firma, seçici olarak tedarikçi sayısını azaltmalı ve ilişkileri geliştirmeye çalışmalıdır (Heitger, Ogan, Matulich, 1992: 687).

Tam Zamanında Üretim sistemi ortamında satınalmanın temel niteliklerini şöyle özetlemek mümkündür (Acar, 1993: 80):

— Tam zamanında, küçük partiler halinde, hatasız ve sık sevkiyat,

— Parça başına tek (az) satıcı,

- Daraltılmış satıcı kitlesi,
- Uzun dönemli satın alma sözleşmeleri,
- Taraflararası operasyonel ve mali şeffaflık,
- İşbirliği ağırlıklı ilişkiler.

Tam Zamanında Üretimde performans ölçüsü üretimin zamanında, doğru miktarda ve kusursuz olmasıdır. Tam Zamanında Üretim sisteminin performans ölçüleri şunlardır (Heitger, Ogan, Matulich, 1992: 689):

- Üretim hızı,
- İlave işi gerektiren toplam birim sayısı (başlanan ve tamamlanan toplam birim sayısı),
- Toplam ayarlama sayısı / toplam üretim süresi,
- Toplam üretim süresi / toplam fabrika sayısı,
- Faaliyet karı + %fiziksel varlıklar / katma değer karı.

Tam Zamanında Üretim sisteminin üretim işlemlerinde belirlemiş olduğu temel amaçlar; mamul kalitesini yükseltmek, mamulün maliyetini azaltmak ve mamulün dağıtım imkanlarını artırmaktır (Brinker, 1996: A3.6).

Ayrıca Tam Zamanında Üretim sisteminin özet olarak iki temel amacı vardır. Bunlar; sıfır stok ve sıfır israf.

Tam Zamanında Üretimden beklenen yararlar ise şöyle sıralanabilir (Hacırüstemoğlu, Şakrak, 2002: 67):

- Ürün tasarımında ekonomik üretimin önde tutulması sağlanır,
- Üretim akışı kolaylaştırılır,
- Çalışanların katılımı sağlanır,
- Doğru veri sağlanmasına yönelik yöntemler belirlenir,

- Bürokraside, üretim sürecinde ve stoklarda azaltım sağlanır,
- Bütün alanlarda sürekli gelişmeyi sağlamak esastır.

Bu sistem ile çalışan firmaların maliyet sistemlerinde aşağıdaki değişimler olması beklenir (Erden, 2004: 138-138):

- Bazı maliyet kalemlerinin direk izlenirliğinin artması,
- Endirekt faaliyetler için maliyet havuzlarının kalkması,
- Tek başına işçilik ve genel üretim maliyet sapmalarına verilen ilginin azalması,
- Detaylı veri kayıt düzeninin azalması.

Tam Zamanında Üretim Sisteminde maliyet muhasebesi uygulaması aşağıdaki şekilde olmaktadır:

Geleneksel sistemde genel üretim giderleri direk işçilik saati veya direk makine saati gibi dağıtım anahtarları ile dağıtılır. Ancak bu dağıtım anahtarları üretimde ne kadar boş zaman harcadığını dikkate almazlar. Bu nedenle bir mamulün maliyetine bakılırken, o mamulün üretiminde harcanan boş zaman da değerlendirilmelidir (Yükçü, 1998: 779). Bu bakımdan etkili maliyet muhasebesi uygulamasının değer yaratmayan süreleri artırıcı unsurları belirlemesi gerekir (Yükçü, 1998: 779-780).

Direkt işçiliğin önemi azdır. Bu sistemde işçilik maliyetlerinin toplam maliyet içindeki payı azdır (Tanış, 1992:103). Bunun sonucu olarak bu giderler genel üretim giderleri arasında değerlendirilmektedir (Horngren, Foster, 1987: 591).

Tam Zamanında Üretim sistemine göre değer yaratmayan sürelerin ortadan kaldırılması gerekmektedir.

Tam Zamanında Üretim sistemine göre genel üretim giderleri üretim yapıldıktan sonra maliyet içine katılmaktadır. Daha öncede belirtildiği gibi işçilik giderleri

de genel üretim giderleri içerisinde yer almaktadır. Bu sistem de en önemli maliyet unsuru direkt ilk madde malzemedir. Diğer giderler mamul maliyetine daha sonra eklenmektedir.

Geleneksel maliyet muhasebesinde bir takım performans ölçüm kriterleri kullanılmaktadır. Faaliyet karı, brüt satış karı gibi finansal kriterlerdir. Ancak Tam zamanında üretim sisteminde finansal kriterlerin bir kısmının kullanılmasıyla birlikte öncelikle finansal olmayan performans ölçüm kriterleri kullanılmaktadır (Clinton, Hsu, 1997: 19). Söz konusu performans ölçütleri genel, süreç, işgücü ve tedarikçi odaklı performans kriterleri başlıklarında sınıflandırılabilmekte ve bunlar için, dönüşüm süresi, hatalı mamul sayısı, yarı mamul ve mamul stoklarının değeri, kurma zamanı, değer katmayan işlemlerin oranı, çalışanların eğitimi için harcanan süre, çalışan şikayetleri, işgücü devir hızı, tam zamanında teslimat oranı, tedarikçi sayısı, pazar payı, yeni ürün sayısı, yeni ürünlerin satış hasılatındaki payı gibi ölçütler örnek olarak gösterilebilir (Clinton, Hsu, 1997: 22).

2.4.4. Yaşam Boyu Maliyetleme

Yaşam boyu maliyetleme yaklaşımı, bir mamulün bütün yaşamı boyunca gerçekleşen faaliyetlerle ortaya çıkan maliyetlerin toplanması temeline dayanır. Yaşam boyu maliyetleme, bir mamulün yaşam dönemi boyunca onunla ilişkili olan tüm maliyetlerdir. Bu maliyetler; geliştirme, üretim ve lojistik destek (reklam, dağıtım, garanti v.b.) gibi maliyetleri kapsar (Erden 2004: 206).

Yaşam boyu maliyetleme, yöneticilere ve karar alacak olan kişilere bir ürünün tüm yaşamı boyunca karşılaştığı maliyetleri yönetme ve anlama konusunda bilgi sağlayan bir süreçtir. Bu yaklaşım bir bakıma geleneksel maliyetlemeye bir tepkidir. Üretim öncesi ve üretim sonrası maliyetlerle ilgilenmeyen geleneksel maliyetlemenin aksine, beşikten mezara maliyetleme diye nitelendirilebilecek bu yaklaşımda, mamulün fikir olarak ortaya

atılıp çalışmaların başlamasından, piyasadan silinmesine kadar tüm maliyetlerin oluşumu ve yönetimi göz önünde tutulur (www.fatih.edu.tr).

Yaşam boyu maliyetleme yaklaşımı, maliyet ve karlılık analizi temeline dayanmaktadır. Yaklaşımın özelliği, stratejik planlama dönemi olarak giriş, gelişme, olgunlaşma ve düşüşten oluşan ürünün beklenen ömrünün esas alınmasıdır. Bu yaklaşımda amaç, söz konusu değişik aşamalarda işletmenin alacağı en uygun pazarlama ve üretim kararlarıyla işletmeye en yüksek karı sağlayabilmektir. Bunun için pazarlama yönetimi, ürünün dört hayat seyri boyunca ürün çeşitliliğinin azaltılması veya çoğaltılması, ürün kalitesinin yükseltilmesi, fiyat farklılaştırması, satış sonrası hizmetlerin geliştirilmesi, reklam harcamalarının artırılması gibi kararları alarak satış gelirlerini artırmayı hedefler (Karcıoğlu, 2000: 91).

Yaşam boyu maliyetleme yaklaşımına göre, üretim öncesinde gerçekleşen maliyetler üretim sürecindeki maliyetlerden daha fazladır. Dolayısıyla bu aşamaya yoğunlaşılır.

Müşteriler tarafından satın alma sonrası maliyetlere gösterilen dikkat, daha etkili pazar bölümlleme ve ürün konumlandırmaya öncülük eder. Müşterilerin satın alma sonrası maliyetlerini azaltan yeni ürün tasarımı rekabet avantajı elde etmede önemlidir. Japon otomobillerinin daha düşük yaşam boyu maliyetleri, onların ABD pazarındaki başarılarını açıklamaya yardım eder (Shank, Govindarajan, 1993:15).

Yaşam boyu maliyetleme yaklaşımında, üretilen mamullerin maliyeti genellikle üç unsurdan oluşur. Bunlar; araştırma- geliştirme ve mühendislik maliyetleri, üretim maliyetleri ve lojistik destek maliyetleridir.

Bu anlatılanlar çerçevesinde yaşam boyu maliyetlemenin geleneksel maliyetlemeden farkı şunlardır:

— Mamul geliştirme ve lojistik destek maliyetleri mamul maliyetine dahil edilir,

— Mamulle ilişkili tüm giderler dikkate alınır,

— Geliştirme aşamasından itibaren maliyet yönetimi vardır ve önemlidir.

2.4.5. Kaizen Maliyetleme

Kaizen daha iyiye ulaşma, sürekli gelişme isteği demektir (Karcıoğlu, 2000: 197). Bu kavram süreçlere yöneliktir ve işyerinde herkesin (tepe yöneticisinden çalışanlara kadar) katıldığı sürekli gelişme biçimidir.

Kaizen felsefesinin temelinde yatan fikir basit anlamıyla, iyileştirme bir hedeftir. Bu hedefe ulaşmada sorumluluk, tepedeki yöneticiden, en alt kademedeki işçiye kadar, sürekli olarak tüm çalışanlarıdır (Erden, 2004: 161).

Kaizen maliyetleme yönetimi, Kaizen felsefesinin maliyet yönetimine uyarlanmasıyla ortaya çıkmış bir yaklaşımdır. Kaizen yüksek kaliteyi düşük maliyetlerle üretmektir. İşte bunu başarabilmek için işletmenin tüm faaliyetlerinde ortaya çıkabilecek tüm olumsuzluklar önlenerek sürekli geliştirme sağlanabilmelidir. Bu takdirde yüksek kaliteli ürün düşük maliyetle üretilebilir.

Kaizen maliyetleme, işletmenin üretim aşamasında bulunan ürünlerde sürekli olarak yeniden değerlendirme yapması ve sürekli olarak iyileştirmeler yapması şeklinde tanımlanabilir.

Başka bir ifadeyle Kaizen maliyetleme, sürekli iyileştirme yoluyla maliyetlerin düşürülmesi ve israfın önlenmesidir

Kaizen maliyetlemenin amacı, verimsizlikleri üretim prosedüründen uzaklaştırarak toplam üretim maliyetini ve dolayısıyla mamul maliyetinin düşmesini sağlamaktır. Kaizen maliyetleme hedeflerine ulaşmada maliyetlerin ve mamule değer

katmayan maliyetlerin sürekli azaltılması, israfın önlenmesi ve sürekli gelişmeler üzerine odaklanır. Kaizen maliyetlemenin odak noktası, işletme stratejisini üretim maliyetlerini en etkin bir şekilde düşürebileceğini hissettiği maliyet unsurlarına göre belirler.

Kaizen maliyetlemede maliyet azaltımı için fırsat oluşturabilecek en hassas noktalara odaklanılmaktadır.

Kaizen maliyetlemenin etkili olabilmesi için, standartlar doğru ve inandırıcı olmalıdır. Bu nedenle standartların uygun olmasını sağlamak için çok dikkatli olunmalıdır (Erden, 2004: 170).

Kaizen maliyetleme sisteminin bazı önemli özellikleri şöyle sıralanabilir (Cooper, Kaplan, 1995: 140):

— Sistemin odak noktası; daha doğru mamul maliyeti bilgileri elde etmek değil, süreç maliyet azaltımı konusunda bilgilendirmek ve motive etmektir,

— Maliyet azaltımı, ferdi bir iş değil, takım sorumluluğu gerektirir,

— Sıkça, hatta parti parti, fiili üretim maliyetleri ön hat çalışanları tarafından hesaplanmakta, paylaşılmakta ve analiz edilmektedir. Bazı durumlarda, muhasebe kadrosu yerine takımın kendisi maliyet bilgisini toplamakta ve hazırlamaktadır,

— Takımlar tarafından kullanılan maliyet bilgisi, onların üretim ortamlarına yönlendirilerek bu sayede öğrenme ve iyileştirme çabalarının, en yüksek maliyet azaltımı potansiyeli olanlara odaklanması sağlanmaktadır,

— Çalışma takımları maliyet azaltımı hedeflerini başarabilmek için fikirler üretmekle sorumludur. Ayrıca bu takımlar; şayet ilgili yatırım, sağlayacağı maliyet azaltımıyla kendisini kolaylıkla ödeyebilecekse, küçük çapta yatırımlar yapmaya da yetkilidir,

— Çalışanların Kaizen maliyet hedeflerini daha kolay anlayabilmesi

sağlanmalıdır. Bu nedenle; toplam maliyet hedefi tek bir kalemde verilmeyip, hem sabit hem de değişken maliyet kalemleri için maliyet düşürme hedeflerinin miktarı ayrı ayrı verilmelidir (Monden, Hamada, 1991: 27),

— Bu süreçte elde edilen hiçbir iyileştirme çok küçük bile olsa göz ardı edilemez. Çoğu işletme tasarrufları tanımlayan işlemleri ödüllendirmektedir. Çoğunlukla ödüller parasal değil onursal olmaktadır (Cooper, 1995: 243),

— Kaizen maliyetleme sisteminin üstünlüğü, onun tüm işletmenin kar planlama süreciyle yakın bağından kaynaklanmaktadır. Tüm planlama ve bütçeleme süreciyle kurulan bu sağlam bağ, işletmenin hem uzun dönemli amaçlarına yönelik hem de maliyet standartları ve maliyet kontrol sistemlerindeki sapmalara yönelik çalışmalar yapmasını sağlamaktadır (Monden, Lee, 1993: 27).

Kaizen maliyetlemenin ana bileşenleri; tam zamanında üretim, çalışma takımları, toplam verimli bakım, öneri sistemi ve poka yoke olarak ele alınabilir.

Kaizen maliyetleme sisteminin işleyişi ise üç aşamada ele alınabilir. Bunlar;

- Sistemin planlama süreci,
- Değişken maliyetlerin ıslahı,
- Amaçlarla yönetim.

Kaizen maliyetleme sistemi azda olsa standart maliyetleme sistemine benzemekle birlikte standart maliyetlemeden farklı yönleri bulunmaktadır.

Kaizen maliyetleme standart maliyetlerle karşılaştırıldığında bir takım üstünlüklere sahiptir. Standart maliyetler yıllık veya altı aylık süreler için belirlenirken, kaizen maliyetleme de hedef maliyet azalışları aylık olarak belirlenmektedir. Kaizen maliyetleme ile hedef maliyete ulaşmak veya hedef maliyet ile tahmin edilen maliyet arasındaki açığı azaltmak amacına yönelik olarak yıl içerisinde sürekli olarak iyileştirme

yapılmaktadır. Ayrıca, standartlar sadece maliyetlerin kontrol edilmesi amacını güderken kaizen maliyetleme maliyetlerin sürekli olarak azaltılması amacını gerçekleştirmeye çalışmaktadır (Monden, Lee, 1993: 26).

2.5. KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE YÖNETİM PLANLAMASI AÇISINDAN STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ

Yönetim; belirli bir takım amaçlara ulaşmak için başta insan kaynakları olmak üzere, parasal kaynakları, demirbaşları, hammadde, teçhizat, yardımcı malzemeler ve zaman faktörünü birbirleriyle uyumlu ve etkin bir şekilde kullanmaya olanak verecek kararlar alma ve bunları uygulatma süreçlerinin toplamıdır (Şimşek, 1999: 7-8).

Yönetim süreç olarak bir takım işlevleri yani fonksiyonları içerir. Bunlara yönetimin fonksiyonları denir. Bu fonksiyonlar; planlama, örgütleme, yürütme, koordinasyon ve kontroldür. Burada da görüldüğü gibi yönetim planlamayla başlamaktadır. Yani iyi bir yönetimin ilk adımı planlamadır.

Planlama ise; yöneticilerin gelecekte ne yapılacak, nasıl yapılacak, ne zaman yapılacak, neden yapılacak, nerede yapılacak ve kim yapacak sorularına cevap arayan bir süreç ve gelecek için bir hazırlıktır. Beşeri ve finansal kaynakların başarılı bir şekilde kullanılması planlamanın yapılmasına bağlıdır (Kozak, vd., 2008: 25-26). Yönetim geleceğe bakmaktır sözü planlamaya verilen önemi çok iyi açıklamaktadır. Planlama, yönetimde risk ve belirsizliği azaltmakta, olaylara önceden hazırlıklı olmayı ve ayrıca dikkatleri amaçlar üzerinde yoğunlaştırarak işletme kaynaklarının daha verimli ve etkili kullanma ve koordine etme imkanı sağlamaktadır (Şimşek, 1999: 121-122). Stratejik plan ise, işletmenin bütünü için temel amaçların ve bu amaçların gerçekleştirilmesi esnasında izlenecek politikaların kararlaştırılmasını içerir (Şimşek, 1999: 128).

Planlama faaliyeti misyon ve vizyonun belirlenmesiyle başlar. Vizyon; gelecek

ile ilgili beklenti, hayal ve arzularımızın gerçekleşmesi durumunda, işletmemizin olmasını istediğimiz yer ve durumun belirlenmesidir. Misyon ise; İşletmenin sektördeki varlık nedeni, gerçekleştirmek istediği temel amacdır (Durukan, Akmut vd., 2003: 66-67).

Bir işletme uzun dönemde başarıyı, bir dizi politika, prosedür ve yaklaşımlardan oluşan, sürdürülebilir uzun dönemli bir stratejiyi bulmak suretiyle sağlar. Stratejiyi bulmak, işletmenin genel amacını, uzun dönemde yönünü ve dolayısıyla misyonunu belirlemekle başlar. Misyondan hareketle işletmenin amaçları ve hedefleri belirlendikten sonra, bunları tamamlayacak ve işletmenin hedeflerine, dolayısıyla amaçlarına ve misyonuna ulaşılmasını sağlayacak işletme stratejileri geliştirilerek yürürlüğe konur. Strateji geliştirme hem mantığın, hem de yaratıcılığın ürünü olarak hem sanatsal, hem de bilimseldir. Bilimsel yanı, kurumun hedeflerini gerçekleştirmesi için gerekli kaynakları uyumlandırma ve belirlemedir. Sanatsal yanı ise, insanların motivasyonu, çevreye olan duyarlılık ve değişen çevreye adaptasyon ile bu kaynakları kullanmaya çalışmaktır. Strateji oluştururken veriler toplanır, değerlendirilir, seçme ve analiz yapılır. Strateji mutlaka misyondan hareketle vizyonun ışığı altında geliştirilmelidir. Strateji oluştururken alternatif stratejiler ortaya konmalı, misyon ve vizyon doğrultusunda seçim yapılmalıdır (Narinoğlu, 2007: 320).

Stratejiler yönetimlere, öğrenme, değişimi benimseme, çevreye uyum sağlama, kaynakları kullanma ve değer yaratma katkıları sağlar (Narinoğlu, 2007: 321).

İşletmeler iş dünyasındaki değişimlere, üretim süreçlerini yeniden düzenlemek, işgücünü azaltmak, servis hizmeti işlevlerini işletme dışına kaydırmak, daha küçük, daha etkin, sosyal açıdan daha sorumlu örgütsel politikalar ve yapılar geliştirmek de dahil bir çok şekilde cevap verirler. İşletmeler değişim hızına daha iyi ayak uydurabilmek için çok çeşitli şekillerde çaba sarf etmektedirler (Erden, 2004: 254).

Buna bağlı olarak işletmeler stratejik amaçlarını desteklemek için maliyet yönetiminden yararlanmaya başlamışlardır. Yeni yaklaşımlar ışığında maliyet yönetimi, mamul maliyetleme ve finansal raporlamadan ibaret görünen maliyet muhasebesi şeklindeki maliyet yönetimi rolüne bakışı değiştirmiştir. Yeni bakış maliyet yönetiminin, maliyetlerle işletmenin yönetimini destekleyici diğer bilgileri geliştirmesi ve işletmenin stratejik amaçlarına ulaşmasında yönetime yardımcı olması rolü üzerindedir. İşletmelerde yaşanan değişim süreci öncesinde, standartlaştırılmış, detaylı yöntemler üzerinde yoğunlaşma uygundu. Şimdi ise, bir işletmenin maliyet muhasebesi sistemi, hızlı değişen çevre ile birlikte artan çeşitliliğe ayak uydurabilmek için daha dinamik olmak zorundadır. Bu nedenle, maliyet yönetim sistemi de bu dinamik ortamda stratejik yönetimi kolaylaştırarak yönetime yardımcı olmak zorundadır. Bugünün iş ortamı, hem finansal, hem de finansal olmayan faktörleri içeren kritik başarı faktörleri üzerinde yoğunlaşmaktadır (Erden, 2004: 255).

Stratejik maliyet yönetimi sistemi, hem finansal hem de finansal olmayan bilgileri içeren stratejik bilgi üretir. Geçmişte işletmeler öncelikle satış ve kazançlarda, nakit akışlarında, hisse senedi fiyatındaki artışlar gibi finansal başarı ölçüleri üzerinde odaklanma eğilimindeydiler. Bunun aksine bugünün iş ortamındaki işletmeler, pazar payı, hizmet kalitesi, müşteri memnuniyeti ve gelişme fırsatları gibi çoğu finansal olmayan işlem (faaliyet) ölçülerinden oluşan stratejik başarı ölçüleri üzerinde odaklanmak için stratejik yönetimi kullanmaktadırlar. Finansal faktörler, işletme politika ve prosedürlerinin işletmenin mevcut finansal durumu üzerindeki etkisini ve dolayısıyla hissedarlara cari getirisini göstermektedir. Bunun aksine finansal olmayan faktörler buna ilave olarak işletmenin mevcut ve potansiyel rekabet konumunu üç açıdan ölçerek gösterir. Finansal olmayan bu faktörler, müşteri, işletme içi süreçler ile öğrenme ve gelişmedir (Yalçın,

2006: 30).

Stratejik bilgiden yoksun olan bir işletmenin, yanlış hizmet ya da yanlış müşteriler seçerek, stratejik açıdan yanlış satış ve pazarlama kararları alması, onu muhtemelen rekabet ortamından uzaklaştırır. Stratejik bilgi eksikliğinin bazı sonuçları şöyle sıralanabilir (Erden, 2004: 256):

- Sadece tahminler ve içgüdülere dayalı karar alma,
- Yön ve amaçların açıklığı konusunda eksiklik,
- İşletmenin müşteriler ve tedarikçiler tarafından doğru anlaşılmasında eksiklik,
- Yanlış yatırım kararları, stratejik amaçlarla tutarsız pazarlar seçme,
- Daha etkili rekabet stratejileri için bilgi eksikliği sonucu, rakiplerle etkili kıyaslama yapamama,
- En karlı satışları, müşterileri ve pazarları belirlemede başarısızlık.

Amacı, maliyetleri azaltırken aynı zamanda alınmış olan stratejik konumda üstünlük elde etmek olan stratejik maliyet yönetimi, maliyet bilgilerinin, sürdürülebilir bir rekabet avantajı sağlayacak şekilde daha iyi stratejilerin belirlenmesi ve geliştirilmesi amacıyla kullanılmasıdır şeklinde tanımlanabileceği gibi, işletmenin vizyonu, misyonu, amaç ve stratejilerinin gerektirdiği maliyet bilgilerini üretecek maliyet yönetim sistemlerinin planlanması, örgütlenmesi, yönetilmesi, koordine edilmesi ve denetlenmesi çabalarının tümüdür şeklinde tanımlanabilir (Erden, 2004: 256).

İşletmeler, gelecek döneme ilişkin eylemlerini planlaması gerekir ve işletme eylemlerine ilişkin şu sorularla muhatap olabilir (Üstün, 1997: 33-34):

- İşletme eylemlerinin karlı olmasını sağlayan koşullar hangileridir?
- İşletmenin karını artırma olanağı var mıdır? Eğer varsa nasıl?

— Karlı sonuçların elde edilmesini sağlayan koşulların gelecek dönemde de süreceği beklenebilir mi?

— Gelecek dönemde, aşağıdaki değişikliklerin ne gibi sonuçlar yaratabileceği;

— Satış fiyatındaki artış ya da azalma,

— Ödenen ücretlerde artış ya da azalma,

— Hammadde ve malzeme maliyetinde artış ya da azalma,

— Üretim eylemlerinin etkinliğindeki artış ya da azalma,

— Vergilerdeki artış, amortismanların artması, kilit personelin ücretinin artması, işletmede oldukça başarılı bir maliyet indiriminin uygulanması sonucunda giderlerdeki azalma,

— Üretilen ve satılan mamul hacmindeki artış ya da azalma.

İşletme bu sorulara yanıt vererek gerekli analizleri yapmalıdır.

Konaklama işletmelerinin yönetimi açısından diğer işletmeler gibi planlama önemli bir konudur. Konaklama işletmeleri de ticari bir işletme olduğu için planlama çalışmaları önem kazanır. Konaklama işletmelerinde daha önceden belirlenmiş olan amaçlara ulaşabilmek için gereken planlar yapılmalıdır. Konaklama sektöründeki artan rekabet ortamı ve bu ortamda kar elde etme, müşteri memnuniyeti yaratma, hizmet kalitesini artırma, gelişme imkanı yakalayabilmek için stratejik maliyet yönetiminin önemi artmaktadır. Çünkü stratejik maliyet yönetimi bu başarı ölçüleri üzerine odaklanmıştır. Konaklama işletmelerinin de artan rekabetten kar elde ederek çıkması ve bu karlılığı sürekli hale getirebilmesi için stratejik maliyet yönetimine önem vermesi gerekir. Geleneksel maliyet yönetimi ise yukarıda saymış olduğumuz ölçülerden kar elde etmeye odaklanmıştır. Bu durum karlılık ve bunun sürekliliği için tek başına yeterli değildir. Hatta şunu da söyleyebiliriz, işletmenin kar elde edebilmesi için öncelikle diğer ölçülere

odaklanıp onları gerçekleştirmek gerekmektedir.

2.6. KAR, KARLILIK, STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ VE KARLILIK İLİŞKİSİ

2.6.1. Kar Kavramı

İşletmelerin genel amaçları, kar elde etmek, topluma hizmet etmek ve işletmenin varlığını sürekli kılmaktır. Esasında işletmenin gerçek amacı kar elde etmektir. Çünkü diğer amaçların gerçekleştirilebilmesi için kara ihtiyaç vardır. İşletmeler açısından önemli olan kar kavramı konusunda çeşitli tanımlar mevcut bulunmaktadır. Bunlar;

İşletme bilimi açısından kar, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği gelirden aynı dönem içerisinde yapmış olduğu tüm giderlerin çıkarılması sonucu kalan artı değerdir (Alpugan vd, 1993: 44). Ekonomistlere göre kar; girişimcinin bir riski yüklenme karşılığında hak ettiği ödüldür. Muhasebeciler ise karı; belirli bir hesap döneminde gelir sağlamak için yapılan giderleri aşan gelir fazlası olarak kabul eder. (Üstün, 1997: 32-33).

Başka bir tanıma göre ise kar; işletmenin bir hesap döneminde öz kaynaklarında meydana gelen artışları yani işletmenin hesap dönemi sonundaki öz varlığı ile hesap dönemi başındaki öz varlığı arasındaki olumlu farktır. Gelir Vergisi Kanununda bilanço esasına göre ticari kazanç; “teşebbüsteki öz varlığın hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki olumlu farktır”. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilmekte, çekilenler ise ilave edilmektedir. Gelir tablosu yaklaşımında ise kar; “gerçekleşen hasılatın bu hasılatın elde edilmesi için oluşan giderlerin düşülmesi sonucu arta kalan fazlalık” olmaktadır. Burada ifade edilen hasılat; belli bir dönemde işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerden elde edilen gelirleri de kapsar. Kar kavramının daha iyi anlaşılabilmesi için, bu kavrama ilişkin alt kavramları da aşağıdaki şekilde tanımlayabiliriz. (Şimşek, Çelik, 2008: 89-90).

— Üretim Karı: İşletmenin üretim esnasındaki aktif tükenmesi ile bu üretim sonucunda yapmış olduğu satış nedeniyle oluşan aktif artışı arasındaki olumlu farktır.

— Ana Faaliyet Dışında Sağlanan Kar: İşletmenin ana faaliyeti dışında yapmış olduğu işlerden elde etmiş olduğu kardır.

— Toplam (Total) Kar: İşletmenin dönemler boyunca elde etmiş olduğu gelirler ile yaptığı giderler arasındaki olumlu farktır.

— Brüt Satış Karı: Belirli bir dönemde gerçekleştirilen net satışlar ile satışların maliyeti arasındaki olumlu farktır.

— Faaliyet Karı: Brüt satış karından, faaliyet giderleri çıkarıldıktan sonra ulaşılan olumlu farktır.

— Dönem Karı: Vergi ve yasal yükümlülük karşılıkları düşülmeden önce hesaplanan kardır.

— Dönem Net Karı: Faaliyet döneminde, bu döneme ilişkin vergi sonrası ulaşılan kardır.

— Ticari Kar: Dönem sonucunu gösteren gelir tablosundaki kardır.

— Mali Kar: İşletmelerin vergi matrahını oluşturan kardır.

— İşletme Karı: İşletme hasılatı ile işletme masrafları arasındaki olumlu farktır.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre bir hesap döneminin karını; $Kar = [(\text{Net Satışlar} + \text{Diğer Gelirler}) - (\text{Satışların Maliyeti} + \text{Faaliyetin Giderleri} + \text{Diğer Giderler})]$ şeklinde ifade edebiliriz. Ticari kar denen bu kardan ödenmesi gereken vergi düşüldükten sonra bulunan kara, dağıtımdan önceki kar denir. Kardan söz edebilmek için aktif ve pasif kalemlerdeki değişikliklerin öz sermaye üzerinde artış meydana getirmiş olması şarttır. (Usta, 2005: 49).

Uzun dönemde, işletmenin sosyal sorumluluk ile uyumlu bir şekilde karını en yüksek düzeye çıkarması, işletme yönetiminin temel amacını oluşturur. İşletme yönetimi, karları en iyi biçimde planlamak için, aşağıda belirtilenleri bilme ihtiyacı duyar (Üstün, 1997: 33):

- İşletme eylemlerinin ekonomik nitelikleri,
- İşletme mamullerine ilişkin pazarın niteliği,
- İşletmenin karşı karşıya bulunduğu rekabetin niteliği ve şiddeti,
- İşletmenin üretim unsurları ya da faktörlerinin maliyetlerini; ilk madde ve malzeme, işçilik, üretim kapasitesi ve sermaye,
- İşletmenin mamulleri için elde ettiği fiyat ile bu mamullerin üretimi ve satış giderleri arasındaki ilişki.

2.6.2. Karlılık

Karlılık, işletmenin belli bir dönemde sağladığı karın aynı dönemde işletmede kullanılan sermayeye oranıdır. Karlılık ayrıca üretim maliyetinin sermayeye bölünmesi şeklinde de formüle edilebilmektedir. (www.muhasebeturk.org). Karlılık formülü aşağıdaki gibidir (Şimşek, Çelik, 2008: 103):

$$\text{Karlılık} = \frac{\text{Kar}}{\text{Sermaye}} = \frac{(\text{Üretim Miktarı} \times \text{Fiyat}) - \text{Üretim Maliyeti}}{\text{Sermaye}}$$

Oranın yüksekliği işletme başarısını yansıtır. Bu amaçla üretim miktarı ve satış fiyatının yüksek tutulması, buna karşılık üretim maliyeti ve sermayenin düşük olması gerekir (Sabuncuoğlu, Tokol, 1987: 61).

Ancak kar ve sermaye kavramlarının kapsamına bakılarak birden fazla karlılık formülü ve tanımı yapılabilir. Örneğin, kar, vergiden önceki karı ve vergiden sonraki karı ifade edebilir. Sermaye kavramı da öz sermaye veya kredi sermayesi ya da öz sermaye ve

kredi sermayesinin toplamı olarak değerlendirilebilir. Bu durumda değişik karlılık formülleri yazılabilir (Oral, 2005: 62).

İşletmelerde karlılık genel bir hedeftir. Ancak karlılık dışında birçok hedeften söz edilir. Örneğin pazar payını artırmak, sosyal sorumluluk görevini yerine getirmek, büyümek vb. Aslında hepsi bir araçtır. Bu araçların hepsinin amacı uzun vadede karlılığı sağlamak ve devam ettirmektir. Bir işletme sosyal sorumluluk konusunda bir proje yapıyorsa pazardaki müşteri üzerinde olumlu bir intiba bırakarak markasını güçlendirmek ve aslında uzun vadede karlılığını artırmak ve devamlı kılmak istemektedir. Aslında her zaman tek hedef karlılıktır. Ama uzun vadeli ve kalıcı bir karlılık olmalıdır. İşletmenin, değerini artıran en önemli belki de tek etmen kardır. Ya da işletmenin ileride yaratacağı kar olanaklarıdır (www.kareenstitusu.org).

Rekabet ortamının geçerli olduğu günümüzde karlılığı artırmak ve başarılı olabilmek için iki ana yol vardır (www.kareenstitusu.org).

— Daha uygun fiyatlar sunmak (Daha uygun fiyatla yani müşterinin arzu ettiği fiyatla sunabilmek için maliyetleri azaltarak maliyet avantajı sağlamak),

— Çok farklı bir ürün/hizmet sunmak (Müşterinin istediği kalitede ve diğer ürün/hizmetlerden farklı şartlarda sunmak).

Bu iki şarttan bir tanesini sağlamak gereklidir. Bunun sağlanmasında da yönetim etkilidir. Ayrıca unutulmamalı ki “Ölçmediğiniz Şeyi Yönetemezsiniz”. Bu nedenle karlılık oranlarına ihtiyaç duyulmaktadır (www.kareentitusu.org).

2.6.3 Karlılığı Etkileyen Faktörler

Karlılığı etkileyen faktörler; rekabet ve pazara ilişkin etmenler, satışlar ve giderler, yatırım (varlık) ve istihdam ve diğer etmenler başlıkları altında toplanabilir. (Akgüç, 1998: 79):

— Rekabet ve Pazara İlişkin Etmenler; Pazar payı, Direkt maliyet (Rakiplerle karşılaştırmalı), Ürün kalitesi, İvedi müşteri yığınlaşması (doluluk oranı, geceleme sayısı ve oda başına düşen kişi sayısının yüksek olması), Satış fiyatı (Rakiplerle karşılaştırmalı), Rakip sayısı, Pazarın reel büyüme hızı,

— Satışlar ve Gider; Maliyet ve Gider Kalemleri, Satış fiyatı artışı, Reel satış artışı,

— Yatırım ve İstihdam; Yatırım Tutarı, Çalışanların Sayısı, Kapasite, Kapasite Kullanım Oranı, Sendikalaşma Oranı,

— Diğer Faktörler; Siyasi-ekonomik-politik dalgalanmalar, mevsimsellik, altyapı ve ulaşım, hizmet kalitesi, organizasyon yapısı ve iletişim ağı.

Pazar payı büyük ve/veya büyüyen, direkt maliyeti nispi olarak düşük, kalite üstünlüğü bulunan, satış fiyatları rakiplerine göre elverişli olan, kısa sürede müşteri kitlesini genişletebilen, rakipleri az sayıda olan, pazarı hızla gelişen bir konaklama işletmesinin karlılığının nispi olarak yüksek olması olağan bir durumdur.

Maliyet ve giderleri nispi olarak düşük, satış fiyatları ve satışları reel olarak artan konaklama işletmesinin yüksek karlılığa ulaşma olanakları daha fazladır.

Kapasite kullanım oranının yüksekliği, çalışan kişi başına yatırımın ve satış tutarlarının fazlalığı genellikle konaklama işletmesinin karlılığı üzerinde olumlu etki yapmaktadır (Akgüç, 1998: 79-80).

Ülkede yaşanan savaş ve terör olayları ve ülkeler arasındaki siyasi ve politik sorunlar konaklama işletmelerinin doluluk oranlarının düşmesine, ekonomik sorunlar ise yine doluluk oranının düşmesi ve maliyetlerin artışına sebep olması nedeniyle karlılığın düşmesine etken olmaktadır. Mevsimlik çalışan konaklama işletmelerinin karlılığı yıl boyunca açık olan konaklama işletmelerine göre daha düşüktür. Çünkü mevsimlik çalışan

konaklama işletmelerinde kalifiye personel sorunu yaşanmakta ve satın alma maliyetleri ve benzeri maliyetler daha yüksek olmaktadır. Tesisin bulunmuş olduğu yerdeki kanalizasyon, içme ve kullanma suyu ve ulaşım gibi altyapı sorunları konaklama işletmesinin karlılığını olumsuz etkilemektedir. Bir hizmet sektörü olan konaklama işletmelerinde kaliteli hizmet verilememesi konukların işletmeden memnun kalmaması ve dolaylı olarak işletmenin doluluk oranının azalarak işletme karlılığının olumsuz yönde etkilenmesine sebep olmaktadır. İşletme içerisinde sağlıklı bir organizasyon yapısı ve iletişim ağının kurulamaması işletme içinde hizmet kalitesinin düşmesine ve dolaylı olarak işletme karlılığının düşmesine etken olmaktadır.

İşletmenin karını artırmak; satışların artırılmasına veya aynı miktarda sermaye ile daha çok satış gerçekleştirilerek sermayenin dönme çabukluğunun yükseltilmesine ve/veya satışlarla maliyetler arasındaki pozitif marjın büyütülerek karın artırılmasına bağlı olmaktadır (Oral, 2005: 65).

2.6.4. Karlılık Oranları

İşletmenin faaliyet sonuçları doyurucu mu? İşletme, inceleme döneminde ölçülü, yeterli kar elde etmiş mi? Mali tablolar, tek başlarına bu soruları cevaplayamazlar. Söz konusu tablolar, ancak işletmenin incelenen dönemdeki elde ettiği kar miktarını gösterirler (Akgüç, 1987: 374-375).

Karlılık oranları, işletmeye gerek ortaklar tarafından getirilen fonları (öz sermayenin), gerekse dış kaynaklardan borçlanma ile elde edilerek yatırıma tahsis edilen toplam fonların (yatırımların) ne kadar etkin ve kar getirici biçimde kullanıldığını ve işletmenin finansal yükümlülüğünü karşılama gücünü belirlemede kullanılır (Usta,2005: 100).

İşletmelerin karlılık durumunun analizinde kullanılan oranlar, üç başlık altında

toplanabilir. Bunlar; yatırıma göre karlılığı gösteren oranlar, satışlara göre karlılığı gösteren oranlar ve finansal yükümlülüğü karşılama gücüne göre karlılığı gösteren oranlardır. Bu oranlar birlikte, işletmenin faaliyetindeki verimliliği ortaya koyarlar. Günümüzde kullanılan bazı oranlar şöyledir (Akgüç, 1998: 63-76):

2.6.4.1. Yatırıma Göre Karlılığı Gösteren Oranlar

Net Kar/Öz sermaye oranı; işletmenin elde ettiği kar ile işletmenin sahip veya sahiplerinin sağladığı sermaye arasındaki ilişkiyi belirler. Yani yatırılan sermayeye karşılık elde edilen net karı göstermektedir. İşletme sahip veya sahipleri tarafından sağlanan sermayenin bir birimine düşen kar nispetini ortaya koyar. Eğer işletme, sermayesini daha karlı bir alanda kullanma olanağına sahipse, anılan oran yüksek olsa dahi bu durum yeterli bir netice olarak görülmemelidir. Daha karlı alanlar; devlet tahvili almak, karlı anonim şirketlerinin hisse senetlerini almak vb. olabilir.

Vergi Öncesi Kar(Dönem Karı)/Öz sermaye oranı; işletmenin vergiden önceki karını ile işletmenin sahip veya sahipleri tarafından sağlanan sermaye arasındaki ilişkiyi belirler. Bu oran yardımıyla vergi oranlarındaki değişikliklerin işletmenin net karına etkisini görebiliriz. Vergi oranlarının yükselmesi gibi tamamen işletme dışı bir nedenden dolayı bu oranın düşük çıkması ileri gelebilir.

Net Kar/Net Varlık oranı; işletmenin yaptığı yatırımın karlılığını yani varlıkların ne kadar verimli kullanıldığını gösterir. Varlıklarını yabancı kaynaklarla finanse eden işletmelerde anılan oran, varlıklarını öz kaynaklarla finanse eden işletmelerden daha düşüktür. Gerçekten net kar, faizler ve vergi indirildikten sonra kalan tutarı ifade ettiğinden dolayı bir firmanın finansman şekline göre, bu oran yüksek veya düşük görülebilir.

Faiz ve Vergiden Önceki Kar/Kaynaklar oranı; ekonomik rantabilite olarak da adlandırılmaktadır. Bu oran, işletmenin kaynaklarını ne ölçüde karlı kullandığını

göstermektedir. İşletme ucuz kaynak elde etmiş ise, daha pahalı kaynak temin eden işletmeye kıyasla daha karlı görülecektir.

Dağıtılmamış Karlar/Varlık oranı; birikmeli karlılık oranı olarak da anılan oran, işletmenin uzun süreli karlılığını göstermekle birlikte, kar dağıtım politikası hakkında da ışık tutmaktadır.

Faaliyet Karı/Varlık oranı; varlıkların esas faaliyetlerde ne kadar verimli kullanıldığını gösterir. Eğer işletme karının büyük bölümünü diğer faaliyetlerden elde ediyorsa veya esas faaliyetlerine ilişkin giderler yüksek ise bu oranın düşük çıkması olağandır.

2.6.4.2. Satışlara Göre Karlılığı Gösteren Oranlar

Brüt Satış Karı/Net Satış Tutarı oranı; satışların maliyetinin net satışlar içerisinde ne kadar yer tuttuğunu yani net satışların yüzde kaç oranında brüt kar elde edildiğini gösterir. Net satışlar ile satılan malın maliyeti arasındaki olumlu fark, brüt satış karını ifade eder. Bir işletmenin brüt satış karının, faaliyet ve diğer giderleri karşılayarak işletme sahiplerine normal düzeyde kar bırakabilecek miktarda olması olumlu bir durumdur. Bu oranın yüksek çıkması satışların maliyetinin düşük olduğunu ifade eder. Ya da brüt satış karının faaliyet giderlerini karşıladıktan sonra işletmeyi yeterli bir faaliyet karına ulaştıracağı şeklinde yorumlanabilir. İncelenen işletmenin brüt satış karı oranının yükselme eğiliminde olması işletme lehine olumlu bir gelişmedir. Brüt satış karı oranının yükselmesi; satış fiyatlarının artması, maliyetlerin düşmesi, satış fiyatlarının maliyetlerden daha hızlı artması, maliyetlerdeki düşüşün satış fiyatlarındaki düşüşten daha hızlı olması ve brüt kar oranı yüksek olan malların, işletmenin satış hacmi içindeki payının artmasından ileri gelebilir.

Satışların Maliyeti/Net Satış Tutarı oranı; satışların maliyeti ile net satışlar

arasındaki ilişkiyi gösterir. Bu oranın düşmesi olumlu olarak nitelendirilirken yükselmesi olumsuzluk olarak nitelendirilmektedir.

Faaliyet Karı/Net Satış Tutarı oranı; iş hacmi rantabilitesi olarak da adlandırılmaktadır. Bu oran, işletmenin esas faaliyetinin ne kadar karlı olduğunu yani başarılı olduğunu ortaya koyar. Başka bir ifadeyle, faaliyet karının net satışların yüzde kaç oranında gerçekleştiğini ifade eder. Yani bu oran brüt satış karından faaliyet giderleri indirildikten sonra kalan faaliyet karı yüzdesini verir. Bu nedenle anılan oranın yüksek olması işletme açısından lehte bir sonuçtur. Bu oran; satış fiyatındaki değişiklik, satılan malın maliyeti, satış ve yönetim giderlerinin değişmesi ve satışların bileşiminin değişmesi nedeniyle dalgalanma gösterebilir. Faaliyet karı, vergi ve faizler ödendikten sonra, faaliyet dışı gider ve zararları karşıladıktan sonra işletme sahip veya sahiplerine yeterli ölçüde kar sağlayacak düzeyde bulunmalıdır.

Finansman Giderleri/Net Satışlar oranı; finansman giderleri ile satışlar arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Bu oranın düşük düzeyde olması tercih edilir. Oranın yüksek olması satışlar sonucu elde edilen gelirin finansman giderlerine karşı düşük olduğunu gösterir. Düşük olması ise satışların finansman giderlerini karşılayabileceğini ve makul düzeyde de bir gelir bırakabileceğini ifade eder.

Net Kar/Net Satış Tutarı oranı; satışlar ile kar arasındaki ilişkiyi yani satışların yüzde kaçlık net kar içerdiğini gösterir. Bu oran işletmenin faaliyetinin ve faaliyet sonuçlarının daha iyi kavranmasını sağlar. Net kar oranı ne kadar yüksek çıkarsa o kadar iyidir.

Faaliyet Giderleri/Net Satış oranı; esas faaliyetler için yapılan giderlerin satışlar içindeki payını göstermektedir. Oranın düşük düzeylerde çıkması; işletmenin az faaliyet giderine katlanarak satışlarını gerçekleştirdiğini yani faaliyetler için yaptığı gideri

verimli bir şekilde kullandığını ifade eder.

2.6.4.3. Finansal Yükümlülüğü Karşılama Gücüne Göre Karlılığı Gösteren Oranlar

Faiz ve Vergiden Önceki Kar/Finansman Giderleri oranı; faiz ve vergiden önceki karın, finansman giderlerini karşılama gücünü göstermektedir. Bu oranın 8 : 1 ya da 7 : 1 olması yeterli olarak kabul edilmektedir (Akgüç, 1987: 387).

Faizden Önceki Kar/Finansman Giderleri oranı; işletmenin vergiyi ödedikten sonraki karının finansman giderlerini karşılama gücünü göstermektedir. Bu oranın 4 : 1 ya da 3 : 1 olmasının yeterli olacağı düşünülmektedir (Akgüç, 1987: 387).

2.6.5. Stratejik Maliyet Yönetimi ve Karlılık İlişkisi

Stratejik maliyet yönetimi kavramı daha öncede belirtildiği gibi, maliyetlerin etkili bir biçimde yönetimini, işletmenin dış çevresini ve işletme dışındaki çevre etmenlerini de dikkate alarak hareket edilmesini, düşük maliyetlere ulaşarak maliyet önderliği ya da üstün ürünleri pazara sürerek ürün farklılaştırma stratejileriyle rekabet edilebilirliği içeren maliyet analizini ve ürün maliyetlerinin hesaplanmasında faaliyetlerin dikkate alınmasını ve dağıtımların faaliyetlere göre faaliyet ölçütleri yardımıyla gerçekleştirilmesini öngören bir sistemi ifade etmektedir (Yüzbaşıoğlu, 2004: 401).

İşletmenin karlılığından söz edebilmek için karlılık oranının olabildiğince yüksek çıkması gerekmektedir. Karlılık oranının da yüksek çıkması için yukarıda belirttiğimiz gibi üretim miktarı ve satış fiyatının yüksek tutulmasının yanı sıra üretim maliyeti ve sermayenin düşük tutulması gerekmektedir. Stratejik maliyet yönetimi kavramına ve yaklaşımlara baktığımız zaman stratejik maliyet yönetiminin amacının da üretim miktarı ve satış tutarını yüksek tutup, üretim maliyeti ve sermayeyi düşük tutmaya yöneliktir. Örneğin; kaizen maliyetleme ve hedef maliyetlemede olduğu gibi maliyetleri

azaltarak kaliteyi yükseltmek temel amaçtır. Bu sayede işletmenin üretim miktarı ve satışlarında artış olması ve maliyetlerin de düşmesiyle karlılığın artacağı kesindir. Zaten stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarının genelinde de temel amaç budur.

Konaklama işletmeleri karlılık oranını artırmak, rakiplerine karşı üstünlük sağlamak için kendilerine uygun stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarından birini veya birkaçını seçip, kullanmalıdır. Bu seçimi yaparken, hangi yaklaşım sektöre daha uygun, işletmenin yapısına daha uygun, hangisi daha uygulanabilir gibi kriterleri göz önünde bulundurmalıdır. Aksi takdirde elde etmek istediği faydaya ulaşabilme şansının azalacağı düşünülmektedir. Küresel rekabet ortamında işletmelerin rekabet gücü elde etmesi, rekabet üstünlüğü elde etmesi ve bunu sürdürebilmesi maliyet üstünlüğüne bağlıdır. Günümüz koşullarında işletmeler geleneksel maliyet sisteminde olduğu gibi mevcut maliyetlerine arzu ettikleri kar marjını ekleyerek satış fiyatını belirleme imkanına sahip değildirler. Çünkü rekabet artmış, tüketiciler için seçme olanağı genişlemiştir. Müşteri kendisi açısından ucuz ve kaliteli olanı seçecektir. İşte işletmeler kaliteli ürün veya hizmeti ucuza sunabilirlerse pazardan istedikleri payı alabilirler ve rakiplerine karşı üstünlük sağlarlar. Yukarıda bahsettiğimiz stratejik maliyet yönetimi yaklaşımları da kaliteli mal veya hizmeti ucuza üretme imkanı sunmaktadır. Bu yaklaşımlar sayesinde maliyetler düşürülüp kalite artırılabilir. Bu durumda işletme satışları artmakta ve dolayısıyla işletmenin karlılığı artmaktadır. Konaklama işletmelerinde müşterilerle birebir ilişki diğer sektörlerde göre daha fazladır. Bu da stratejik maliyet yönetiminin önemini bir kat daha artırıyor. Çünkü stratejik maliyet yönetiminin odak noktası müşterilerdir. Bu, konaklama işletmelerinin daha uzun yaşama ve rekabet gücünün sürekli kalması anlamına gelmektedir. Tabi ki karlılığın artacağı anlamına da gelir. Çünkü işletmenin rekabet gücünün olması demek satışlardan zarar etmediği anlamına gelir. Ayrıca uzun yaşama

gücü de satışlardan belli bir kar elde ettiği anlamına gelir. Bu nedenlerden dolayı konaklama işletmelerinin karlılığı ile stratejik maliyet yönetimi arasında doğru orantılı bir ilişki vardır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SERMAYE PİYASASI KURULUNA KAYITLI HALKA AÇIK ANONİM ŞİRKET STATÜSÜNDEKİ BİR KONAKLAMA İŞLETMESİNE (NET TURİZM TİCARET VE SANAYİ A.Ş.) İLİŞKİN UYGULAMA

3.1. UYGULAMANIN ÖNEMİ VE AMACI

Turizm sektörü yarattığı istihdam olanakları, ülkeye sağladığı döviz girdisi ve diğer sektörlerle sağladığı katma değer nedeniyle ülke ekonomisinde önemli bir yere sahip olan bir sektördür. Konaklama işletmeleri ise, turizm sektörünün önemli bileşenlerinden biri, hatta sürükleyicisi konumundadır. Konaklama işletmelerinde günümüzde sunulan hizmetler gün geçtikçe çeşitlenerek artmaktadır. Bu durum özellikle büyük ölçekli konaklama işletmelerinde yapılacak işleri ve çalışan sayısını artırmaktadır. Böylece konaklama işletmelerinde maliyetler artmakta, çeşitlenmekte, karmaşık bir hal almakta ve yönetimi zorlaşmaktadır.

Günümüz pazar ve rekabet koşullarına uygun olarak maliyetlerin daha iyi yönetilebilmesi için birçok yeni yönetim teknikleri ve araçları geliştirilmektedir. Özellikle, günümüz rekabet koşulları altında yönetim muhasebesi alanında ortaya çıkan gelişmeler stratejik maliyet yönetim sisteminin etkin bir konuma gelmesini sağlamıştır.

Çalışmamızın şimdiye kadarki bölümlerinde konaklama işletmeleri ve stratejik maliyet yönetimi ve karlılık ilişkisi hakkında teorik bilgi verilmiştir. Burada ise Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş. incelenerek geleneksel maliyetleme sistemi ile stratejik maliyetleme sistemi karşılaştırılmaya çalışılacaktır.

Bu çalışmanın amacı, konaklama işletmelerinde maliyetler, stratejik maliyet yönetimi sistemleri, bu sistemlerin avantaj ve dezavantajları, karlılığa etkilerinin geleneksel maliyetleme sistemleri ile karşılaştırılarak bilimsel yöntemlerle ortaya

konulmasıdır.

3.2. UYGULAMANIN KAPSAMI

Yapılan işlem hacmi, çalışan personel sayısının fazla olması ve maliyetlerin önemli boyutlarda olması nedeniyle Sermaye Piyasası Kurulu'na kayıtlı halka açık anonim şirket statüsündeki konaklama işletmelerinde stratejik maliyet yönetim sistemlerinin karlılığa önemli düzeyde katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Bu nedenle uygulama, konaklama işletmeciliği alanında faaliyet gösteren Sermaye Piyasası Kurulu'na kayıtlı halka açık anonim şirket statüsündeki işletmelerden Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.'i üzerinde yapılmıştır. Stratejik maliyet yönetiminin şirketlerin karlılığı üzerindeki etkisini net olarak görebilmek amacıyla uygulama tek bir şirket incelenerek yapılmıştır.

3.3. UYGULAMANIN SINIRLILIKLARI

Uygulama, 2009 yılında yapıldığından bu tarihe kadar finansal tablolarını İMKB'ye ibraz etmiş halka açık anonim şirketler incelenmiştir. Yapılan inceleme sonucunda 11 işletmenin konaklama sektöründe de faaliyet gösterdiği tespit edilmiştir. Bunlar, Tek-Art Turizm Zigana A.Ş., Koç Holding A.Ş., Alarko Holding A.Ş., Net Holding A.Ş., Favori Dinlenme Yerleri A.Ş., Metemtur Otelcilik ve Turizm İşletmeleri A.Ş., Petrokent Turizm A.Ş., Marmaris Altinyunus Turistik Tesisleri A.Ş., Altinyunus Çeşme Turistik Tesisleri A.Ş., Marmaris Martı Otel İşletmeleri A.Ş. ve Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.'dir.

Uygulamada tesadüfi örnekleme yöntemi ile sektörü temsil edecek büyüklükte, mali bilgilerine tam olarak ulaşılabilir yıllar itibari ile muhasebe politikaları tutarlı ve mali bilgileri karşılaştırıldığında anlamlı sonuçlar verebilecek bir işletme seçilmiştir.

Marmaris Martı Otel İşletmeleri A.Ş.'nin mali bilgilerinin eksik olması ve sektörde yer alan diğer şirketlerin 5 yıllık mali tabloları incelendiğinde ise muhasebe

politikalarında ki değişiklikler tutarlı ve karşılaştırılabilir bir analiz yapılamayacağı için uygulama kapsamı dışında bırakılmıştır.

Ayrıca Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.'nin konaklama işletmeciliğine verdiği önemi tablo: 3.1.'deki bağlı ortaklıklarından, tablo: 3.2.'deki bağlı ortaklıklardaki paylarından, tablo: 3.3.'deki iştiraklerinden, tablo: 3.4.'deki iştiraklerdeki paylarından, tablo: 3.5.'deki 2008-2004 yılları arasındaki konaklama gelirlerinden ve tablo: 3.8.'deki yıllara göre ticari malların detayı ile tablo: 3.9.'daki yıllara göre satışların maliyetinden görebiliriz. Net Holding A.Ş. ise, Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.'yi de kapsayan bir holding işletmesi olması sebebiyle Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.'nin verilerinin daha yalın olacağı düşünülmüştür. Ayrıca Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.'nin stok maliyetlerini belirleme yöntemleri tutarlıdır. 2004, 2005, 2006 ve 2007 yıllarında stok maliyetlerini belirlemede FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) yöntemini, 2008 yılında ise ağırlıklı ortalama yöntemini kullanmıştır.

Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.'nin 2009 yılından önceki beş yıla ait İMKB'ye ibraz edilmiş konsolide finansal tablolarından ve dipnotlarından faydalanılarak analiz yapılmıştır.

Tablo 3.1. : Grup'un Bağlı Ortaklıkları

Bağlı Ortaklıklar	Kuruluş Tarihi	Şirketin Merkezi	Faaliyet Konusu
Side Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.	27.04.1989	İstanbul	Turizm
Asya Net Turizm ve Ticaret A.Ş.	25.12.1989	İstanbul	Turizm
Sunset Turistik İşletmeleri A.Ş.	12.07.1985	İstanbul	Turizm
Esen Turizm ve Ticaret A.Ş.	13.03.1986	İstanbul	Turizm
Nega Turizm A.Ş.	20.09.1990	İstanbul	Turizm
Turizm Holding A.Ş.	26.07.1995	İstanbul	Holding
İnter Turizm ve Seyahat A.Ş.	25.07.1983	İstanbul	Turizm

Kaynak: www.imkb.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.09.2009

Tablo 3.2. : Grup'un Bağlı Ortaklıklardaki Payı

31.12.2008			
	Ana Ortaklık Şirket'in Bağlı Ortaklıktaki Pay Oranı		Ana Ortaklık Dışı Özsermaye
Bağlı Ortaklıklar	Doğrudan	Doğrudan+Dolaylı	Payı
Side Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.	52.07%	52.07%	47.93%
Asya Net Turizm ve Ticaret A.Ş.	38.62%	40.50%	59.50%
Sunset Turistik İşletmeleri A.Ş.	16.18%	37.66%	62.34%
Esen Turizm ve Ticaret A.Ş.	0.00%	6.33%	93.67%
Nega Turizm A.Ş.	19.18%	53.09%	46.91%
Turizm Holding A.Ş.	0.00%	43.43%	56.57%
İnter Turizm ve Seyahat A.Ş.	52.49%	56.29%	43.71%

Kaynak: www.imkb.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.09.2009

Tablo 3.3. : Grup'un İştirakleri

İştirakler	Kuruluş Tarihi	Şirketin Merkezi	Faaliyet Konusu
Green Karmi Tatil Köyü Limited	14.06.1996	KKTC	Turizm
Elite Development and Management Limited	31.12.1989	KKTC	Turizm
Voyager Kıbrıs Limited	17.08.1987	KKTC	Turizm
Cyprus Holiday Village Limited	10.12.1996	KKTC	Turizm
Net Holding A.Ş.	05.01.1981	İstanbul	Holding

Kaynak: www.imkb.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.09.2009

Tablo 3.4. : Grup'un İştiraklerdeki Payı

31.12.2008		
	Ana Ortaklık Şirket'in İştiraklerdeki payı	
İştirakler	Doğrudan	Doğrudan+Dolaylı
Green Karmi Tatil Köyü Limited	0.00%	49.97%
Elite Development and Management Limited	2.48%	28.05%
Voyager Kıbrıs Limited	0.00%	26.17%
Cyprus Holiday Village Limited	0.00%	40.12%
Net Holding A.Ş.	20.18%	28.28%

Kaynak: www.imb.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.09.2009

Tablo 3. 5. : Net Turizm Ticaret A.Ş.'nin 2008-2004 Yılları Arasındaki Konaklama Gelirleri

	2008 YILI	2007 YILI	2006 YILI	2005 YILI	2004 YILI
Net Turizm Tic. Ve San. A.Ş.					
Otel Konaklama, Yiyecek-İçecek ve Diğer Ünite Gelirleri	1.404.810	1.160.065	2.319.981	2.991.705	

Kaynak: www.imkb.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.09.2009

3.4. UYGULAMANIN METODOLOJİSİ

Uygulama, tamamlayıcı (nitel) araştırma tekniklerinden olan örnek olay

araştırması şeklinde yapılmıştır. Bu tür bir araştırma ile bir kişi, grup veya kurumun belirli bir zaman dilimi içerisindeki durumu hakkında ayrıntılı veriler elde edilir (Saruhan ve Özdemirci, 2005: 114).

Uygulama gerçekleştirilirken birincil ve ikincil kaynaklardan yararlanılmıştır.

Birincil kaynaklar; uygulamanın kapsamındaki şirkete ait bağımsız denetimden geçmiş 2009 yılından önceki son beş yıla ait konsolide finansal tablolar ve bu tablolara ilişkin dipnotlardan elde edilen bilgilerdir. Söz konusu konsolide finansal tablolara ve bu finansal tablolara ilişkin dipnotlara İMKB'nin resmi web sitesinden ulaşılmıştır. Bu kaynaklar kullanılarak, kesitsel bir araştırma yapılmıştır. Kesitsel araştırma; araştırılan bir olgunun belirli bir yerde ve belirli bir andaki durumunun fotoğrafının çekilmesidir (Saruhan ve Özdemirci, 2005: 125).

Bu bağlamda araştırılan olgu stratejik maliyet yönetimi ve karlılık ilişkisi, araştırma yeri Sermaye Piyasası Kurulu'na kayıtlı halka açık anonim şirket olan Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş. ve araştırmanın zaman dilimi ise 2008-2004 yılları arasındadır.

İkincil kaynaklar ise, konuyla ilgili web sayfaları, kitap, makale, bildiri vb. yazılı kaynaklardır.

3.5. GRUP'UN TANITIMI, İNCELENMESİ VE İSTATİSTİKİ BİLGİLER

Bu kısımda, Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.'ye ait 2008-2004 yılları arasındaki beş yıllık döneme ait konsolide finansal tablolar ve bu finansal tablolara ilişkin dipnotları incelenecektir. Bu incelemede yer alan bilgilerin tamamı İMKB'nin resmi web sitesinden (www.imkb.gov.tr) alınan ve söz konusu şirkete ait bağımsız denetimden geçmiş 2008-2004 yılları arasındaki beş yıllık döneme ait konsolide finansal tablolar ve bu tablolara ilişkin dipnotlardan alınmıştır.

3.5.1. Grup'un Organizasyonu ve Faaliyet Konusu

Net Turizm Ticaret ve Sanayi Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıkları ile özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımları, şirketin konsolide finansal tablolarına ait dipnotlarında “Grup” olarak adlandırılmıştır. Grup'un organizasyonu ve faaliyet konusuna ilişkin bilgiler “Grup'un Organizasyonu ve Faaliyet Konusu” başlıklı Not: 1’de aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

Net Turizm Ticaret ve Sanayi Anonim Şirketi (Ana Ortaklık Şirket) 6 Şubat 1975 tarihinde anonim şirket statüsünde, mağaza işletmeciliği (halı ve benzeri ürünler, giyim eşyası, mücevherat ve hediyelik eşya üretimi ve ticareti), turizm işletmeciliği (konaklama, dinlenme, eğlence, gezi, casino, yiyecek ve içecek yerleri açılması ve işletilmesi), turistik amaçlı ulaşım faaliyetleri ve seyahat acenteciliği konularında faaliyet göstermek amacıyla İstanbul’da kurulmuştur.

Şirket'in 31 Aralık 2008 tarihi itibarıyla hissedarları ve hisse oranları tablo:

3.6.’daki gibidir:

Tablo 3.6. : Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş. Ortaklık Yapısı (31 Aralık 2008)

PAY SAHİBİ	PAYI
NET HOLDİNG A.Ş.	%39.71
ASYANET TURİZM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	%7.69
HALKA AÇIK KISIM VE DİĞER ORTAKLAR	%52.60
TOPLAM	%100.0

Kaynak: www.imkb.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.09.2009

3.5.2. Grup'un Mali Yapısı

Grup geleneksel maliyet muhasebesi yöntemlerini kullanmaktadır. 2004, 2005, 2006 ve 2007 yıllarında Grup tarafından stok maliyetlerini belirlemede FIFO (İlk Giren İlk

Çıkar) yöntemi, 2008 yılında ise ağırlıklı ortalama yöntemi kullanılmıştır.

Ana ortaklık şirket'in doğrudan veya dolaylı olarak, %50 veya daha fazla hissesine sahip olduğu veya %50 üzerinde oy hakkı sahibi olduğu veya faaliyetleri üzerinde kontrol hakkına sahip olduğu şirketler tam konsolidasyon yöntemine tabi tutulmuştur. Ana ortaklık şirket'in, yönetimine ve işletme politikalarının belirlenmesine katılma anlamında devamlı bir bağının ve/veya doğrudan veya dolaylı sermaye ve yönetim ilişkisinin bulunduğu ya da sermayesinde %20 veya daha fazla, %50'den az oranda paya veya bu oranda yönetime katılma hakkına sahip bulunduğu şirketler öz kaynak yöntemine tabi tutulmuştur.

3.5.2.1. Stokların Değerlemesinde Benimsenen Muhasebe Politikaları ve Kullanılan Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları ve kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri , “Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar” başlıklı Not: 2'nin “Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti” kısmında şu şekilde açıklanmıştır:

Stoklar 2008 yılında, kuyum hammaddeleri ve saf altın içeren kuyumlar bilanço tarihindeki İstanbul Altın Borsası'nda açıklanan kapanış fiyatı üzerinden değerlendirilmektedir. Diğer stoklar elde etme maliyeti ile değerlendirilmişlerdir. Maliyet belirleme yöntemi olarak ağırlıklı ortalama kullanılmıştır. 2007, 2006 ve 2005 yıllarında, Kuyum hammaddeleri ve saf altın içeren kuyumlar bilanço tarihinde İstanbul Altın Borsası'nda açıklanan kapanış fiyatı üzerinden değerlendirilmektedir. Diğer stoklar elde etme maliyeti ile değerlendirilmişlerdir. Maliyet belirleme yöntemi olarak ilk giren ilk çıkar (FIFO) kullanılmıştır. 2004 yılında, Kuyum hammaddeleri ve saf altın içeren kuyumlar bilanço tarihinden önceki 5 iş günü boyunca İstanbul Altın Borsası'nda oluşan günlük ağırlıklı ortalama fiyatların ortalaması üzerinden değerlendirilmektedir. Diğer stoklar enflasyona göre

düzeltilmiş elde etme maliyeti ile değerlendirilmiştir. Maliyet belirleme yöntemi olarak ilk giren ilk çıkar (FIFO) kullanılmıştır.

Grup'un yıllar itibariyle stoklarının toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları tablo: 3.7.'deki gibidir:

Tablo 3.7. : Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.'ye Ait Stokların Toplam Kayıtlı Değerleri ve İşletmeye Uygun Şekilde Sınıflandırılmış Bazda Ayrı Ayrı Tutarları

	31.12.2008	31.12.2007	31.12.2006	31.12.2005	31.12.2004
İlk Madde ve Malzeme	347.898	83.259	11.913	35.347	35.828
Ticari Mallar	33.251.168	25.486.695	31.128.769	47.226.446	31.486.701
Diğer Stoklar	160.367	47.927	45.062	27.720	35.602
Verilen Sipariş Avansları	2.223.300	192.183	15.437	12.107	13.757.908

Kaynak: www.imkb.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.09.2009

Ticari malların yıllara göre detayı ise tablo: 3.8.'deki gibidir:

Tablo 3.8. : Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.'ye Ait Yıllara Göre Ticari Malların Detayı

	31.12.2008	31.12.2007	31.12.2006	31.12.2005	31.12.2004
Halı	3.367.707	3.947.321	4.753.486	4.826.634	5.410.421
Kuyum ve Değerli Taş	29.757.247	21.366.911	26.158.982	42.194.648	25.876.467
Deri	-	109.132	114.003	116.366	116.365
Hediyelik Eşya	87.244	63.331	47.397	48.034	47.332
Otel Stokları	-	-	54.901	40.764	36.116
Diğer	38.970	-	-	-	-

Kaynak: www.imkb.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.09.2009

Dönem içerisinde gider kaydedilen stokların içerisinde yer alması gereken unsurlardan birisi olan satışların maliyeti yıllar itibariyle tablo: 3.9.'daki gibidir:

Tablo 3.9. : Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.'ye Ait Yıllara Göre Satışların Maliyeti

	2008 YILI	2007 YILI	2006 YILI	2005 YILI	2004 YILI
Otel Konaklama, Yiyecek, İçecek ve Diğer Ünite Maliyetleri	1.120.328	689.560	1.164.945	1.740.041	-
Casino İşletmeciliği Maliyetleri	478.459	-	-	-	-
Araç Kiralama ve Otopark Maliyetleri	2.362.732	2.339.014	1.856.053	897.577	-
Kuyum Satış Maliyetleri	5.220.214	9.314.301	18.311.503	3.949.291	-
Halı Satış Maliyetleri	915.840	843.002	546.238	2.044.579	-
Amortisman Giderler,	1.877.343	1.978.209	1.843.215	1.618.466	-
Kıdem Tazminatı Karşılığı Gideri	18.841	-	-	-	-
Diğer Maliyetler	46.675	140.634	141.667	81	-
	12.040.432	15.304.720	23.863.621	10.250.035	-
Borç Reeskontları (-)	-	(15.779)	(38.739)	(21.124)	-
Satışların Maliyeti, net	12.040.432	15.288.941	23.824.882	10.228.911	11.030.360

Kaynak: www.imkb.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.09.2009

3.5.3. Stratejik Maliyet Yönetimi ve Karlılık Bağlamında Oran Analizi

İkinci bölümde karlılık oranlarından bahsedilmişti. Bahsedilen oranlar kullanılarak Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.'nin karlılık durumu analiz edilecektir. Bu oranlar ekler kısmında yer alan Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.'ye ait 2004-2008 yılları arasındaki bilanço ve gelir tablolarının yardımıyla bulunmuştur. Ancak anılan işletme için tüm oranlar veri eksikliği nedeniyle hesaplanamamıştır. Bunlar aşağıda belirtilecektir.

Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.'ye ait yıllara göre karın ölçülmesinde ve değerlendirilmesinde kullanılan oranlar tablo: 3.10.'daki gibidir:

Tablo 3.10. : Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.’nin Yıllara Göre Karın Ölçülmesinde ve Değerlendirilmesinde Kullanılan Oranları

ORANLAR	2008 YILI	2007 YILI	2006 YILI	2005 YILI	2004 YILI
NET KAR/ÖZSERMAYE	-	0,349853	-	0,080303	0,669267
DÖNEM KARI/ÖZSERMAYE	-	0,360298	-	0,158578	0,583679
NET KAR/NET VARLIK	-	0,16884	-	0,018132	0,170828
FAİZ VE VERG. ÖN. KAR/KAYNAK TOPLAMI	0,078213	1,12127	-	0,125207	0,361454
DAĞITILMAMIŞ KARLAR/VARLIK TOPLAMI	0,000874	0,009348	0,008423	0,010301	0,011023
FAALİYET KARI/VARLIK	0,020832	0,252767	-	0,060338	-
BRÜT SATIŞ KARI/NET SATIŞLAR	0,360172	0,177809	0,393525	0,340637	0,082479
SATIŞLARIN MALİYETİ/NET SATIŞLAR	0,639828	0,822191	0,606475	0,659363	0,917521
FAALİYET KARI/NET SATIŞLAR	0,255548	4,084805	-	0,956864	-
NET KAR/NET SATIŞLAR	-	2,728517	-	0,287543	3,266693
FİNANSMAN GİDERLERİ/NET SATIŞLAR	7,106531	0,412601	0,464822	0,435142	0,638318
FAALİYET GİDERLERİ/NET SATIŞLAR	1,378608	0,339294	0,151238	0,422328	0,657493
FAİZ VE VERG. ÖN. KAR/FİNANSMAN GİDERLERİ	0,064614	7,810394	-	2,304913	6,117656
FAİZDEN ÖNCEKİ KAR/FİNANSMAN GİDERLERİ	1,935386	7,612964	0,116048	1,660803	6,117656

Yapacağımız analizlere ışık tutması amacıyla aşağıda tablo: 3.11.’de yıllar itibariyle turist sayısı ve turizm geliri verilmiştir.

Tablo 3.11. : Yıllar İtibariyle Türkiye’ye Gelen Turist Sayısı ve Turizm Geliri

YILLAR	YABANCI ZİYARETÇİ SAYISI (BİN)	DEĞİŞİM %	YABANCI ZİYARETÇİ HARCAMASI (MİLYON DOLAR)	DEĞİŞİM %
2003	14.030	*	9.677	*
2004	17.517	24,86	12.125	25,3
2005	21.124	20,6	13.929	14,8
2006	19.819	-6,2	12.553	-9,8
2007	23.341	17,77	13.990	11,4
2008	26.337	12,83	16.761	19,81

Kaynak: www.tursab.org.tr, Erişim Tarihi: 15.03.2009

Yine yapacak olduğumuz analizlere ışık tutması amacıyla tablo: 3.12.’de yıllar itibariyle turizm işletme belgeli tesisler verilmiştir.

Tablo 3.12. : Yıllar İtibariyle Türkiye’deki Turizm İşletme Belgeli Tesisler

YILLAR	TESİS	ODA	YATAK
2003	2.240	202.339	420.697
2004	2.357	217.664	454.290
2005	2.412	231.123	483.330
2006	2.475	241.702	508.632
2007	2.514	251.987	532.262

Kaynak: www.tursab.org.tr, Erişim Tarihi: 15.03.2009

Ayrıca analizde kullanılabilecek yıllar itibariyle ortalama doluluk oranları ve ortalama kalış süreleri de tablo: 3.13.’de verilmiştir.

Tablo 3.13. :Yıllar İtibariyle Türkiye’de Ortalama Doluluk Oranları ve Ortalama Kalış Süreleri

YILLAR	DOLULUK ORANLARI %			ORTALAMA KALIŞ SÜRELERİ (GÜN SAYISI)		
	YERLİ	YABANCI	TOPLAM	YERLİ	YABANCI	TOPLAM
2003	13,33	33,56	6,89	,9	4,5	3,3
2004	13,50	36,57	0,07	,9	4,5	3,3
2005	13,16	39,22	2,38	,8	4,3	3,2
2006	14,91	32,35	7,26	,9	3,9	2,9
2007	15,43	39,21	4,65	,9	3,82	2,6

Kaynak: www.tursab.org.tr, Erişim Tarihi: 15.03.2009

Tablo 3.14. : Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.’nin Yıllar İtibariyle Satış Maliyetleri, Giderleri ve Satış Gelirleri

Satışların Maliyeti, Giderler, Satış Gelirleri	2008 YILI	2007 YILI	2006 YILI	2005 YILI	2004 YILI
Satışların Maliyeti	12.040.432 TL	15.288.941 TL	23.824.882 TL	10.228.911 TL	11.030.360 TL
Satış Gelirleri	18.818.233 TL	18.595.375 TL	39.284.197 TL	15.513.321 TL	12.021.922 TL
Faaliyet Giderleri	25.942.966 TL	6.309.292 TL	5.941.253 TL	6.551.710 TL	7.904.331 TL
Finansman Giderleri	133.732.381 TL	7.672.476 TL	18.260.174 TL	6.750.490 TL	7.673.811 TL
Diğer Faal. Gid. ve Zar.	-	3.623.246 TL	75.215.187 TL	6.772.082 TL	33.655.955 TL

Turizm sektörünün ekonomik, siyasi, kültürel, sportif faaliyetler vb. olaylardan etkilenmeleri diğer sektörler göre daha fazla olması nedeniyle 2004-2008 yılları arasında gerçekleşen önemli olaylar şunlardır:

2004 yılında; Avrupa futbol şampiyonası finalleri Portekiz’de düzenlenirken, yine aynı yılında Yunanistan’da yaz olimpiyat oyunları düzenlenmiştir. Ayrıca ülkemizde yerel seçimler yapılmıştır. Yine ülkemizde tek haneli enflasyon rakamına ulaşılmıştır.

2005 yılında; İstanbul’da Formula 1 ve Motor Grand Prix, İzmir’de Dünya Üniversite Oyunları düzenlenmiştir.

2006 yılında; dünya ve ülkemiz kuş gribi ve kırım-kongo kanamalı ateşi ile sarsılmıştır. Ayrıca Almanya’da FIFA dünya kupası finalleri düzenlenmiştir.

2007 yılında; ülkemizde yaz aylarının gündemi genel seçimlerdi.

2008 yılında; Rusya-Gürcistan savaşı ve küresel kriz en önemli gündem maddesiydi.

Grup’un eklerde verilmiş olan konsolide bilanço ve gelir tablolarının incelenmesi sonucu şu sonuçlar ortaya çıkmıştır:

Satış gelirleri; 2004 yılında 12.021.922 TL’den 2005 yılında 15.513.321 TL’ye, 2006 yılında 39.284.197 TL’ye çıkmıştır. 2007 yılında 18.595.375 TL ve 2008 yılında 18.818.233 TL olarak gerçekleşmiştir.

Satışların maliyeti; 2004 yılında 11.030.360 TL’den 2005 yılında 10.228.911 TL’ye düşmüştür. 2006 yılında 23.824.882 TL’ye yükselmiş ve 2007 yılında 15.288.941 TL’ye, 2008 yılında 12.040.432 TL’ye düşmüştür.

Faaliyet giderleri; 2004 yılında 7.904.331 TL’den 2005 yılında 6.551.710 TL’ye, 2006 yılında 5.941.253 TL’ye düşmüştür. 2007 yılında 6.309.292 TL’ye ve 2008 yılında 18.417.165 TL’ye yükselmiştir.

Finansman giderleri; 2004 yılında 7.673.811 TL’den 2005 yılında 6.750.490 TL’ye düşmüş, 2006 yılında 18.260.174 TL’ye yükselmiştir. 2007 yılında 7.672.476 TL’ye düşmesine rağmen 2008 yılında 133.732.381 TL’ye yükselmiştir.

Diğer faaliyet gelirleri; 2004 yılında 23.566.407 TL'den 2005 yılında 29.634.003 TL'ye, 2006 yılında 66.893.479 TL'ye, 2007 yılında 90.257.064 TL'ye yükselmiştir. 2008 yılında 23.974.118 TL'ye düşmüştür.

Diğer faaliyet giderleri; 2004 yılında 33.655.955 TL'den 2005 yılında 6.772.082 TL'ye düşmüştür. 2006 yılında 75.215.187 TL'ye yükselmiş, 2007 yılında 3.623.246 TL'ye düşmesine rağmen 2008 yılında 7.525.801 TL'ye yükselmiştir.

Net kar; 2004 yılında 39.271.926 TL'den 2005 yılında 4.460.741 TL'ye düşmüştür. 2006 yılında 16.141.121 TL zarar elde edilmesine rağmen 2007 yılında 50.737.805 TL net kara ulaşılmıştır. 2008 yılında tekrar 125.091.403 TL zarar edilmiştir.

2004 yılında diğer yıllardan farklı olarak 107.592.010 TL olağanüstü gelir elde edilirken, 42.258.159 TL olağanüstü gidere katlanılmıştır.

Net Kar/Öz sermaye oranı daha öncede açıklandığı gibi, ortaklar tarafından sağlanan sermayenin bir birimine düşen kar nispetini gösterir. 2008 ve 2006 yıllarında Grup'un zarar etmesi nedeniyle bu oran hesaplanamamıştır. 2006 yılında 16.141.121 TL net zarar, 2008 yılında ise 125.091.403 TL net zarar söz konusudur. Grup'un 2006 yılında esas faaliyetlerinden kar etmesine rağmen, diğer faaliyetlerden gider ve zararlarda meydana gelen (6.772.082 TL'den 75.215.187 TL'ye çıkmıştır) 11,1 kat artış, aşırı borçlanma gereği ortaya çıkan (6.750.490 TL'den 18.260.174 TL'ye çıkmıştır) finansman giderlerinde 2,69 kat artış ve satışların maliyetinde meydana gelen (10.228.911 TL'den 23.824.882 TL'ye) 2,3 kat artıştan kaynaklanmaktadır.

Ayrıca, 2006 yılında işletme tarafından kontrol edilemeyen faktörler: kuş gribi, kırım-kongo kanamalı ateşi salgınları ve Almanya'da düzenlenen FIFA dünya kupası elemeleri gibi işletme dışı etmenlerden kaynaklanmış olabilir. Çünkü bu saydığımız etmenler turizm hareketlerini doğrudan etkileyen etmenlerdir. Bu faktörlerin etkisini tablo:

3.11. ve tablo: 3.13.'deki oranların 2006 yılındaki (Doluluk oranı %52,38'den %47,26'ya düşerken, gelen yabancı ziyaretçi sayısında %-6,2'lik düşüş) düşüşlerinden de görebiliriz. Ayrıca, tablo: 3.12.'de görüldüğü gibi her yıl turizm işletme belgeli tesis sayısında da artış görülmektedir ki bu durum arz kaynaklarının arttığını göstermektedir. Yani mevcut talebin işletmeler arasındaki dağılım oranının düşmesidir. Bu saydığımız işletme tarafından kontrol edilemeyen faktörler dışında işletme içi olaylarda zarar edilmesinde şüphesiz etkili olmuştur. Diğer faaliyetlerden gider ve zararlar 75.215.187 TL olarak gerçekleşmiş ve diğer yıllara göre en üst seviyededir. Ayrıca, satışların maliyeti de 23.824.882 TL ile diğer yıllara göre en üst düzeydedir.

2006 yılı gibi 2008 yılında da net zarar söz konusu olduğu için bu oran hesaplanamamıştır. Grup'un 2008 yılında esas faaliyetlerinden kar söz konusu iken net zarara uğramıştır. Ancak bir önceki yıla göre faaliyet karı (75.958.484 TL'den 4.808.953 TL'ye) çok düşüktür. Bunun nedeni faaliyet giderlerinde meydana gelen (6.309.292 TL'den 25.942.966 TL'ye çıkmıştır) 4,1 kat artıştır. Ayrıca aşırı borçlanma gereği ortaya çıkan (7.672.476 TL'den 147.553.974 TL'ye çıkmıştır) finansman giderlerinin 19,2 kat artışı sebebiyle net zarar meydana gelmiştir.

Ayrıca, 2008 yılında işletme tarafından kontrol edilemeyen faktör olarak dünyada yaşanan küresel kriz de ele alınabilir. Turizm, ülkedeki krizler gibi belki de daha fazla oranda diğer ülkelerde yaşanan krizlerden en çok etkilenen sektörlerin başında gelir. Yani hem ülkemizde hem de diğer ülkelerde yaşanan kriz Grup'un zarar etmesindeki en büyük işletme tarafından kontrol edilemeyen faktör olabilir. 2008 (125.091.403 TL) yılında 2006 (16.141.121 TL) yılına göre daha fazla zarar söz konusudur. Bunun en önemli sebebi olarak dünyayı sarsan küresel krizdir diyebiliriz. Ayrıca Grup diğer yıllara göre çok fazla finansman giderine (133.732.381 TL) maruz kalmıştır ve tablo: 3.12.'nin seyrine göre

arz kaynaklarının artacağı düşüncesi de Grup'un zarar etmesinde etkilidir diyebiliriz.

Grup'un 2004 yılındaki ilgili oranı yaklaşık olarak %67'ler civarında gerçekleşmiş ve 24.676.128 TL faaliyet zararı söz konusu olmasına rağmen oran diğer yıllara göre en yüksek seviyededir. Bunun nedeni; 2004 yılında yüksek düzeyde hatta incelenen diğer yıllarda karşılaşılmayan olağanüstü gelir (107.592.010 TL) söz konusudur. Ayrıca esas faaliyetlerde zararın nedeni ise; satış gelirleri ile satışların maliyetinin birbirine yakın seviyede (Satış gelirleri 12.021.922 TL iken satışların maliyeti 11.030.360 TL'dir) gerçekleşmesidir. 2004 yılında ülkemizdeki turizm sektörünü olumsuz yönde etkileyebilecek Avrupa futbol şampiyonası ve yaz olimpiyat oyunları gibi işletme tarafından kontrol edilemeyen faktörler olmasına rağmen Grup'un diğer yıllara göre ilgili oranının yüksek seviyede olmasının sebebi ülkemizdeki tek haneli enflasyon rakamı da olabilir. Çünkü tablo: 3.11. ve tablo: 3.13.'e baktığımızda 2003 yılına göre gelen turist sayısında ve doluluk oranlarında (Doluluk oranı %46,89'dan %50,07'ye yükselirken, gelen yabancı ziyaretçi sayısında %24,86'lık artış mevcuttur) önemli derecede artışlar mevcuttur. Bu durum Grup'un 2004 yılında esas faaliyetinden ziyade olağanüstü gelirler vasıtasıyla yüksek düzeyde kar elde ettiğini göstermektedir. Ancak olağan üstü gelirler vasıtasıyla karlılığın devamlılığı sağlanamaz.

2005 yılına bakıldığında 2004 yılına göre ilgili oranda çok büyük bir düşüş gözlenmektedir. İlgili oran %67'lerden %8'lere düşmüştür. Ülkemiz turizm sektörü için Formula 1, Üniversitelerarası oyunlar gibi olumlu gelişmelere rağmen ilgili oranda düşüş olmuştur. Böyle bir durumun ortaya çıkmasının nedeni 2004 yılının yüksek düzeydeki olağanüstü gelirine rağmen 2005 yılında böyle bir gelir kaleminin olmamasından kaynaklanabilir. Ayrıca vergi (4.348.064 TL) kaleminin dönem karı ile karşılaştırılması neticesinde elde edilen dönem karı (8.808.805 TL) göz önüne alındığında yüksek seviyede

olması durumu açıklayabilir. Bu yılki vergi kaleminin yüksek olması ertelenmiş vergi yükümlülüğünün artış (6.347.708 TL'den 11.592.762 TL'ye) göstermesidir.

2006 yılında zarar söz konusu iken 2007 yılında ilgili oran %35'ler civarında gerçekleşmiştir. 2006 yılındaki olumsuzluklar 2007 yılında atlatılmış gibi bir yorum yapılabilir. Doluluk oranları ve gelen turist sayısı açısından 2006 yılına göre tablo: 3.11. ve tablo: 3.13. incelendiğinde (Doluluk oranı %47,26'dan %54,65'e yükselirken yabancı ziyaretçi sayısında %17,77'lik artış mevcuttur) önemli düzeyde artışlar gerçekleşmiştir. Ancak satış gelirlerinde 2006 yılına göre (39.284.197 TL'den 18.595.375 TL'ye) düşüş yaşanmıştır. Bununla birlikte, 2007 yılında diğer faaliyetlerden gelirler ve karlarda (66.893.479 TL'den 90.257.064 TL'ye) artış, diğer faaliyetlerden gider ve zararlarda (75.215.187 TL'den 3.623.246 TL'ye) azalma ve finansman giderlerinde de (18.260.174 TL'den 7.672.476 TL'ye) azalma söz konusu olması nedeniyle karın sebebi anlaşılmaktadır. 2007 yılında oran 2004 yılına göre ülkemizdeki turizm sektörünü olumsuz yönde etkileyecek etkenlerin fazla olmamasına rağmen düşük seviyede gerçekleşmiştir. Genel seçimler dolayısıyla yerli turist sayısında fazla artış olmamasına rağmen yabancı turist sayısında (tablo: 3.13'de de görüldüğü gibi %32,35'den %39,21'e) bir önceki yıla göre önemli artış gerçekleşmiştir. 2007 yılının öz sermaye miktarının (145.025.960 TL) 2004 yılına (58.679.039 TL) göre fazla olmasından kaynaklanabilir. Ayrıca 2007 yılında yer almayan olağanüstü gelirler kaleminin 2004 yılında çok yüksek düzeyde olması da durumu açıklayabilir.

Grup'un Net Kar/Öz sermaye oranı 2004 (%67) yılı dışında ya düşük seviyede (2005 yılında %8, 2007 yılında %35 ya da zarar (2006 ve 2008 yılları) nedeniyle hesaplanamamıştır. Bu durumun ortaya çıkmasında işletme tarafından kontrol edilemeyen faktörlerin etkisi büyük olabilir ancak Grup'un 2004 yılındaki dış olumsuzluklara rağmen

ilgili oranının yüksek olması olağanüstü gelirlerinden kaynaklanmaktadır. Bu da Grup'un esas faaliyetlerinden kazancının düşük olduğunu ifade etmektedir ve olağanüstü gelirlerin devamlılığının olmadığını diğer yıllardaki sonuçlara bakarak görebiliriz. Satış gelirleri ile satışların maliyetinin karşılaştırmasını yaptığımızda kar marjının düşük olduğu da görülmektedir. Grup'un satışların maliyeti kalemini düşürerek satışlarını artırma çabası içine girmesi gerekmektedir. Ayrıca 2008 yılında ağır bir finansman giderine de katlanmıştır. Finansman giderinin yüksek çıkmasının sebebi stoklara yapılan yatırımların olabileceği tablo: 3.7.'deki verilerden dolayı düşünülmektedir. 2008 yılına bakılarak Grup'un daha ucuz finansman kaynaklarına başvurması hatta yapabiliyorsa öz kaynaklarla finansmanı tercih etmesi gerekiyor. Grup'un kar yedeklerine bakıldığında durum daha iyi anlaşılacaktır. En fazla kar yedeklerinin ayrıldığı 2007 yılında bile 2.809.050 TL gibi düşük bir rakam mevcuttur. Hatta tablo: 3.10.'dan Dağıtılmamış Karlar/Varlık oranının Grup için düşük seviyelerde olması da ipucu vermektedir. Tabloya göre ilgili oran %1'ler civarında seyretmektedir.

Dönem Karı/Öz sermaye oranı 2008 ve 2006 yıllarında Grup'un zarar etmesi nedeniyle hesaplanamamıştır. Grup'un bu yıllarda zarar etmesinde etkili olan faktörleri bir önceki oranla ilgili yorumlarda belirtmiştik. Bir önceki oranla aynı şeyi ifade eden sadece vergi oranlarının kar üzerindeki etkisini gösteren bu oranın Net Kar/Öz sermaye oranına göre yüksek çıkması gerekmektedir. Çünkü net kara vergi eklenerek dönem karına ulaşıyor bu da oranın pay kısmının artmasına dolayısıyla bir önceki orana göre yüksek çıkmasına sebep oluyor. Anılan oran 2004 yılında yaklaşık olarak %58'ler civarında iken 2005 yılında yaklaşık %15'ler civarında, 2007 yılında yaklaşık %36'lar civarındadır. 2004 yılına göre 2005 yılında düşüş, 2005 yılına göre 2007 yılında artış ancak yine de 2004 yılının altında kalmaktadır. Böyle bir durumun ortaya çıkmasının sebepleri bir önceki

oranla aynıdır. 2006 ve 2008 yıllarında zarar söz konusudur. Ancak bir önceki oranla karşılaştırma yapılırken 2004 yılına ait oran bir önceki orana göre daha düşükken 2005 ve 2007 yıllarına ait oranlar daha yüksektir. Dönem karı vergiden önceki kar olması nedeniyle 2005 ve 2007 yıllarında böyle bir durumun olması doğaldır. Ancak 2004 yılındaki durum hiçte normal değildir. Böyle bir durumun ortaya çıkması 2004 yılında vergi oranlarının 2005 ve 2007 yıllarına nispeten yüksek olmasından kaynaklanmaktadır diyebiliriz. Çünkü 2004 yılında kurumlar vergisi oranı %33 iken, 2005 yılında %30 ve 2007 yılında %20'dir. Ancak 2004 yılındaki sonucun sebebi Grup'un ilgili yılda ana ortaklık dışı karından (5.022.232 TL) kaynaklanmaktadır. Çünkü anılan kalem net kardan düşülerek dönem karına ulaşılmıştır. Diğer yıllarda ya ana ortaklık dışı zarar söz konusu ya da böyle bir kalem (2007 yılında ana ortaklık dışı zarar 23.705.902 TL, 2005 yılında ise 6.035.326 TL) bulunmamaktadır. Ancak 2005 yılı ile 2007 yıllarının bir önceki oranları ile karşılaştırma yaptığımızda verginin karlılık üzerindeki etkisi görülebilir. 2005 yılının bir önceki oranı ile bu oranı arasında yaklaşık olarak (%8'den %15'e yükselmiş) 2 kat fark bulunmaktadır ki 2005 yılındaki net karın düşük olmasının sebebi ortaya çıkmaktadır. Vergi yükünün dönem karına nispeten (Dönem karı 8.808.805 TL, vergi 4.348.064 TL) yüksek seviyede olması 2005 yılının bu oranı ile bir önceki oranı arasında oluşan farkı açıklayabilir. Ayrıca 2005 yılında ertelenmiş vergi yükümlülüğünde artış olduğunu ilk oranda anlatmıştık. Ayrıca 2007 yılının vergi yükümlülüğü ile karşılaştırmasında vergi oranları arasında %10 düzeyinde fark bulunmaktadır.

Net Kar/Net Varlık oranı, varlıkların ne ölçüde verimli kullanıldığını göstermek için kullanılmaktadır. 2008 ve 2006 yıllarında zarar söz konusu olduğu için bu oran hesaplanamamıştır. Zarara neden olan durumlar daha önce ilk oranda yapılan yorumlarda açıklanmıştı. Ortaya çıkan tabloya göre Grup'un varlıklarını çok verimli

kullanamadığı görülmektedir. Çünkü 2007 yılında oran %16'lar civarında, 2005 yılında %2'ler civarında ve 2004 yılında %17'ler civarındadır. Bir önceki oranlarla karşılaştırma yapıldığında 2004 yılında diğer yıllara göre bu oranın yüksek çıkması normal bir durumdur. Çünkü olağanüstü gelirler diğer yıllarda mevcut olmamasına rağmen anılan yılda 107.592.010 TL olarak mevcuttur. Grup'un varlıklarını verimli kullanabilme durumu %17'yi geçememektedir. 2005 yılındaki vergi miktarı anılan yılda oranın çok düşük seviyelerde çıkmasında etkilidir. Ayrıca kaynak yapısı da bu sonuçla yakından ilişkilidir. 2005 yılında yabancı kaynakların toplamı öz kaynakları (124.268.516 TL yabancı kaynak, 55.548.883 öz kaynak) geçmiş durumdadır. 2007 yılına ait bir önceki oranlar ile 2004 yılına ait bir önceki oranlar arasında çok büyük farklar (2007 yılı Net Kar/Öz sermaye oranı %35 iken, 2004 yılında %67 ayrıca, Dönem Karı Öz sermaye oranı 2007 yılında %36, 2004 yılında %58) olmasına rağmen Net Kar/Net Varlık oranları (2007 yılında %16, 2004 yılında %17) birbirine çok yakındır. Grup 2007 yılında varlıklarını diğer yıllara göre daha verimli kullanmıştır yorumunu yapabiliriz. 2007 yılında öz kaynak (145.025.960 TL) yabancı kaynaklardan (53.443.917 TL) fazladır. Bu durumun etkisinin olduğu düşünülmektedir. 2004 yılında da kaynak yapısı (Yabancı kaynaklar 115.531.884 TL iken öz kaynaklar 58.679.039 TL) yabancı kaynaklar lehinedir. Bu oranın düşük çıkmasının sebebi vergi oranları, finansman giderlerinin ve satışların maliyetinin yüksekliği ve ayrıca yabancı kaynak kullanımının bazı yıllarda fazla olması olabilir. Ayrıca bir önceki oranlarla birlikte değerlendirecek Grup kaynaklar vasıtasıyla elde ettiği varlıklarını gelir getirecek yatırımlara dönüştürememiştir diyebiliriz. Grup'un kaynak yapısı incelendiğinde büyük miktarlarda yabancı kaynak kullandığı görülmektedir (2008 yılında yabancı kaynaklar 110.480.008 TL, öz kaynaklar 120.359.819 TL; 2007 yılında yabancı kaynaklar 53.443.917 TL, öz kaynaklar 145.025.960 TL; 2006 yılında yabancı kaynaklar

116.554.397 TL, öz kaynaklar 53.734.124 TL; 2005 yılında yabancı kaynaklar 124.268.516 TL, öz kaynaklar 55.548.883 TL ve 2004 yılında yabancı kaynaklar 115.985.581 TL, öz kaynaklar 58.679.039 TL). Vergi oranlarının da etkisiyle Grup'un anılan oranın düşük çıkması olağandır düşüncesi ortaya çıkmaktadır.

Faiz ve Vergiden Önceki Kar/Kaynak Toplamı oranı, bir firmanın kaynaklarını ne ölçüde karlı kullandığını göstermektedir. 2006 yılında faiz ve vergiden önceki karda zarar söz konusu olduğu için anılan oran hesaplanamamıştır. 2006 yılında diğer faaliyetlerden gider ve zararın 75.215.187 TL gibi yüksek bir rakama ulaşması neticesinde zarar söz konusu olmuştur. Diğer yıllarda ise oran; 2008 yılında yaklaşık %7'dir. 2008 yılında faaliyet giderlerinin yüksek olması (25.942.966 TL) nedeniyle faiz ve vergiden önceki kar daha sonra ortaya çıkacak olan finansman giderlerini (133.732.381 TL) ve vergiyi karşılayacak düzeyin altında kalmaktadır. Ayrıca daha öncede belirtildiği gibi bu yılın finansman giderlerinin de yüksek olması (133.732.381 TL) Grup'un zarar etmesine neden olmuştur. 2007 yılında yaklaşık %100'ün üzerindedir. Diğer faaliyetlerden gelir ve karların 90.257.064 TL gibi yüksek bir rakama ulaşması neticesinde anılan oran en yüksek seviyededir. 2005 yılında yaklaşık %12 ve 2004 yılında yaklaşık %36 olarak hesaplanmıştır. 2005 yılındaki bu kadar yüksek seviyedeki düşüşün nedeni, anılan yılda olağan üstü gelirlerin olmamasıdır. Bir önceki orana kıyasla sonuçlar yüksektir. Ancak tatminkar bir yüksek sonuçtan söz edemeyiz. Çünkü faiz ve vergi ödendikten sonra kar bırakabilecek düzeyde olması beklenen oranın bir önceki orana çok yakın olması Grup'un elde ettiği karın az olduğunu, finansman ve vergi yükünün yüksek olduğunu göstermektedir. Ayrıca kaynaklarını esas faaliyetlerinde verimli kullanamadığı kanaatine de varabiliriz. Kaynaklarını en etkin 2007 yılında kullandığı görülmektedir. Bunun nedeni de kaynak yapısının öz kaynaklar lehine olması (2007 yılında yabancı kaynaklar

53.443.917 TL, öz kaynaklar 145.025.960 TL) ve dolayısıyla finansman giderlerine daha az katlanmasından kaynaklanmıştır. Bu oranın tatminkar düzeyde olmamasının nedeni; kaynak yapısının genellikle yabancı kaynaklar lehine olması ve dolayısıyla katlanılacak finansman giderinin yüksek olmasından kaynaklanmaktadır.

Dağıtılmamış Karlar/Varlık Toplamı oranı, firmanın başarısızlığa uğrama olasılığı hakkında ipucu veren bir orandır. Bu oranda Grup açısından düşüktür ve sürekli düşme eğilimindedir ve %1'ler civarında seyretmektedir. Yani Grup'un başarısızlığa uğrama olasılığı yüksektir diyebiliriz. Ayrıca kaynak yapısına da baktığımızda Grup'un öz kaynaklardan ziyade yabancı kaynaklara rağbet ettiği görülmektedir. Ancak bu şekilde davranılması özellikle bazı yıllarda ağır finansman yüküne girmesine ve karlılığının düşmesine neden olmaktadır. Grup'un ağır finansman yükünden kurtulup karlılığını artırması için Dağıtılmamış Karlar/Varlık Toplamı oranını yükseltme eğilimine geçmesi gerekmektedir. Aksi takdirde karlılığının düşmesinin yanı sıra borçlarını da ödeme gücünü kaybedebilir. Ayrıca olağanüstü durumların gerçekleşmesi durumunda 2008 ve 2006 yıllarında olduğu gibi hazırlıksız yakalanarak zarar etme ve hatta daha farklı risklerle karşılaşma olasılığı yükselebilir.

Faaliyet Karı/Varlık oranı, Grup'un varlıklarını esas faaliyetlerinde ne kadar verimli kullandığını göstermektedir. Bu oranın yüksek düzeyde olması işletmelerin esas faaliyetlerinde varlıkları daha verimli kullandıklarını gösterir. 2006 yılında Grup'un 17.063.820 TL faaliyet zararı etmesi nedeniyle oran hesaplanamamıştır. 2006 yılında diğer faaliyetlerden gider ve zararın (75.215.187 TL) diğer yıllara göre fazla olması sebebiyle Grup'un faaliyet zararı mevcuttur. 2008 yılında zarar etmesine rağmen oran hesaplanabilmiştir. Bunun nedeni Grup'un 2008 yılında diğer faaliyet gelirlerinin (23.974.118 TL) yüksek olması ve yüksek olan esas faaliyet dışı finansman giderinin

(133.732.381 TL) faaliyet karının hesaplanmamasında yer almamasından kaynaklanmaktadır. Ancak net kar elde edecek kadar faaliyet karına ulaşamamıştır. Çünkü esas faaliyet dışı finansman gideri daha sonra faaliyet karından düşüldüğünde Grup zarar etmiştir. Grup 2004 yılında zarar etmemesine rağmen faaliyet zararına (24.676.128 TL) uğramış olmasından dolayı hesaplanamamıştır. Çünkü zarar etmemesindeki en büyük faktör olan diğer olağan dışı gelirler (107.592.010 TL) faaliyet karının hesaplanmasında kullanılmamaktadır. Faaliyet zararına uğramasının sebebi; satış gelirlerinin (12.021.922 TL) satışların maliyetine (11.030.360 TL) oranla fazla yüksek olmaması ve diğer faaliyetlerden gider ve zararların önemli derecede (33.655.955 TL) yüksek olmasıdır. 2005 yılına nazaran 2007 yılında bu oran ile ilgili bir artış bulunmaktadır. Bu da Grup'un esas faaliyetlerinden elde ettiği karı artırdığını göstermektedir. Bu artışın sebebi 2007 yılında diğer faaliyetlerden gelirlerin yüksek (90.257.064 TL) olmasıdır. Ancak Grup'un varlıklarını esas faaliyetlerinde kullanma verimi tablo 3.10.'a bakıldığında çok az olduğu düşünülmektedir. Çünkü en fazla verimin gerçekleştiği 2007 yılında bile %25'i geçememiştir. Bu durumda varlıkların esas faaliyetlerde en fazla %25 kullanıldığını gösterir. Diğer faaliyetlerin devamlılığının olmayacağı düşüncesi ile Grup'un esas faaliyetlerine yönelmesi gerektiği düşünülmektedir.

Brüt Satış Karı/ Net Satış oranı, tablo: 3.10'a bakıldığında Grup açısından 2004 (%8) yılından sonra 2005 (%34) ve 2006 (%39) yıllarında artma eğilimindedir. 2007 (%17) yılında düşme ve tekrar 2008 (%36) yılında artma eğilimindedir. En yüksek noktaya 2006 (%39) yılında ulaşırken daha sonra en yüksek noktaya 2008 (%36) yılında ulaşmıştır. Ancak 2006 yılında 16.141.121 TL ve 2008 yılında 125.091.403 TL Grup'un net zarara uğramış olması brüt satış karının (2008 yılında 6.777.801 TL, 2006 yılında 15.459.315 TL) faaliyet ve diğer giderleri karşılayamadığını göstermektedir. 2008 yılında elde edilen brüt

satış karının (6.777.801 TL) yaklaşık 20 katı esas faaliyet dışı finansman giderine (133.732.381 TL) katlanılmıştır. 2006 yılında ise, elde edilen brüt satış karının (15.459.315 TL) yaklaşık 5 katı diğer faaliyetlerden gider ve zararlar ile yine bu kardan fazla olan finansman giderine (18.260.174 TL) katlanılmıştır. 2006 yılında bu oranın yüksek düzeyde olmasının diğer bir sebebi satış gelirleri ile satışların maliyeti arasında 15.459.315 TL gibi yüksek bir farkın (kar) olmasıdır. 2008 yılında da 6.777.801 TL gibi yine diğer yıllara göre yüksek bir fark (kar) oluşmuştur. 2004 yılında ise net kara ulaşılmasına rağmen bu oranın çok düşük seviyede olması Grup'un 2004 yılında satışlardan ve ana faaliyetten ziyade olağanüstü gelirlerden (107.592.010 TL) kazanç elde etmesinden kaynaklanmaktadır. Bu durumun bir işletmenin karlılığının devamlılığı açısından hiçbir öneminin olmayacağını düşündüğümüzü daha önce vurgulamıştık. Bu oranın 2005 ve 2006 yıllarında artma eğilimi göstermesi Grup'un satış gelirleri ile satışların maliyeti arasındaki farkın arttığını; 2007 yılına gelindiğinde bir düşüş yaşanmasının ise satış gelirleri ile satışların maliyeti arasındaki farkın azaldığını; 2008 yılında tekrar artma eğilimi farkın arttığını (2004 yılında fark 991.562 TL, 2005 yılında fark 5.284.410 TL, 2006 yılında fark 15.459.315 TL, 2007 yılında fark 3.306.434 TL, 2008 yılında fark 6.777.801 TL olarak gerçekleşmiştir) ifade etmektedir. Ama biraz öncede ifade ettiğimiz gibi 2008 ve 2006 yıllarındaki brüt satış karı faaliyet ve diğer giderleri karşılayamamaktadır. 2005 yılında satışlarda artış ve satışların maliyetinde bir düşüş yaşanırken, 2006 yılında satışlarda maliyetlere nazaran daha fazla bir artış yaşanmıştır. 2007 yılında satışlardaki düşüş maliyetlerdeki düşüşten hızlı gerçekleşmiş. 2008 yılında ise maliyetlerde bir düşme yaşanmıştır. Genel olarak Grup'un satışlarını artırırken maliyetlerini de düşürmeye ihtiyacı olduğunu düşünmekteyiz. Çünkü anılan oran en fazla 2006 yılında %39 seviyesinde gerçekleşmiş ama faaliyet giderleri ve diğer giderleri karşılayamamıştır. Ayrıca 2004 yılında (Yaklaşık %8) çok düşük seviyede

gerçekleşmiş. Eğer Grup'un olağanüstü gelirleri yüksek düzeyde gerçekleşmemiş olsaydı net kara ulaşma olasılığı bulunmamaktadır. 2007 yılında (Yaklaşık %17) düşme eğilimine geçmesine rağmen diğer faaliyetlerden gelirler (90.257.064 TL) yardımıyla net kara ulaşılmış ki bununla karlılık açısından devamlılık gösteren bir unsur olmadığı düşünülmektedir. 2008 yılında da brüt satış karı (6.777.801 TL), faaliyet (25.942.118 TL), diğer faaliyet giderleri (7.525.801 TL) ve finansal giderleri (133.732.381 TL) karşılamayarak zarar edilmiştir.

Satışların Maliyeti/Net Satış oranı, düşme eğiliminde olması olumlu nitelendirilebilecek durumdur. Grup'un ilgili oranına bakıldığında 2004 yılına göre diğer yıllarda 2007 yılına kadar düşme eğiliminde 2007'de yükselme ve 2008'de tekrar düşme eğilimindedir. 2005 yılında satışların maliyeti (11.030.360 TL'den 10.228.911 TL'ye) düşerken satış gelirleri (12.021.922 TL'den 15.513.321 TL'ye) artmış ve bu yüzden anılan oranda büyük bir düşüş gerçekleşmiştir. 2006 yılında satışlar (15.513.321 TL'den 39.284.197 TL'ye) maliyetlerden (10.228.911 TL'den 23.824.882 TL'ye) daha hızlı arttığı için yine bir düşüş yaşanmış olmasına rağmen 2007 yılında satışlardaki (39.284.197 TL'den 18.595.375 TL'ye) düşüşün maliyetlerdeki (23.824.882 TL'den 15.288.941 TL'ye) düşüşten hızlı olması nedeniyle oranda artış gözlemlenmektedir. 2008 yılında maliyetlerde 15.288.941 TL'den 12.040.432 TL'ye) düşme satışlarda (18.595.375 TL'den 18.818.233 TL'ye) artış olması nedeniyle oran düşme eğilimindedir. Ancak 2006 ve 2008 yıllarında anılan oranda düşme yaşanmasının net karlılık üzerinde fazla bir etkisi görülmemiştir. Bunun nedeni daha önce açıklanmıştır. 2004 yılında oranın diğer yıllara göre yüksek olmasını maliyetlerin satış gelirlerine çok yakın seviyede gerçekleşmesine bağlayabiliriz. Eğer 2004 yılında olağanüstü gelirler elde edilmemiş olsaydı net zarar söz konusu olabilirdi. Genel olarak değerlendirildiğinde anılan oran Grup açısından düşme

eğilimindedir ve Grup açısından olumlu bir gelişme olarak düşünülmektedir. Bu gelişmenin sebebi net satışların, satışların maliyetinden hızlı artmasıdır diyebiliriz. Grup'un net satışlarına bakıldığında, anılan orandaki düşüş eğiliminin olduğu yıllarda net satışlarda artış, maliyetlerde düşme, anılan oranın yükselme eğiliminde olduğu 2007 yılında net satışlarda düşme görülmektedir. Grup'un maliyetlerini daha da düşürerek satış gelirlerini artırması gerektiği düşünülmektedir. Çünkü bazı (2006 ve 2008) dönemlerde elde edilen net satışlar net kara ulaştıramamıştır. Ayrıca 2004 yılında da olağan üstü gelirler elde edilmemiş olsaydı yine net kara ulaşılması imkansızdır.

Faaliyet Karı/Net Satışlar oranı bir firmanın esas faaliyetinde ne kadar karlı olduğunu ortaya koyar. Bu oranın, yeterli kar sağlanabilmesi için yüksek düzeyde olması gerekir. Çünkü faaliyet karı vergi ve faizler ödenmeden önceki durumu ifade etmektedir. Bu yüzden faaliyet karının vergi ve faizleri ödedikten sonra kar sağlayabilecek düzeyde gerçekleşmesi arzu edilir. Grup'un 2005 (14.844.131 TL) ve 2007 (75.958.484 TL) yıllarında esas faaliyetlerinde karlılığı yüksek olmasına rağmen diğer yıllarda ya çok düşük ya da hiç yoktur. 2006 (17.063.820 TL) ve 2004 (24.676.128 TL) yıllarında Grup'un faaliyet zararına uğramış olması nedeniyle oran hesaplanamamıştır. 2004 yılında Grup'un faaliyet giderlerinin (7.904.331 TL) yüksek olması ve satışların maliyetinin satış gelirlerine çok yakın seviyede gerçekleşmesi (Satışlar 12.021.922 TL, satışların maliyeti 11.030.360 TL) nedeniyle faaliyet karı elde edememesi söz konusudur. Ancak faaliyet karı olmamasına rağmen net kara daha öncede belirttiğimiz gibi olağan üstü gelirlerin yüksek seviyede olması nedeniyle ulaşılmıştır. 2006 yılında diğer faaliyetlerde gider ve zararlardaki (6.772.082 TL'den 75.215.187 TL'ye) yaklaşık 11,1 kat artış ve finansman giderlerindeki (6.750.490 TL'den 18.260.174 TL'ye) yaklaşık 2,7 kat artış faaliyet zararına neden olmuştur. 2008 yılında zarar etmesine rağmen satışların maliyetindeki (15.288.941

TL'den 12.040.432 TL'ye) düşüş olmasıyla birlikte satışlardaki bir miktar (18.595.375 TL'den 18.818.233 TL'ye) artış nedeniyle hesaplanabilmiştir. Ayrıca 2008 yılında net zararın ortaya çıkmasındaki en büyük faktör olan finansman giderlerinin (133.732.381 TL) faaliyet karının hesaplanmasında yer almaması ve diğer faaliyetlerden gelirlerin (90.257.064 TL'den 23.974.118 TL'ye) düşmesidir. Bu yılda anılan oranın düşük olmasıyla birlikte zaten zarar elde edilmiştir. Grup esas faaliyetlerinden özellikle 2005 ve 2007 yıllarında net kar sağlayabilecek kadar kar elde etmiştir. 2005 yılında satışların maliyeti (11.030.360 TL'den 10.228.911 TL'ye) düşerken satışlarda (12.021.922 TL'den 15.513.321 TL'ye) bir artış gözlenmesi bu durumun nedenidir. 2007 yılında ise; satışların maliyetinin (23.824.882 TL'den 15.288.941 TL'ye) düşmesi, diğer faaliyetlerden gelirlerin (66.893.479 TL'den 90.257.064 TL'ye) artması, finansman giderlerinin (18.260.174 TL'den 7.672.476 TL'ye) düşmesi ve diğer faaliyetlerden giderlerin (75.215.187 TL'den 3.623.246 TL'ye) aşırı derecede düşmesi böyle bir sonucu ortaya çıkarmıştır.

Net Kar/Net Satış oranı, 2008 ve 2006 yıllarında Grup daha önce açıklanan sebeplerden dolayı zarar ettiği için hesaplanamamıştır. 2004 yılından 2005 yılına geçildiğinde çok büyük bir düşüş yaşanmaktadır. Bu durum, net satışlardaki (12.021.922 TL'den 15.513.321 TL'ye) artış ve sadece 2004 yılında mevcut olan, aynı zamanda aşırı yüksek seviyedeki olağan üstü gelirlerden kaynaklanmaktadır. Yani 2005 yılında 2004 yılına göre net karın düşük olması 2004 yılında çok yüksek seviyede olan olağanüstü gelirlerin (107.592.010 TL) olmamasından kaynaklanmaktadır. Grup 2004 yılında satışlarından ziyade olağan üstü gelirler neticesinde net kara ulaşmıştır. Ancak böyle bir durum karlılık açısından devamlılığı olamadığı için Grup açısından olumlu değildir. 2006 yılında hesaplanamayan oran 2007 yılında aşırı bir artış göstermektedir. 2004 yılından sonra en yüksek seviyeye ulaşılmıştır. Bunun nedeni ise; net kardaki artıştır. 2007 yılındaki

net kar (50.737.805 TL) diğer yıllara göre en yüksek seviyededir. Bu oranın en yüksek olduğu 2004 yılında Grup'un elde ettiği net karda olağan üstü gelirlerin payının yüksek olması etkilidir. Ayrıca 2007 yılında net satışlarda (39.284.197 TL'den 18.595.375 TL'ye) görülen düşüş, diğer faaliyetlerden gelirlerde (66.893.479 TL'den 90.257.064 TL'ye) görülen artış, diğer faaliyetlerden giderlerde görülen (75.215.187 TL'den 3.623.246 TL'ye) düşüş ve finansman giderlerindeki (18.260.174 TL'den 7.672.476 TL'ye) düşüş de etkili olmuştur.

Finansman Giderleri/Net Satışlar oranı, yüksek seviyelerde sayılır. Çünkü en düşük olduğu yılda bile %41 civarındadır. Yani yapılan satışların en az %41'i finansman giderlerini karşılamaktadır. Bu durum da Grup'un düşük seviyelerde kar etmesinde ve bazı yıllarda (2008-2006) zarar etmesinde etkilidir. Hatta Grup'un 2008 yılında zarar etmesindeki en büyük faktör olarak değerlendirilebilir. Yine 2006 yılında da finansman giderlerinin (18.260.174 TL) 2008 yılı (133.732.381 TL) dışında diğer yıllara göre yüksek düzeyde olması nedeniyle zarar söz konusudur. Ayrıca 2004 yılında da Grup 2005 ve 2007 yıllarına nispeten daha düşük seviyede net kar elde etmiştir. Çünkü 2004 yılında brüt satış karı (991.562 TL) 2005 (5.284.410 TL) ve 2007 (18.595.375 TL) yıllarına göre çok düşük seviyededir. Ayrıca net satışlarda (12.021.922 TL) 2005 (15.513.321 TL) ve 2007 (3.306.434 TL) yıllarından düşük seviyededir. Bu sebeple 2004 yılında anılan oran 2005 ve 2007 yıllarına nispeten daha yüksektir. 2005 ve 2007 yıllarını kendi aralarında karşılaştırdığımızda, 2007 (%41) yılında 2005 (%43) yılına nispeten daha fazla (4.460.741 TL'den 50.737.805 TL'ye) kar elde edilmiş, bu sebeple anılan oran 2007 yılında 2005 yılına nispeten daha düşüktür. Ayrıca 2007 yılındaki net satış (18.595.375 TL) 2005 (15.513.321 TL) yılına nispeten daha fazladır. Zaten net satışlarla maliyetler arasında fazla bir farkın olmamasına rağmen finansman giderlerinin de bu kadar yüksek olması Grup'un

düşük kar marjına ve hatta bazı yıllarda zarar etmesine neden olmuştur. Ayrıca Grup'un kaynak yapısının yabancı kaynaklar lehine olması dolayısıyla finansman giderlerinin yüksek düzeyde (Örnek: 2008'de 133.732.381 TL, 2006'da 18.260.174 TL) olması, anılan oranın yüksek seviyelerde olmasına; yani net satışların önemli bir kısmının (en az olduğu dönemde %41) finansman giderlerini karşılamasına sebep olmuştur. Böylece kar miktarı düşmekte hatta zarar da söz konusu olmaktadır.

Faaliyet Giderleri/Net Satış oranı, esas faaliyete yönelik yapılan giderlerin karşılığında ne kadar satış yapıldığını göstermektedir. Yani satışların gerçekleştirilmesinde yapılan faaliyet giderlerinin payını ifade etmektedir. Bu yüzden oranın düşük düzeylerde olması işletmeler açısından olumlu bir durumdur. Yani az giderle çok satış yapmak olumlu bir durumdur. Grup özellikle 2004 (Satışlar 12.021.922 TL iken faaliyet giderleri 7.904.331 TL) ve 2008 (Satışlar 18.818.233 TL iken faaliyet giderleri 25.942.966 TL) yıllarında yüksek düzeyde faaliyet giderlerine katlanmıştır ve oran bu yüzden yüksek düzeylerde seyretmektedir. Bu durum da Grup'un daha düşük düzeyde kar elde etmesine ve hatta zarar etmesine neden olmuştur. 2005 yılında satışların 12.021.922 TL'den 15.513.321 TL'ye yükselmesi ve satışların maliyetinin 11.030.360 TL'den 10.228.911 TL'ye düşmesi orandaki düşüşü açıklamaktadır. 2006 yılında düşme eğilimi devam etmektedir. Çünkü satışlar 15.513.321 TL'den 39.284.197 TL'ye yükselmiş ve neticesinde brüt satış karı artmıştır. 2007 yılında oranda artış gözlemlenmektedir. Çünkü satışlar 39.284.197 TL'den 18.595.375 TL'ye düşmüş, faaliyet giderleri 5.941.253 TL'den 6.309.292 TL'ye yükselmiştir. 2008 yılında faaliyet giderlerinin 6.309.292 TL'den 25.942.966 TL'ye yükselmesi ilgili oranın artmasına sebep olmuştur. Oranda 2005 ve 2006 yıllarında düşme eğilimi (2004 yılında %65 iken 2005 yılında %42, 2006 yılında %15) olmasına rağmen kar düzeyinde olumlu bir gelişme olmamıştır. 2005 yılında

satışların düşük seviyede kalması (Örneğin; 2006 yılında 39.284.197 TL iken 2005 yılında 15.513.321 TL) nedeniyle kar düzeyi düşüktür. 2006 yılında oranın düşük olmasına rağmen Grup 16.141.121 TL zarar etmiştir. Bunun nedeni; diğer faaliyet giderlerinin (6.772.082 TL'den 75.215.187 TL'ye artmış) yüksek düzeyde olmasıdır. Grup açısında yapılan faaliyet giderlerine karşılık yapılan satışların tatminkar düzeyde olmadığı görülmektedir. Bunu kar düzeylerinin düşük olmasından veya zarardan da görebiliriz. Bunun nedeni olarak satışların maliyetinin yüksek olması ayrıca daha öncede açıkladığımız işletme tarafından kontrol edilemeyen faktörler gösterilebilir.

Faiz ve Vergiden Önceki Kar/Finansman Giderleri oranının 8 : 1 ya da 7 : 1 olması yeterli olarak kabul edilmektedir. Finansman giderlerini karşılama gücünü gösteren oran 2007 (Yaklaşık 8 : 1) yılında istenen düzeyde gerçekleşmiştir. 2007 yılında böyle bir durumun ortaya çıkması finansman giderinde (18.260.174 TL'den 7.672.476 TL'ye) yaklaşık olarak yarı yarıya düşüş ve net karın 50.737.805 TL gibi diğer yıllara nazaran yüksek seviyede gerçekleşmesidir. 2004 yılında oran yaklaşık 6 : 1 olarak gerçekleşmiştir ve istenen düzeye yakın bir rakamdır. 2004 yılında finansman giderleri 7.673.811 TL gibi nispeten düşük bir rakamda gerçekleşmiş (Örneğin; 2008 yılında 133.732.381 TL, 2006 yılında 18.260.174 TL) ve net karın 2007 yılı dışında diğer yıllara göre (39.271.926 TL) yüksek düzeyde gerçekleşmesi böyle bir durumun ortaya çıkmasında etkili olmuştur. 2005 yılında yaklaşık 2 : 1 gibi bir oran ortaya çıkmıştır. Çünkü 2005 yılında net karda (39.271.926 TL'den 4.460.741 TL'ye) önemli düzeyde bir düşüş yaşanmıştır. 2006 yılında diğer faaliyetlerden giderlerin 75.215.187 TL gibi önemli bir rakama ulaşması ve finansman giderlerindeki (6.750.490 TL'den 18.260.174 TL'ye) artış nedeniyle zararın söz konusu olması nedeniyle ilgili oran hesaplanamamıştır. 2008 yılında zarar söz konusu olmasına rağmen finansman giderlerinin (133.732.381 TL) net zarardan (125.091.403 TL)

fazla olması sebebiyle hesaplanabilmiştir. Ancak ilgili yılda faiz ve vergiden önceki kar finansman giderlerinin ancak %60'ını karşılamaktadır. Örneğin; 2007 yılındaki faiz ve vergiden önceki kar finansman giderlerinin yaklaşık 8 katı olması sebebiyle, finansman giderleri ödendikten sonra makul düzeyde kar bırakabilecek bir rakam geriye kalmaktadır. Ayrıca 2007 yılı incelediğimiz yıllar içerisinde en fazla net karın olduğu yıldır. Oranın düşük seviyede gerçekleştiği 2008 yılında ise zarar söz konusudur. Yine oranın düşük seviyede gerçekleştiği 2005 yılında zarar söz konusu olmamasına rağmen kar miktarı düşük seviyededir. Örneğin; 2004 yılında 39.271.926 TL net kar söz konusu iken 2005 yılında net kar 4.460.741 TL'dir.

Faizden Önceki Kar/Finansman Giderleri oranının 4 : 1 veya 3 : 1 düzeyinde gerçekleşmesi arzu edilir. İncelediğimiz Grup'un 2007 (Yaklaşık 6 : 1) ve 2004 (Yaklaşık 7 : 1) yılına ait oranları istenen düzeyin üzerinde gerçekleşmiştir. Ayrıca 2004 yılında bir önceki oran ile aynı sonucun ortaya çıkması anılan yılda vergi yükümlülüğünün olmamasından kaynaklanmaktadır. Anılan oran ile bir önceki oran 2007 yılında birbirlerine çok yakın seviyede oluşmuştur. Çünkü vergi yükümlülüğü 1.514.77 TL gibi düşük bir seviyede gerçekleşmiştir. 2005 yılında 2004 yılına göre düşüş yaşanmıştır. Düşüşün sebebi net karın 39.271.926. TL'den 4.460.741 TL'ye düşmesidir. 2006 yılında orandaki düşüş devam etmektedir. Çünkü 16.141.121 TL zarar yaşanmıştır. 2007 yılında artış gerçekleşmiş çünkü net karda artış meydana gelmiştir. 2008 yılına gelindiğinde tekrar düşüş meydana gelmiştir. Çünkü bu yılda da 125.091.403 TL gibi yüksek düzeyde zarar söz konusudur.

Genel olarak bir değerlendirme yapılacak olursa; Grup'un katlandığı maliyet ve giderlerin tablo: 3.14'de de görüldüğü gibi yüksek düzeylerde olduğu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca Grup'un esas faaliyetlerinden ziyade diğer faaliyetlere (2007 yılında

diğer faaliyetlerden gelir ve karlar 90.257.064 TL, 2006 yılında 66.893.479 TL, 2005 yılında 29.634.003 TL ve 2004 yılında 23.566.407 TL) önem verdiği konsolide finansal tablolarından görülmektedir. Örneğin; zarar ettiği yıllardan biri olan 2008 yılı değerlendirilirse, satışların maliyeti (12.040.432 TL) satış gelirlerine (18.818.233 TL) yakın bir değer taşımakta, satış gelirlerinden fazla faaliyet giderine (25.942.966 TL) katlanılmakta, çok fazla finansal gidere (133.732.381 TL) katlanılmakta, diğer faaliyet geliri (23.974.118 TL) satış gelirinden fazladır. Ana faaliyet dışında devamlılığı olmayan gelir elde edilmektedir. 2007 yılında da satışların maliyeti (15.288.941 TL) satış gelirlerine (18.595.375 TL) yakın bir değer taşımakla birlikte faaliyet giderleri (6.309.292 TL) ve finansman giderleri (7.672.476 TL) 2008 yılına nispeten düşüktür ve diğer faaliyetlerden gelirler (90.257.064 TL) yüksektir. 2007 yılında bu farktan dolayı kar elde edilmiştir. 2006 yılında satışların maliyeti (23.824.882 TL) satış gelirlerinden (39.284.197 TL) önemli ölçüde düşük olmasına rağmen diğer faaliyetlerden gider ve zararların (75.215.187 TL) ve finansman giderlerinin (18.260.174 TL) yüksek düzeyde olması Grup'un zarar etmesine neden olmuştur diyebiliriz. 2005 yılında kar (4.460.741 TL) elde edilmiş ancak kar miktarı düşüktür. Bunun nedeni satışların maliyetinin (10.228.911 TL) satış gelirlerine (15.513.321 TL) yakın düzeyde olması ve vergidir (4.348.064 TL). 2004 yılında da satışların maliyeti (11.030.360 TL) satış gelirlerine (12.021.922 TL) yakın hatta diğer yıllara göre çok yakın düzeydedir. Ancak diğer faaliyetlerden gelir ve karının (23.566.407 TL) yüksek düzeyde olması, buna rağmen diğer faaliyetlerden gider ve zararının da (33.655.955 TL) yüksek düzeyde olması nedeniyle düşük düzeyde kar elde etmesi beklenen Grup'un olağanüstü gelirler ve karının (107.592.010 TL) yüksek düzeylerde olması nedeniyle net karının düşük olmadığı görülmüştür. Böyle bir durumda Grup eylemlerinin karlı olmasını sağlayabilecek koşulların başında maliyetlerin azaltılması ve bununda etkisiyle ya satış fiyatlarının

düşürülerek satış hacmini artırmak ya da satış fiyatlarının sabit kalmasıyla kar marjının yüksek tutulması gerektiği düşünülmektedir. Diğer bir koşul olarak da faaliyet giderlerinin ve finansman giderlerinin azaltılmasının gerekli olduğu düşünülmektedir. Bu şartların sağlanması durumunda karlılığın artacağı düşünülmektedir.

İkinci bölümde stratejik maliyet yönetimi anlatılırken değer zinciri analizi, stratejik pozisyon alma ve maliyet etkenleri analizi olmak üzere üç önemli unsurunun olduğundan bahsedilmiştir. Değer zinciri analizi; işletmeye değer katan faaliyetlerin belirlenmesi, stratejik pozisyon alma; sürdürülebilir rekabet avantajı elde edebilmek için maliyet liderliği veya mamul farklılaştırma stratejilerinden birini uygulamak, maliyet etkenleri analizi ise; yönetsel ve yapısal maliyet etkenlerinin analiz edilerek yönetilmesi olduğunu da ikinci bölümde açıklamıştık. İncelemiş olduğumuz Grup stratejik maliyet yönetimi vasıtasıyla piyasada rekabetçi avantaj sağlamak istiyorsa bu üç unsura önem vermek zorunda olduğu kanaatindeyiz.

Oranların yorumları yapılırken belirttiğimiz gibi, 2008 yılının zararında faaliyet giderleri ve finansman giderleri önemli paya sahipler. Yapılan bu giderlere rağmen zararın ortaya çıkması işletmeye değer katmayan faaliyetlerin olduğunu ya da mevcut faaliyetlerin yerine daha fazla değer katacak faaliyetlerin olabileceği fikrini akıllara getirmektedir. Yine zararın söz konusu olduğu 2006 yılında finansman giderleri önemli paya sahip olmasının yanında satışların maliyeti ve esas faaliyet dışı giderler de önemli paya sahiptir. 2004 yılında kar elde edilmesine rağmen, satış gelirlerinin düşük ve satış maliyetlerinin yüksek olması nedeniyle faaliyet zararı söz konusudur. Bu yılda karın sebebi esas faaliyet gelirleri yerine olağan üstü gelirlerdir. 2005 yılında brüt esas faaliyet karı 5.284.410 TL iken diğer faaliyetlerden gelirler 29.634.003 TL olarak gerçekleşmiştir. 2007 yılında satış gelirlerinin düşmesi ve satış maliyetlerinin artmasına rağmen diğer

faaliyetlerden gelirler ve karlarda görülen aşırı artış ve diğer faaliyetlerden gider ve zararlarda aşırı düşüş kar elde edilmesini sağlamıştır. Bu yüzden Grup değer zinciri analizi yaparak; kendisine değer katan faaliyetleri belirlemeli ve bu faaliyetler üzerine yoğunlaşmalıdır. Ancak yoğunlaştığı faaliyetin karlılığın sürekliliğini sağlayabilecek nitelikte olmasına dikkat etmelidir.

Maliyet liderliği ya da mamul farklılaştırmayı kapsayan stratejik pozisyon alma unsuru karlılık açısından önemli bir unsurdur. İkinci bölümde karlılık konusunda da belirttiğimiz gibi, karlılığın artırılması ve başarının sağlanmasında ya müşterinin istediği fiyata satış yapılabilmesi için maliyetleri azaltmak ya da piyasadaki benzer diğer ürünlerden kaliteli olması sağlanarak, özgün olduğu sezgisi uyandırılarak, yüksek fiyattan satış yapılması sağlanabilir. Bu iki pozisyondan biri kullanıldığında karlılıkta bir artış gözlemleneceği şüphesizdir.

Değer zinciri ve stratejik pozisyon belirlendikten sonra maliyetleri etkileyen etkenler belirlenerek, bu etkenler Grup açısından en uygun durumlara getirilebilir (Kullanılacak teknolojinin seçimi, ölçek büyüklüğü, toplam kalite yönetimi, kapasite kullanımı gibi).

Ayrıca ikinci bölümde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Hedef Maliyetleme, Tam Zamanında Maliyetleme, Yaşam Boyu Maliyetleme ve Kaizen Maliyelemeden oluşan stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarından da söz edilmişti. İşletmeler bu yaklaşımlardan kendilerine uygun olan bir tanesini kullanabilmektedirler.

İncelediğimiz Grup açısından Hedef Maliyetleme yaklaşımının kullanılmasının uygun olacağını düşünmekteyiz. Daha öncede belirtildiği gibi Grup'un satış maliyetleri yüksek düzeylerdedir. Bu durum neticesinde fiyatlarda artma eğilimi içerisinde. Böyle olunca satışlarda yani müşterilerin taleplerinde azalma olması olağandır. Talebin azalması

ile işletmeler ana faaliyetinden istediği karı elde edemez. Diğer faaliyetlerden gelirlerin olması hatta yüksek seviyelerde olması hiçte önemli değildir. Çünkü sürekliliği olmayabilir. Önemli olan nokta her zaman kar elde edilebilecek ana faaliyetlerden istenen karın elde edilmesidir. Hedef Maliyetleme sisteminde de müşterinin arzu ettiği fiyat benimsenerek, bu duruma göre maliyetler şekillendirilmektedir. Yani piyasada Hedef Maliyetleme sisteminin vasıtasıyla maliyet liderliği stratejisi uygulanarak maliyet ve fiyat avantajı elde edilebilir. Ayrıca Hedef Maliyetleme sisteminde kalitenin korunması ya da iyileştirerek maliyeti düşürmek söz konusu olduğundan dolayı maliyet liderliği ve mamul farklılaştırma stratejisi bir arada uygulanabilir.

Özellikle talebin azalmasına neden olan dönemlerde müşterinin istediği fiyattan satışların yapılmasını sağlayan Hedef Maliyetleme sistemi ile satışların düşmesinin ve dolayısıyla karlılığın düşmesinin engellenebileceği düşünülüyor. Çünkü Hedef Maliyetleme sisteminin en önemli amacı, kaliteyi koruyarak ya da iyileştirerek toplam maliyeti düşürmektir ve ayrıca mal veya hizmetin tüm yaşamı boyunca maliyetlerini de azaltmayı amaçlamaktadır. Bu durumun gelecek dönemlerde oluşabilecek değişikliklere karşı hazırlıklı olunmasını sağlayacağı düşünülmektedir. Hedef Maliyetleme de dikkatlerin müşterinin üzerinde olması müşterilerin talebini etkileyebilecek işletme tarafından kontrol edilemeyen faktörlerin önceden görülebilmesini ve önlem alınmasını sağlayabilir. Böylece yukarıda da bahsettiğimiz işletmenin karlılığını etkileyen işletme tarafından kontrol edilemeyen faktörlerinde etkisi bertaraf edilebilir. Hedef Maliyetleme sisteminde rekabetçi pazar faktörünün ön planda olması her geçen gün turizm sektöründeki arz artışının da dikkate alınacağını göstermektedir. Çünkü arzdaki artışında satışları ve dolayısıyla karlılığı etkileyeceği bilinmektedir. Hedef Maliyetlemede maliyetlerin sürekli düşürülmesinin hedef alınması sebebiyle incelediğimiz firmanın yüksek olan maliyetlerinde sürekli düşme

eğiliminin olması gelecek yıllarda karlılığının ve rekabet avantajının artacağını göstermektedir.

Özetle; Grup önemli derecede satışların maliyetine, faaliyet giderlerine, finansman giderlerine katlanmakta ve elde ettiği gelirlerin önemli bir kısmı diğer faaliyetlerden olmaktadır. Grup geleneksel maliyetleme sisteminden vazgeçerek Hedef Maliyetleme sistemine yönelmelidir. Özellikle satışların maliyeti ile satış gelirlerinin birbirine yakın olması akla hedef maliyetlemeyi getirmektedir. Grup Hedef Maliyetleme sistemini uygulayarak müşterilerin istediği fiyatı tespit edip bu fiyat nispetinde maliyetle üretim yaparak esas faaliyetinden elde ettiği karı yükseltebilir. Böylece satış gelirleri artırılırken maliyetlerinde azalmasıyla karlılık artacak ayrıca esas faaliyete yönelme neticesinde karlılık da süreklilik sağlanmış olunacaktır.

Grup'un karlılığına etki eden işletme tarafından kontrol edilemeyen faktörlerinde birçoğu beklenen durumlar olduğu için önceden önlem alma yoluna gidilebilecektir. Örneğin dünya kupası gibi önceden bilinen durumlarda Hedef Maliyetleme sistemi yardımıyla azalan talebin çekilebilmesi için gerekli satış fiyatı tespit edilerek uygun maliyetlerin oluşması için çalışmalar yapılabilir. Arzın artması ve dolayısıyla rekabetin artmasından işletmenin etkilenmemesi hedef maliyetlemenin kaliteyi koruyarak ya da iyileştirerek toplam maliyeti düşürme amacından dolayı muhtemeldir.

SONUÇ

Günümüzde her şeyin başının değişim olduğunu kabul etmek zorunlu hale gelmiştir. Hızlı değişim geçmişte alınan sonuçlara ve verilere göre geleceği öngörme anlayışını yani pasif çözümleri ortadan kaldırmıştır (Aydemir, 2005: 183).

Değişim, aktif bir yaklaşım ve yaşam felsefesi olarak görülmeli ve ele alınmalıdır. Değişim değişimi getirmekte ve küresel anlamda herkesi etkilemektedir. Bu bağlamda değişim, bir bilgi sistemi olan muhasebeyi de etkilemiştir (Aydemir, 2005: 183).

Ekonomik, sosyal ve teknolojik değişimlerin sonucunda, işletme yönetiminde muhasebe, yalnız geçmişi belgelemekle kalmayıp, geleceğe yönelik plan ve stratejilere de ışık tutan, yol gösteren bir araç durumuna gelmiştir. Başarılı olma gayretinde olan günümüz işletme yöneticileri, çalıştıkları ve karar aldıkları çevrenin bütününden haberdar olmak zorundadırlar. Başarılı olabilmelerinde maliyet ve yönetim muhasebesi alanındaki gelişmelerin önemini anlamaları yeterli kalmayıp, kavram ve uygulamaları da çalışmalarına katmalıdırlar. Özellikle ekonomi, teknoloji ve dolayısıyla rekabetteki değişimler sonucunda maliyet ve yönetim muhasebelerinde ortaya çıkan yapısal değişimlere dikkat ve özenle yönelmek gerekir (Aydemir, 2005: 183-184). İşletme yöneticileri, maliyetleri daha sağlıklı olarak hesaplamak ve yönetebilmek için, maliyet yönetimi sistemlerini yeni yaklaşımlara göre uyumlu hale getirmek durumundadırlar. Geleneksel yaklaşımların maliyet artı düşüncesinden stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarının kaliteliyi az maliyetle ve dolayısıyla müşterilere ucuza sunma düşüncesine

uyarak rekabet gücü artırılmalıdır.

Rekabetin yoğun olduğu, yeni ürün sunmanın gerektiği, ürün fiyatlarının zamanla düştüğü ve müşterilerce belirlendiği, kaliteyi düşük maliyette sunmanın zorunlu olduğu rekabetçi çevre koşullarında, zevk anlayışının hızlı değiştiği, benzer ürünler arasındaki farkı tespit edebilen, yeni ürünlerin özelliklerini fark edip belirtebilen, satın alma tercihlerini başka ürünlere kolayca yönlendirebilen, ürünlere sadakat göstermeyen müşteri koşullarında, giriş engelleri ile korunmayan, benzer ürün üretenlerin çok olduğu, müşteri-işletme-tedarikçi arasında işbirliğinin esas olduğu, tedarikçi firma sayısının çok olduğu sektör koşullarında rekabet gücü elde ederek karlılığı artırmak çokta kolay değildir (Savaş, 2003: 198).

Teknolojinin pahalı olduğu ve hızla değiştiği, tedarikçi firmalar üzerinde fiyat belirleme gücü olan, departmanları arasında işbirliği tesis edip sürdürebilen, hedef pazarları analiz edebilen, çalışanlarını birden fazla işte görevlendirebilen, sürekli iyileştirme kültürünün hakim olduğu, üst yönetim desteği sorun olmayan, stratejik maliyet yönetimi konusunda yeterli bilgilenmenin bulunduğu işletme koşulları, Hedef Maliyetleme sisteminin başarısını etkileyen faktörlerdir (Savaş, 2003: 2008).

Tüm bu konular çerçevesinde çalışmada turizm ve konaklama işletmeleri üzerinde durulmuştur. Konaklama işletmelerinin sınıflandırılmasından bahsedilmiştir. Daha sonra stratejik maliyet yönetimi ve karlılık ilişkisi incelenmiştir. Geleneksel maliyetleme sistemine karşı ortaya çıkan stratejik maliyetlemede kullanılan araçlardan bahsedilmiştir.

Konu bir örnek işletme üzerinde uygulama yapılarak çalışılmıştır. Bu çalışma sırasında hedef işletmenin karlılık oranları tespit edilerek geleneksel maliyetlemeye nazaran stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarından Hedef Maliyetleme sisteminin daha

avantajlı olacağı tespit edilmiştir. Yapılan çalışma sonrası, çalışmanın üçüncü bölümünde yapılan örnek uygulama çerçevesinde Hedef Maliyetleme sisteminin Grup üzerinde kullanılmasının avantajları kanıtlanmaya çalışılmıştır. Üzerinde çalışılan Grup üzerinde yapılan uygulamanın sonucunda alınan veri ve sonuçlar geleneksel maliyetleme sisteminin dezavantajlarını ortaya koymuştur. Buna karşılık Hedef Maliyetleme sisteminin getirilerini ve nerelerde avantaj oluşturduğunu göstermiştir.

İncelenen Grup ile ilgili ihtiyaç duyulan verilere İMKB'nin resmi web sitesinden (www.imkb.gov.tr) elde edilmiştir.

Sonuç olarak yapılan inceleme neticesinde Grup'un satış maliyetlerinin ve faaliyetlere ilişkin giderlerinin, finansman giderlerinin karlılığı azalttığı tespit edilmiştir. Ayrıca satışlarının da düşük seviyede olması karlılığının düşük seviyelerde olmasında etkili olduğu tespit edilmiştir. Bu olumsuz durumun ortadan kaldırılması için Hedef Maliyetleme sisteminin etkili olacağı kanaatine varılmıştır. Çünkü Hedef Maliyetleme sisteminin temeli, kaliteyi artırmak, maliyetleri düşürmek, sürekli iyileştirme, sürekli gelişme, verimsizlikleri ortadan kaldırma gibi felsefe ile işletmelerin satışları, maliyetleri, giderleri ve rekabet gücü gibi karlılığını etkileyen etmenler üzerine yoğunlaşmadır. Yani geleneksel maliyetleme sistemindeki gibi ortaya çıkan maliyet ve neticesinde ortaya çıkan satış hacmi kabullenilmemekte aksine maliyet işletmelerin, müşterilerin istediğini kabullenmektedir ve böylece istenen satış hacmine ve kar marjına ulaşılmaktadır. Yani maliyet ve satışlar bizzat yönlendirilmekte, yönetilmektedir. Bu durum geleneksel maliyetleme sistemlerini kullanan işletmelere nazaran Hedef Maliyetleme sistemini kullanan işletmelere her zaman için üstünlük sağlayabilir. Hedef Maliyetleme sisteminin müşteriye odaklanması, fiyata odaklanması, kaliteye verilen önem ve değer zincirleriyle ilgilenmesi stratejik maliyet yönetiminin üç unsurunun (Değer Zinciri Analizi, Stratejik

Pozisyon Alma ve Maliyet Etkenleri Analizi) da tam anlamıyla göz önüne alındığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu yüzden işletmelerin bir an önce stratejik yönetim ve Hedef Maliyetleme sistemi ile tanışıp uygulamaya geçmelerinin avantajlarına olacağını düşünmekteyiz.

KAYNAKÇA

- Acar, D. (1998). İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme, *S.D.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi*, Güz 3, ISSN 1301- 0603, Isparta.
- Acar, N. (1993). Tam Zamanında Üretim Ortamında Satın alma ve Yan Sanayi İlişkileri, *Verimlilik Dergisi*, 1993/1.
- Akat, Ö. (1997). *Pazarlama Ağırlıklı Turizm İşletmeciliği*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Akgöz, E. (2003). *Önbüro İşlemleri*, Nobel Yayınevi, Ankara.
- Akgüç, Ö. (1987). *Mali Tablolar Analizi*, Genişletilmiş 7. Baskı, Avcıol Matbaası, İstanbul.
- Akgüç, Ö. (1998). *Finansal Yönetim*, Yenilenmiş 7. Baskı, Avcıol Basım-Yayın, İstanbul.
- Akmut, Ö. Vd. (2003). *Girişimciler İçin İşletme Yönetimi*, (Editör: T. Durukan) Gazi Kitabevi, Ankara.
- Alpugan, O., Demir, H., Oktav, M., Üner, N. (1993). *İşletme Ekonomisi ve Yönetimi*, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Altuğ, O. (1996). *Maliyet Muhasebesi*, Evrim Yayınları, İstanbul.
- Alkan, H. (2001). İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar, *Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi*, Seri: A, Sayı:2.
- Ansari, S., Bell, J.E., Cam, I. (1997). *Target Costing, The Next Frontier in Strategic Cost Management*, Irwin.
- Arzova, S., B. (2002). *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Atkinson, A.A., Banker, R., Kaplan, R.S., Young, S.M. (1997). *Management Accounting*, Prentice-Hall Inc. Second Edition, New Jersey.
- Aydemir, İ. (2005). *Maliyet Yönetimi Konusundaki Yeni Yaklaşımlar ve Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarına Yansıması*, Erişim Tarihi: 15.03.2009, <http://www.mu.edu.tr/iibf/tmes24/kitap/3-2.pdf>

- Barutçugil, İ. (1986). *Sabit Turizm Ekonomisi ve Turizmin Türkiye Ekonomisindeki Yeri*, Beta, İstanbul.
- Bengu, H. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Maliyet Uygulaması, *Mufad Dergisi*, Sayı: 25, İstanbul.
- Berry, T., Ahmed, A. (1997). *The Consequences of Inter-Firm Supply Chains for Management Accounting*, Vol. 75, No: 10.
- Bursal, N., Ercan, Y. (1994). *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama*, Der Yayınları, İstanbul.
- Büyükmirza, K. (1998). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Barış Yayınları, Ankara.
- Bilginoğlu, F. (1994). İşletme Yönetiminde Yeni Bir Kavram: Maliyet Yönetim, *İ.Ü.İ.F. İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi*, Yıl: 5, s: 19, İstanbul.
- Brinker, B.J. (1996). *Handbook of Cost Management*, Warren Gorhan, Lamond, New York,
- Ceylan, A. (2003). *Finansal Teknikler*, Ekin Kitapevi, 5 Baskı, Bursa.
- Clinton, D.B., Hsu, K. (1997). *JIT and The Balanced Scorecard: Linking Manufacturing Control to Management Accounting*, September.
- Cooper, R. (1990). The Rise of Activity Based Costing- Part One: What is an Activity-Based Cost System?, *Journal of Cost Management for Manufacturing Industry*, Fall.
- Cooper, R., Chew, B.W. (1996). Control Tomorrow's Costs Trough Today's Design, *Harward Business Review*, January-February.
- Cooper, R., Kaplan, R.S. (1995). *Design of Cost Management System: Text-Cases and Readings*, Upper Saddle River NJ., Prentice Hall.
- Cooper, R., Lean, W. (1995). *Enterprises Collide*, Harward Business School Pres, Boston.
- Crawford, K.M., Cox, J.F. (1991). Addressing Manufacturing Problems Through the Implementation of Just-In-Time, *Production and Inventory Management Journal*, First Quarter.
- Çabuk, Y. (2003). Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, *ZKÜ Bartın Orman Fakültesi Dergisi*, c:5, s:5.
- Çakıcı, C. (2004). *Toplantı Yönetimi Kongre, Konferans, Seminer ve Fuar Organizasyonu*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Çetiner, E. (2002). *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları*, 3.Baskı, Gazi

Kitabevi, Ankara.

Çoruh, S. (1979). *Genel Turizm Bilgisi*, Güven Matbaası, Ankara.

Denizer, D., Tetik, N., Akoğlan, M., Yeşiltaş, M., Kozak, M. (1995). *Otel İşletmeciliği Kavramlar-Uygulamalar*, (Editör: N. Kozak), Anatolia Yayıncılık, Ankara.

Dinçer, Ö. (1996). *Stratejik Yönetim Ve İşletme Politikası*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. , İstanbul.

Doğan, H. Z. (1987). *Turizmin Sosyo-Kültürel Temelleri*, Uğur Ofset, İzmir.

Engin, K. (2005). *Büyük Ölçekli Konaklama İşletmelerinin Çağdaş Finans Tekniklerinden Yararlanma İmkânları*, M.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla.

Erdoğan, H. (1996). *Ekonomik, Sosyal, Kültürel, Çevresel Yönleriyle Uluslararası Turizm*, Bursa.

Erden, S. A. (2004). *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Ergün, Ü., Karamaraş, B. E. (2002). İki Çağdaş Yönetim Muhasebesi Yaklaşımının Karşılaştırılması: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 1.

Garrison, R.H., Noreen, E.W. (2000). *Managerial Accounting*, Boston, McGraw-Hill.

Gündüz, H. E. (1997). *Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetim Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama*, SPK Yayın No: 99, Tisamat Basım Sanayi: Ankara.

Hacıoğlu, N. (1991). *Turizm Pazarlaması*, Uludağ Üniversitesi Basım Evi, Bursa.

Hacırüstemoğlu, R., Şakrak, M. (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Hatipoğlu, Z. (1993). *İşletmelerde Stratejik Yönetim*, İrfan Yayıncılık, İstanbul.

Heitger, L., Ogan, P., Matulich, S. (1992). *Cost Accounting*, South Western Publishing co., Cincinnati, Ohio.

Horngren, C., Foster, G. (1987). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Sixth Edition, Prentice Hall, Inc, Englewood Cliffs, New Jersey.

İlkin, A., Dinçer, M. Z. (1991). *Turizm Kesiminin Türk Ekonomisindeki Yeri ve Önemi*, TOBB, Ankara.

Johnderembse, M., Gregory, P.W. (1991). *Operations Management*, Second Edition, West Publishing Company, New York.

Karacan, S. (2000). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Hizmet Sektörü İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.

Karcıoğlu, R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Aktif Kitabevi, Erzurum.

Kim, I.W. (1998). Activity-Based Management and Corporate Downsizing, *Journal of Cost Management*, Vol: 12, No: 3, p.14

Kozak, M.A. (2008). *Otel İşletmeciliği*, (Editör: N. Kozak), Detay Yayıncılık, Ankara.

Kozak, N., Kozak, M. A., Kozak, M. (2008). *Genel Turizm, İlkeler- Kavramlar*, Gözden Geçirilmiş 7. Basım, Detay Yayıncılık, Ankara.

Kozak, N., Kozak, M. A., Kozak, M. (2001). *Genel Turizm, İlkeler- Kavramlar*, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.

Kozak, N., Çakıcı, C. (2002). *Otel İşletmeciliği*, Detay Yayıncılık, Ankara.

Korzay, M. (1992). *Turizmde İstihdam ve Eğitim*, III. İzmir İktisat Kongresi, Turizm Çalışma Grupları, Haziran.

Köse, T. (2005). Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisinin Birleştirilmesi, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı: 14, Ankara.

Meigs, R.F., Williams, J.R., Haka, S.F., Bettner, M.S. (1999). *Accounting: The Basis for Business Decision*, Boston: Irwin/ McGraw-Hill.

Monden, Y. (1983). *Toyota Production System: Practical Approach to Production Management*, Industrial Engineering and Management Press, Norcross, Georgia.

Monden, Y., Lee, J.Y. (1993). How A Japanese Auto Maker Reduces Costs, *Management Accounting*, V: 75, August, p.26-27

Monden, Y., Hamada, K. (1991). Target Costing and Kaizen Costing In Japanese Automobile Companies, *Journal of Management Accounting Research*, V: 3.

Narinoğlu, A. (2007). *Yerel Yönetimlerde Stratejik Planlama ve Uygulama*, Kişisel Yayın, İstanbul.

Olalı, H., Korzay, M. (1993). *Otel İşletmeciliği*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.

Olalı, H., Korzay M. (1989). *Otel İşletmeciliği*, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayınları No:214, İstanbul.

- Oral, S. (2005). *Otel İşletmeciliği ve Verimlilik Analizleri*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Özdemir, M. (1992). *Turizmin Türkiye'nin Sosyo-Ekonomik Yapısına Etkileri*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Pamuk, G., Erkut, H., Ülengin, F., Ülengin, B., Akgüç, Ö., Alpay, Y., Koşma, H. (1997). *Stratejik Yönetim Ve Senaryo Tekniği*, İrfan Yayıncılık, İstanbul.
- Roztock, N., Needy, K.L.S. (1999). Integrating Activity-Based Costing and Economic Value Added in Manufacturing, *Engineering Management Journal*, Vol: 11, No: 2, June.
- Sabuncuoğlu, Z., Tokol, T. (1987). *İşletme I-II, Örnek Kitabevi*, Bursa..
- Saraç, S. (1989). *Konaklama Muhasebesi*, Adım Yayıncılık, Ankara.
- Saruhan, Ş.C., Özdemirci, A. (2005). *Bilim, Felsefe ve Metodoloji – Araştırma Yöntem Problemi*, Alkım Kitabevi, İstanbul.
- Savaş, O. (2003). Hedef Maliyet Yönelim Sisteminin Başarısını Etkileyen Faktörler Üzerine Türk Hazır Giyim Sektöründe Bir Araştırma, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*.
- Sayın, K. (2008). *Konaklama İşletmelerinde Önbüro İşlemleri*, Yayınlanmamış Ders Notu, Taşucu.
- Sevgener, A.S., Hacırustemoğlu, R. (2000). *Yönetim Muhasebesi*, Alfa Basımevi, İstanbul.
- Seyhan, Ü., Erol, M. A. (1991). Finansal Kiralama, Kalkınma, Lesaing, *Kalkınma Dergisi*, Sayı: 36, Mart, Ankara.
- Sezgin, M.O. (1995). *Genel Turizm ve Kavramlar*, Tutibay Yayınları, Ankara.
- Shank, J.K., Govindarajan, V. (1993). *Strategic Cost Management*, New York, The Free Pres.
- Şakrak, M. (1997). *Maliyet Yönetimi-Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Yasa Yayınları, İstanbul.
- Şen, M. (1990). *Proje Finansmanında Finansal Kiralamanın Rolü*, Türkiye Kalkınma Bankası Yayını, Ankara.
- Şimşek, M.Ş. (1999). *Yönetim ve Organizasyon*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Şimşek, Ş., Çelik, A. (2008). *Genel İşletme*, Eğitim Akademi Yayınları, Konya.
- Tanış, V., N. (1992). Maliyet Muhasebesi Açısından Sıfır Stokla Üretim Sistemi, *Verimlilik Dergisi*, 1992/4.

Tesbi, M.A. (2000). *Tarım Turizmi ve Önemi*, Erişim Tarihi: 28.08.2009, www.tarim.gen.tr/tesbi/72.htm

Toskay, T. (1989). *Turizm Olayına Genel Yaklaşım*, Der Yayınları, İstanbul.

Tutar, E. (1990). “Türkiye’de Turizm Sektörünün Gelişimi”, *Anadolu Üniversitesi, Afyon İ.İ.B.F. Yıllığı*.

Tütek, Ö., Öncü, S., (1993). JIT (Just In Time) Felsefesinin İşletme Fonksiyonları ve Verimlilik Üzerindeki Etkileri, *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Kayseri.

Usta, Ö. (2005). *İşletme Finansı ve Finansal Yönetim*, Detay Yayıncılık, Ankara.

Usta, Ö. (1988). *Turizm*, Sümül Basımevi, İstanbul.

Ürger, S. (1992). *Genel Turizm Bilgisi*, Akdeniz Üniversitesi Yayını, Antalya.

Üstün, R. (1997). *Yönetim Muhasebesi Tek Düzen Hesap Planı Uygulamalı*, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.

Yalçın, S. (2006). Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 15.

Yılmaz, P. (2008). *Stratejik Yönetim Kavramları: Vizyon, Misyon, Amaç, Hedef Nedir?*, Erişim Tarihi: 16.03.2009, <http://www.uyurgezer.net/stratejik-yonetim-kavramlari-vizyon-misyon-amac-hedef-nedir-t54689.html?s=29f5f8717edca8e2bbfecf27742477d1&>

Yılmaz, Y. (1989). *Sosyal Turizm ve Ülkemizdeki Boyutu*, Turizm Yıllığı 1987, T.C Kalkınma Bankası A.Ş. Yayını, Ankara.

Yükçü, S. (2000). Maliyet Düşürmede Sistemik Yaklaşımlar, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Yıl: 1, Sayı: 1, Ankara.

Yükçü, S. (1998). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, 3.Baskı, Kendi Yayını, İzmir.

Yüzbaşıoğlu, N. (2004). *İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları*, Erişim Tarihi: 15.03.2009, http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/makaleler/Nedim%20Y%C3%9CZBA%C5%9EIO%C4%9ELU/387-410.pdf

<http://www.kareenstitusu.org/makaleler.php?aid=19> Erişim Tarihi: 30.09.2009

<http://www.kareenstitusu.org/makaleler.php?aid=33> Erişim Tarihi: 30.09.2009

<http://www.imkb.gov.tr> Erişim Tarihi: 01.09.2009

<http://www.istikobi.com.tr/sektorler/turizm-s2/sektore-bakis/turizm-b2.aspx> Erişim Tarihi: 01.09.2009

<http://muhasebeturk.org/ecopedia/394-k/3050-karlilik-nedir-ne-demek-anlami-tanimi.html>
Erişim Tarihi: 03.09.2009

http://www.egitek.meb.gov.tr/aok/Aok_Kitaplar/Aio_Kitaplar/Turizm_7/1.pdf Erişim
Tarihi: 28.08.2009

<http://www.kulturturizm.gov.tr/TR/BelgeGoster.aspx?F6E1OF8892433CFF03077CA1048A18348020F3B0746F34B3> Erişim Tarihi: 28.08.2009

<http://www.tbb.gen.tr/turkce/turizm/golf/index.html>. Erişim Tarihi: 28.08.2009

<http://www.turizm.gov.tr/.../dosyagoster.aspx?...avveyabanhayatindaavturizmi>. Erişim
Tarihi: 28.08.2009

http://www.fatih.edu.tr/~enderboyar/Mamul_Yasam_UMS.htm Erişim Tarihi: 14.08.2009

http://www.alicoskun.net/07-08/09_305_Maliyet%20Muhasebesi.pdf Erişim Tarihi:
16.07.2009

<http://www.deulcom.com.tr> Erişim Tarihi: 15.03.2009

<http://www.kultur.gov.tr> Erişim Tarihi: 15.03.2009

<http://www.projeyonetimi.blogspot.com>; Erişim Tarihi: 15.03.2009

<http://www.tursab.org.tr> Erişim Tarihi: 15.03.2009

<http://www.webmuhasebe.com>; Erişim Tarihi: 15.03.2009

EKLER

Ek 1. : Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş. 2008-2007 Yılı Karşılaştırmalı

Bilançosu

NET TURİZM TİCARET VE SANAYİ A.Ş.

BİLANÇO (TL) (XI-29 KONSOLİDE)

		<i>Bağımsız Denetim'den</i>	
		<i>Geçmiş</i>	<i>Geçmiş</i>
	<i>Dipnot</i>	<i>31.12.2008</i>	<i>31.12.2007</i>
	<i>Referansları</i>		
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar		79.621.604	55.431.329
Nakit ve Nakit Benzerleri	6	7.544.718	6.347.917
Finansal Yatırımlar	7	499.374	0
Ticari Alacaklar	10	2.644.896	4.581.813
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	12	0	0
Diğer Alacaklar			
-İlişkili taraflardan alacaklar	11	29.647.063	17.064.519
-Diğer alacaklar	11	1.610.860	844.836
Stoklar	13	33.759.433	25.617.881
Canlı Varlıklar	14	0	0
Diğer Dönen Varlıklar	26	3.915.260	974.363
(Ara Toplam)		79.621.604	55.431.329
Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar	34	0	0
Duran Varlıklar		151.218.223	244.688.567
Ticari Alacaklar	10	0	0
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	12	0	0
Diğer Alacaklar	11	10.435	7.429
Finansal Yatırımlar	7	5.946.505	11.866.381
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	16	54.114.668	176.335.918
Canlı Varlıklar	14	0	0
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	17	30.473.187	31.040.091
Maddi Duran Varlıklar	18	43.535.594	17.405.546
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	19	66.182	20.618
Şerefiye	20	0	0
Ertelenmiş Vergi Varlığı	35	3.505.004	5.306.560
Diğer Duran Varlıklar	26	13.566.648	2.706.024
TOPLAM VARLIKLAR		230.839.827	300.119.896
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler		100.408.577	46.488.469
Finansal Boçlar	8	16.341.171	12.059.953
Diğer Finansal Yükümlülükler	9	0	0
Ticari Borçlar	10	6.088.929	1.918.782

Diğer Borçlar			
-İlişkili taraflara borçlar	11	73.788.237	25.994.357
-Diğer borçlar	11	2.007.447	2.539.733
Finans Sektörü Faal.den Borçlar	12	0	0
Devlet Teşvik ve Yardımları		0	0
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	35	0	1.839.847
Borç Karşılıkları	22	2.177.283	2.135.797
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	26	5.510	0
(Ara toplam)		100.408.577	46.488.469
Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülükler		0	0
Uzun Vadeli Yükümlülükler		10.071.431	6.566.887
Finansal Borçlar	8	6.521.714	4.245.521
Diğer Finansal Yükümlülükler	9	0	0
Ticari Borçlar	10	0	62.990
Diğer Borçlar	11	454	0
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	12	0	0
Devlet Teşvik ve Yardımları	21	0	0
Borç Karşılıkları	22	0	0
Kıdem Tazminatı Karşılığı	24	390.581	467.487
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	35	3.158.682	1.790.889
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	26	0	0
ÖZKAYNAKLAR		120.359.819	247.064.540
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar		56.233.154	145.025.975
Ödenmiş Sermaye	27	99.784.440	99.784.440
Sermaye Düzeltmesi Enflasyon Farkları	27	60.330.497	60.330.497
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)	27	(12.307.393)	(12.307.393)
Hisse Senedi İhraç Primleri	27	204.005	454.412
Değer Artış Fonları		0	0
Yabancı Para Çevrim Farkları		0	0
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	27	201.842	11.900.085
Geçmiş Yıllar Kar / (Zararları)	27	(594.287)	(65.873.878)
Net Dönem Karı/ (Zararı)		(91.385.950)	50.737.812
Azınlık Payları	27	64.126.665	102.038.565
TOPLAM KAYNAKLAR		230.839.827	300.119.896

Ek 2. : Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş. 2008-2007 Yılları

Karşılaştırmalı Gelir Tablosu

NET TURİZM TİCARET VE SANAYİ A.Ş.

GELİR TABLOSU (TL)
(XI-29 KONSOLİDE)

Bağımsız Denetim'den

Geçmiş

Geçmiş

	Dipnot Referansı	31.12.2008	31.12.2007
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER			
Satış Gelirleri	28	18.818.233	17.495.082
Satışların Maliyeti (-)	28	(12.040.432)	(15.374.731)
Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar (Zarar)		6.777.801	2.120.351
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Gelirler	28	0	0
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Giderler (-)	28	0	0
Finans Sektörü Faaliyetlerinden brüt kar (zarar)		0	0
BRÜT KAR/ZARAR		6.777.801	2.120.351
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	29	(4.115.853)	(1.653.475)
Genel Yönetim Giderleri (-)	29	(14.301.312)	(4.522.267)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	29	0	0
Diğer Faaliyet Gelirleri	31	23.974.118	5.196.480
Diğer Faaliyet Giderleri (-)	31	(7.525.801)	(174.200)
FAALİYET KARI/ZARARI		4.808.953	966.889
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kar/Zararlarındaki Paylar	16	(6.820.218)	(514.616)
(Esas Faaliyet Dışı) Finansal Gelirler	32	13.821.593	86.176.663
(Esas Faaliyet Dışı) Finansal Giderler (-)	33	(133.732.381)	(10.670.445)
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/ZARARI		(121.922.053)	75.958.491
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir/Gideri		(3.169.350)	(1.514.777)
- Dönem Vergi Gelir/Gideri	35	0	(2.228.393)
- Ertelenmiş Vergi Gelir/Gideri	35	(3.169.350)	713.616
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI		(125.091.403)	74.443.714
DURDURULAN FAALİYETLER	34	0	0
Durdurulan Faaliyetler Vergi Sonrası Dönem Karı/Zararı		(125.091.403)	74.443.714
DÖNEM KARI/ZARARI		(125.091.403)	74.443.714
Dönem Kar/Zararının Dağılımı			
Azınlık Payları	27	(33.705.427)	23.705.902
Ana Ortaklık Payları		(91.385.950)	50.737.812
Hisse Başına Kazanç	36	(0,916)	0,508

Ek 3. : Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş. 2007-2006 Yılları

Karşılaştırmalı Bilançosu

NET TURİZM TİCARET VE SANAYİ A.Ş.

BİLANÇO (YTL)

(SERİ:XI, NO:25 - KONSOLİDE)

Bağımsız Denetim'den

Geçmiş

Geçmiş

	Dipnot Referansları	31.12.2007	31.12.2006
VARLIKLAR			
Cari / Dönen Varlıklar		55.819.875	83.548.131
Hazır Değerler	4	1.027.256	4.651.219
Menkul Kıymetler (net)	5	5.320.661	0
Ticari Alacaklar (net)	7	4.581.965	6.229.671
Finansal Kiralama Alacakları (net)	8	0	0
İlişkili Taraflardan Alacaklar (net)	9	17.064.519	37.796.665
Diğer Alacaklar (net)	10	844.684	3.243.452
Canlı Varlıklar (net)	11	0	0
Stoklar (net)	12	25.810.064	31.201.181
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar (net)	13	0	0
Ertelenen Vergi Varlıkları	14	0	0
Diğer Cari/Dönen Varlıklar	15	1.170.726	425.943
Cari Olmayan / Duran Varlıklar		244.688.567	164.738.369
Ticari Alacaklar (net)	7	7.429	3.049
Finansal Kiralama Alacakları (net)	8	0	0
İlişkili Taraflardan Alacaklar (net)	9	0	0
Diğer Alacaklar (net)	10	0	0
Finansal Varlıklar (net)	16	188.202.299	103.837.425
Pozitif/Negatif Şerefiye (net)	17	0	0
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (net)	18	8.468.818	18.794.854
Maddi Varlıklar (net)	19	42.682.783	36.440.328
Maddi Olmayan Varlıklar (net)	20	20.618	21.010
Ertelenen Vergi Varlıkları	14	5.306.560	5.621.534
Diğer Cari Olmayan/Duran Varlıklar	15	60	20.169
TOPLAM VARLIKLAR		300.508.442	248.286.500
YÜKÜMLÜLÜKLER			
Kısa Vadeli Yükümlülükler		46.877.021	45.786.530
Finansal Borçlar (net)	6	7.338.860	6.377.619
Uzun Vadeli Finansal Borçların Kısa Vadeli Kısımları (net)	6	4.721.093	20.324.201
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (net)	8	0	0
Diğer Finansal Yükümlülükler (net)	6	0	0
Ticari Borçlar (net)	7	1.919.131	1.719.137
İlişkili Taraflara Borçlar (net)	9	25.994.357	12.877.918
Alınan Avanslar	21	2.404.699	1.214.874
Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri (net)	13	0	0

Borç Karşılıkları	23	4.364.190	330.949
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	14	0	0
Diğer Yükümlülükler (net)	15	134.691	2.941.832
Uzun Vadeli Yükümlülükler		6.566.896	70.767.867
Finansal Borçlar (net)	6	4.245.521	67.575.418
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (net)	8	0	0
Diğer Finansal Yükümlülükler (net)	6	0	0
Ticari Borçlar (net)	7	62.990	0
İlişkili Taraflara Borçlar (net)	9	0	0
Alınan Avanslar	21	0	0
Borç Karşılıkları	23	467.487	372.962
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	14	1.790.898	2.819.487
Diğer Yükümlülükler (net)		0	0
ANA ORTAKLIK DIŞI PAYLAR	24	102.038.565	77.997.979
ÖZSERMAYE		145.025.960	53.734.124
Sermaye	25	99.784.440	49.892.220
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi	25	(7.670.030)	(2.660.015)
Sermaye Yedekleri	26	83.386.758	84.944.152
Hisse Senetleri İhraç Primleri		264.804	14.397
Hisse Senedi İptal Karları		0	0
Yeniden Değerleme Fonu		0	0
Finansal Varlıklar Değer Artış Fonu		0	0
Öz Sermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları		83.121.954	84.929.755
Kar Yedekleri	27	2.809.050	2.531.116
Yasal Yedekler		593.804	593.156
Statü Yedekleri		0	0
Olağanüstü Yedekler		2.215.088	1.937.887
Özel Yedekler		158	73
Sermayeye Eklenecek İştirak Hisseleri ve Gayrimenkul Satış Kazançları		0	0
Yabancı Para Çevrim Farkları		0	0
Net Dönem Karı/Zararı		50.737.805	(16.141.121)
Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	28	(84.022.063)	(64.832.228)
TOPLAM ÖZ SERMAYE VE YÜKÜMLÜLÜKLER		300.508.442	248.286.500

Ekli notlar bu tabloların ayrılmaz parçasıdır.

Ek 4. : Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş. 2007-2006 Yılları

Karşılaştırmalı Gelir Tablosu

NET TURİZM TİCARET VE SANAYİ A.Ş.

GELİR TABLOSU (YTL)
(SERİ:Xİ, NO:25 - KONSOLİDE)

Bağımsız Denetim'den

Geçmiş

Geçmiş

	Dipnot Referansları	31.12.2007	31.12.2006
ESAS FAALİYET GELİRLERİ			
Satış Gelirleri (net)	36,1	18.595.375	39.284.197
Satışların Maliyeti (-)	36,2	(15.288.941)	(23.824.882)
Hizmet Gelirleri (net)		0	0
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler / faiz+temettü+kira (net)		0	0
BRÜT ESAS FAALİYET KARI/ZARARI	36	3.306.434	15.459.315
Faaliyet Giderleri (-)	37	(6.309.292)	(5.941.253)
NET ESAS FAALİYET KARI/ZARARI		(3.002.858)	9.518.062
Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar	38,1	90.257.064	66.893.479
Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)	38,2	(3.623.246)	(75.215.187)
Finansman Giderleri (-)	39	(7.672.476)	(18.260.174)
FAALİYET KARI/ZARARI		75.958.484	(17.063.820)
Net Parasal Pozisyon Kar/Zararı	40	0	0
ANA ORTAKLIK DIŞI KAR/ZARAR		(23.705.902)	(3.331.371)
VERGİ ÖNCESİ KAR/ZARAR		52.252.582	(20.395.191)
Vergiler	14,41	(1.514.777)	4.254.070
NET DÖNEM KARI/ZARARI		50.737.805	(16.141.121)
HİSSE BAŞINA KAZANÇ	42	0,508	(0,324)

Ekli notlar bu tabloların ayrılmaz parçasıdır.

Ek 5. : Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş. 2006-2005 Yılları

Karşılaştırmalı Bilançosu

NET TURİZM TİCARET VE SANAYİ A.Ş.

		<i>Bağımsız Denetim'den</i>	
		<i>Geçmiş</i>	<i>Geçmiş</i>
	Dipnot Referansları	31.12.2006	31.12.2005
BİLANÇO (YTL)			
VARLIKLAR			
Cari / Dönen Varlıklar		83.548.131	70.772.894
Hazır Değerler	4	4.651.219	590.362
Menkul Kıymetler (net)	5	0	4.188
Ticari Alacaklar (net)	7	6.229.671	6.075.844
Finansal Kiralama Alacakları (net)	8	0	0
İlişkili Taraflardan Alacaklar (net)	9	37.796.665	16.543.218
Diğer Alacaklar (net)	10	3.243.452	58.739
Canlı Varlıklar (net)	11	0	0
Stoklar (net)	12	31.201.181	47.301.620
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar (net)	13	0	0
Ertelenen Vergi Varlıkları	14	0	0
Diğer Cari/Dönen Varlıklar	15	425.943	198.923
Cari Olmayan / Duran Varlıklar		164.738.369	175.244.122
Ticari Alacaklar (net)	7	3.049	2.131
Finansal Kiralama Alacakları (net)	8	0	0
İlişkili Taraflardan Alacaklar (net)	9	0	0
Diğer Alacaklar (net)	10	0	0
Finansal Varlıklar (net)	16	103.837.425	83.861.347
Pozitif/Negatif Şerefiye (net)	17	0	0
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (net)	18	18.794.854	47.571.866
Maddi Varlıklar (net)	19	36.440.328	33.646.243
Maddi Olmayan Varlıklar (net)	20	21.010	21.796
Ertelenen Vergi Varlıkları	14	5.621.534	10.140.739
Diğer Cari Olmayan/Duran Varlıklar	15	20.169	0
TOPLAM VARLIKLAR		248.286.500	246.017.016
YÜKÜMLÜLÜKLER			
Kısa Vadeli Yükümlülükler		45.786.530	38.318.748
Finansal Boçlar (net)	6	6.377.619	3.623.003
Uzun Vadeli Finansal Borçların Kısa Vadeli Kısımları (net)	6	20.324.201	12.783.821
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (net)	8	0	0
Diğer Finansal Yükümlülükler (net)	6	0	0
Ticari Borçlar (net)	7	1.719.137	1.218.453
İlişkili Taraflara Borçlar (net)	9	12.877.918	18.685.098
Alınan Avanslar	21	1.214.874	1.600.110
Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri (net)	13	0	0
Borç Karşılıkları	23	330.949	126.468
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	14	0	0

Diğer Yükümlülükler (net)	15	2.941.832	281.795
Uzun Vadeli Yükümlülükler		70.767.867	85.949.768
Finansal Borçlar (net)	6	67.575.418	74.069.036
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (net)	8	0	0
Diğer Finansal Yükümlülükler (net)	6	0	0
Ticari Borçlar (net)	7	0	0
İlişkili Taraflara Borçlar (net)	9	0	0
Alınan Avanslar	21	0	0
Borç Karşılıkları	23	372.962	287.970
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	14	2.819.487	11.592.762
Diğer Yükümlülükler (net)		0	0
ANA ORTAKLIK DIŞI PAYLAR	24	77.997.979	66.199.617
ÖZSERMAYE		53.734.124	55.548.883
Sermaye	25	49.892.220	49.892.220
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi	25	(2.660.015)	(2.480.015)
Sermaye Yedekleri	26	84.944.152	85.169.262
Hisse Senetleri İhraç Primleri		14.397	14.397
Hisse Senedi İptal Karları		0	0
Yeniden Değerleme Fonu		0	0
Finansal Varlıklar Değer Artış Fonu		0	0
Öz Sermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları		84.929.755	85.154.865
Kar Yedekleri	27	2.531.116	2.534.148
Yasal Yedekler		593.156	593.350
Statü Yedekleri		0	0
Olağanüstü Yedekler		1.937.887	1.940.698
Özel Yedekler		73	100
Sermayeye Eklenecek İştirak Hisseleri ve Gayrimenkul Satış Kazançları		0	0
Yabancı Para Çevrim Farkları		0	0
Net Dönem Karı/Zararı		(16.141.121)	4.460.741
Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	28	(64.832.228)	(84.027.473)
TOPLAM ÖZ SERMAYE VE YÜKÜMLÜLÜKLER		248.286.500	246.017.016

Ek 6. : Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş. 2006-2005 Yılları

Karşılaştırmalı Gelir Tablosu

NET TURİZM TİCARET VE SANAYİ A.Ş.

GELİR TABLOSU (YTL)	Dipnot Referansları	<i>Bağımsız Denetim'den</i>	
		<i>Geçmiş</i>	<i>Geçmiş</i>
		31.12.2006	31.12.2005
ESAS FAALİYET GELİRLERİ			
Satış Gelirleri (net)	36,1	39.284.197	15.513.321
Satışların Maliyeti (-)	36,2	(23.824.882)	(10.228.911)
Hizmet Gelirleri (net)		0	0
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler / faiz+temettü+kira (net)		0	0
BRÜT ESAS FAALİYET KARI/ZARARI	36	15.459.315	5.284.410
Faaliyet Giderleri (-)	37	(5.941.253)	(6.551.710)
NET ESAS FAALİYET KARI/ZARARI		9.518.062	(1.267.300)
Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar	38,1	66.893.479	29.634.003
Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)	38,2	(75.215.187)	(6.772.082)
Finansman Giderleri (-)	39	(18.260.174)	(6.750.490)
FAALİYET KARI/ZARARI		(17.063.820)	14.844.131
Net Parasal Pozisyon Kar/Zararı	40	0	0
ANA ORTAKLIK DIŞI KAR/ZARAR		(3.331.371)	(6.035.326)
VERGİ ÖNCESİ KAR/ZARAR		(20.395.191)	8.808.805
Vergiler	14,41	4.254.070	(4.348.064)
NET DÖNEM KARI/ZARARI		(16.141.121)	4.460.741
HİSSE BAŞINA KAZANÇ	42	(0,324)	0,089

Ek 7. : Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş. 2005-2004 Yılları

Karşılaştırmalı Bilançosu

NET TURİZM TİCARET VE SANAYİ A.Ş.

		<i>Bağımsız Denetim'den</i>	
		Geçmiş	Geçmiş
		31.12.2005	31.12.2004
BİLANÇO (YTL)	Dipnot Referansları		
VARLIKLAR			
Cari / Dönen Varlıklar		70.772.894	67.054.378
Hazır Değerler	4	590.362	397.472
Menkul Kıymetler (net)	5	4.188	65.984
Ticari Alacaklar (net)	7	6.075.844	8.042.987
Finansal Kiralama Alacakları (net)	8	0	0
İlişkili Taraflardan Alacaklar (net)	9	16.543.218	12.903.739
Diğer Alacaklar (net)	10	58.739	155.790
Canlı Varlıklar (net)	11	0	0
Stoklar (net)	12	47.301.620	45.316.039
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar (net)	13	0	0
Ertelenen Vergi Varlıkları	14	0	0
Diğer Cari/Dönen Varlıklar	15	198.923	172.367
Cari Olmayan / Duran Varlıklar		175.244.122	162.855.998
Ticari Alacaklar (net)	7	2.131	3.747
Finansal Kiralama Alacakları (net)	8	0	0
İlişkili Taraflardan Alacaklar (net)	9	0	0
Diğer Alacaklar (net)	10	0	0
Finansal Varlıklar (net)	16	83.861.347	80.558.919
Pozitif/Negatif Şerefiye (net)	17	0	0
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (net)	18	47.571.866	47.571.866
Maddi Varlıklar (net)	19	33.646.243	34.698.196
Maddi Olmayan Varlıklar (net)	20	21.796	23.270
Ertelenen Vergi Varlıkları	14	10.140.739	0
Diğer Cari Olmayan/Duran Varlıklar	15	0	0
TOPLAM VARLIKLAR		246.017.016	229.910.376
YÜKÜMLÜLÜKLER			
Kısa Vadeli Yükümlülükler		38.318.748	27.275.476
Finansal Boçlar (net)	6	3.623.003	5.518.472
Uzun Vadeli Finansal Borçların Kısa Vadeli Kısımları (net)	6	12.783.821	183.993
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (net)	8	0	0
Diğer Finansal Yükümlülükler (net)	6	0	0
Ticari Borçlar (net)	7	1.218.453	3.051.746
İlişkili Taraflara Borçlar (net)	9	18.685.098	16.452.966
Alınan Avanslar	21	1.600.110	1.687.275
Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri (net)	13	0	0
Borç Karşılıkları	23	126.468	124.110
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	14	0	0

Diğer Yükümlülükler (net)	15	281.795	256.914
Uzun Vadeli Yükümlülükler		85.949.768	88.728.687
Finansal Borçlar (net)	6	74.069.036	88.274.990
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (net)	8	0	0
Diğer Finansal Yükümlülükler (net)	6	0	0
Ticari Borçlar (net)	7	0	0
İlişkili Taraflara Borçlar (net)	9	0	0
Alınan Avanslar	21	0	0
Borç Karşılıkları	23	287.970	453.697
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	14	11.592.762	0
Diğer Yükümlülükler (net)		0	0
ANA ORTAKLIK DIŞI PAYLAR	24	66.199.617	55.227.177
ÖZSERMAYE		55.548.883	58.679.036
Sermaye	25	49.892.220	24.822.000
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi	25	(2.480.015)	0
Sermaye Yedekleri	26	85.169.262	113.027.020
Hisse Senetleri İhraç Primleri		14.397	14.397
Hiss Senedi İptal Karları		0	0
Yeniden Değerleme Fonu		0	0
Finansal Varlıklar Değer Artış Fonu		0	0
Öz Sermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları		85.154.865	113.012.623
Kar Yedekleri	27	2.534.148	2.534.148
Yasal Yedekler		593.350	593.350
Statü Yedekleri		0	0
Olağanüstü Yedekler		1.940.698	1.940.698
Özel Yedekler		100	100
Sermayeye Eklenecek İştirak Hisseleri ve Gayrimenkul Satış Kazançları		0	0
Yabancı Para Çevrim Farkları		0	0
Net Dönem Karı/Zararı		4.460.741	39.271.926
Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	28	(84.027.473)	(120.976.058)
TOPLAM ÖZ SERMAYE VE YÜKÜMLÜLÜKLER		246.017.016	229.910.376

Ek 8. : Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş. 2005-2004 Yılları

Karşılaştırmalı Gelir Tablosu

NET TURİZM TİCARET VE SANAYİ A.Ş.

GELİR TABLOSU (YTL)	Dipnot Referansları	Bağımsız Denetim'den	Geçmiş
		Geçmiş 31.12.2005	Geçmiş 31.12.2004
ESAS FAALİYET GELİRLERİ		0	0
Satış Gelirleri (net)	36,1	15.513.321	0
Satışların Maliyeti (-)	36,2	(10.228.911)	0
Hizmet Gelirleri (net)		0	0
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler / faiz+temettü+kira (net)		0	0
BRÜT ESAS FAALİYET KARI/ZARARI		5.284.410	0
Faaliyet Giderleri (-)	37	(6.551.710)	0
NET ESAS FAALİYET KARI/ZARARI		(1.267.300)	0
Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar	38,1	29.634.003	0
Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)	38,2	(6.772.082)	0
Finansman Giderleri (-)	39	(6.750.490)	0
FAALİYET KARI/ZARARI		14.844.131	0
Net Parasal Pozisyon Kar/Zararı	40	0	0
ANA ORTAKLIK DIŞI KAR/ZARAR		(6.035.326)	0
VERGİ ÖNCESİ KAR/ZARAR		8.808.805	0
Vergiler	41	(4.348.064)	0
NET DÖNEM KARI/ZARARI		4.460.741	0
HİSSE BAŞINA KAZANÇ	42	0,089	0

Ek 9. : Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş. 2004-2003 Yılları

Karşılaştırmalı Bilançosu

NET TURİZM TİCARET VE SANAYİ A.Ş.

(Tutarlar YTL olarak 31.12.2004 tarihindeki alım gücü ile ifade edilmiştir)

*Enflasyona Göre Düzeltilmiş Konsolide
(Seri XI No:20 ve 21)
Bağımsız Denetim'den*

GENEL KURUL'A SUNULACAK

AYRINTILI BİLANÇO (YTL)

	Geçmiş 31.12.2004	Geçmiş 31.12.2003
I. DÖNEN VARLIKLAR	67.009.323	90.468.305
A. Hazır Değerler	397.474	544.580
1. Kasa	207.811	250.478
2. Bankalar	180.214	292.049
3. Diğer Hazır Değerler	9.449	2.053
B. Menkul Kıymetler	65.984	241.136
1. Hisse Senetleri	3	393.192
2. Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları	0	0
3. Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları	65.981	686
4. Diğer Menkul Kıymetler	0	0
5. Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karş.(-)	0	(152.742)
C. Kısa Vadeli Ticari Alacaklar	8.042.987	27.816.284
1. Alıcılar	3.346.097	23.805.043
2. Alacak Senetleri	41.353	86.416
3. Verilen Depozito ve Teminatlar	724	454
4. Diğer Kısa Vadeli Ticari Alacaklar	5.496.411	4.079.781
5. Alacak Reeskontu (-)	(2.235)	(155.410)
6. Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	(839.363)	0
D. Diğer Kısa Vadeli Alacaklar	13.040.947	21.273.049
1. Ortaklardan Alacaklar	336.521	30.013
2. İştiraklerden Alacaklar	0	0
3. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	0	0
4. Kısa Vadeli Diğer Alacaklar	12.773.497	21.243.036
5. Alacak Reeskontu (-)	0	0
6. Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	(69.071)	0
E. Stoklar	45.316.039	40.412.809
1. İlk Madde ve Malzeme	3.198.006	908.563
2. Yarı Mamüller	0	0
3. Ara Mamüller	0	0
4. Mamüller	0	0
5. Emtia	28.324.523	36.469.451
6. Diğer Stoklar	35.602	0
7. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	0	0
8. Verilen Sipariş Avansları	13.757.908	3.034.795
F. Diğer Dönen Varlıklar	145.892	180.447
II. DURAN VARLIKLAR	162.882.474	125.268.549
A. Uzun Vadeli Ticari Alacaklar	3.747	3.086
1. Alıcılar	0	0
2. Alacak Senetleri	0	0
3. Verilen Depozito ve Teminatlar	3.747	3.086
4. Diğer Uzun Vadeli Ticari Alacaklar	0	0
5. Alacak Reeskontu (-)	0	0
6. Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	0	0

B. Diğer Uzun Vadeli Alacaklar	0	0
1. Ortaklardan Alacaklar	0	0
2. İştiraklerden Alacaklar	0	0
3. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	0	0
4. Uzun Vadeli Diğer Alacaklar	0	0
5. Alacak Reeskontu (-)	0	0
6. Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	0	0
C. Finansal Duran Varlıklar	80.558.919	33.756.137
1. Bağlı Menkul Kıymetler	59.047.608	70.017.635
2. Bağlı Menkul Kıy.Değ.Düş.Karşılığı (-)	(42.909.133)	(42.751.444)
3. İştirakler	64.420.444	6.489.946
4. İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)	0	0
5. İştirakler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	0	0
6. Bağlı Ortaklıklar	0	11.426
7. Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri (-)	0	0
8. Bağlı Ortaklıklar Değer Düşüklüğü Karş. (-)	0	(11.426)
9. Diğer Finansal Duran Varlıklar	0	0
D. Maddi Duran Varlıklar	82.270.062	91.467.339
1. Arazi ve Arsalar	47.863.140	55.726.168
2. Yerüstü ve Yeraltı Düzenleri	438.122	429.696
3. Binalar	40.299.477	41.398.477
4. Makine, Tesis ve Cihazlar	4.267.890	3.877.153
5. Taşıt Araç ve Gereçleri	3.457.099	679.798
6. Döşeme ve Demirbaşlar	5.682.061	7.366.945
7. Diğer Maddi Duran Varlıklar	8.971.270	8.927.676
8. Birikmiş Amortismanlar (-)	(28.722.418)	(26.938.574)
9. Yapılmakta Olan Yatırımlar	0	0
10. Verilen Sipariş Avansları	13.421	0
E. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	23.270	34.729
1. Kuruluş ve Teşkilatlanma Giderleri	0	0
2. Haklar	23.270	34.729
3. Şerefiye	0	0
4. Araştırma ve Geliştirme Giderleri	0	0
5. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	0	0
6. Verilen Avanslar	0	0
F. Diğer Duran Varlıklar	26.476	7.258
AKTİF TOPLAMI	229.891.797	215.736.854

NET TURİZM TİCARET VE SANAYİ A.Ş.

(Tutarlar YTL olarak 31.12.2004 tarihinde alım gücü ile ifade edilmiştir)

Enflasyona Göre Düzeltilmiş Konsolide
(Seri XI No:20 ve 21)
Bağımsız Denetim'den

GENEL KURUL'A SUNULACAK**AYRINTILI BİLANÇO (YTL)**

	Geçmiş 31.12.2004	Geçmiş 31.12.2003
I. KISA VADELİ BORÇLAR	27.256.894	13.162.521
A. Finansal Borçlar	5.702.465	26.219
1. Banka Kredileri	(1.179)	0
2. Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri	5.703.644	26.219
3. Tahvil Anapara Taksitleri ve Faizleri	0	0
4. Çıkarılmış Bonolar ve Senetler	0	0
5. Diğer Finansal Borçlar	0	0
B. Ticari Borçlar	3.051.746	4.631.990
1. Satıcılar	1.934.443	2.276.979
2. Borç Senetleri	508.083	1.686.328
3. Alınan Depozito ve Teminatlar	405	479
4. Diğer Ticari Borçlar	639.588	699.038
5. Borç Reeskontu (-)	(30.773)	(30.834)
C. Diğer Kısa Vadeli Borçlar	16.703.061	6.357.504
1. Ortaklara Borçlar	16.428.544	2.119.791
2. İştiraklere Borçlar	0	0
3. Bağlı Ortaklıklara Borçlar	0	0
4. Ödenecek Giderler	0	0
5. Ödenecek Vergi, Harç ve Diğer Kesintiler	123.309	109.104
6. Ertelenen ve Taksite Bağlanan Devlet Alacakları	73.507	4.115.136
7. Kısa Vadeli Diğer Borçlar	77.701	13.473

8. Borç Reeskontu (-)	0	0
D. Alınan Sipariş Avansları	1.668.693	2.074.547
E. Borç ve Gider Karşılıkları	130.929	72.261
1. Vergi Karşılıkları	0	0
2. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	130.929	72.261
II. UZUN VADELİ BORÇLAR	88.728.687	142.947.278
A. Finansal Borçlar	88.274.990	142.532.874
1. Banka Kredileri	88.274.990	142.532.874
2. Çıkarılmış Tahviller	0	0
3. Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	0	0
4. Diğer Finansal Borçlar	0	0
B. Ticari Borçlar	0	0
1. Satıcılar	0	0
2. Borç Senetleri	0	0
3. Alınan Depozito ve Teminatlar	0	0
4. Diğer Ticari Borçlar	0	0
5. Borç Reeskontu (-)	0	0
C. Diğer Uzun Vadeli Borçlar	0	0
1. Ortaklara Borçlar	0	0
2. İştiraklere Borçlar	0	0
3. Bağlı Ortaklıklara Borçlar	0	0
4. Ertelenen ve Taksite Bağlanan Devlet Alacakları	0	0
5. Uzun Vadeli Diğer Borçlar	0	0
6. Borç Reeskontu (-)	0	0
D. Alınan Sipariş Avansları	0	0
E. Borç ve Gider Karşılıkları	453.697	414.404
1. Kıdem Tazminatı Karşılıkları	453.697	414.404
2. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	0	0
III. ANA ORTAKLIK DIŞI ÖZSERMAYE	55.227.177	14.922.257
A. Ana Ortaklık Dışı Özsermaye	55.227.177	14.922.257
IV. ÖZ SERMAYE	58.679.039	44.704.798
A. Sermaye	24.822.000	24.822.000
B. Sermaye Taahhütleri (-)	0	0
C. Emisyon Primi	14.397	0
D. Yeniden Değerleme Değer Artışı	0	0
1. Duran Varlıklardaki Değer Artışı	0	0
2. İştiraklerdeki Değer Artışı	0	0
3. Borsa'da Oluşan Değer Artışı	0	0
E. Yedekler	2.534.148	2.416.521
1. Yasal Yedekler	593.350	575.199
2. Statü Yedekleri	0	0
3. Özel Yedekler	100	693
4. Olağanüstü Yedek	1.940.698	1.840.629
5. Maliyet Artış Fonu	0	0
6. Serm.Eklenecek İşt.His.ve Gayr.Satış Kazançları	0	0
7. Geçmiş Yıl Karı	0	0
F. Net Dönem Karı	39.271.926	0
G. Dönem Zararı (-)	0	(1.838.692)
H. Geçmiş Yıllar Zararları (-)	(120.976.055)	(93.055.168)
I. Özsermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları	113.012.623	112.360.137
J. Çevrim Farkları	0	0
PASİF TOPLAMI	229.891.797	215.736.854

Ek 10. : Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş. 2004-2003 Yılları

Karşılaştırmalı Gelir Tablosu

NET TURİZM TİCARET VE SANAYİ A.Ş.

(Tutarlar YTL olarak 31.12.2004 tarihindeki alım gücü ile ifade edilmiştir)

*Enflasyona Göre Düzeltilmiş Konsolide
(Seri XI No:20 ve 21)
Bağımsız Denetim'den*

GENEL KURUL'A SUNULACAK

AYRINTILI KONSOLİDE GELİR TABLOSU (YTL)

	Geçmiş 31.12.2004	Geçmiş 31.12.2003
A. Brüt Satışlar	12.214.979	11.307.360
1. Yurtiçi Satışlar	10.978.014	9.294.724
2. Yurtdışı Satışlar	1.236.965	1.985.749
3. Diğer Satışlar	0	26.887
B. Satışlardan İndirimler (-)	(193.057)	(178.287)
1. Satıştan İadeler (-)	(24.782)	(87.012)
2. Satış İskontoları (-)	(168.275)	(91.275)
3. Diğer İndirimler (-)	0	0
C. Net Satışlar	12.021.922	11.129.073
D. Satışların Maliyeti (-)	(11.030.360)	(10.657.693)
BRÜT SATIŞ KARI (ZARARI)	991.562	471.380
E. Faaliyet Giderleri (-)	(7.904.331)	(5.708.346)
1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0	0
2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(1.069.275)	(2.105.430)
3. Genel Yönetim Giderleri (-)	(6.835.056)	(3.602.916)
ESAS FAALİYET KARI (ZARARI)	(6.912.769)	(5.236.966)
F. Diğer Faaliyetlerden Gelirler ve Karlar	23.566.407	4.000.457
1. İştiraklerden Temettü Gelirleri	25.481	0
2. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	0	0
3. Faiz ve Diğer Temettü Gelirleri	254.887	2.417.447
4. Faaliyetle İlgili Diğer Gelirler ve Karlar	23.286.039	1.583.010
G. Diğer Faaliyetlerden Giderler ve Zararlar (-)	(33.655.955)	(19.223.101)
H. Finansman Giderleri (-)	(7.673.811)	(2.471.326)
1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(1.077.923)	(2.471.326)
2. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(6.595.888)	0
FAALİYET KARI (ZARARI)	(24.676.128)	(22.930.936)
I. Olağanüstü Gelirler ve Karlar	107.592.010	3.000.482
1. Konusu Kalmayan Karşılıklar	1.785.459	2.381.901
2. Önceki Dönem Gelir ve Karları	33.176.324	0
3. Diğer Olağanüstü Gelirler ve Karlar	72.630.227	618.581
J. Olağanüstü Giderler ve Zararlar (-)	(42.258.159)	(11.702.759)
1. Çalışmayan Kısım Giderleri ve Zararları (-)	0	0
2. Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	(10.030.282)	(6.042.510)
3. Diğer Olağanüstü Giderler ve Zararlar (-)	(32.227.877)	(5.660.249)
K. Net parasal pozisyon karı/(zararı)	(6.408.029)	26.698.081
DÖNEM KARI (ZARARI)	34.249.694	(4.935.132)

L. Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlölükler (-)	0	0
M. Ana Ortaklık Dışı Kar / (Zarar)	5.022.232	3.096.440
NET KONSOLİDE DÖNEM KARI / (ZARARI)	39.271.926	(1.838.692)