

**T.C.**  
**İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**TURİZM İŞLETMECİLİĞİ ANABİLİM DALI**

**DOKTORA TEZİ**

**GELİR YÖNETİMİ İLE STRATEJİK YÖNETİM**  
**MUHASEBESİ UYGULAMALARININ**  
**ENTEGRASYONU: OTEL İŞLETMELERİNE**  
**YÖNELİK BİR MODEL ÖNERİSİ VE BİR**  
**UYGULAMA**

**MEHMET ALTUĞ ŞAHİN**

**2502120338**

**TEZ DANIŞMANI**

**PROF. DR. MEHMET ERKAN**

**İSTANBUL, 2019**



T.C.  
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



DOKTORA  
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : MEHMET ALTUĞ ŞAHİN Numarası : 2502120338  
Anabilim Dalı / Anasanat Dalı / Programı : TURİZM İŞLETMECİLİĞİ Danışmanı : PROF. DR. MEHMET ERKAN  
Tez Savunma Tarihi : 24.06.2019 Saati : 11.00  
Tez Başlığı : GELİR YÖNETİMİ İLE STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARININ ENTEGRASYONU: OTEL İŞLETMELERİNE YÖNELİK BİR MODEL ÖNERİSİ VE BİR UYGULAMA

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 50. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜNE OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. MEHMET ERKAN		Kabul
2- PROF. DR. FÜSUN İSTANBULLU DİNÇER		Kabul
3- PROF. DR. İSMAİL KIZILIRMAK		Kabul
4- PROF. DR. DERMAN KÜÇÜKALTAN		Kabul
5- PROF. DR. OĞUZHAN AYDEMİR		KABUL

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. HALUK TANRIVERDİ		
2- DOÇ. DR. EMRAH ÖZKUL		

**Bu alışma İstanbul Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri  
Koordinasyon Birimi tarafından desteklenmiştir.**

**Proje numarası: 55304**

## ÖZ

# GELİR YÖNETİMİ İLE STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARININ ENTEGRASYONU: OTEL İŞLETMELERİNE YÖNELİK BİR MODEL ÖNERİSİ VE BİR UYGULAMA

MEHMET ALTUĞ ŞAHİN

Tez çalışmasının amacı, otel işletmelerinde kârlılığın maksimize edilmesi için farklı operasyonlar yürüten Gelir Yönetimi ile Stratejik Yönetim Muhasebesi uygulamalarının entegre edildiği bir model önerisinin geliştirilmesidir. Önerilen bu model bir otel işletmesinde uygulanarak, sonuçları değerlendirilmekte ve etkileri ortaya konulmaktadır.

Çalışma dört bölümden oluşacak şekilde tasarlanmıştır. Birinci bölümde gelir odaklı bir yaklaşımla kârlılıkta olumlu sonuçların elde edilmesini hedefleyen Gelir Yönetimi ile ilgili literatür incelenmiştir. İkinci bölümde maliyet etkinliği sağlanarak, kârlılıkta iyileştirmeler sağlamayı amaçlayan Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Müşteri Kârlılık Analizi'ne ait literatür incelenmiştir. Üçüncü bölümde otel işletmelerinde kârlılık maksimizasyonu sağlanması adına, Gelir Yönetimi ile Stratejik Yönetim Muhasebesi uygulamalarının entegrasyonuna yönelik bir model önerisi geliştirilmiştir. Dördüncü bölümde ise önerilen modelin bir otel işletmesinde uygulaması gerçekleştirilmiş ve sonuçları aktarılmıştır.

Çalışmada hem nicel hem de nitel araştırma yöntemlerinden faydalanılmıştır. Örnek olay analizi nitel yöntem olarak benimsenmiş olup; nicel analizler için regresyon analizi yöntemlerine başvurulmuştur. Araştırma sonucunda gerçekleşen durum ile önerilen modelin karşılaştırmalı analizleri sağlanmıştır. Otel işletmesi kârlılık parametresinde sağlanan olumlu yöndeki gelişim, önerilen modelin aşamaları dikkate alınarak aktarılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Gelir Yönetimi, Stratejik Yönetim Muhasebesi, Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Müşteri Kârlılık Analizi

## ABSTRACT

# INTEGRATION OF REVENUE MANAGEMENT AND STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING APPLICATIONS: A MODEL PROPOSAL FOR HOTEL BUSINESSES AND AN IMPLEMENTATION

MEHMET ALTUĞ ŞAHİN

The aim of the dissertation is to develop a model proposal that integrates Revenue Management and Strategic Management Accounting applications that carry out different operations to maximize profitability in hotel businesses. The proposed model is implemented in a hotel business to evaluate the results and to reveal its effects.

The study is designed in four parts. In the first part, the literature on Revenue Management, which aims to achieve positive results in profitability with an income-oriented approach, is examined. In the second part, the literature on Activity Based Costing, Time-Driven Activity Based Costing and Customer Profitability Analysis, which are Strategic Management Accounting methods aiming to provide cost effectiveness and to improve profitability, is examined. In the third section, a model proposal has been developed for the integration of Revenue Management and Strategic Management Accounting applications in order to maximize profitability in hotel businesses. In the fourth section, the proposed model is implemented in a hotel business and the results are presented.

Both quantitative and qualitative research methods are being used in this study. The case study is adopted as a qualitative method; while regression analysis methods are used for quantitative analysis. As a result of the research, comparative analysis of the actual situation and the proposed model is provided. The positive development achieved in the hotel business profitability parameter is explained based on the stages of the proposed model.

**Keywords:** Revenue Management, Strategic Management Accounting, Time-Driven Activity Based Costing, Customer Profitability Analysis

**This study was funded by Scientific Research Projects Coordination Unit of Istanbul University. Project number: 55304**

## ÖNSÖZ

Günümüzde otel işletmeleri rekabet avantajı elde edecek stratejiler belirleyerek, kârlılıklarını maksimize etmeyi amaçlamaktadırlar. Bunu gerçekleştirebilmek için farklı yöntem ve uygulamaları kullanmakta, ancak bu yöntemlerin entegrasyonunda sıkıntılarla karşılaşabilmektedirler. Kârlılık maksimizasyonu sağlamayı amaçlayan entegre bir sistemin otel işletmeleri için önerilmesi, ayrıca bir uygulama ile sürecin ve faydalarının anlatılması tez kapsamında amaçlanmaktadır.

Doktora tez çalışmam boyunca benden yardımları ile desteklerini hiç esirgemeyen danışmanım Prof. Dr. Mehmet ERKAN ve bölüm başkanım Prof. Dr. Fusun İstanbullu DİNÇER'e, tez izleme komitemde bulunan ve bu süreçte katkılarını sunan Prof. Dr. Derman KÜÇÜKALTAN'a, tez jürimde bulunan Prof. Dr. İsmail Kızılırmak ve Prof. Dr. Oğuzhan Aydemir hocalarıma teşekkürü bir borç bilirim. Yedek jüri üyelerim olan Prof. Dr. Hakuk Tanrıverdi ve Doç Dr. Emrah Özkul hocalarıma da teşekkür ederim. Ekonometrik modellerin geliştirilmesinde yol göstericisi olan Prof. Dr. Mehmet Hakan SATMAN hocama, ayrıca yardımlarını esirgemeyen Araş. Gör. Nimet Melis Esenyel İçen ile Araş. Gör. Hüseyin İçen'e de teşekkürü bir borç bilirim.

Bu zorlu süreçte benim yanımda olan ve bana sabreden canım aileme, bölüm hocalarıma, mesai arkadaşlarıma ve dostlarıma da teşekkür ederim. Son olarak ise sevgili eşim, güzel kadın Ceren Akgün'e beni bu süreçte desteklediği ve her zaman yanımda olduğu için teşekkür etmek isterim.

İSTANBUL, 2019

MEHMET ALTUĞ ŞAHİN

## İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iv
ABSTRACT.....	v
ÖNSÖZ.....	vii
TABLOLAR LİSTESİ.....	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xvi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xviii
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### OTEL İŞLETMELERİNDE GELİR YÖNETİMİ VE TEMEL KAVRAMLARIN İNCELENMESİ

1.1. Gelir Yönetiminin Tarihsel Gelişimi ve Tanımı .....	4
1.2. Gelir Yönetiminin Amacı ve Uygulanması İçin Gerekli Özellikler .....	6
1.3. Gelir Yönetiminin Avantajları ve Kullanımında Karşılaşılan Belirli Sorunlar.....	10
1.4. Gelir Yönetiminde Uygulanabilecek Stratejiler.....	11
1.5. Gelir Yönetiminin Uygulama Alanları.....	14
1.6. Gelir Yönetiminin Stratejik Araçları ve Sektörler Bazında Analizi .....	16
1.7. Otel İşletmelerinde Gelir Yönetimi.....	18
1.7.1. Konaklama İşletmelerinin Tanımı ve Tarihsel Gelişimi .....	19
1.7.2. Konaklama İşletmelerinin Özellikleri ve Sınıflandırılması .....	19
1.7.2.1. Otel İşletmelerinin Tanımı ve Sınıflandırılması .....	21
1.7.2.2. Otel İşletmelerinde Gelir Yönetimi.....	23
1.7.2.3. Otel İşletmelerinde Gelir Yönetiminin Çekirdek Bileşenleri .....	25
1.7.3. Otel İşletmelerinde Gelir Yönetiminde Yaşanan Güncel Gelişmeler .....	27
1.8. Gelir Yönetimi Uygulama Modelleri .....	29
1.8.1. Emeksiz v.d. Gelir Yönetimi Modeli .....	30
1.8.2. Buckhiester Gelir Yönetimi Yol Haritası Modeli .....	33
1.8.3. Talluri ve Van Ryzin Gelir Yönetimi Süreç Akış Modeli .....	35
1.8.4. Venkat'ın Karlılık Bazlı Mevcudiyet ve Optimizasyon Modeli .....	36



1.8.5. Noone v.d.'nin Toplam Otel Gelir Yönetimi Modeli .....	37
1.9. Gelir Yönetimi ve Stratejik Yönetim Muhasebesi .....	39

## İKİNCİ BÖLÜM

### STRATEJİK YÖNETİM MUHASABESİ YÖNTEMLERİNDEN SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE MÜŞTERİ KÂRLILIK ANALİZİ

2.1. Stratejik Yönetim Muhasebesi ve Gelişimi.....	42
2.1.1. Muhasebe Bilgi Sistemi ve Maliyet ile Yönetim Muhasebesi .....	42
2.1.2. Stratejik Yönetim Muhasebesi İhtiyacının Ortaya Çıkışı ve Başlıca Kullanılan Yöntemler.....	44
2.1.3. Maliyet ile Gider Kavramı ve Sınıflandırılması.....	50
2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme .....	53
2.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Kavramı ve Tarihsel Gelişimi.....	53
2.2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Amaçları ve Uygulanmasında Gerekli Özellikler.....	55
2.2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Avantajları .....	57
2.2.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeyle İlgili Kavramlar.....	58
2.2.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulama Aşamaları .....	60
2.2.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Kısıtları .....	63
2.3. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.....	65
2.3.1. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Gelişimi ve Ortaya Koyduğu Yenilikler.....	65
2.3.2. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Avantajları ve Kısıtları..	66
2.3.3. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Aşamaları .....	69
2.4. Müşteri Kârlılık Analizi .....	72
2.4.1. Müşteri Kârlılık Analizi Kavramı ve Amaçları .....	72
2.4.2. Müşteri Kârlılık Analizinin Avantajları ve Kısıtları .....	73
2.4.3. Müşteri Kârlılık Analizi Uygulama Süreci .....	75

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### GELİR YÖNETİMİ İLE STRATEJİK YÖNETİM MUHASABESİ UYGULAMALARININ ENTEGRASYONU: OTEL İŞLETMELERİNE YÖNELİK BİR MODEL ÖNERİSİ

3.1.	Gelir Yönetimi ve Stratejik Yönetim Muhasebesi Entegrasyonu İhtiyacı.....	80
3.2.	Gelir Yönetimi ile Stratejik Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Entegrasyonu: Otel İşletmelerine Yönelik Bir Model Önerisi.....	83
3.2.1.	Modelleme.....	85
3.2.1.1.	Oda Tipleri .....	85
3.2.1.2.	Pansiyon Tipleri .....	87
3.2.1.3.	Pazar Bölümlendirme ve Hedef Pazar Seçimi .....	88
3.2.1.4.	Dağıtım Kanalları.....	90
3.2.1.5.	Faaliyetler ve Kaynak Grupları.....	91
3.2.2.	Veri Toplama ve İşleme .....	92
3.2.2.1.	Gelirlerle İlgili Veriler .....	92
3.2.2.2.	Giderlerle İlgili Veriler .....	93
3.2.3.	Talebin Tahmin Edilmesi.....	94
3.2.3.1.	Talep Tahmininde Veriler .....	94
3.2.3.2.	Talep Tahmininde Yöntemler .....	98
3.2.3.2.1.	Regresyon Analizi Yöntemleri.....	100
3.2.4.	Otel İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Müşteri Kârlılık Analizi .....	104
3.2.4.1.	Otel İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme .....	104
3.2.4.2.	Otel İşletmelerinde Müşteri Kârlılık Analizi .....	112
3.2.5.	Kârlılık Optimizasyonu.....	115
3.2.5.1.	Envanter Yönetimi .....	116
3.2.5.2.	Fiyatlandırma .....	117
3.2.6.	Dağıtım Kanalları Yönetimi.....	119
3.2.7.	Gelir Yönetiminin Değerlendirilmesi .....	123

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **GELİR YÖNETİMİ İLE STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARININ ENTEGRASYONU: OTEL İŞLETMELERİNE YÖNELİK BİR MODEL ÖNERİSİ VE BİR UYGULAMA**

4.1.	Araştırmanın Amacı ve Önemi .....	127
4.2.	Uygulama Yapılan İşletme Tanımı .....	128

4.3.	Araştırmanın Yöntemi.....	128
4.4.	Araştırmanın Varsayımları ve Kısıtları.....	129
4.5.	Araştırma Bulguları ve Değerlendirilmesi.....	129
4.5.1.	Modelleme.....	130
4.5.2.	Veri Toplama ve İşleme.....	133
4.5.2.1.	Gelirlerle İlgili Veriler.....	133
4.5.2.2.	Giderlerle İlgili Veriler.....	141
4.5.2.2.1.	Değişken Giderler.....	142
4.5.2.2.1.1.	Toplam Değişken Giderler.....	143
4.5.2.2.1.2.	Birim Direkt Değişken Giderler.....	146
4.5.2.2.2.	Sabit Giderler.....	149
4.5.3.	Talep Tahmini.....	150
4.5.3.1.	Regresyon Modelleri.....	152
4.5.3.2.	Regresyon Modelleri Uyum İyiliği Testleri.....	155
4.5.3.3.	Negatif Binom Modelleri Talep Tahmini.....	159
4.5.3.3.1.	TO Oda Tipi Talep Tahmini.....	160
4.5.3.3.2.	SO Oda Tipi Talep Tahmini.....	162
4.5.3.3.3.	EO Oda Tipi Talep Tahmini.....	164
4.5.4.	Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.....	167
4.5.4.1.	Pratik Kapasite ile Departman Birim Değişken Maliyetlerinin Belirlenmesi.....	167
4.5.4.2.	Maliyet Özneleri Süre Tahminleri ve Kaynak Grup Maliyet Hesaplamaları.....	168
4.5.4.2.1.	Odalar Departmanı Değişken Genel Üretim Gideri Maliyetleri.....	169
4.5.4.2.2.	Yiyecek-İçecek Departmanı Değişken Genel Üretim Gideri Maliyetleri.....	171
4.5.4.2.3.	Pazarlama Departmanı Değişken Maliyetleri.....	173
4.5.4.2.4.	Genel Yönetim Departmanı Değişken Maliyetleri.....	175
4.5.4.3.	Maliyet Özneleri Birim Maliyetlerinin Belirlenmesi.....	175
4.5.5.	Müşteri Kârlılık Analizi.....	177
4.5.6.	Kârlılık Optimizasyonu.....	182
4.5.6.1.	Hafta İçi Kârlılık Optimizasyon Modeli.....	182

4.5.6.1.1. OD ve OK Pansiyon Tipleri İçin Optimizasyon Modeli .....	183
4.5.6.1.2. YP ve TP Pansiyon Tipleri İçin Optimizasyon Modeli .....	186
4.5.6.2. Hafta Sonu Kârlılık Optimizasyon Modeli .....	186
4.5.6.2.1. OD ve OK Pansiyon Tipleri İçin Optimizasyon Modeli .....	187
4.5.6.2.2. YP ve TP Pansiyon Tipleri İçin Optimizasyon Modeli .....	189
4.5.7. Dağıtım Kanalları Yönetimi .....	190
<b>SONUÇ</b> .....	<b>197</b>
<b>KAYNAKÇA</b> .....	<b>203</b>
<b>EKLER</b> .....	<b>229</b>
Ek-1: Birim Bazında Odalar İlk Madde ve Malzeme Maliyeti .....	229
Ek-2: Komisyonuz Hafta İçi Oda Satış Fiyatları .....	230
Ek-3: Komisyonuz Hafta Sonu Oda Satış Fiyatları .....	231
<b>ÖZGEÇMİŞ</b> .....	<b>232</b>

## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1.</b> Gelir Yönetiminin Uygulanmasında Gerekli Stratejiler .....	12
<b>Tablo 2.</b> Gelir Yönetiminin Uygulama Alanları.....	14
<b>Tablo 3.</b> Gelir Yönetiminin Kullanıldığı Sektörler ve Sundukları Ürünler.....	15
<b>Tablo 4.</b> Turizm Tesislerinde Yasal Sınıflandırma .....	20
<b>Tablo 5.</b> Otel İşletmelerinin Sınıflandırılması.....	22
<b>Tablo 6.</b> Gelir Yönetiminde Yönetimsel Açından Yaşanan Değişimler .....	28
<b>Tablo 7.</b> Muhasebe Fonksiyonları ve Kullanılan Araçlar .....	43
<b>Tablo 8.</b> Finansal Muhasebe ile Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Arasındaki Farklar .....	44
<b>Tablo 9.</b> Yönetim Muhasebesinde Geleneksel ve Stratejik Yaklaşımların Karşılaştırılması .....	46
<b>Tablo 10.</b> Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin Faydaları, Zorlukları ve Sunduğu Fırsatlar .....	68
<b>Tablo 11.</b> Fiyatlandırma Planları ve Pansiyon Türleri .....	87
<b>Tablo 12.</b> Tüketici Pazarları için Genel Bölümlendirme Değişkenleri .....	88
<b>Tablo 13.</b> Otel İşletmelerinde Etkin Talep Tahminlerinin Dört Bileşeni .....	95
<b>Tablo 14.</b> Tahminlerde Kararlaştırılması Gereken Konular .....	96
<b>Tablo 15.</b> Gelir Yönetiminde Başarının Endüstriler Bazında Ölçümlenme Yöntemleri.....	124
<b>Tablo 16.</b> Uygulama Oteli Tanımlamaları ve Kısaltmaları .....	131
<b>Tablo 17.</b> Uygulama Oteli Faaliyetleri .....	132
<b>Tablo 18.</b> Uygulama Oteli 2017 Oda Satış Verileri .....	135
<b>Tablo 19.</b> Uygulama Oteli Oda Satış Verileri İşlenme Yöntemi.....	137
<b>Tablo 20.</b> Uygulama Oteli Ortalama Oda Satışları .....	138
<b>Tablo 21.</b> Uygulama Oteli Hafta İçi Oda Satış Fiyatları .....	139
<b>Tablo 22.</b> Uygulama Oteli Hafta Sonu Oda Satış Fiyatları .....	140
<b>Tablo 23.</b> Uygulama Oteli YP ve TP Pansiyon Tipi Satış Fiyatları .....	140
<b>Tablo 24.</b> Uygulama Oteli 2017 Senesi Giderleri .....	141
<b>Tablo 25.</b> Uygulama Oteli Değişken Direkt Giderler .....	143
<b>Tablo 26.</b> Uygulama Oteli Değişken Genel Üretim Giderleri.....	144

<b>Tablo 27.</b> Uygulama Oteli Değişken Genel Üretim Giderleri Dağıtım Anahtarları	144
<b>Tablo 28.</b> Uygulama Oteli Değişken Genel Üretim Giderleri Dağıtımını .....	145
<b>Tablo 29.</b> Uygulama Oteli Değişken Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri .....	145
<b>Tablo 30.</b> Uygulama Oteli Değişken Genel Yönetim Giderleri .....	146
<b>Tablo 31.</b> Uygulama Oteli Direkt Maliyetler Dağıtım Anahtarı .....	146
<b>Tablo 32.</b> Uygulama Oteli Odada Konaklayan Kişi Sayısı ve Kuver Katsayısı .....	147
<b>Tablo 33.</b> Uygulama Oteli OD ve OK Pansiyon Tipi Birim Maliyetler .....	148
<b>Tablo 34.</b> Uygulama Oteli Sabit Genel Yönetim Giderleri .....	149
<b>Tablo 35.</b> Uygulama Oteli Sabit Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri .....	149
<b>Tablo 36.</b> Uygulama Oteli Sabit Genel Yönetim Giderleri .....	150
<b>Tablo 37.</b> Uygulama Oteli Bireysel Pazarlar Satış Verileri .....	151
<b>Tablo 38.</b> Dağıtım Kanalı ve Pansiyon Tipi Değişkenleri .....	152
<b>Tablo 39.</b> Talep Tahmin Modelleri Bilgileri .....	153
<b>Tablo 40.</b> Talep Tahmin Modelleri Girişler .....	153
<b>Tablo 41.</b> Talep Tahmin Modelleri Bağımsız Değişkenleri .....	154
<b>Tablo 42.</b> Talep Tahmin Modelleri Bağımlı Değişken .....	155
<b>Tablo 43.</b> TO Oda Tipi Talep Tahmin Modelleri Uyum İyiliği Testleri .....	156
<b>Tablo 44.</b> SO Oda Tipi Talep Tahmin Modelleri Uyum İyiliği Testleri .....	157
<b>Tablo 45.</b> EO Oda Tipi Talep Tahmin Modelleri Uyum İyiliği Testleri .....	158
<b>Tablo 46.</b> Negatif Binom Modeli Omnibus Testi .....	159
<b>Tablo 47.</b> Negatif Binom Modeli Bağımsız Değişken Etkileri .....	159
<b>Tablo 48.</b> TO Oda Tipi için Negatif Binom Modeli Sonuçları .....	160
<b>Tablo 49.</b> TO Oda Tipi için Negatif Binom Modeli Talep Tahminleri .....	162
<b>Tablo 50.</b> SO Oda Tipi için Negatif Binom Modeli Sonuçları .....	162
<b>Tablo 51.</b> SO Oda Tipi için Negatif Binom Modeli Talep Tahminleri .....	164
<b>Tablo 52.</b> EO Oda Tipi için Negatif Binom Modeli Sonuçları .....	165
<b>Tablo 53.</b> EO Oda Tipi için Negatif Binom Modeli Talep Tahminleri .....	166
<b>Tablo 54.</b> Uygulama Oteli Teorik ve Pratik Kapasite .....	168
<b>Tablo 55.</b> Uygulama Oteli Pratik Kapasite Birim Değişken Maliyetler .....	168
<b>Tablo 56.</b> Uygulama Oteli Odalar Departmanı Süre Tahminleri .....	169
<b>Tablo 57.</b> Uygulama Oteli Odalar Departmanı Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Birim Dakika, Birim Maliyet ve Toplam Maliyetleri .....	170

<b>Tablo 58.</b> Uygulama Oteli Yiyecek-İçecek Departmanı Süre Tahminleri .....	171
<b>Tablo 59.</b> Uygulama Oteli Yiyecek-İçecek Departmanı Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Birim Dakika, Birim Maliyet ve Toplam Maliyetleri.....	172
<b>Tablo 60.</b> Uygulama Oteli Pazarlama Departmanı Süre Tahminleri .....	174
<b>Tablo 61.</b> Uygulama Oteli Pazarlama Departmanı Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Birim Dakika, Birim Maliyet ve Toplam Maliyetleri.....	174
<b>Tablo 62.</b> Uygulama Oteli Maliyet Özneleri Maliyetleri .....	176
<b>Tablo 63.</b> Uygulama Oteli Hafta İçi Kârlılıkları .....	179
<b>Tablo 64.</b> Uygulama Oteli Hafta Sonu Kârlılıkları .....	180
<b>Tablo 65.</b> Uygulama Oteli OD ve OK Pansiyon Tipleri Hafta İçi Kârlılık Optimizasyonu Satış Önerileri .....	184
<b>Tablo 66.</b> Uygulama Oteli OD ve OK Pansiyon Tipleri Hafta İçi Kârlılık Optimizasyonu Kârlılık Önerileri .....	185
<b>Tablo 67.</b> Uygulama Oteli OD ve OK Pansiyon Tipleri Hafta Sonu Kârlılık Optimizasyonu Satış Önerileri .....	187
<b>Tablo 68.</b> Uygulama Oteli OD ve OK Pansiyon Tipleri Hafta Sonu Kârlılık Optimizasyonu Kârlılık Önerileri .....	189
<b>Tablo 69.</b> Uygulama Oteli Gerçekleşen ve Modellenen Değişken Maliyet Gelir Tablosu.....	193

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Gelir Yönetiminin Gelişimi ve Amacı.....	7
Şekil 2. Gelir Yönetimi Stratejik Araçlarının Sektörler Bazında Analizi.....	17
Şekil 3. Otel İşletmelerinde Gelir Yönetimi .....	24
Şekil 4. Emeksiz v.d.'ye ait Gelir Yönetimi Modeli.....	32
Şekil 5. Gelir Yönetimi Yol Haritası .....	34
Şekil 6. Gelir Yönetimi Süreç Akış Modeli.....	36
Şekil 7. Kârlılık Bazlı Mevcudiyet ve Optimizasyon Modeli.....	37
Şekil 8. Toplam Otel Gelir Yönetimi Modeli .....	38
Şekil 9. Maliyetlerin Sınıflandırılması.....	51
Şekil 10. Üretim Maliyetleri ile Dönem Giderleri.....	52
Şekil 11. Geleneksel Maliyetleme ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Karşılaştırması.....	54
Şekil 12. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Uygulanmasında Yapılması ve Yapılmaması Gerekenler ve Yapılmaması Gerekenler.....	57
Şekil 13. Beş Aşamalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli .....	61
Şekil 14. İki Aşamalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli.....	63
Şekil 15. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Aşamaları .....	70
Şekil 16. Müşteri Kârlılık Analizi Uygulama Aşamaları.....	76
Şekil 17. Müşteri Kârlılık Analizinde Müşteri Piramidi.....	77
Şekil 18. Konaklama İşletmeleri, Turizm ve İlişkili Konularda Kullanımı Faydalı Olan Yönetim Muhasebesi Araçları ve Yöntemleri.....	82
Şekil 19. Gelir Yönetimi ile Stratejik Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Entegrasyonu: Otel İşletmelerine Yönelik Bir Model Önerisi (Detaylandırılmış)....	84
Şekil 20. Turizm İşletmelerinde Kullanılan Tahmin Yöntemleri .....	99
Şekil 21. Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi Formülü .....	100
Şekil 22. Poisson ve Negatif Binom Regresyon Analizi Formülü.....	102
Şekil 23. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulama Modeli.....	109
Şekil 24. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulama Modeli .....	111
Şekil 25. Otel İşletmelerinde Müşteri Kârlılık Analizi.....	114
Şekil 26. Otel İşletmeleri Dağıtım Kanalları .....	121



<b>Şekil 27.</b> Mevcut Oda Başına Gelir .....	125
<b>Şekil 28.</b> Mevcut Oda Başına Faaliyet Kârı.....	126
<b>Şekil 29.</b> Gelir Yönetimi ile Stratejik Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Entegrasyonu: Otel İşletmelerine Yönelik Bir Model Önerisi (Özet) .....	130

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>AP</b>	: Anlaşmalı Pazarlar
<b>BP</b>	: Bireysel Pazarlar
<b>CAM-I</b>	: Consortium for Advanced Manufacturing-International
<b>DO</b>	: Doluluk Oranı
<b>EO</b>	: Executive Oda
<b>FTM</b>	: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
<b>GP</b>	: Grup Pazarlar
<b>GY</b>	: Gelir Yönetimi
<b>İDS</b>	: İnternet Dağıtım Sistemi
<b>İMS</b>	: İşletme Münferit Satışlar
<b>İŞS</b>	: İşletme Şirket Satışlar
<b>KO</b>	: King Executive Oda
<b>MKA</b>	: Müşteri Kârlılık Analizi
<b>MOBFK</b>	: Mevcut Oda Başı Faaliyet Kârı
<b>MOBG</b>	: Mevcut Oda Başı Gelir
<b>MRS</b>	: Merkezi Rezervasyon Sistemi
<b>OD</b>	: Oda
<b>OK</b>	: Oda Kahvaltı
<b>OOSF</b>	: Ortalama Oda Satış Fiyatı
<b>OYS</b>	: Otel Yönetim Sistemi
<b>SDFTM</b>	: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
<b>SO</b>	: Standard Oda
<b>SVT</b>	: Seyahat Acentası ve Tur Operatörü
<b>TES</b>	: Telefonla Satışlar

**TO** : Single Oda  
**TP** : Tam Pansiyon  
**v.d.** : ve diğerleri  
**YP** : Yarım Pansiyon

## GİRİŞ

Günümüzde otel işletmeleri, kârlılıklarını maksimize edebilmek adına çeşitli girişimlerde bulunmakta ve farklı yöntemleri işletmelerinde uygulamaktadırlar. Kârın ögelerini oluşturan gelirler ve giderlerin, ayrıştırılmış birer yönetim süreci olarak değerlendirmeye tabi tutulduğu bu kapsamda görülmektedir.

Gelirlerin yönetilmesinde, otelcilik sektöründe kullanımına sıklıkla rastlanan ve faydalarını zaman içerisinde kanıtlamış olan Gelir Yönetimi uygulamalarının tercih edildiği görülmektedir. İlk Getiri Yönetimi olarak ortaya çıkan ve elde edilen getirinin maksimize edilmesini amaçlayan bu yaklaşım; zaman içerisinde ortalama satış fiyatı ile kapasite kullanım miktarının optimal seviyelerde ilişkilendirilmesini amaçlayan bir yöntemle doğru gelişim göstermiş ve Gelir Yönetimi adını almıştır (Weatherford ve Bodily, 1992: 833).

Otel işletmelerinde doğru odanın, doğru müşteriye, doğru fiyattan ve doğru zamanda satılmasıyla ilgilenen Gelir Yönetimi (Kimes, 2016a); bunu gerçekleştirirken pazar bölümlendirme, talep tahmini, envanter ve fiyat yönetimi, dağıtım kanalları yönetimi ve değerlendirme süreçlerinden faydalanmaktadır (Hayes ve Miller, 2011). Satış fiyatları ve envanterler arasında sağlanacak optimizasyon sayesinde gelirlerin maksimize edilebileceği, böylece de kârlılık maksimizasyonunun sağlanabileceği görüşüne dayanan Gelir Yönetimi uygulamaları (Huefner, 2015); asli olarak gelir odaklı bir yaklaşım izlemekte, işletmelerde ortaya çıkan giderlerin yönetilmesine odaklanmamaktadırlar.

Kârlılığın bir diğer ögesini oluşturan giderlerin hesaplanmasında ise kullanılan maliyet muhasebesi yöntemleri, zaman içerisinde değişen koşullar sebebiyle yetersiz gelmeye başlamıştır. Rekabet avantajı elde etmek isteyen işletmeler, kârlılık temelli yöntemlere ihtiyaç duymuşlardır (Kaplan, 1984). Maliyet hesaplamalarında daha net sonuçların elde edilmesini sağlayarak (Okutmuş v.d., 2014: 65), stratejik açıdan doğru kararların verilmesi adına kullanımına başvuru olan Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemleri bu süreçte ortaya çıkmış (Li, 2018: 2-3); yönetim muhasebesinin pazar ve rekabet odaklı perspektifinde gelişmeler sağlamıştır. Değer odaklı yaklaşımları benimseyen Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemleri (Jones

v.d., 2012), asli olarak giderlerin etkin yönetilmesine odaklanmakta ve karar vericilere sağladığı bu veriler çerçevesinde stratejik kararları alınmasında yardımcı olmaktadır. Gelir verilerinin kullanımını, maliyet etkinliği sağlanması içinse giderlerin etkili bir şekilde yönetilmesini sağlayan bu yöntemler; gelirlere ait stratejik kararların verilmesinde ise yetersiz kalmaktadır.

Kârlılığın maksimizasyonu sağlamayı amaçlayarak, bu kapsamda kârlılık öğeleri olan gelirler ve giderlerin bütünleşik olarak etkin yönetilmesini sağlayacak; birbiriyle iletişim sağlaması beklenen bu sistemlerin veri paylaşımını kolaylaştırarak, geliştirdiği stratejik öneriler ile karar vericilere yardımcı olacak entegre bir modele olan ihtiyaç bu kapsamda ortaya çıkmıştır.

Özellikle otel işletmelerinde gelirler ve giderlerin etkin yönetimiyle birbirlerinden bağımsız şekilde ilgilenen Gelir Yönetimi ile Stratejik Yönetim Muhasebesi uygulamalarının entegre edilmesi sayesinde, kârlılık maksimizasyonu sağlanabilecektir. Otel işletmelerinde kârlılık verileri bazlı stratejik kararların alınmasında altyapı oluşturacak entegre bir model önerisi getirilmesinin gerekli olduğu görülmektedir.

Bu kapsamda çalışmanın ilk bölümünde Gelir Yönetimi kavramına ve otel işletmelerinde Gelir Yönetimi uygulamalarına değinilmektedir. Ayrıca Gelir Yönetimi'ne ait farklı uygulama modelleri inceleme altına alınmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise Stratejik Yönetim Muhasebesi'nin gelişimine değinilmektedir. Özellikle otel işletmelerinde başarılı uygulamalarına rastlanan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Müşteri Kârlılık Analizi yöntemleri detaylı olarak inceleme altına alınmaktadır.

Üçüncü bölümde ise öncelikli olarak Gelir Yönetimi ile Stratejik Yönetim Muhasebesi uygulamalarının entegrasyonuna yönelik ortaya çıkan ihtiyaçtan bahsedilmektedir. Bu ihtiyacın karşılanması için Gelir Yönetimi uygulamalarıyla; Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Müşteri Kârlılık Analizi'nin entegrasyonunu amaçlayan bir model önerisi otel işletmeleri için sunulmaktadır. Gelir Yönetimi ile Stratejik Yönetim Muhasebesi uygulamalarını bünyesinde barındıran ve kârlılık

maksimizasyonu sağlamayı amaçlayan entegre model önerisinin aşamaları, detaylı olarak bölüm kapsamında incelenmektedir.

Dördüncü bölümde ise önerilen modelin bir otel işletmesinde uygulaması gerçekleştirilmektedir. Modelin uygulanmasında nitel araştırma yöntemlerinden biri olan örnek olay analizi yöntemi kullanılmakta olup; modelin kapsamında sunulan aşamalarından biri olan talep tahmini adımımda ise nicel araştırma yöntemlerinden biri olan regresyon analizlerinden yararlanılmaktadır.

# **BİRİNCİ BÖLÜM**

## **OTEL İŞLETMELERİNDE GELİR YÖNETİMİ VE TEMEL KAVRAMLARIN İNCELENMESİ**

### **1.1. Gelir Yönetiminin Tarihsel Gelişimi ve Tanımı**

Günümüz rekabet ortamında yaşanan gelişmeler, işletmelerin gelirlerine odaklanması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu kapsamda, özellikle hizmet sektöründe başarılı uygulamalarının da bulunduğu Gelir Yönetimi, işletmeler tarafından kullanılmaya başlanmıştır. Gelir Yönetim'inin tarihsel gelişimine bakıldığında, havayolları endüstrisinde yaşanan değişimlere paralel olarak ortaya çıktığı ve bu gelişimi günümüze kadar sürdürdüğü görülmektedir. İlk dönemlerinde getiri yönetimi olarak ortaya çıkan bu uygulamaların tarihsel gelişiminin doğru bir şekilde incelenebilmesi için, öncelikli olarak Amerikan havayolu endüstrisinde yaşanan gelişmelere değinilmesi gerekmektedir.

Havayolu endüstrisi -yolcu taşımacılığı açısından gelişmeye başladığı ilk senelerde- Amerika'da yer alan resmî kurumlar tarafından sıkı bir şekilde denetim altında tutulmakta ve yönetilmekteydi. Mevcut rotalar ile ücretlendirme politikalarına ait ağır kısıtlamalar bulunmaktaydı. 1978 yılında yayınlanan Havayolları Liberalleştirme Yasası ile havayolu endüstrisinin çalışma düzeninde kapsamlı değişiklikler ortaya kondu ve serbestlikler sağlanmaya başlandı. Bu yasayla havayollarına; yolcular, ücretler ve rotalar ile ilgili rekabet edebilme özgürlüğü tanındı. İlgili yasa sayesinde ortaya çıkan rekabet serbestliği, düşük maliyetli taşımacılık gerçekleştiren havayollarının da pazarlara giriş yapabilmesine olanak sağladı. Büyük havayolları ile aynı rotaları uçmaya başlayan ve daha düşük fiyatlardan hizmet sunan bu işletmeler; fiyatlandırma savaşlarının başlamasına sebep olmuştur (Tranter v.d., 2014: 21-23).

Bu dönemde havayolu işletmeleri arasında, uçakların boş koltuk ile seyahat etmelerini engellemeyi amaçlayan bir süreç başlamıştır. İşletmeler, indirimli fiyatlar uygulayarak mevcut bütün koltuklarının satışlarını gerçekleştirmeyi hedeflemekteydiler. Bu uygulama her ne kadar âtil kapasitenin kullanımını sağlıyor olsa da; yüksek fiyatlardan satın alma gerçekleştirmeye razı olan potansiyel

müşterilerin, indirimli fiyatlardan yararlanmasına sebep olmaktadır (Cross v.d., 2009: 57). Bu durum, havayolu işletmeleri için potansiyel gelirlerden vazgeçilmesi manasına gelmektedir.

Bu dönemde büyük havayolu işletmeleri, rekabet ortamında hayatta kalabilmek için gelirlerini geliştirecek sistematik bir yaklaşıma ihtiyaç duydular. Bu sorunların giderilmesi ve gelirlerin maksimize edilebilmesi adına, Amerikan Havayolları şirketi tarafından 1980'li yılların ortasına doğru bir çözüm geliştirilmiştir. 1960'lardan beri havayolu şirketleri tarafından kullanılmakta olunan Sabre rezervasyon sisteminin sağladığı verileri bu çerçevede değerlendirmişlerdir. Amerikan Havayolları, analizler yapılarak elde edilen sonuçlara göre stratejik kararların verilmesi ve rekabetçi pazarlama avantajının sağlanması için ilgili verileri kullanmaya bu dönemde başlamıştır (Tranter v.d., 2014: 21-23). Ortaya çıkan bu gelişme; Amerikan havayolları endüstrisi yönetimlerinin odak noktasının, doluluk oranlarının artırılmasının amaçlanmakta olduğu kısıtlanmış pazar koşulları yerine; getirinin maksimize edilmeye çalışıldığı toplam gelirlere doğru yönelmeye başladığı bir dönemi başlatmıştır (Wang ve Bowie, 2009: 32). Bu sistematik yaklaşıma ise o zamanki adıyla getiri yönetimi denmiştir.

Getiri yönetimi, gelirin veya getirinin maksimize edilmesi için doğru kapasite türünün, doğru müşteri tipine, doğru fiyattan sunulması olarak tanımlanmaktadır (Kimes, 1989: 15).

Getiri Yönetimi, Gelir Yönetimi'nden önce ortaya çıkmış olan; satış fiyatı ile faaliyet hacminin kombine edilmesi sonucunda oluşan gelirlerin maksimizasyonuna odaklanan bir yaklaşımdır. Bazı açılardan ilk getiri yönetimi uygulamaları taktiksel olarak nitelendirilebilmekte, stratejik bir yaklaşım olmadığı ve daha dar kapsamlı olduğu da söylenebilmektedir (Jones v.d., 2012: 93). Ortalama satış fiyatı ile kapasite kullanım miktarının optimal seviyelerde ilişkilendirilmesini amaçlayan bir yöntem olan Gelir Yönetimi ise (Weatherford ve Bodily, 1992: 833), Getiri Yönetimi'nden daha kapsamlı bir bakış açısına sahip ve stratejik bir yaklaşımı benimseyen bir yaklaşım olarak nitelendirilmektedir (Jones v.d., 2012: 93). Getiri Yönetimi'nden, Gelir Yönetimi'ne doğru geçişin gerçekleşmesi ve daha kapsamlı stratejik bir



yaklaşımın geliştirilmesiyle, Gelir Yönetimi'nin tanımı da zaman içerisinde ortaya çıkmıştır.

Kimes ve Wirtz (2013: 2) Gelir Yönetimi'ni doğru kapasitenin, doğru müşteriye, doğru fiyattan, doğru zamanda tahsis edilmesi için kullanılan bilgi sistemleri ve fiyatlandırma stratejileri uygulamaları olarak tanımlamaktadırlar.

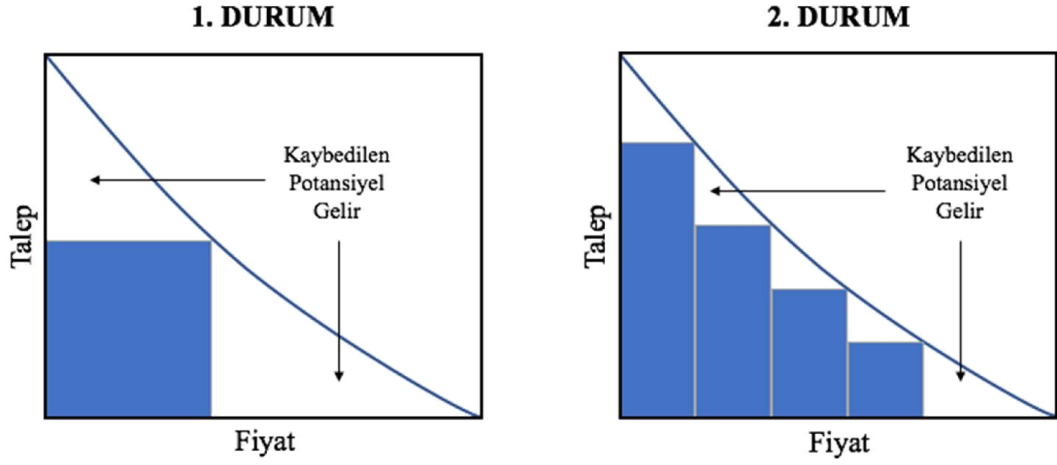
Getiri ve Gelir Yönetimi tanımları birbiri ile karşılaştırıldığında, zaman ögesinin Gelir Yönetimi tanımı içerisinde yer aldığı görülmektedir. Getiri Yönetiminden, Gelir Yönetimi'ne doğru geçişte yaşanan eklemelerden biri olarak da bu başlık gösterilebilir. Bu kapsamda Gelir Yönetimi'nin, getiri yönetimine göre kapsamının daha geniş olduğu, zaman ögesini de içinde barındırdığı ve stratejik bir yaklaşım olarak işletmeler tarafından benimsendiği söylenebilir.

Gelir Yönetimi'ne ait Cross tarafından gerçekleştirilen diğer bir tanımda ise, stratejik bir araç olarak kullanılmasının sebepleri daha iyi ortaya konulabilmektedir. Cross (1997: 33) Gelir Yönetimi'ni, gelirlerin maksimizasyonunun sağlanması için müşteri davranışlarını mikro pazarlar seviyelerinde tahmin edebilen, ürün mevcudiyetine göre fiyatı optimize eden disiplinli yöntemler uygulaması olarak tanımlamakta; işletmelerin odaklarını gelir konusuna yöneltmelerini sağlarken, temel tekniklerin kullanılmasıyla pazarlardaki belirsizliği olasılıklara, olasılıkları ise gelir kazancına dönüştürdüğünü de eklemektedir.

Bu gelişimini sürdüren Gelir Yönetimi uygulamaları, yol gösterici ilkeler ışığındaki bilimsel yönetim modelleri ve teknolojik gelişimler sayesinde ise en üst seviyelerine ulaşmıştır. Böylece günümüzde Gelir Yönetimi çözümlenmesi gereken matematiksel bir konudan, yönetsel bir disipline dönüşmüştür (Cleophas v.d., 2011: 9-10).

## **1.2. Gelir Yönetiminin Amacı ve Uygulanması İçin Gerekli Özellikler**

Gelir Yönetimi uygulamalarının amacı, gelişmiş Gelir Yönetimi ve stratejik fiyatlandırma teknikleri kullanarak, işletme kârlılığında ve yatırım getirisinde iyileştirmeler sağlamaktır (Hayes ve Miller, 2011: 11).



**Şekil 1.** Gelir Yönetiminin Gelişimi ve Amacı

**Kaynak:** McGuire, 2016: 21'den uyarlanmıştır.

Gelir Yönetimi'nin amaçlarını detaylı olarak anlatmak için Şekil 1'i incelemek doğru olacaktır. Şekilden de gözlemlenebileceği gibi, 1. durumda tek bir fiyatın sunulduğu bir olasılıktan bahsedilmektedir. Potansiyel gelirin büyük bir bölümünden tek bir fiyat sunulması sebebiyle vazgeçmek zorunda kalan işletmeler, gelirlerini maksimize edememektedirler. 2. durumda ise Gelir Yönetimi uygulamaları sayesinde birden çok fiyat seçeneği sunan işletmeler, farklı pazarlara hitap etme becerisini kazanmaktadır. Böylece kaybedilen potansiyel gelir azalmakta, elde edilen gelirler ise maksimize edilebilmektedir. Gelir Yönetimi'nin amaçlarından birinin doğru fiyatlandırma stratejilerinin benimsenmesi olduğu söylenebilir.

Gelir Yönetimi'nin amaçlarından bir diğeryse envanterin doğru olarak kullanımının ve dağıtımının sağlanmasıdır. Kapasite kullanımının optimize edilmesi, Gelir Yönetimi çerçevesinde önem arz eden noktalardan bir diğeridir. Gelir Yönetimi uygulamaları çerçevesinde fiyat ve kapasite dengesinin sağlanarak satışların optimal düzeylerde gerçekleştirilmesi, maksimum gelir düzeyine ulaşılabilmesinde anahtar rol oynamaktadır.

Gelir Yönetimi operasyonel seviyelerde fiyatların, kapasite kullanımının ve satışların optimize edilmesiyle ilgilenmesine rağmen; asıl amacının gelirlerin ve kârlılığın artırılması olduğu gözden kaçırılmamalıdır (Huefner, 2015: 2-23).

Günümüzde başarılı Gelir Yönetimi uygulamalarına, farklı sektörlerde rastlanabilmektedir. Gelir Yönetimi uygulamalarının başarılı olarak yürütülebilmesi adına, sektör bazında yer alan işletmelerin bazı özelliklere sahip olması beklenmektedir. Bu özellikleri bir yandan sıralarken, ilgili örneklerle de pekiştirilmesinde fayda bulunmaktadır (Kimes, 2016a; Kimes, 1989: 15-17);

- **Pazarların Bölümlendirilebilmesi;** Gelir Yönetimi'nin etkin olarak kullanılabilmesi için işletmeler, farklı müşteri özelliklerine göre pazarlarını bölümlendirebiliyor olmalıdırlar. Örnek verilecek olunursa, iş ve eğlence amaçlı olarak seyahat etmekte olan gruplar, farklı pazar bölümleri olarak bölümlendirilebilirler. Burada ana fikir, farklı müşteri tiplerine göre farklı pazarlama stratejilerinin yürütülebilmesidir.
- **Envanterin Stoklanamaması;** İşletmelerin sunmakta oldukları ürünlerin stoklanamaz olması gerekmektedir. Örneğin otel işletmelerinin envanteri olan odalar, stoklanamamaktadırlar. Odanın satışının gerçekleştirilemediği gün için, bu envanterin kaybının yaşandığı manası çıkarılmaktadır. Havayolları ve araç kiralama şirketleri de aynı sorunlar ile karşılaşmaktadırlar.
- **Göreceli Sabit Kapasite;** Mevcut envanterin artırılması veya azaltılmasının göreceli olarak diğer sektörlerle göre uzun zaman aldığı ve zor olduğu durumlardır. Otel işletmelerinde bu sayı, odalar ile ölçülür. Bütün odaların satılmış olduğu bir senaryoda, bir müşterinin oda talebinde bulunması durumunda odayı bir başka müşteri ile paylaşması beklenemez. Aynı durum havayolları için de geçerlidir. Uçakta yer almakta olan koltuk sayısının artırılması mümkün değildir. Kapasitelerin tamamının satılması durumunda yapılabilecek bir şey yoktur.
- **Satışların Önceden Gerçekleştirilebilmesi;** Rezervasyonların gerçekleştirilmesinin, ilgili ürünün tüketiminden önce gerçekleştirilebildiği bir yapıdan bahsedilmektedir. Bireysel müşterilere satış yapan bazı oteller, satışlarının çoğunu günler öncesinde tamamlamış olmalarına rağmen; bazı oteller ise satışlarını o gün içerisinde gerçekleştirebilmektedirler. Grup bazında satışların rezervasyonları ise genel olarak günler öncesinden gerçekleşmektedir. Ürünlerin önceden satışının gerçekleştirildiği durumlarda

yöneticiler belirsizlik ile karşılaşmaktadırlar. Daha düşük fiyattan rezervasyon yapmak isteyen grubun isteği kabul edilmeli mi, yoksa daha yüksek ücret ödemeyi kabul edecek bireysel müşterilerin talebinin gerçekleşip gerçekleşmeyeceği beklenmeli mi? Düşük ücretli kaç adet oda satılmalı? Daha yüksek ücret ödemeyi kabul eden biri için bu odalar ayrılmalı mı? İyi bir Gelir Yönetimi sistemi sayesinde bu soruların cevaplanması kolaylaşmaktadır.

- **Talebin Dalgalanması;** Talebin ilgili pazardaki yapısının esnek olması durumudur. Otel işletmeleri dalgalanan talep durumları ile sık olarak karşılaşmaktadırlar. Talep; yılın hangi sezonu, ayın hangi günü, haftanın hangi zamanı olduğuna göre değişiklikler gösterebilmektedir. Düşük doluluk oranlarının olduğu zamanlarda, fiyatın düşürülerek doluluğun yükseltilmesi; yoğunluğun ise yüksek olduğu zamanlarda ise, fiyatları yükselterek elde edilen gelirin artışının sağlanması, gelir yöneticisinin talebin dalgalanma gösterdiği bu dönemlerde yapacağı müdahaleler arasında sayılabilmektedir.
- **Marjinal Satış Maliyetlerinin Düşük Olması;** Her bir birimlik satış -sabit maliyetlerin yüksek ve değişken maliyetlerin düşük olduğu sektörlerde-marjinal maliyetlerin düşük seviyelerde artmasına sebep olmaktadır. Otel işletmelerinde belirli sayıda odanın satışının gerçekleşmesinden sonra, başka bir odanın satışının toplam maliyete etkisi fazla olmamaktadır. Her bir ek oda satışının gerçekleştirilmesi, maliyetlerde fazla bir değişimi tetiklememektedir.
- **Marjinal Üretim Maliyetlerinin Yüksek Olması;** Üretim kapasitesinin artırılmasına yönelik gerçekleştirilecek yatırım maliyetlerinin yüksek olması durumudur. Otel işletmelerinde üretim kapasitesinde gerçekleştirilecek her bir birimlik artış için marjinal üretim maliyetleri, yüksek seviyelerde gerçekleşmektedirler. Örneğin tesisin tam kapasite ile çalışmakta olduğu bir durumda, başka bir odanın mülkiyete eklenmesi zordur. Bunun sebebi ise yüksek sabit maliyetlerden kaynaklanmaktadır. Talep eğilimlerinin dikkatlice analiz edilmesini takiben otel işletmeleri, kapasitenin genişletilmesi yoluna gitmekte; bunu ise genellikle yüksek sayılarda yapmaktadırlar.

- **Müşterilerin Farklı Fiyat Duyarlılıklarının Olması;** Bazı müşteriler fiyata duyarlı iken, bazıları da değildir. Bazı müşteriler fiyata karşı aşırı duyarlılık göstermekte ve daha ucuz oda bulabilmek adına ellerinden geleni yapmaktadırlar. Bunun içinse yüksek sezonlar için erken rezervasyon taleplerinde bulunmakta ya da düşük sezonlara bu taleplerini kaydırmaktadırlar. Fiyat duyarlılığı bulunmayan müşteriler ise, belirli bir zaman diliminde belirli bir odayı tutabilmek adına bütün gereklilikleri yerine getirmeye hazırdırlar.

Bu özelliklere sahip olan sektörlerde Gelir Yönetimi uygulamaları başarıyla gerçekleştirilebilmektedir. Özellikle havayolları ile otelcilik endüstrileri taşımakta oldukları bu özellikler sebebiyle, Gelir Yönetimi uygulamalarının yürütülmesinde ideal bir yapı oluşturmaktadırlar.

### **1.3. Gelir Yönetiminin Avantajları ve Kullanımında Karşılaşılan Belirli Sorunlar**

Gelir Yönetimi'nin başarıyla uygulanmakta olduğu bütün sektörlerde, toplam gelirlerde artışlar gözlemlenmektedir. Gelir Yönetimi'nin ilk uygulayıcılarından Amerikan Havayolları, başarılı uygulamaları sayesinde gelirlerinde %4,7 seviyesinde artış gözlemlemişlerdir (Boeing Company, 1982). Aynı şekilde Kimes (2004) tarafından bir restoran işletmesinde gerçekleştirilen Gelir Yönetimi çalışması sonucunda, toplam gelirlerde %5,1 iyileştirme yakalanmıştır.

Dünyanın önde gelen zincir otellerinden IHG grubunun perakende pazarı üzerinde simülasyon modeliyle gerçekleştirmiş olduğu çalışmada ise, otel işletmelerinde analitik açıdan gerçekleştirilecek fiyat optimizasyonu çalışmaları sayesinde yüzde 2,7 ile 6 aralığında gelir iyileştirmesi olabileceği gözlemlenmiştir (Koushik v.d., 2012). Bu örneklerden yola çıkarak, Gelir Yönetimi uygulamalarında başarının sağlanmasıyla birlikte toplam gelirlerde %2 - %6 aralığında bir iyileştirme olacağı söylenebilir.

Gelir Yönetimi uygulamaları bu uygulamaları sonucunda elde edilen toplam gelirler üzerindeki olumlu etkilerine ek olarak, işletmelerin kilit müşterilerini daha iyi tanımlamasına ve analiz etmesine de olanak tanımaktadır. Böylece işletmeler arası

ilişkileri rasyonelleştirerek, müşterinin işletme açısından değeri ile ilgili daha iyi bir anlayış getirmekte; kilit müşteri ilişkilerinin desteklenmesine yardımcı olmaktadır (Wang ve Bowie, 2009: 37). Ancak Gelir Yönetimi uygulamalarının, her sorunun çözümü olmadığı da işletmeler tarafından farkına varılması gereken bir konudur (Lee-Ross ve Johns, 1997: 69).

Gelir Yönetimi kullanımları işletmelere rekabet avantajı sağlıyor olmasına rağmen, yabancılaşmış müşterileri ve çalışanların motivasyon sorunlarını da beraberinde getirebilmektedir. Gelir Yönetimi sistemlerinin etkin kullanılabilmesi adına çalışanların yoğun olarak eğitime tabi tutulması gerekmektedir. Ayrıca işletme açısında yeni bir yaklaşım olduğu için, tepe yönetimin de kararlılığının gerekli olduğu atlanmamalıdır. Satışlar üzerinden primlerin dağıtıldığı durumlarda ise, Gelir Yönetimi sistemleri ile çalışanların görüşlerinde ayrılıklar yaşanabilmektedir. Gelir Yönetimi fonksiyonunun bu çerçevede iyi organize edilmesi ve sorumluluk alanlarının belirlenmesi gerekmektedir (Kimes, 1989: 19).

Günümüzde ortaya çıkan zorluklardan bazılarının ise online açık arttırmalar, ortaklıklar ve iş birlikleri, fiyatın tüketici tarafından belirlendiği modeller, gizli rekabetler, opak dağıtım ve benzeri konulardan oluşmakta olduğu söylenebilir. Bu yüzden sürekli olarak dikkatli olunmalı, pazar eğilimleri ve rakipler takip etmeli, gelişim gösteren farklı sistemler ve dağıtım kanalları benimsenmeli, farklı değişkenler kontrol edilmeli, verilerin analizi sağlanarak bu bilgilerin bütün paydaşlar tarafından uygulanacak taktiklere ve stratejilere dönüştürülmesi sağlanmalıdır (Cetin v.d., 2016: 134).

#### **1.4. Gelir Yönetiminde Uygulanabilecek Stratejiler**

İşletmeler tarafından benimsenen Gelir Yönetimi uygulamalarında ortaya çıkan sorunların minimize edilebilmesi ve çözümlenebilmesi için, farklı stratejiler işletmeler tarafından benimsenmiştir. Uygulamaların ilk zamanlarında taktiksel odaklılığa sahip olan Gelir Yönetimi, yönetsel açıdan yaşanmakta olan aksaklıkların giderilmesi adına stratejik bir nitelik kazanmıştır.

Zaman içerisinde Gelir Yönetimi stratejilerinde değişimler ve gelişimler gözlemlenmiştir. Bu farklılaşmaların izlenebilmesi için Cross (1997) ve Ng

(2008)'nin yapmış oldukları çalışmaların karşılaştırmalı olarak incelenmesi gerekmektedir. Tablo 1'de farklı zamanlardaki stratejiler ve bakış açıları karşılaştırılmaktadır.

**Tablo 1.** Gelir Yönetiminin Uygulanmasında Gerekli Stratejiler

Cross (1997)'a göre Gelir Yönetiminin 7 Stratejisi	Ng (2008)'ye göre Gelir Yönetiminin 12 Stratejisi
Arz ve talebin dengelenmesinde maliyetler yerine fiyatlara odaklanılmalıdır,	Faydalar değiştirilmelidir,
Maliyet tabanlı fiyatlandırma yerine, pazar tabanlı fiyatlandırma uygulanmalıdır,	Maliyete dayalı fiyatlandırma yerine değere dayalı fiyatlandırma yapılmalıdır,
Her ürünün yaşam seyrinden yararlanılmalıdır,	Satın alma ile tüketimin ayrıştırılması gerekmektedir,
En değerli müşteriler için yeterli seviyelerde ürün rezerve edilmelidir,	Hizmet mevcudiyetinin satılması gerekmektedir,
Gelir fırsatları sürekli olarak değerlendirilmelidir,	Pareto kaybının gelire dönüştürülmesi gerekmektedir,
Kitleler yerine mikro seviyelerde marketlere satış gerçekleştirilmelidir,	Seçimler üzerinden bölümlendirme ve fiyatlandırmanın yapılması gerekmektedir,
Varsayımlar yerine bilgiye dayalı kararlar alınmalıdır.	Tekrar bölümlendirme, tekrar tasarlama ve tekrar fiyatlandırma yapılması gerekmektedir,
	Müşteri çabaları sayesinde daha yüksek gelirler elde edilebilmektedir,
	Hizmet sağlayıcılardan elde edilen değer en üst noktasının bulunması gerekmektedir,
	Peşin alımlar için değerlendirmelerdeki risk azaltılmalıdır,
	Tekrar satışlar ve geri ödemeler gerçekleştirilerek talebin ve arzın yönetilmesi gerekmektedir,

**Kaynak:** Cross (1997) ve Ng (2008)' den uyarlanmıştır

Tablo 1'de yer almakta olan stratejileri incelediğimizde, Gelir Yönetimi stratejilerinin aslında daha mikro seviyelere inerek, günümüz değerlerine ve oluşan problemlere odaklanmaya çalıştığını görmekteyiz. Bu stratejilerin birbirleriyle entegre şekilde

çalışmalarının sağlanması, Gelir Yönetimi'nde başarı odaklı uygulamaların gerçekleştirilmesini olası kılacaktır.

Örneklendirecek olursak, Gelir Yönetimi çerçevesinde fiyatlara odaklı bakış açısının geliştirilerek, müşterilerden elde edilen faydaların da dikkate alınması sağlanmalıdır. Müşterilerin, işletmeler tarafından sadece gelir yaratıcı bir kaynak olarak algılanmasının ötesinde, bir değer yarattıklarının da anlaşılması gerekmektedir.

Gelir Yönetimi uygulamaları rasyonel ve doğrusal süreçler olarak düşünülmemelidir. Karışık ve dinamik süreçlerin izlenmesi gerekmekte, stratejilerin uygulanması açısından tek bir doğru yöntem bulunmamaktadır. Gelir Yönetimi uygulamalarının işletmelere yerleştirilmesi, kısa zamanlı bir süreç olarak da algılanmamalıdır. Sürekli kılınan eğitim çabaları ve kalıcı temellere dayalı bilgi akışı sayesinde Gelir Yönetimi uygulamaları işletmeleri başarıya ulaştırabilmektedirler. Ayrıca Gelir Yönetimi uygulamaları sadece gelir artırıcı bir araç olarak görülmemeli; sabit kapasiteden sürdürülebilir gelirlerin sağlanabildiği ve kazançlı müşteri ilişkilerinin ortaya çıktığı bir entegre yönetim uygulaması olduğu bilinmelidir (Haddad, 2015: 1807).

Bunlara ek olarak günümüzde insan ögesinin öne çıkmaya başladığı görülmekte, insan odaklı olan Gelir Yönetimi sistemlerine ihtiyaç duyulmaktadır. İnsan odaklı Gelir Yönetimi sistemlerinin başarıya ulaşılması için farkındalık yaratılması ve gelir kültürünün geliştirilmesi, katılımın ve bağlılığın sağlanması, eğitimlerin gerçekleştirilmesi ve sürekliliğinin sağlanması, etkin iletişim ve koordinasyonun sağlanması, yükümlülüklerin açık bir şekilde belirtilmesi, organizasyon ve iş düzeylerinde yeniden yapılanmalara gidilmesi ile motivasyon ve teşviklerin sağlanması gerekmektedir (Brotherton ve Turner, 2006: 49). Böylece işletmeler daha etkin Gelir Yönetimi sistemleri kurabilecek ve başarının uzun vadeli olmasında önemli bir adım atacaktlardır.

Bu çerçevede günümüzde, Gelir Yönetimi alanında çalışmakta olan kişiler analitik becerileri barındırmalı ve detaylara odaklanmalıdırlar. Ayrıca stratejik olarak düşünebilmeli ve satış ilişkilerini yönetebilmelidirler (Cross v.d., 2009: 63). Etkin bir şekilde görevlerini yerine getirebilmeleri için gelir yöneticilerinin birden fazla bilgi, beceri ve yeteneğe sahip olması gerekmektedir. Gelişen kişisel, içsel, örgütsel,



sektörel ve dışsal sebepli zorlukların giderilmesinde yöneticilerin analitik, teknik, sosyal, genel ve etik başlıklarında bilgi, beceri ve yeteneklerine başvurmaları gerekmektedir (Cetin v.d., 2016).

### 1.5. Gelir Yönetiminin Uygulama Alanları

Gelir Yönetimi envanter biriminin zaman olduğu ve kapasite kısıtlılığının mevcut olduğu endüstrilerde, sıklıkla kullanıldığı bir yönetim aracıdır. Gelir Yönetimi, özellikle rekabet seviyesinin yüksek olduğu konaklama ve havayolu endüstrilerinde sıklıkla kullanılan; karar verme aşamalarında işletmelere yardımcı olabilecek bir mekanizma görevi görmektedir (Cleophas v.d., 2011: 16).

Konaklama ve havayolu endüstrilerinde başarılı uygulamalarıyla kendini kanıtlamış olan Gelir Yönetimi'nin (Varini v.d., 2012: 446), Tablo 2'de gösterilen sektörlerde başarılı uygulamalarına rastlanmaktadır.

**Tablo 2.** Gelir Yönetiminin Uygulama Alanları

Havayolları	Otel İşletmeleri	Restoranlar	Golf Sahaları
Araç Kiralama Şirketleri	Tur Operatörleri ve Seyahat Acentaları	Kruvaziyerler ve Yolcu Taşımacılığı	Konserler ve Sportif Etkinlikler
Gazinolar	Kargo ve Nakliye İşletmeleri	Perakende Şirketleri	Medya ve Yayın
Elektrik Üretimi ve Dağıtımı	Doğalgaz Stokları ve Dağıtımı	Demiryolları Taşımacılığı	Üretim İşletmeleri

**Kaynak:** Huefner, 2015: 15-19 ve Talluri ve Ryzin, 2004: 515-574'den uyarlanmıştır.

Restoranlarda (Heo, 2017; Kimes, 2004; Thompson, 2003; Kimes, 1999; Kimes v.d., 1998), araç kiralama şirketlerinde (Geraghty ve Johnson, 1997), golf sahalarında (Licata ve Tiger, 2010; Kimes ve Schruben, 2002; Kimes, 2000), SPA'larda (Kimes ve Singh, 2009), kargo şirketlerinde (Amaruchkul v.d., 2007; Slager ve Kapteijns, 2003; Kasilingam, 1997), gazinolarda (Hendler ve Hendler, 2004), sportif

etkinliklerde (Bouchet v.d., 2016; Barlow, 2000), seyahat acentalarında (Chan ve Gulliet, 2015) ve daha birçok alanda da Gelir Yönetimi'nin başarılı uygulamalarına rastlanmakta; gelişen endüstriler ve teknolojilerle, gelişimini sürdüreceği öngörülmektedir.

Gelir Yönetimi uygulamalarının başarılı olduğu bu sektörlerde, envanteri oluşturan mallar ve hizmetler farklılıklar göstermektedir. Sektörler bazında elde edilecek olan gelir maksimizasyonuna odaklanan Gelir Yönetimi, farklılaşan ürünler ve sektörler için özel stratejileri benimsemektedir. Tablo 3'te bazı sektörler ve sunmakta oldukları ürünlere ait örnekler gösterilmektedir.

**Tablo 3.** Gelir Yönetiminin Kullanıldığı Sektörler ve Sundukları Ürünler

<b>Sektörler</b>	<b>Ürünler</b>
<i>Yolcu Taşımacılığı</i>	Seyahat için bilet, koltuk
<i>Araç Kiralama Şirketleri</i>	Araç kullanımı
<i>Otel İşletmeleri</i>	Odalar
<i>Kruvaziyerler</i>	Kruvaziyer tura katılım
<i>Gazinolar</i>	Gecelemeler
<i>Kargo ve Nakliye İşletmeleri</i>	Taşıma veya depolama
<i>Pazarlama</i>	Reklam yerleştirme veya reklamlar
<i>Telekomünikasyon</i>	Zaman veya veri bant genişliği
<i>Enerji</i>	Enerjinin taşıma ya da kullanımı
<i>Kiralama</i>	Moda, tüketici elektronikleri, manav alışverişi

**Kaynak:** Cleophas v.d., 2011: 12'den uyarlanmıştır.

Gelir Yönetimi uygulamaları çerçevesinde yolcu taşımacılığı gerçekleştiren işletmeler, her bir koltuktan sağlanan gelirin maksimizasyonu ile ilgilenmekteyken; otel işletmelerinde odalar ve/veya gecelemlerden elde edilen gelirlerin maksimizasyonuna odaklanılmaktadır. Her sektörde sunulan ürüne göre, Gelir Yönetimi başarı parametreleri de değişkenlik göstermektedir.

Gelir Yönetimi uygulamalarında başarı sağlamak isteyen bütün sektörlerde ortak bir anlayışın geliştirilmesi, uygulanma sürecinde takım yaklaşımının oluşturulması, departmanlarda gerekli düzenlenmelerin yapılması, bilgilendirme süreçlerinde ve

yazılımlarda gelişimin sağlanması, değişimin ve kültürün yönetilmesinin gerekli olduğu yöneticiler tarafından atlanılmaması gereken konular olarak ön plana çıkmaktadırlar (Donaghy v.d., 1997: 51-53).

## 1.6.Gelir Yönetiminin Stratejik Araçları ve Sektörler Bazında Analizi

Gelir Yönetimi iki adet ayrı, fakat birbirine bağımlı parçayı bünyesinde barındırmaktadır (Kimes, 1989: 15). Bunlardan ilki envanter yönetimi, ikincisi ise fiyatlandırma. Otel işletmeleri açısından odalar envanteri yönetimi, hangi tip odaların talebe yönlendirileceğiyle ilgilenirken; fiyatlandırma ise değişkenlik gösteren durumlarda sunulacak en iyi fiyatlandırma seçenekleriyle ilgilenmektedir. Envanterin etkin yönetiminin sağlanabilmesi ve fiyatlandırmada faydaların maksimize edilebilmesi için kullanılmakta olan ve önem arz eden stratejik araçlar ise zaman ile fiyat olarak tanımlanmaktadır. Bu stratejik araçlar (Kimes, 2016a);

- **Zaman;** kişilerin ne kadar süre ile envanterimizi kullandığı,
- **Fiyat;** bu envanterin kullanılmasında yansıtılan farklı ücretleri ifade etmektedir.

Zaman ve fiyat bileşenlerinin kontrolünün sağlanabilmesinde gerçekleştirilen uygulamalar neticesinde, gelirlerin maksimizasyonu sağlanmakta; böylece işletmelerin kârlılıklarında da olumlu gelişmeler yaşanılmasına katkıda bulunmaktadır. Bu araçların etkin ve başarılı kullanımı sayesinde; Gelir Yönetimi uygulamaları optimize edilerek, olumlu sonuçların ortaya çıkması sağlanabilmektedir.

		FİYAT	
		AZ ÇEŞİT	ÇOK ÇEŞİT
ZAMAN	KONTROL EDİLEBİLEN ZAMAN DİLİMLERİ	1. ÇEYREK Sinema Salonları Kongre Merkezleri	2. ÇEYREK Otel İşletmeleri Havayolları Araç Kiralama Şirketleri

	<i>KONTROL EDİLEMEYEN ZAMAN DİLİMLERİ</i>	<u>3. ÇEYREK</u> Restoranlar Golf Sahaları İnternet Sağlayıcıları	<u>4. ÇEYREK</u> Sürekli Bakım Hastaneler
--	---	--	---

**Şekil 2.** Gelir Yönetimi Stratejik Araçlarının Sektörler Bazında Analizi

**Kaynak:** Kimes, 2016a'dan uyarlanmıştır.

Şekil 2’de görüldüğü üzere, farklı sektörlerde başarılı uygulamalarına rastlanan Gelir Yönetimi’nin stratejik araçlar çerçevesinde farklı kullanımları gösterilmektedir. 1. çeyrekte yer alan işletmelerde az fiyat çeşitliliği mevcut olup, sunulmakta olunan hizmetin süresi kontrol edilebilir düzeydedir. Sinema salonları bu çerçevede güzel bir örnektir. Gün içerisinde gösterilecek film seansları belirli zaman dilimleri ile belirlenmiş olup, süreleri kesinlik içermektedir. Ancak koltuklar bazında alınmakta olunan fiyatlar değişkenlik göstermemektedir. En ön koltuk ile en arka koltuğun satış fiyatı aynı olmaktadır.

2. çeyrekte yer alan işletmelerde fiyat çeşitliliği fazla olup, sunulmakta olunan hizmet süreleri kontrol edilebilir düzeydedir. Otel işletmeleri açısından değerlendirecek olursak, her bir oda tipi için farklı fiyatlar önermekte olan otel işletmelerinde; manzaraya göre, odanın bulunduğu kata göre, odanın özelliklerine göre, rezervasyonun gerçekleşeceği tarihin resmî tatil günü olup olmasına göre, erken rezervasyon olup olmamasına göre fiyatlarda farklılaştırmalar yapılabilmektedir. Bu da fiyat çeşitliliğinin fazla olmasına sebep olmaktadır. Talep edilen rezervasyonların hizmet süreleri ise kesinlik içerir. Günlük, saatlik ve benzeri uygulamalarla kısıtlanmış olan hizmet süresi sebebiyle, zaman ögesi kontrol edilebilir düzeydedir. Ürünün tüketim süresine ait bir kontrol mekanizması mevcut durumdadır. Ayrıca, otel işletmeleri rezervasyonların gerçekleşmesinde kısıtlamalar da getirebilmektedir. Yedi gecelik rezervasyonlara izin veren ancak bundan daha kısa rezervasyon taleplerini kabul etmeyen işletmeler bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

3. çeyrekte bulunan işletmelerde ürünlerin hizmet süresi kontrol edilebilir değildir ve zaman kontrolünün sağlanması mümkün olamamaktadır. Ayrıca bu işletmelerde

farklılaştırılmış fiyatlar uygulanamamaktadır. Bu çeyrekte bulunan işletmelere örnek olarak ise restoranları gösterebiliriz. Restoranlarda gerçekleştirilen rezervasyonların süreleri kontrol edilememektedir. Genellikle rezervasyon sahiplerinin geleceklere saatler belli olmasına rağmen, hizmetten yararlanma süreleri kesinlik içermemektedir. Bu durum da envanterin -masanın- akşam servisi yapmakta olan bir işletmede sadece bir kez satışının gerçekleştirilebilmesine sebep olmaktadır. Aynı zamanda menüde yer alan öğelerin rezervasyonlar bazında satış fiyatları değişkenlik göstermemektedir. Masaların veya günlerin değişkenlik gösterdiği durumlarda bile, alınan sipariş için yansıtılan bedel değişmemekte ve aynı olmaktadır.

4. çeyrekte bulunan işletmelerde ise fiyatlandırma çeşitliliği fazla olmakla birlikte, hizmetten yararlanma süreleri kontrol edilememektedir. Hastaneler bu çerçevede verilebilecek iyi bir örnektir. Özellikle, özel hastanelerin farklı fiyatlandırmalar ve teklifler sunduğu (uzman doktor veya profesör muayene ücretinin farklı olması gibi) bu sektörde; tedavi veya teşhis süresi, hasta bazında farklılık göstermesinden ötürü kesin olarak bilinmemektedir.

Bu sınıflandırmaların bir genelleme olduğu dikkate alınmalıdır. Sektörel analiz gerçekleştirildiğinde, farklı çeyreklerde bulunan işletmeler de olabilmektedir. Bunlara ek olarak restoran işletmelerinin 3. çeyrekte olmaları, Gelir Yönetimi açısından uygulamalarda sorunlar yaşayacakları manasına gelmemektedir. Bunun aksine zaman kontrolleri ve fiyat farklılaştırma konularına odaklanarak geliştirecekleri doğru uygulamalar, sektörde bulunan diğer işletmelere karşı rekabet avantajı elde etmelerini sağlayacak bir fırsatı işaret etmektedir.

Gelir Yönetimi uygulanmasında üçüncü bir stratejik araç olarak ise alan yönetimi önerilmektedir. Özellikle kongre merkezleri ve otel işletmeleri gibi çok amaçlı salonlar ve diğer alanlara sahip işletmeler için başarılı Gelir Yönetimi stratejilerinin uygulanmasında, fiyat ve zaman yönetimi kadar alan yönetiminin de önemli olduğu görüşü günümüzde mevcuttur. Alanlar, direkt veya dolaylı olarak gelir yaratıcı etkilerinin göz ardı edilmemesi adına kullanılabilecek bir araç olarak ilgili işletmeler özelinde önerilmektedir (Kimes ve Renaghan, 2011: 17).

## **1.7.Otel İşletmelerinde Gelir Yönetimi**

Geleneksel konaklama işletmeleri kategorisinde yer alan otel işletmeleri (Usta, 2008: 43), Gelir Yönetimi uygulamalarının günümüzde başarı ile uygulandığı sektörlerin başında gelmektedir. Otel işletmelerinde Gelir Yönetimi uygulamalarından bahsedilmeden önce, konaklama işletmeleri ve otel işletmeleriyle ilgili bazı konulara değinilmesinde fayda bulunmaktadır.

### **1.7.1. Konaklama İşletmelerinin Tanımı ve Tarihsel Gelişimi**

Turizm sektöründe faaliyet gösteren işletmelerden birisi olan konaklama işletmeleri (Kozak v.d., 2014: 46); mal ve hizmetler üreterek turistlerin ihtiyaçlarının karşılanması ve tatminin sağlanması konusunda oynamakta oldukları rol itibariyle, birinci derece turizm işletmesi olarak kabul görmektedirler (Hussein ve Saç, 2008: 47; Toskay, 1983: 228).

Turistik mal ve hizmetlerin üretimini sağlayan, varlıkları turizm olayına bağlı olarak ortaya çıkan ve şekillenen konaklama işletmeleri (Usta, 2008: 42); müşterilerinin geceleme, yiyecek ve içecek, kısmi eğlence ve diğer ilgili gereksinimlerini karşılayan işletmelerdir (Kozak v.d. 2014: 49).

Türkiye’de konaklama işletmelerinin gelişimi, 8. yüzyılda yer alan hanlar ve kervansaraylarla başlamıştır. İstanbul’da batı standartlarındaki ilk otel işletmesi 1841 yılında açılan Hotel d’Angleterre olmuş (Hussein ve Saç, 2008: 48); 1892 yılında ise modern ve lüks açısından gereklilikleri karşılayabilen ilk otel işletmesi olan Pera Palas Oteli açılmıştır. İlk uluslararası otel zinciri olarak 1955’de açılan İstanbul Hilton otel işletmesiyle, modern otelcilik anlayışı gelişim göstermeye başlamıştır (Güzel ve Gedik, 2015: 61).

### **1.7.2. Konaklama İşletmelerinin Özellikleri ve Sınıflandırılması**

Konaklama işletmelerinin genel özellikleri şöyle sıralanmaktadır (Batman ve Demir, 2015: 114-115);

- Zaman satmaktadırlar,
- Emek-yoğun bir sektördür,
- Sunulan hizmetler heterojendir,

- Sürekli hizmet sunmaktadırlar,
- Dinamiktirler,
- Risk faktörü yüksektir,
- Hizmetlerin üretimi ve tüketimi eşzamanlı gerçekleşir,
- Heterojen ürünler sebebiyle kalite standardizasyonu sorunu vardır,
- Yatırımlarda sabit sermaye oranı yüksektir,
- Ürünlerde dağıtım kanalı tersine işler,
- Çalışan personel arasında yakın iş birliği ve karşılıklı yardımı gerektirir.

Konaklama işletmelerinin sınıflandırılmasında ise kesin bir birlik olmamakla birlikte (Batman ve Demir, 2015: 116); 2634 sayılı “Turizm Teşvik Kanunu”nun 37. maddesi (A) bendine göre düzenlenen, 2005 tarihli 8948 sayılı “Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik”te Türkiye’de turizm tesislerine ait sınıflandırma belirtilmektedir. Bu sınıflandırma kapsamında seyahat acentaları, tur operatörleri ve deniz turizmi işletmelerine değinilmemekte; bunların haricindeki sınıflandırma Tablo 4’te gösterilmektedir.

**Tablo 4.** Turizm Tesislerinde Yasal Sınıflandırma

Sınıflandırma	Tesis Türü
<i>Asli Konaklama İşletmeleri</i>	Oteller
	Moteller
	Tatil Köyleri
	Pansiyonlar
	Kampinger
	Apart Oteller
	Hosteller
<i>Yeme-İçme ve Eğlence Tesisleri</i>	Lokantalar
	Kafeteryalar
	Eğlence Yerleri
<i>Sağlık ve Spor Tesisleri</i>	Termal Tesisler
	Sağlıklı Yaşam Tesisleri
	Yüzme Havuzları
	Spor Tesisleri
	Golf Tesisleri
<i>Kongre ve Sergi Merkezleri</i>	Kongre ve Sergi Merkezleri
<i>Rekreasyon Tesisleri</i>	Eğlence Merkezleri
	Temalı Parklar
	Günübirlik Tesisleri
	Kış Sporları ve Kayak Merkezleri Mekanik Tesisleri
<i>Kırsal Turizm Tesisleri</i>	Çiftlik Evi – Köy Evi
	Yayla Evi
	Dağ Evi
<i>Özel Tesisler</i>	Özel Tesisler

	Butik Oteller
<b>Bileşik Tesisler</b>	Turizm Kentleri
	Turizm Kompleksleri
	Tatil Merkezleri
	Zincir Tesisler
	Personel Eğitim Tesisleri
<b>Diğer Tesisler</b>	Mola Noktaları
	Yüzer Tesisler
	Tatil Siteleri ve Villaları

**Kaynak:** Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik (2005).

### 1.7.2.1. Otel İşletmelerinin Tanımı ve Sınıflandırılması

Otel işletmelerinin tanımlanmasında birden çok yaklaşımın olduğu gözlemlenmektedir. Konaklama ve yeme-içme ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik verilen hizmetler ile bu hizmetleri sağlayan birimlerin tanımlamalar çerçevesinde yer alması gerektiği konusunda hemfikir olunmasına rağmen; otel işletmeleri tarafından sunulan ek hizmetler ve bunlarla ilgilenen departmanların yapılan tanımlamalarda bulunup bulunmayacağı, tartışmaların odaklandığı nokta olarak öne çıkmaktadır (Kozak, 2008: 2).

Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik çerçevesinde otel işletmeleri şöyle tanımlanmaktadır;

*“Oteller, aslı fonksiyonları müşterilerin konaklama ihtiyaçlarını sağlamak olan, bu hizmetin yanında, yeme-içme, spor ve eğlence ihtiyaçları için yardımcı ve tamamlayıcı birimleri de bünyelerinde bulundurabilen tesislerdir.”*

İlgili yönetmelik çerçevesinde bu işletmeler bir, iki, üç, dört ve beş yıldızlı oteller olarak sınıflandırılmaktadırlar. Bu sınıflandırma haricinde otel işletmeleri kendi içerisinde de sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır. Bunlar genel olarak Tablo 5’te ele alınmaktadır.



**Tablo 5.** Otel İşletmelerinin Sınıflandırılması

<b><i>Konaklama Amacı Bakımından</i></b>	Şehir oteli işletmeleri
	Sayfiye oteli işletmeleri
	Kongre amaçlı otel işletmeleri
	Dağ – spor amaçlı otel işletmeleri
	Kaplıca – kür amaçlı otel işletmeleri
<b><i>Tarihi Gelişim Süreci Bakımından</i></b>	Lüks otel işletmeleri
	Vasat otel işletmeleri
	Tamamlayıcı konaklama işletmeleri
<b><i>Faaliyet Süresi Bakımından</i></b>	Mevsimlik çalışan
	Yıl boyunca açık olan
<b><i>Ulaştırma Araçlarına Yakınlığından Bakımından</i></b>	Havaalanı otel işletmeleri
	İstasyon otel işletmeleri
	Liman otel işletmeleri
	Karayolları otel işletmeleri
<b><i>Büyüklikleri Bakımından</i></b>	Çok küçük otel işletmeleri
	Küçük otel işletmeleri
	Orta otel işletmeleri
	Büyük otel işletmeleri
<b><i>Mülkiyet Bakımından</i></b>	Şahıs otel işletmeleri
	Şirket otel işletmeleri
	Kamu otel işletmeleri
	Dernek otel işletmeleri
	Vakıf otel işletmeleri
	Sendika otel işletmeleri
<b><i>Hukuki Özellikleri Bakımından</i></b>	Belediye belgeli otel işletmeleri
	Turizm işletme belgeli otel işletmeleri

**Kaynak:** Batman ve Demir, 2015; Kozak v.d. 2014; Kozak v.d. 2008; Aktaş, 2002; Şener, 2001’den uyarlanmıştır.

Otel işletmelerinin sınıflandırılmasında en sık başvurulan yöntem yıldızlamalara dayanmakta olup; konaklama amacı bakımından sınıflandırmalar da sektör bazında yoğun bir şekilde kullanılmaktadır. Otel işletmelerinin sınıflandırılmasında tek düze

bir yapı izlenmemeli, sınıflandırmalara ait çok boyutlu değerlendirilmeler gerekmektedir. Örneğin bir otel işletmesi konaklama amacı bakımından bir şehir oteli, faaliyet süresi bakımından yıl boyunca açık olması ve büyüklüğü açısından büyük otel işletmeleri sınıflandırmalarına aynı anda girebilmektedir.

### **1.7.2.2. Otel İşletmelerinde Gelir Yönetimi**

Havayolu işletmeleri tarafından kullanımından olumlu sonuçların elde edildiği Gelir Yönetimi sistemlerinin, otel işletmeleri tarafından kullanımı için ilgili girişimlerin gerçekleşmesi biraz zaman almıştır (Tranter v.d., 2014: 25). Otel işletmelerinde Gelir Yönetimi uygulamalarındaki gelişimler, 1990'lı yıllarda gözlemlenmeye başlamıştır (Cleophas v.d., 2011: 9). Havayolları işletmelerinde sağlanan başarıyı gözlemleyen otel işletmeleri, havayolları metodolojisini kendi sorunlarına uyarlayarak Gelir Yönetimi faaliyetlerini geliştirmişlerdir (McGuire, 2016: 22).

Özellikle otelcilik sektöründe Gelir Yönetimi uygulamalarını başarılı şekilde ilk uygulayan kişi olarak Bill Marriott gösterilmektedir. Marriott organizasyonu, farklı otel ürünleri için müşteri taleplerini araştırmıştır. Araştırmalar sonucunda, müşterilerin davranışlarının ve talebin tahmin edilebileceği sonucuna ulaşılmıştır. Günlük talep tahminlerine göre ise fiyatların seviyelerinin belirlenmesi ile envanter kontrollerinin sağlanabileceği belirtilmiştir (Tranter v.d., 2014: 26).

İlk zamanlarda, geceleme kontrolleri ve fazla rezervasyon konularında daha iyi performans elde etmek için manuel yöntemler izleyen otel işletmeleri; daha sonrasında, otomasyon sistemlerinden elde edilen bilgiler ışığında analitik olarak hesaplanan optimal fiyatlandırma önerilerini kullanmaya başlamışlardır (McGuire, 2016: 22). Sağlanan başarılar, otel işletmelerinde Gelir Yönetimi faaliyetlerinin hızlı bir şekilde yaygınlaşmasına ve yönetimler tarafından kabul edilen bir araç olmasına olanak sağlamıştır.

Otel işletmelerinde Gelir Yönetimi doğru odanın, doğru müşteriye, doğru fiyattan ve doğru zamanda satılması olarak kısaca tanımlamakta; sabit kapasite satışlarının

mümkün olduğu kadar karlılığı maksimize edecek şekilde gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır (Kimes, 2016a). Şekil 3 kapsamında otel işletmelerinde Gelir Yönetimi'nin tanımı ve içerdiği öğeler gösterilmektedir.



**Şekil 3.** Otel İşletmelerinde Gelir Yönetimi

**Kaynak:** Kimes, 2016a'dan uyarlanmıştır.

Gelir Yönetimi uygulamaları, daha önce de belirttiğimiz üzere uygulanacakları sektörlerin karakteristik özelliklerindeki farklılıklarından ötürü değişikliklere ihtiyaç duymaktadırlar. Örneğin havayolları tarafından karşılaşılmayan, ancak otel işletmelerinde önem arz eden ek faktörler bulunmaktadır. Havayollarının uçuşları ile uçuşlara ait envanterleri belirli bir zaman çizelgesi çerçevesinde yapılmaktadır; ancak otel işletmelerinde böyle bir model mevcut değildir. Misafirler geceleme

sürelerini kendileri belirlemekte, planlanan zamanlarından daha fazla konaklayabilmekte, erken giriş ya da geç çıkış işlemleri gerçekleştirebilmektedir. Ayrıca otel işletmelerinin odalarının bir kısmı gruplar tarafından da bloke edilebilmektedir. Bunun haricinde otel işletmeleri yiyecek ve içecek gibi yardımcı hizmetlerden gelir bekleyebilmektedirler. Bu durum zaman içerisinde havayolları için de geçerli olmuştur (Cross v.d., 2009: 58). Ayrıca havayollarında uygulanan Gelir Yönetimi merkezi bir sistem içerisinde yer almakta iken; otel işletmelerinde ise merkezi olmayan ve mülkiyetler seviyesinde gerçekleştirilen bireysel uygulamalara da rastlanabilmektedir (Anderson ve Xie, 2010: 57). Otel işletmelerinde Gelir Yönetimi bu özellikler sebebiyle, kendine özel bileşenleri ve uygulama süreçlerini bünyesinde barındırmaktadır.

### **1.7.2.3. Otel İşletmelerinde Gelir Yönetiminin Çekirdek Bileşenleri**

Sürdürülebilir bir başarının sağlanması için kontrol mekanizmalarına başvuran Gelir Yönetimi uygulamaları; ilgili parçaların birbirleriyle entegre edilmiş çabaları sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bu parçalar Gelir Yönetimi sistemlerinin bileşenlerini oluşturmaktadır. Otel işletmelerinde Gelir Yönetimi'nin bileşenleri şöyle sıralanabilir (Hayes ve Miller, 2011; Vinod, 2004);

- **Pazar Bölümlendirme;** Özelliklerine göre müşterilerin pazar bölümlerine ayrılması, gelirlerin maksimize edilmesinde doğru müşteri karmalarının sağlanması için önem arz eden bir konudur. Pazar bölümlendirme, pazarın farklı fiyatlandırma stratejileri aracılığıyla sunulan değer tekliflerine olumlu yanıt verecek şekilde, farklı alt kümelere veya pazarlara bölme işlemidir. Otel işletmeleri bünyesinde farklı pazar bölümlendirme uygulamaları gözlemlenebilmektedir.
- **Talep Tahmini;** Etkin veri analizleri sayesinde, talebe ait doğru değerlendirmeler yapılabilmektedir. Doğru satış verilerine ulaşılabilmesi içinse, potansiyel talebin tahmin edilmesi gerekmektedir. Otel işletmeleri tarafından talep tahminlerinin, çok boyutlu olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir. En temel tahmin yöntemlerinden biri, odalar bazında bireysel müşteri taleplerinin tahmin edilmesidir. Elde edilen tahminler sayesinde, kalış

süreleri gözetilmeksizin temel fiyat sınıfları kontrolleri sağlanabilmektedir. Daha detaylı tahminler sayesinde ise fiyat sınıfları ile kalış sürelerine ait bilgilere erişilebilmektedir. Böylece envanterin etkin kullanımı için gerekli bilgiler elde edilebilmektedir. Burada önem arz eden diğer bir konu, gerçekleşmeyen talebin de dikkate alınması gerekliliğidir. Satın alma işlemi gerçekleştirilmemiş ve potansiyel talep seviyesinde kalmış müşterilerin de bu hesaplamalarda dikkate alınmasında faydalar bulunmaktadır.

- **Envanter ve Fiyat Yönetimi;** Envanter yönetimi, satılmaya hazır ürünlerin farklı dağıtım kanalları ile farklı satış fiyatlarına paylaştırılması ve buna göre düzenlemeler yapılması sürecidir. Otel işletmelerinde Gelir Yönetimi açısından ise; oda çeşitleri, oda fiyatları ve diğer kısıtların, otellerin kullanmakta oldukları farklı dağıtım kanallarında paylaştırılması süreci olduğu söylenebilir. Envanter yönetimi, ürünlerin mevcudiyet durumu ile bulunmama durumu arasındaki kontrol olarak belirtilebilir.

Gelir Yönetimi'nin ilk adımlarından biri, ilk satış fiyatının belirlenmesidir. Bunun sebebi, bu fiyat için otel odalarına müşterilerin vereceği tepkileri ölçümleyecek talep tahminlerinin yapılmasıdır. Fiyat yönetimi, talebi etkileyen ilk fiyat üzerinde ayarlamalar yapılması sürecidir. Doğru tahmin ve envanter kontrollerinden sonraki aşamada fiyat yönetimi devreye girmektedir.

- **Dağıtım Kanallarının Yönetimi;** Otel işletmeleri farklı fiyatlandırma stratejileri için bölümlendirmiş oldukları pazarlardan, olumlu değerler yaratmayı beklemektedirler. Stratejik açıdan odaların dağıtımını da gelirlerin maksimize edilmesine büyük katkıda bulunmaktadır. Ancak bütün bu bileşenlerin dağıtım kanallarına göre optimize edilerek, dağıtımının yapılması gerekmektedir. Dağıtım kanalları yönetimi, otel işletmeleri Gelir Yönetimi sistemlerinin hedef pazarlarını, farklı satın alma alternatiflerine teşvik eden ve bunun sonucu olarak gelirleri optimize eden bir süreçtir.
- **Gelir Yönetimi Uygulamalarının Değerlendirilmesi;** Otel işletmelerinde Gelir Yönetimi sistemlerinin ilgili verileri doğru kullanarak envanter yönetimi, fiyatlandırma ve dağıtım kanalları yönetimi süreçlerinde doğru kararlar verdiklerinin ölçülmesi gerekmektedir. Performansların

değerlendirilmesinde, istatistiki verilerin kullanılması daha kesin sonuçlar vermektedir. Bu çerçevede Gelir Yönetimi'ne ait otelcilik endüstrisinde kabul görmüş oranlar mevcuttur. Bu oranlar üzerinden, etkinlik karşılaştırması otel işletmeleri tarafından yapılabilmektedir.

Tezin üçüncü bölümü kapsamında, otel işletmelerinde Gelir Yönetimi uygulamalarıyla ilgili bir model önerilmekte olup; ilgili bileşenler ve Gelir Yönetimi sistemlerinde kullanımları, bu model çerçevesinde anlatılmaktadır. Bu bölümde bileşenlerle ilgili giriş düzeyinde bilgi paylaşılmakta olup, ilgili konuların detaylı incelemeleri üçüncü bölümde tartışılmaktadır.

### **1.7.3. Otel İşletmelerinde Gelir Yönetiminde Yaşanan Güncel Gelişmeler**

Gelir Yönetimi'nin ilk dönemlerinde önerilmekte olduğu çevrede, eklenecek olunan her bir gelirin kâra dönüştüğüne inanılmaktaydı. Gelir Yönetimi uygulamalarının kökeni olarak kabul edilen havayolları işletmeleri, sabit maliyetleri bünyesinde yüksek seviyelerde içermekte olan bir maliyet yapısına sahipti. Bu yüzden her koltukta elde edilecek ek bir gelir, kârlılığın artması manasına gelmekteydi (Huefner, 2015: 23). Her gerçekleşecek yeni satış sayesinde, birim maliyetlerde azalmaların gözlemlenmesi bu varsayımı kanıtlar nitelikteydi. Yüksek talebin mevcut olması ve etkin yönetimin sağlanmasıyla, Gelir Yönetimi sistemlerinden sağlanacak faydalar maksimize edilmekteydi.

Ancak, 2001 yılında Amerika'da yaşanan terör saldırısı sebebiyle, konaklama sektöründe olumsuz etkiler ortaya çıktı. Düşen talepler sebebi ile Gelir Yönetimi uygulamalarının faydası bu dönemde tartışılmaya başlanmış; hatta bazı firmalar tarafından Gelir Yönetimi uygulamalarının yüksek fiyatlar belirliyor olma ihtimalinin araştırılması adına uzmanlar görevlendirilmiştir. Talepte yaşanmakta olan bu olumsuz durumdan ötürü, otel işletmeleri üçüncü şahıslar aracılığı ile indirimli fiyatlardan satışlara başlamışlardır. Ancak Gelir Yönetimi'ni uzun vadeli bir araç olarak görmekte olan bazı işletmeler, sisteme olan güvenlerini sağlamlaştırmış ve çevresel olarak yaşanan değişime rağmen herhangi bir değişikliğe gitmemişlerdir. Bu dönemden sonra Gelir Yönetimi sadece talebin yönetildiği bir yapıdan, talebin

oluşmasını da sağlayacak kilit rol sahibi olan bir yapıya doğru değişim göstermiştir. Böylece de Gelir Yönetiminin rönesansı olarak adlandırılan bir değişim sürecine girilmiştir. Bu sürecin sonunda geleneksel Gelir Yönetimi, yüksek değer yaratılmasında maliyet etkinliği sağlanması için süreçlerden ve analitik araçlardan yararlanan geniş kapsamlı faaliyetler bütününe dönüşmüştür (Cross v.d., 2009: 59-61).

**Tablo 6.** Gelir Yönetiminde Yönetimsel Açıdan Yaşanan Değişimler

<u>Nereden</u>	<u>Nereye</u>
Gelir Maksimizasyonu	Kârlılık Optimizasyonu
Gelir Merkezli Yaklaşım	Müşteri Merkezli Yaklaşım
Talep Tabanlı Fiyatlama	İtibar ve Değer Tabanlı Fiyatlama
Kısa Dönemli Taktiksel Gelir Yönetimi Yaklaşımı	Uzun Dönemli Stratejik Gelir Yönetimi Yaklaşımı
Odalar Gelirine Odaklılık	Bütün Getiri Olanacağı Sağlayan Kaynaklardan Toplam Gelirler
Dağıtımın Yönetilmesi	Kanal Yönetimi
Tarihi ve Tahmin Edilen Talep Analizlerine Dayanması	Büyük Veriden Sağlanan Fırsatlardan Faydalanmak
Gelir Yönetim Liderlerinin Eğitilmesi	Gelir Yönetimi Kültürünün Örgütsel Düzeylerde Teşvik Edilmesi

**Kaynak:** Wang v.d., 2015: 808.

Tablo 6 incelendiğinde, Gelir Yönetimi'nin amacının gelir maksimizasyonundan kârlılık maksimizasyonuna doğru bir geçiş yaşadığı görülmektedir. Satışların gerçekleştirilmesi ve fiyatların belirlenmesinde müşteri merkezli yaklaşımlar benimsenmiş olup; müşteriler tarafından hizmet için biçilen değere göre fiyatlandırmalar gerçekleştirilmektedir. Sadece oda satışlarından elde edilen gelirlere değil, yardımcı gelir kaynaklarına da odaklanılmasını sağlanmış; gelişen teknoloji ile yapısı değişen dağıtım kanallarının da yönetilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Yaşanan gelişmeler Gelir Yönetimi'nin günümüzde bir yönetim aracı olarak rolünün önemini artırmış; otel işletmeleri tarafından kullanılan, kapsamlı stratejik uygulamalar olarak kabul görmesini sağlamıştır.

Gelir Yönetimi süreçlerinin taktiksel bir yaklaşımdan stratejik bir yaklaşıma doğru ilerlediği görülmektedir (Erdem ve Jiang, 2016: 307). Özellikle işletmenin ihtiyaçlarının karşılanabilmesi ve uzun vadeli başarıların elde edilmesinde, stratejik bir yaklaşımı benimsemiş olan otel işletmeleri Gelir Yönetimi sistemleri; kapsamlı analizlerin geliştirilmesini sağlayarak, daha kesin sonuçlar elde edecek ve stratejik kararların alınmasında tepe yönetimlere destek olacaklardır.

Otel işletmeleri tarafından Gelir Yönetimi uygulamalarının benimsenen stratejik rolü dikkate alındığında, gelecekte de önem arz eden bir araç olmaya devam edeceği belirtilebilir. Gelir Yönetimi'nin zaman içerisinde daha çok teknoloji tarafından yönlendirilen bir yapıya ulaştığı da eklenmelidir. Otel işletmelerinin de etkin Gelir Yönetimi uygulamalarının sağlanmasında teknolojiye artarak bağlanmaları beklenmektedir. Bunlara ek olarak daha güvenilir Müşteri İlişkileri Yönetimi ve veri analizi uygulamaları sayesinde, Gelir Yönetimi'nin daha müşteri odaklı bir yapı haline gelmekte olduğu söylenebilir (Erdem ve Jiang, 2016: 307).

Gelir Yönetimi'nde önem kazanmaya başlayan konulardan bir diğeryse, odalar haricindeki gelir yaratıcı departmanların yönetimidir. Fonksiyon alanları, yiyecek ve içecek ile Spa alanlarının da ek gelir yaratıcı etkileri bulunmaktadır. Maksimum faydanın elde edilebilmesi için, odaların yönetilmesinde kullanılan sistemlerle entegre olan Gelir Yönetimi sistemleri kullanılmaya başlanmış; yoğun talep dönemlerinde gelirlerin maksimize edilebilmesi adına bu alanlarda da Gelir Yönetimi uygulamalarına başvurulmuştur (Kimes, 2008: 11-15).

### **1.8.Gelir Yönetimi Uygulama Modelleri**

Gelir Yönetimi'nin uygulamalarıyla alakalı birçok başarılı model literatürde mevcuttur. Bu modellerden bazıları, özellikle otel işletmelerinde sağlamakta oldukları gelir maksimizasyonları sayesinde faydalarını kanıtlamış modeller olarak ön plana çıkmaktadırlar. Gelir Yönetimi'nin uygulama süreçlerinin daha iyi anlaşılabilmesi için, seçilmiş olan bazı modellerin üzerinde durulacaktır.

Özellikle teknolojik gelişmelerin otel işletmeleri açısından yarattığı değişimler, Gelir Yönetimi sistemleri üzerinde de etkiler bırakmıştır. Gereklik duyulan bu değişimler, ilk uygulamalarından günümüze kadar olan süreçte Gelir Yönetimi



modellerinde farklılaşmalar oluşmasına sebep olmuştur. Yaşanan bu gelişmeler ve değişimlere göre tasarlanmış olan ve günümüz sorunlarına en iyi cevapları verebilen, 2000'den sonra önerilmiş olan bazı modellerin incelemeleri yapılacaktır.

Bu modellerin haricinde, Gelir Yönetimi sistemleri uygulama süreçlerinin günümüze kadar olan gelişimiyle alakalı daha derinlemesine araştırma yapılmak istenirse; Cross (1997), Donaghy v.d. (1997), Jones ve Kewin (1997), Yeoman ve Watson (1997), Harris ve Peacock (1995) ile Jones ve Hamilton (1992) tarafından geliştirilen modellerin incelenmesinde fayda bulunmaktadır.

### **1.8.1. Emeksiz v.d. Gelir Yönetimi Modeli**

Emeksiz ve çalışma arkadaşları (2006) tarafından önerilen model toplamda 5 aşamadan oluşmaktadır. Şekil 4'te gösterilmekte olduğu üzere bu aşamalarda işletmelerin gerçekleştirmesi gereken faaliyetler belirtilmektedir.

Modelin birinci aşamasında, hazırlık aşaması yer almaktadır ve en önemli aşama olarak öne çıkmaktadır. Temel kuralların koyulmakta olduğu aşamada ilk olarak ihtiyaç duyulan, tepe yönetiminin ve girişimcilerin onayı ile desteğidir. Onayın alınmasından sonra, bütün departmanların temsiliyle takım olarak Gelir Yönetimi stratejisi belirlenmektedir. Bu stratejilerin uygulanabilmesi için Gelir Yönetimi kurulu, çalışma prensiplerini ve atılacak eylem adımlarını belirlemelidir. Veri bankası yaratılarak, bilgisayar destekli mi yoksa manuel bir sistemin mi benimseneceğine karar verilmelidir. Hizmet içi eğitimler sağlanarak sistem desteklenmelidir.

İkinci aşamadaysa, Gelir Yönetimi uygulamalarının yapıtaşını oluşturan süreçlerden olan arz ve talebin analizleri gerçekleştirilmektedir. Özellikleri ve yapıları belirlenen arz ve talebe ait tahminler gerçekleştirilerek, fark analizleri sağlanmalıdır. Bu sürecin gerçekleştirilmesindeki amaç, olası senaryolarda arz ile talebin arasındaki farklılığın azaltılması ve giderilmesi için eylem planlarının oluşturulmasıdır. Bu kapsamda pazar bölümlendirmeleri ve kapasite tahsisleri de gerçekleştirilmektedir.

Üçüncü aşama, Gelir Yönetimi sistemi stratejilerinin faaliyete geçirildiği noktadır. Gelir yöneticisi belirlenen her pazar bölümü için talebin tahmin edilmesi, bölgesel talep trendleri, rakiplerin fiyatları, pazar payları ve diğer çevresel faktörleri inceleme

görevlerini bu aşamada yerine getirmektedir. Tahmin edilen talep sayesinde, gelir maksimizasyonu sağlamak adına gelir yöneticileri; odaların dağıtımını, kapasite yönetimini ve fiyatlandırma kararlarını kolaylıkla kararlaştırabileceklerdir. Ayrıca bu aşamada gelir yöneticilerine hem mikro hem de makro boyutlarda çevresel kaynaklı fırsatlar ile tehditleri analiz etmeleri önerilmektedir.



**Şekil 4.** Emeksiz v.d.'ye ait Gelir Yönetimi Modeli

**Kaynak:** Emeksiz ve diğerleri, 2006: 541.

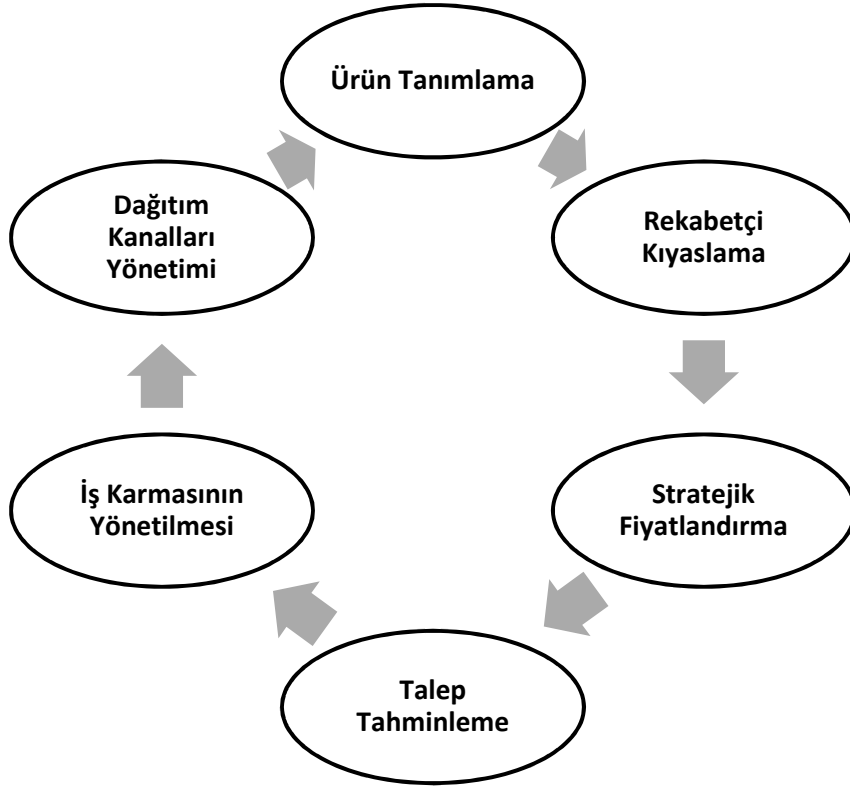
Dördüncü aşamada Gelir Yönetimi uygulamalarının değerlendirilmesi gelmektedir. Gelir Yönetimi'nin başarı oranının ölçülmesinde kullanılacak yöntemlerden biri gerçekleşen gelir ile öngörülen gelirin karşılaştırılmasıdır. Pazar bölümlerinin davranışları, gerçekleşen talep, çevresel gelişimler, çalışan performansı, müşterilerin tatmini, hizmet kalitesi, bölgede yaşanan yenilikler ve iyileştirmeler gibi konularda yapılacak kalitatif ve kantitatif analizler sayesinde Gelir Yönetimi'nin başarısı ölçümlenebilmektedir.

Son aşamadaysa Gelir Yönetimi stratejisinin izlenmesi ve gözden geçirilmesi gelmektedir. Amaçlarına ulaşabilmesi adına Gelir Yönetimi stratejilerinin doğru bir şekilde uygulanıp uygulanmadığının kontrol edilmesi gerekmektedir.

### **1.8.2. Buckhiester Gelir Yönetimi Yol Haritası Modeli**

Buchiester (2011a, 2011b) tarafından önerilen modelde, genel olarak birbirini takip eden süreçlerin takip edilmesinin, Gelir Yönetimi'nin devamlılığının sağlanması için gerekli olan bir durum olduğu tanımlamıştır. Orjinal metninde RevRoadMap olarak adlandırılan bu model, Gelir Yönetimi Yol Haritası olarak çalışmamızda adlandırılmakta ve süreç Şekil 5'te gösterilmektedir.

Bu modelin ilk aşamasında ürünlerin tanımlanması yer almaktadır. Müşterilerin ihtiyaçlarının belirlenmesi ve ürünün bu ihtiyaçları karşılaması için pazar tanımlamalarının yapıldığı kapsamlı bir süreçtir. Bu aşamada müşteri taleplerinin, oda kategorileriyle hizalanması beklenmektedir. İkinci aşamada rakiplerle karşılaştırma yer almaktadır. Diğer işletmelerle objektif olarak karşılaştırmaların gerçekleştirilme süreci olarak tanımlanabilmektedir. Bu kapsamda otelcilik sektöründe özellikle Gelir Yönetimi'ne ait süreçler, performanslar ve stratejiler karşılaştırılmaktadır. Üçüncü aşamasında stratejik fiyatlandırma yer almaktadır. Stratejik fiyatların uygulanmakta olduğu bütün pazarlarda fiyat olgusu, fayda sağlayıcı bir konumda bulunmaktadır. İşletme karmasının değiştirilmesi ve ürüne değer katacak faaliyetlerde bulunulması, fiyatların direncini koruduğu durumlarda izlenebilecek stratejilerden biridir (Buckhiester, 2011a: 96-101).



**Şekil 5.** Gelir Yönetimi Yol Haritası

**Kaynak:** Buckhiester, 2011a: 92.

Bir sonraki aşamada talebin tahmin edilmesi gelmektedir. Dolulukların tahmin edilmesi operasyonel boyutlarda, gelirlerin tahmin edilmesi finansal boyutlarda, talebin tahmin edilmesi ise stratejik boyutlarda Gelir Yönetimi'nin ilgilendiği alanlardır. Beşinci aşama işletme karmasının yönetilmesidir. İşletme karmasının etkinliğinin ölçülmesi için otel işletmelerinin pazar paylarını belirli periyotlarla kontrol etmeleri gerekmektedir. Bunu gerçekleştirirken hem tarihi verilere hem de gelecekle ilgili tahminlere yer verilmelidir. Buradaki en önemli ölçütlerden birisi ise Mevcut Oda Başına Gelir endeksi olmaktadır. Hem pazar ile karşılaştırmalı analizler gerçekleştirilmesinde standartlar ortaya koymakta, hem de pazar payı tahminlerine göre otel işletmesi performansını karşılaştırmalı olarak değerlendiren bir oran olarak ön plana çıkmaktadır. Zinciri tamamlayan son aşamadaysa, dağıtım kanalları yönetimi yer almaktadır. Bu kapsamda direkt satışlar, sesli rezervasyon sistemleri (mülkiyet bazında ve merkezi olmak üzere), online seyahat acentaları, diğer ulusal

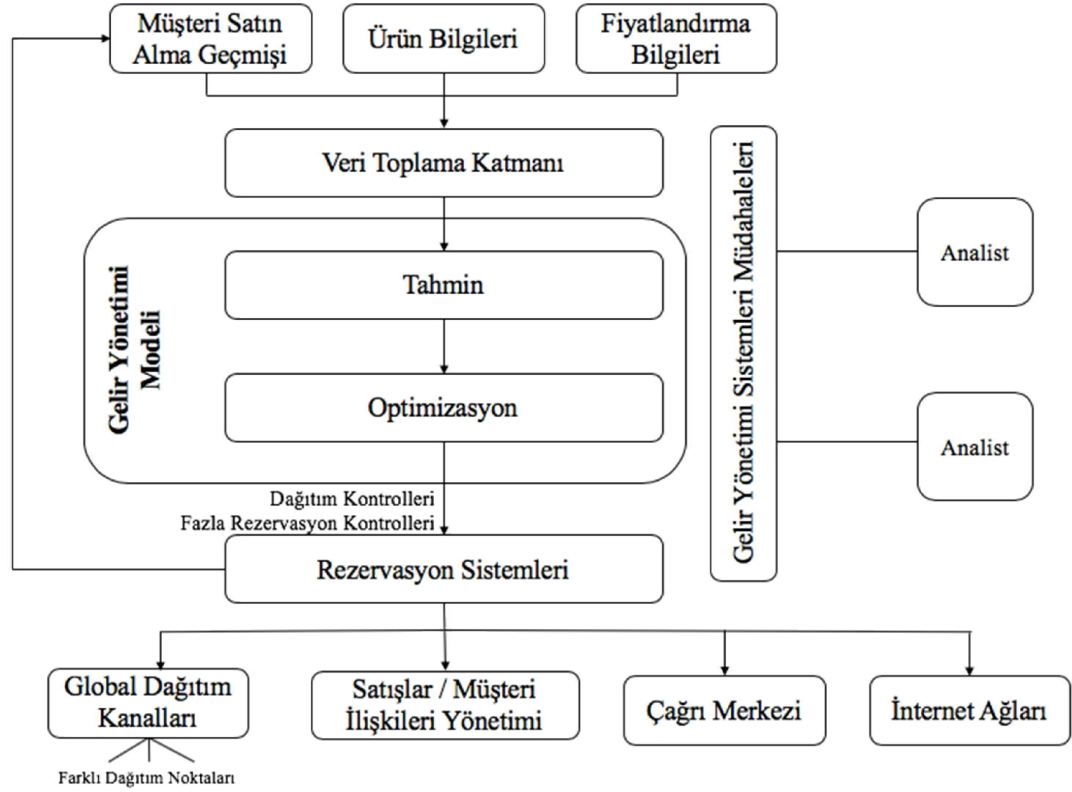
dağıtım kanalları ve uluslararası dağıtım kanalları, özel/marka internet siteleri ve ön büro satışları dağıtım kanallarına örnek olarak verilebilmektedir. Otel işletmelerinin kullanmakta olduğu dağıtım kanallarını ne kadar etkin yönettikleriyle alakalı analizleri gerçekleştirmeleri gerekmektedir (Buckhiester, 2011b: 98-108).

Gelir Yönetimi Yol Haritası gibi, Gelir Yönetimi'ni benimseyen bütünsel bir yaklaşımın uygulanmasında dahi; talep yaratılması, talebin yakalanması ve talebin yönetilmesi konuları arasında iletişim sorunları devam etmektedir. Bunun sebepleri arasında satın alma davranışlarında gerçekleşen değişimler ve internetin olağanüstü etkisi yer almaktadır (Buckhiester, 2011a: 92).

### **1.8.3. Talluri ve Van Ryzin Gelir Yönetimi Süreç Akış Modeli**

Şekil 6'da gösterilmekte olduğu gibi Gelir Yönetimi'ni bir süreç akışı olarak modelleyen Talluri ve Van Ryzin (2004), Gelir Yönetimi modellerinin genel olarak dört aşamayı takip ettiğini bildirmişlerdir. Bu dört aşama ise şunlardan oluşmaktadır (Talluri ve Van Ryzin, 2004: 17-18);

- **Veri Toplama;** İlgili geçmiş verilerin toplanması ve saklanmasıdır. Bu veriler fiyat, talep ve diğer nedensel faktörlerden oluşur.
- **Tahmin Etme;** Talep modelinin parametrelerinin ön görülmesi ve bu parametrelere göre tahminlerin gerçekleştirilmesidir.
- **Optimizasyon;** Doğru kontrol setlerinin (dağıtım, fiyat, indirimler, fazla rezervasyon limitleri gibi) belirlenmesi ve bir sonraki optimizasyona kadar uygulanmasıdır.
- **Kontrol;** Optimize edilmiş kontrollere göre, envanter satışının kontrollerinin yapılmasıdır.



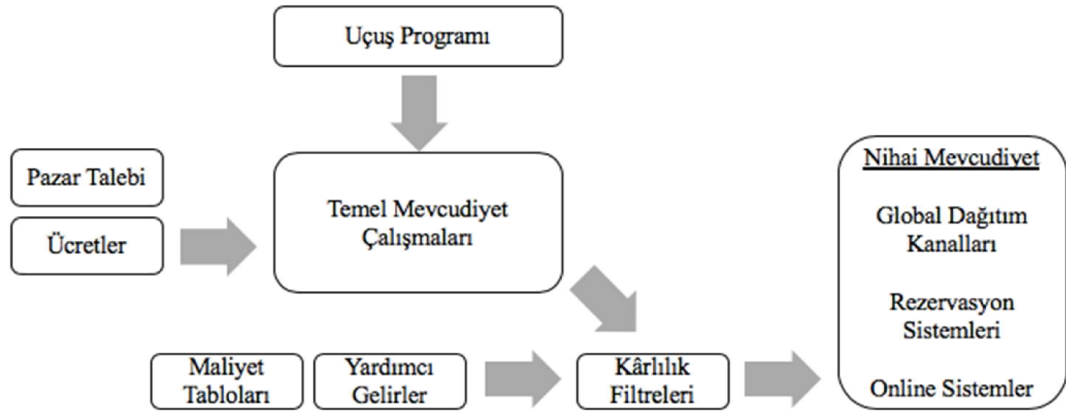
**Şekil 6.** Gelir Yönetimi Süreç Akış Modeli

**Kaynak:** Talluri ve Van Ryzin, 2004: 19.

Uygulama bazlı olarak ortaya koydukları Şekil 6'daki modelin, sayılmış olan bu dört aşamayı da bünyesinde bulundurduğu gözlemlenmektedir. Özellikle tahmin ve optimizasyona dayalı olan bu modelde, Gelir Yönetimi ile ilgili analizlerin yapılmasında bilgisayarlı sistemlerden ve uzman analistlerden destek alınması da önerilmektedir.

#### 1.8.4. Venkat'ın Karlılık Bazlı Mevcudiyet ve Optimizasyon Modeli

Önerilen bu model çerçevesinde, mevcudiyet kontrollerinde kârlılık ile ilgili filtreler uygulanarak kâr tabanlı mevcudiyet kontrollerinin ve optimizasyonun yapılması önerilmektedir (Venkat, 2011: 51). Bu sayede gelirler ile giderlerin birbirine entegre edilmiş bir sistem içerisinde yer alması sağlanabilmekte; gerçekleşecek satışlarda kârlılık maksimizasyonu amaçlı envanter dağıtımlarının yapılması önerilmektedir. Venkat tarafından havayolları için geliştirilmiş olan model, Şekil 7'de gösterilmektedir.



**Şekil 7.** Kârlılık Bazlı Mevcudiyet ve Optimizasyon Modeli

**Kaynak:** Venkat, 2011: 52.

Diğer modellere göre farklılığı, eklenmiş kârlılık filtrelerini oluşturan öğelerin maliyet tabloları ile ek gelir sağlanacak başlıklardan oluşmasıdır. Bu sayede gelir türlerine göre kârlılık oranlarının ortaya konulması sağlanabilmektedir (Venkat, 2011: 52).

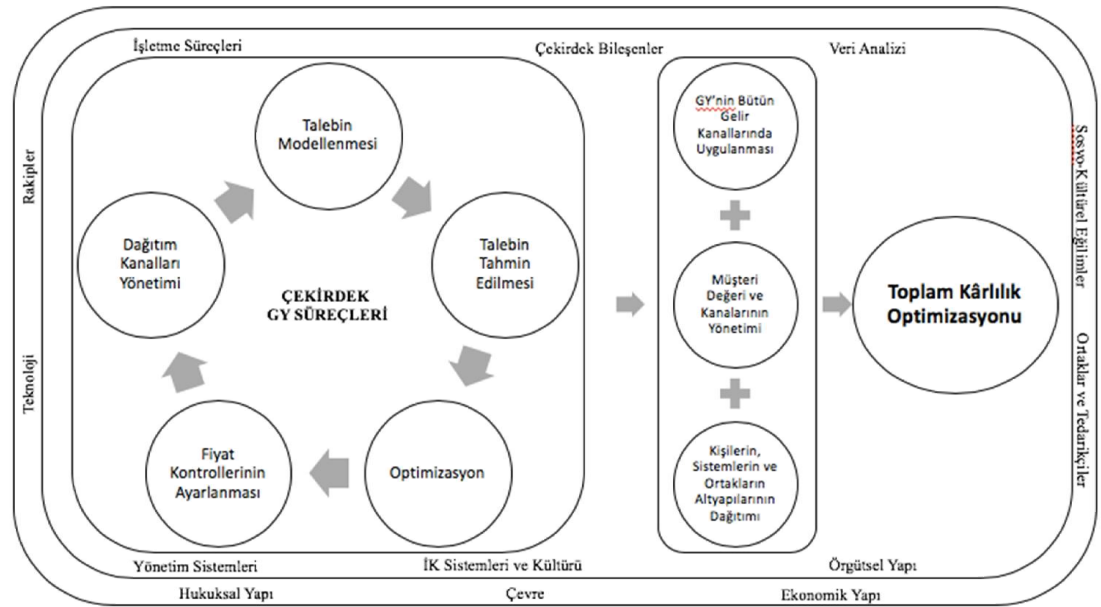
### 1.8.5. Noone v.d.’nin Toplam Otel Gelir Yönetimi Modeli

Mevcut literatürde yapılmış olunan çalışmalar, odalar haricindeki gelir yaratıcı merkezler adına optimizasyon konusuna yerel bir bakış açısı getirmekte ve bunu yaparken bütünsel bir yapıya karşıt şekilde bireysel düzeyde analizlere değinmektedirler. Mevcut çalışmalarda odalar haricinde gelir yaratıcı merkezlerin, otel işletmeleri bünyesinde yer alan birer yapı olduklarını göz ardı edilmekte; bu birimlerin odalardan nasıl etkilendiğini ve odaların bu faaliyetleri nasıl etkilediğini belirten bütünsel bir otel yapısından kaçınmakta olduğu görülmektedir. Bu sorunların çözülmesinde otel işletmeleri Gelir Yönetimi sistemlerinin karşısına çıkan bir gelişme olarak da, daha bütünsel bir yaklaşımı benimseyen Toplam Otel Gelir Yönetimi sistemleri gelmektedir. Toplam Otel Gelir Yönetimi taktiksel/kısa vadeli bir yapıdan stratejik/uzun vadeli bir yapıya doğru gerçekleşen değişimin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. (Wang v.d., 2015: 798-800).



Gelir Yönetimi'nde özellikle maliyet ve kârlılık yönetiminin gelecekte önem kazanacağı görüşü, Gelir Yönetimi profesyonelleri tarafından da üzerinde durulan bir konudur. Daha stratejik bir yapıya bürünmesi öngörülen Gelir Yönetimi'nin, ilerleyen zamanlarda Toplam Otel Gelir Yönetimi olarak evrileceği beklentisi de bir süredir bulunmaktadır (Kimes, 2017).

Bu gelişmeleri dikkate alan ve Gelir Yönetimi'ne daha kapsamlı stratejik bir bakış açısı getirmek isteyen Noone ve arkadaşlarının (2017) Toplam Otel Gelir Yönetimi ile ilgili geliştirdikleri model, Şekil 8'de gösterilmektedir.



**Şekil 8.** Toplam Otel Gelir Yönetimi Modeli

**Kaynak:** Noone v.d., 2017: 12.

Toplam Otel Gelir Yönetimi çoklu gelir kaynaklarını dikkate alan, müşteri değeriyle ilgili derinlemesine bir anlayış geliştiren, dağıtım kanalları maliyetleri ve operasyon maliyetlerini dikkate alan, tepe noktadaki seviyelerdeki metriklerden alt kademelerdeki ölçümlere doğru bir değişimi içeren bir anlayıştır. Özellikle gelecekte Gelir Yönetimi uygulamalarının odak noktasının, odalardan sağlanan gelirlerin maksimizasyonundan; odalardan ve ek gelir yaratıcı yardımcı hizmetlerden sağlanan hem gelirlere, hem de bu operasyonlar sonucunda oluşan giderlere odaklanan kârlılık merkezli yaklaşımlara doğru değişimi gereklilik göstermektedir (Noone v.d., 2017: 3-5).

Önerilen model kapsamında Toplam Otel Gelir Yönetimi talebin öncelikli olarak modellenmesi, talep tahminlerinin gerçekleştirilmesi, optimizasyonun sağlanması, fiyat kontrollerinin ayarlanması ve bu çerçevede dağıtım kanallarının yönetilmesini benimsemekte; bütün gelir kaynaklarına odaklanarak, toplam kârlılığın optimize edilmesinde ilgili bütün değişkenleri hesaba katan kapsamlı bir sistem olarak ön plana çıkmaktadır.

Toplam Otel Gelir Yönetimi, işletmelerin varlıklarına odaklı olmasının aksine müşteri odaklı bir yaklaşım benimsemektedir. İşletme genelinde pazar bölümlerinin varlıkları nasıl kullandığına dayanarak, bütün işletme genelinde kârlılığın üretildiği noktalara odaklanan kârlı bir iş karmasını barındırmaktadır (McGuire, 2016: 173).

### **1.9. Gelir Yönetimi ve Stratejik Yönetim Muhasebesi**

Gelir Yönetimi'nin yaklaşık 30 senedir üzerinde çalışılan bir alandır, fakat özellikle muhasebe ve finans alanlarında yönetsel açıdan literatürde az sayıda çalışma bulunmaktadır (Huefner, 2015: 1). Gelir Yönetimi'nin literatürü genel olarak ön büro alanına odaklanmış, diğer yöneticiler ve departmanların katkılarına –özellikle finansal fonksiyonları- düşük seviyelerde önemsemiştir. Gelir Yönetimi'yle ilgili konular genel olarak pazarlama ve operasyonel alanlara açıklama getirebilmek amacıyla odaklanmaktadır ve maliyet tabanlı bir yaklaşımı benimsememektedirler (Burgess ve Bryant, 2001: 144-147). Bu sebeple de otel işletmelerinin Gelir Yönetimi uygulamalarında, kârlılık maksimizasyonunu sağlanmasında hem gelirler hem de giderlere odaklanan bütünleşik yaklaşımların geliştirmesinde yetersiz kaldığı görülmektedir.

İşletmelerde Gelir Yönetimi'nin pazarlama yönetiminin bir konusu olup olmadığıyla alakalı bir soru ortaya çıkabilmektedir. Pazarlamanın fiyatlandırma, promosyonlar, dağıtım kanalları yönetimi, ürün karması, marka yönetimi ve benzerleri konular ile ilgilendiği ve bu sebeplerden dolayı sorunun cevabının evet olduğu kesindir. Satışların gerçekleştirilmesi çerçevesinde yapılan birçok uygulamada pazarlamanın uzmanlaşmış olduğu görülmektedir. Ancak buradaki işletmelerin benimsemesi gereken amaç sadece daha fazla satış gerçekleştirilmesi değil; işletmenin mevcut ve uzun vadede kârlılığını geliştirebileceği satışlarını fazlaştırılması olmalıdır. Bu

noktada, pazarlama ile finansal yönetimin rolleri dengelenmelidir. Finansal yönetimler, gelir iyileştirmelerinin sağlanması durumunda kârlılığın nasıl etkileneceğini ölçümlenmelidir (Huefner, 2015: 4).

Kârlılık işletmelerin uzun vadede kalıcı olabilmeleri ve büyüme sağlayabilmeleri adına kilit rol oynayan bir konudur. Gelir Yönetimi'nin direkt olarak odalar bölümünün doluluk oranları ve ortalama oda fiyatlarını maksimize etmeye dayalı bir odaklanma sağlamakta iken; yönetimlerin bu satışlardan elde edilen net kâra da odaklanmaları gerekmektedir (Noone ve Griffin, 1997: 75).

Bilgiye olan mutlak ihtiyaç sebebiyle işletmelerde ortaya çıkan maliyetlerin analizlerinde, departman bazında elde edilen veriler günümüzde yetersiz kalmaktadır. İşletme stratejilerinin belirlenmesinde daha faydalı sonuçlar elde edilmesi için yöneticiler, müşteri ve pazar bölümlerini esas alan maliyet bilgilerine ihtiyaç duymaktadırlar. Geçmiş dönemlerde Gelir Yönetimi uygulamalarında kâr yerine gelir konusuna verilen önemden ötürü, Gelir Yönetimi kararlarında düşük oranda katılımı olan finans; teknolojik gelişmeler sayesinde, finansal bilgilerin müşteriler bazında kârlılığın artırılmasında çıktılar sağlanması sayesinde önemli bir noktaya gelmiştir. Bu bilgilerin sağlanabilmesi, maliyet yönetim sistemlerinin dizayn edilmesi ve uygulanmasında finans kilit bir rol oynamaktadır (Burgess ve Bryant, 2001: 148).

Yönetim muhasebesi tarafından benimsenen kârlılık konsepti, işletmeler tarafından uygulanması en doğru seçim olarak gözükmektedir. Bölümlere ayrılmış temellere dayalı ölçüm araçlarının kullanılması, mevcut kararların değerlendirilmesinde olumlu sonuçlar sağlayacaktır. Kârlılık konsepti, ölçümlerin yapılması sayesinde Gelir Yönetimi kararlarının etkilerinin ayrı olarak değerlendirilmesine katkıda bulunmaktadır (Huefner, 2015: 24).

Örnek olarak, otel işletmelerinin ekonomik açıdan başarılarını ölçmekte ağırlıklı şekilde kullanılmakta bulunan temel performans göstergeleri olarak Doluluk Oranı, Ortalama Günlük Fiyat ve Mevcut Oda Başına Düşen Ortalama Gelir gösterilebilir. İlgili göstergelerden sağlanan veriler özellikle otel işletmelerinin finansal başarılarının ölçülmesinde ve envanter yönetiminin ne kadar başarılı

gerçekleştirdiğinin anlaşılmasında kullanılmaktadır. Ancak bu üç gösterge de kullanılan oda başına düşen maliyetleri veya kullanılan oda başına düşen ek gelirleri hesaba katmamaktadır (Heo, 2017: 2). Ayrıca sadece bireysel müşterilerden sağlanan gelirlerin etkilerine bakan bu kapsamlı metrikler başka kısıtlamalara da sahip olabilmektedirler. Gruplardan, alanlardan, yiyecek içecek hizmetlerinden ve diğer kaynaklardan sağlanabilecek gelir kaynaklarını göz ardı edebilmektedirler. Ayrıca bazı gelirlerin diğerlerinden daha fazla kârlılık getiriyor olmasından ötürü ortaya çıkan gelir kalitesini de ölçememektedirler (Cross v.d., 2009: 74).

Otel işletmelerinde bütünsel bir yaklaşımın benimsenmesi ve Gelir Yönetimi uygulamalarının bütün gelir yaratıcı faktörleri içerdiği bir ortamda, maliyetlerin de hesaba katılacağı ve müşterilerin esas alınarak doğru dağıtımların sağlanması durumunda gerçekçi kârlılık analizlerinin yapılabileceği söylenebilir. Birbirine entegre edilmiş Gelir Yönetimi sistemleriyle Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemleri sayesinde, otel işletmelerinin stratejik açıdan yönetimlerinde etkinlikler sağlanabilecektir.

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **STRATEJİK YÖNETİM MUHASABESİ YÖNTEMLERİNDEN**

### **SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME**

### **VE MÜŞTERİ KÂRLILIK ANALİZİ**

#### **2.1.Stratejik Yönetim Muhasebesi ve Gelişimi**

Rekabet düzeyinin arttığı günümüzde işletmeler, özellikle gelirler üzerindeki kontrollerin kısıtlı kaldığı noktalarda maliyet etkinliğinin sağlamak istemektedirler. Maliyetlerde sağlanacak etkili kontrollerin sonucunda rekabet avantajı elde etmeyi amaçlayan işletmeler, süreçlerine Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemlerini entegre etmektedirler.

Tezimiz kapsamında kullanımı gerçekleştirilen Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Müşteri Kârlılık Analizi derinlemesine incelenmeden önce; konunun derinlemesine anlatılabilmesi için muhasebe sistemlerine ve Stratejik Yönetim Muhasebesi'nin gelişimi ile yöntemlerine bu bölümde değinilecektir. Bu çerçevede maliyet ile gider kavramlarına değinilmesinde ve maliyet sınıflandırmalarının da yapılması doğru olacaktır.

#### **2.1.1. Muhasebe Bilgi Sistemi ve Maliyet ile Yönetim Muhasebesi**

Muhasebe, bir işletmenin kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanım biçimini, işletme faaliyetleri sonucunda kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışlar ile işletmenin finansal yapısını açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili taraflara ileterek ilgili kişilere aktarılmasını sağlayan bir bilgi sistemidir (Sevilengül, 2016: 3).

Fonksiyonları açısından ise muhasebe; mali niteliğe sahip olayların parayla ifade edilebilir şekilde kaydedilmesi, sınıflandırılması, mali tablolar şeklinde özetlenmesi, bu mali tabloların analiz edilerek yorumlanması ve raporlanması ile sonuçların ilgili kişilere aktarılmasını sağlayan bilim olarak tanımlanmaktadır (Erkan ve Okutmuş, 2018: 1). Muhasebenin fonksiyonlarını yerine getirirken kullanmakta olduğu araçlar ise Tablo 7'de gösterilmektedir.

**Tablo 7.** Muhasebe Fonksiyonları ve Kullanılan Araçlar

<u>Muhasebe Fonksiyonları</u>		<u>Araçlar</u>
Kaydetme	➔	Yevmiye Defteri
Sınıflandırma	➔	Defter-i Kebir (Büyük Defter)
Raporlama	➔	Mali Tablolar
Analiz ve Yorumlama	➔	Mali Analiz Teknikleri

**Kaynak:** Lazol, 2011: 5.

Görev ve fonksiyonları çok çeşitli olan muhasebe (Küçüksavaş, 2012: 10), genel kapsamda üç bölüme ayrılmaktadır. Bunlardan ilki Genel Muhasebe olarak da adlandırılmakta olunan Finansal Muhasebe, ikincisi Maliyet Muhasebesi ve üçüncüsü ise Yönetim Muhasebesi'dir (Sevilengül, 2016: 14).

Finansal Muhasebe işletmeler arasında veya işletmeler ile diğer kişiler arasında gerçekleşen karşılıklı ilişkilerin sonucunda, ortaya çıkan ilişkilerin kayıt altına alınmasından sorumludur (Küçüksavaş, 2012: 11).

İşletmelerin üretmekte oldukları mallar ve/veya hizmetlere ait maliyetlerin belirlenmesi, ilgili maliyetlerin ortaya çıkmasına sebep olan unsurların kontrol edilmesi ile maliyet analizlerinin gerçekleştirilmesinden Maliyet Muhasebesi sorumludur (Ertaş, 2016: 8).

Yönetim Muhasebesi ise işletmeler bünyesinde yer alan karar verici konumundaki yöneticilerin, karar verme süreçlerinde yardımcı olan planlama ve kontrol unsurlarına katkıda bulunan alandır (Civelek ve Özkan, 2008: 457). İhtisas muhasebesi olarak nitelendirilmekte olan Konaklama İşletmeleri Muhasebesi, bu üç bilgi sisteminden de yararlanmaktadır (Akpınar ve Özdemir, 2010: 9).

Muhasebe Bilgi Sistemi'nin içe dönük ve dışa dönük bilgi aktarması açısından da ikiye ayrıldığı söylenebilir. Finansal Muhasebe Bilgi Sistemi genel olarak dış kullanıcılara bilgi aktarımı sağlamaktayken, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemleri iç kullanıcılara bilgi sağlamaktadır (Saban ve Erdoğan, 2014: 4). İç kullanıcıları ortaklar, yöneticiler ve çalışanlar oluşturmakta iken; potansiyel ortaklar,

potansiyel yatırımcılar, kredi verenler, satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler ile müşteriler ve kamu kuruluşları dış kullanıcıları oluşturmaktadırlar (Erkan ve Okutmuş, 2018: 2).

**Tablo 8.** Finansal Muhasebe ile Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Arasındaki Farklar

<b>Finansal Muhasebe</b>	<b>Maliyet ve Yönetim Muhasebesi</b>
İşletme dışında ve içinde yer alan kullanıcılar içindir.	İşletme içinde yer alan kullanıcılar içindir.
Yasalar gereği yürütülmesi zorunludur.	Yasalar gereği yürütülmesi zorunlu değildir.
Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne bağlıdır.	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne bağlı değildir.
Geçmişe ait bilgiler içerir.	Geleceğe dönüktür.
Bilgiler işletme bütününe aittir.	Bilgiler daha çok departman ya da ürünler özelinde odaklıdır.
Bilginin, doğru ve zamanında verilmesi zorunludur.	Bilginin ilişkili olması beklenir ve esneklik mevcuttur.
Sonuç üretir (Kâr/Zarar).	Sonucun üretilmesinde bir araçtır.

**Kaynak:** Arıkboğa, 2011: 7 ve Ertaş, 2015: 7'den uyarlanmıştır.

Tablo 8'de görülmekte olduğu üzere, Finansal Muhasebe ile Maliyet ve Yönetim Muhasebesi arasında kullanıcılar, yasalar ve uygulama ilkeleri, odaklanılan zaman ile bilgi düzeyleri çerçevesinde farklılıklar gözlemlenmektedir.

Maliyet ve Yönetim Muhasebesi arasında da farklılıklar bulunuyor olmasına rağmen, düzen içerisinde uyumlu bir ilişki içerisinde oldukları belirtilmelidir. Maliyet muhasebesi işletmelerde oluşan maliyetlerin ölçülmesi, kaydedilmesi ve ilgili yerlere raporlanması ile ilgilenmekteyken; yönetim muhasebesiyse bu bilgileri planlama, kontrol ve karar alma süreçlerinde etkin şekilde kullanılmasını sağlamaktadır (Ertaş, 2015: 7).

### **2.1.2. Stratejik Yönetim Muhasebesi İhtiyacının Ortaya Çıkışı ve Başlıca Kullanılan Yöntemler**

Endüstri Devrimi'yle beraber, fabrika sistemlerinde maliyet muhasebesi yöntemleri aktif olarak kullanılmaya ve gelişmeye başlamıştır (Garner, 1947: 385). 1920'lerde uygulanan maliyet muhasebesi yöntemlerinin, 1980'li yılların başına kadar

uygulanabilir olduğu ve artık gerekli ihtiyaçları karşılayamadığı eleştirisi zaman içerisinde getirilmiştir. Kısa vadeli finansal performansların artırılma ihtiyaı, yöneticilerin terfi istekleri, işletmelerin yapısal büyüklükleri, işe alma yetkinliklerindeki değişim, departmanlar bazında etki oranı düşen kârlılık analizlerinin yerine muhasebe temelli ölçümlerin gelmesi, çevresel değişimler sebepleriyle; daha kârlılık temelli yaklaşımların benimsenmesi 1980’lerde zorunlu hale gelmiştir. Bu kapsamda da işletmelerin stratejik amaçlarına hizmet edecek yönetim muhasebesinin, kurumsal hedeflere ulaşılması için kullanılması ve sadece finansal kazançlara odaklanmaması gerekmektedir (Kaplan, 1984).

Artan rekabet ortamında küreselleşmenin ve yoğunluğunun artması, otomasyon sistemlerinin kullanımının yoğunlaşması, bilgi işlem teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, müşteri beklentilerinin daha iyi karşılanması ile bilgiye erişimin gereklilikleri sonucunda (Hoque, 2014; Kaygusuz ve Dokur, 2014: 4, Civelek ve zkan, 2008: 622); maliyet hesaplamalarında kesin sonuçların elde edilebilmesi, maliyet odaklı yaklaşımlar benimsenerek maliyet liderliğinin sağlanmasında etkin yönetimlerin gerçekleştirilmesinde, ağdaş Maliyet Yöntemleri olarak da adlandırılan Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemlerine olan ihtiyaç ortaya çıkarılmıştır (Okutmuş v.d., 2014: 65).

Bu gelişmeler ışığında geleneksel rollerden, daha analitik bir merkezileşemeye doğru geçişin yapılması gerekmiş; muhasebe sistemleri ve muhasebe çalışanlarının sorumluluklarını hesap tutucu olmaktan, stratejik kararları destekleyici rolleri almalarını zorunlu kılan bir değişim gerçekleşmiştir (Sedgley ve Jackiw, 2001: 4). Geleneksel yönetim muhasebesinden Stratejik Yönetim Muhasebesi’ne doğru olan bu değişim; yönetim muhasebesini pazar ve rekabet odaklı perspektifini genişletmekte ve yönetim kararlarının desteklenmesinde faydalanılan finansal verileri hem finansal hem de finansal olmayan veriler şeklinde sunmasını sağlamaktadır (Jones v.d., 2012).

Stratejik Yönetim Muhasebesi ile geleneksel yönetim muhasebesi karar verme ve planlama aşamalarında, yönetim kontrol sistemlerinin ya da yönetim bilgilerinin sağlanması alanlarında ortak noktalara sahiptirler. Ancak bu bilgiler sayesinde kararlar alınması, planlama yapılması ve kontrollerin sağlanması aşamasında



stratejik bir bakış açısı katan Stratejik Yönetim Muhasebesi; hem operasyonel hem de stratejik manalarda kapsam genişletmektedir (Li, 2018: 2-3). Stratejik Yönetim Muhasebesi'nin sınırlarının, maliyetler ve finansal bilgilerden oluştuğunu söylemek yanlış bir çıkarım olacaktır (Langfield-Smith, 2008: 205).

**Tablo 9.** Yönetim Muhasebesinde Geleneksel ve Stratejik Yaklaşımların Karşılaştırılması

<b>Geleneksel Yaklaşım</b>	<b>Stratejik Yaklaşım</b>
<u>Finansal Odaklılık</u>	<u>Değer Odaklılık</u>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Maliyet dağıtımı için tam maliyetleme</li> <li>Maliyet kontrolü yönelimli</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Marjinal maliyetleme, hedef maliyetleme</li> <li>Müşteri değeri yönelimli</li> </ul>
<u>İçsel Odaklılık</u>	<u>Dışsal Yönelim</u>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Finansal performans ölçümleri</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Çok boyutlu performans ölçümleri ve kıyaslama</li> </ul>
<u>Parçalı Sistemler</u>	<u>Bütünleşmiş Sistemler</u>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Muhasebe ve operasyon bilgilerinin ayrıştırılması</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kurumsal kaynak planlama ve muhasebe sistemleri entegrasyonu</li> </ul>
<u>Kısa Vadeli Kârlılık Amaçları</u>	<u>Uzun Vadeli Kârlılık Amaçları</u>
<u>Kısa Vadeli Maliyet Odaklı Fiyatlandırma</u>	<u>Pazar Odaklı ve Stratejik Fiyatlandırma</u>

**Kaynak:** Jones v.d., 2012: 260.

Tablo 9'da görüldüğü üzere, yönetim muhasebesinde geleneksel yaklaşımdan stratejik yaklaşıma doğru gerçekleşen değişimde farklılıklar ortaya çıkmıştır. Finansal odaklı sistemler yerini değer odaklı sistemlere bırakmış, finansal göstergeler sadece işletme bünyesinde analizi sağlanan konular olmanın ötesine geçerek çok boyutlu özellik taşımaya başlamışlardır. İşletmeler bünyesinde özerk bir yapı izleyen muhasebe sistemlerinin diğer sistemler ile entegrasyonunun sağlanarak, faydalar maksimize edilmeye başlanmış; kârlılığın maksimizasyonunda kısa vadeli amaçlar yerini uzun vadeli amaçlara bırakmıştır. Fiyatlandırmada ise maliyet artı yöntemleri yerine, değer bazlı fiyatlandırmalara işletmeler yönelmeye başlamıştır.

Stratejik Yönetim Muhasebesi ismi özellikle İngiltere, Avustralya ve Yeni Zelanda'da yer alan akademisyenler ve uygulamacılar tarafından sıklıkla kullanılmakta; Stratejik Maliyet Yönetimi ismiyse literatürde kullanımına sıklıkla rastlanan bir terim olmakta ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki akademisyenler ile

uygulamacılar tarafından tercih edilmektedir. Geleneksel yönetim muhasebesi yaklaşımlarına stratejik bir perspektif katılması için geliştirilen yöntemler, Atlantik Okyanusu'nun her iki tarafında farklı adlandırılmışlardır (Langfield-Smith, 2008). Anlam bütünlüğünün sağlanabilmesi için Stratejik Yönetim Muhasebesi terimi çalışma çerçevesinde benimsenmekte, yöntemlerden bu çerçevede bahsedilmektedir.

Geliştirilen yöntemlerin doğru kullanımları sayesinde, işletmelerde kalite ve kârlılık artırılabilen, değer katmayan faaliyetler ortadan kaldırılabilen, raporlamanın kolaylaşması sayesinde finansal bilgilere ulaşım daha kolay olmakta ve işletmeler rekabet avantajı elde etmektedirler (Okutmuş v.d., 2014: 67). Başarılı uygulamalarıyla öne çıkan Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemlerine kısaca değinecek olursak;

- **Değer Mühendisliği/Değer Analizi;** 1961 senesinde Toyota Corolla tarafından tasarım aşamasında uygulanmaya başlanmıştır (Rains, 2011: 65). Ürünlerin tasarımı ve üretim süreçleriyle ilgili sağlanan bilgiler çerçevesinde, maliyet düşürme ve süreç iyileştirme teknikleri olarak kullanılmaktadır. Ayrıca ürünlerin tasarımları ve süreçleriyle ilgili iyileştirmeler yapılabilmesi için çeşitli ürün özelliklerini inceleme altına almaktadır (Hilton ve Platt, 2014: 657). Bir diğer Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemi olan Hedef Maliyetleme'yi uygulayan işletmelerde, kalitenin artırılması ve maliyetlerin düşürülmesi ile değer katmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmasını sağlayacak süreklilik gösteren mühendislik ve tasarım süreçlerine ihtiyaçları duyulmaktadır (Khozein ve Royae, 2011: 203). Bu ihtiyaçların giderilmesinde ise Değer Mühendisliği/Değer Analizi devreye girmektedir.
- **Hedef Maliyetleme;** Değer Mühendisliği'yle entegre bir çalışma sistemi içerisinde bulunan Hedef Maliyetleme, 1963 yılı itibariyle Toyota maliyet yönetiminin bir aracı olarak kullanılmaya başlanmıştır (Rains, 2011: 65, Feil v.d., 2004: 10). Hedef Maliyetleme, fiyata dayalı, müşteri odaklı, tasarım merkezli ve çapraz fonksiyonları bünyesinde içeren bir kâr planlaması ve maliyet yönetimi sürecidir. Hedef Maliyetleme, ürünün geliştirme aşamasının ilk adımlarından itibaren, bütün değer zincirini aktif olarak bünyesinde barındıran ürün yaşam seyri boyunca, maliyet yönetiminin uygulanmasıdır

(Ansari v.d., 1997: 11). Hedef Maliyetleme ürünlerin piyasaya sürülmesi ile ürün kârlılığının sağlanması adına, hedef maliyet bilgilerini ürün geliştirme takımları ile paylaşarak ve en alt birimlere kadar maliyetlerin yönetilmesi için motive ederek; yeni ürün tasarım süreçlerinin erken evrelerinde hedef maliyetlerin belirlenmesi ve bu hedeflere ulaşılmasını destekleyen bir süreçtir (Everaert vd., 2006: 238).

- **Kaizen Maliyetleme;** Ürünlerin üretim safhalarında maliyetlerin azaltılması için sağlanan sürekli iyileştirme çabaları olarak tanımlanabilir (Altınbay, 2006: 103). Hedef Maliyetleme yöntemi çerçevesinde belirlenen hedef maliyetlere ulaşılmasında ve maliyet etkinliği sağlanmasında, işletmelerin yürütmekte olduğu üretim süreçlerinde ise sürekli iyileştirmelerin mevcut kılınmasını amaçlamakta olan bir yöntem olarak ön plana çıkmaktadır. Bu yöntemde sürekli iyileştirmenin sağlanması için küçük ama sık adımlar izlenmektedir (Okutmuş ve Ergül, 2015: 101).
- **Yalın Muhasebe;** 2. Dünya Savaşı'ndan sonra 1950'li yıllarda Japonya'da gelişen Yalın Üretim disiplinin bir uzantısıdır. Az sayıdaki talebin karşılanmasında yüksek çeşitlilikte düşük üretim miktarları gerçekleştirirken, israfı da minimize eden üretim sistemlerine, Yalın Üretim sistemleri denmektedir (Ertaş ve Arslan, 2010: 40). Yalın Muhasebe ise, Yalın Üretim'i benimsemiş olan ve sürdürülebilirliğini sağlamak isteyen işletmelerin üretim hatlarında yer alan kullanıcılara gerekli bilgileri sağlamayı amaçlayan bir sistem olarak tanımlanmaktadır (Maskell, 2000).
- **Tam Zamanında Üretim;** İkinci Dünya Savaşı sebebiyle Japonya'da ekonomik varlıklarını sürdürmek isteyen işletmeler, etkin kaynak yönetimi çabalarına ihtiyaç duymaktaydılar. İlk uygulamaları Toyota Motor tarafından 1940'lı yıllarda geliştirilen Tam Zamanında Üretim'in, özellikle 1970'li yıllar itibariyle Japon firmalarında sıklıkla kullanımına rastlanmaktadır (Firuzan ve Ayvaz, 2004: 20). Tam Zamanında Üretim, "tüm süreçlerde gerekli parçaların, gerekli zamanda üretilmesi ve sadece süreçleri bir arada tutmak için gerekli asgari stokun bulundurulması" felsefesine dayanmakta ve üretim

süreçlerinde uygun değişikliklerin gerçekleştirilmesini sağlayan bir yöntem olarak öne çıkmaktadır (Sugimori v.d., 1977: 555).

- **Kalite Maliyetleri;** Kalitesizlik maliyetleri olarak da isimlendirilen Kalite Maliyetleri (Harrington, 1987); mal veya hizmet kalitesinin sağlanması ya da sağlanamaması sebepli ortaya çıkan maliyetlerin bir ölçümü olarak tanımlanmaktadır. Ürünlerde standart dışı hizmetler, ürün hataları veya üretim kusurlarının olmadığı durumlarda ortaya çıkması beklenen maliyetler ile fiili maliyetler arasındaki fark olarak ortaya çıkmaktadırlar (Chopra ve Garg, 2011: 511). İlk olarak Feigenbaum tarafından sunulan Kalite Maliyetleri terimi (Feigenbaum, 1991: 110); önleme, değerleme ve başarısızlık maliyetleri alt boyutlarından oluşturmaktadır (Sarıkaya, 2003:50).
- **Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme;** Her ürün yaşam seyriinde doğma, büyüme, olgunluk ve ölme aşamaları mevcuttur. Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme, bir ürünün tüm bu yaşam seyri boyunca maliyetlerinin ve satışlarının planlanması, ilgili yönlendirmelerin yapılması ve kontrollerin sağlanması olarak tanımlanmaktadır (Ertay, 2015: 276). Pazarlamada ürün hayat döngüsü olarak nitelendirilen bu aşamalarda ortaya çıkan faaliyetlerin maliyetleri, Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme'nin ilgi alanını oluşturmaktadır (Güneş ve Aksu, 2003: 45).
- **Kurumsal Karne;** 1990'larda bir proje kapsamında alışan Robert S. Kaplan ve David P. Norton tarafından geliştirilmeye başlanan; işletmelerin özellikle finansal muhasebe verilerine dayanan performans ölçümlerinin yetersiz gelmesinden ötürü önerilen bir yöntemdir. Kurumsal Karne işletmelerin vizyonlarını ve stratejilerini, performans ölçümleriyle uyumlu kümelere dönuştüren kapsamlı bir çalışmadır (Kaplan ve Norton, 1996). Finansal bazlı performans ölçüm sistemlerinin eksiklerin üstesinden gelinmesi yöntem çerçevesinde amaçlanmaktadır (Griffiths, 2003: 70).

Bunlar haricinde Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemleri içerisinde yer alan ve tezin konusunu oluşturan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Sürece Dayalı Faaliyet

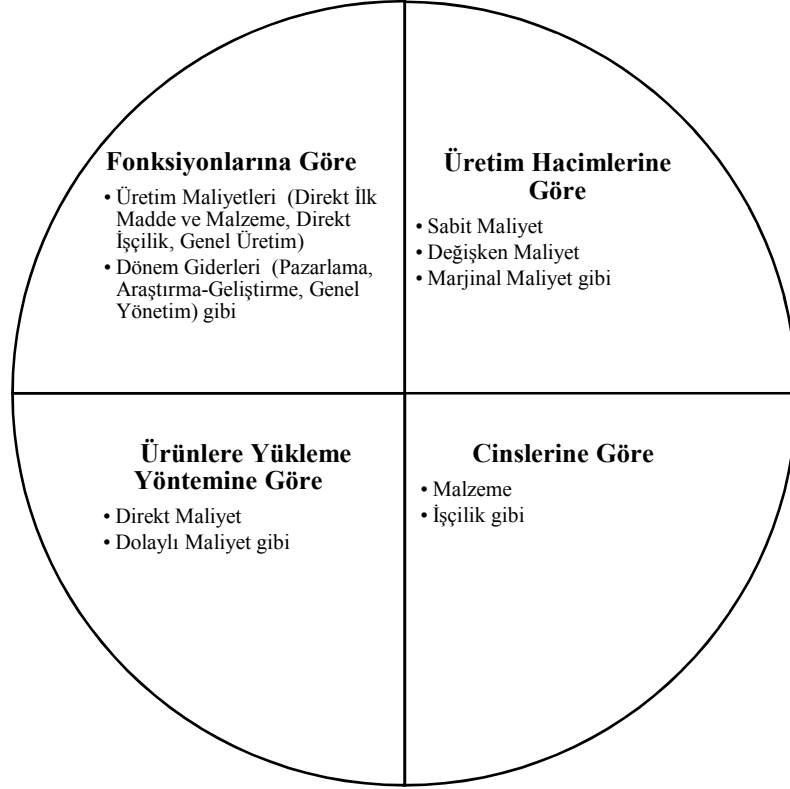
Tabanlı Maliyetleme ve Müşteri Kârlılık Analizi yaklaşımları ilerleyen bölümlerde detaylı olarak aktarılmaktadır.

### **2.1.3. Maliyet ile Gider Kavramı ve Sınıflandırılması**

Maliyet, hedeflenen sonuca ulaşılması için katlanılması gereken fedakarlıkların parasal karşılığı olarak tanımlanmaktadır (Büyükmirza, 2013 :44). Eğer maliyetler üretimle alakalı faaliyetler çerçevesinde katlanılıyorsa üretim maliyetleri, ticari mal satışları gerçekleştirilmesi esnasında katlanılmaktaysa ticari maliyetler olarak tanımlanmaktadır (Ertaş, 2016: 14).

Giderler, gelirlerin elde edilmesinde katlanılan fedakarlıklardır. Diğer bir ifadeyle, işletmelerde ilgili dönem gelirlerine uygulanmakta olan faydaları tükenmiş olan maliyetlerdir denebilir (Saban ve Erdoğan, 2014: 22). Maliyetler ile giderler arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Giderler oluşmakta oldukları yerlere göre maliyet olarak da sınıflandırılabilirler. Örneğin üretim departmanlarında oluşan amortisman gideri, ürün maliyetleri çerçevesinde takip edilmekte; pazarlama ve yönetim gibi departmanların oluşan amortisman giderleri ise dönem giderleri olarak adlandırılmaktadırlar (Ertaş, 2016: 14). Bu yakın ilişkilerinden ötürü maliyet ve gider kavramları birbirleri yerine kullanılmaktadırlar (Kaygusuz ve Dokur, 2014: 24).

İşletmelerde ortaya çıkan maliyetlerin yönetilebilmesi için, öncelikli olarak bu maliyetlerin doğru sınıflandırmalara tabi tutulması gerekmektedir. Şekil 9'da gösterildiği üzere maliyetler fonksiyonlarına, üretim hacimlerine, ürünlere yükleme yöntemlerine ve cinslerine göre sınıflandırılmaktadırlar. Maliyetlerin analizlerinin ve etkin kontrollerinin sağlanmasında, doğru sınıflandırmaların yapılmasına işletmeler ihtiyaç duymaktadır.

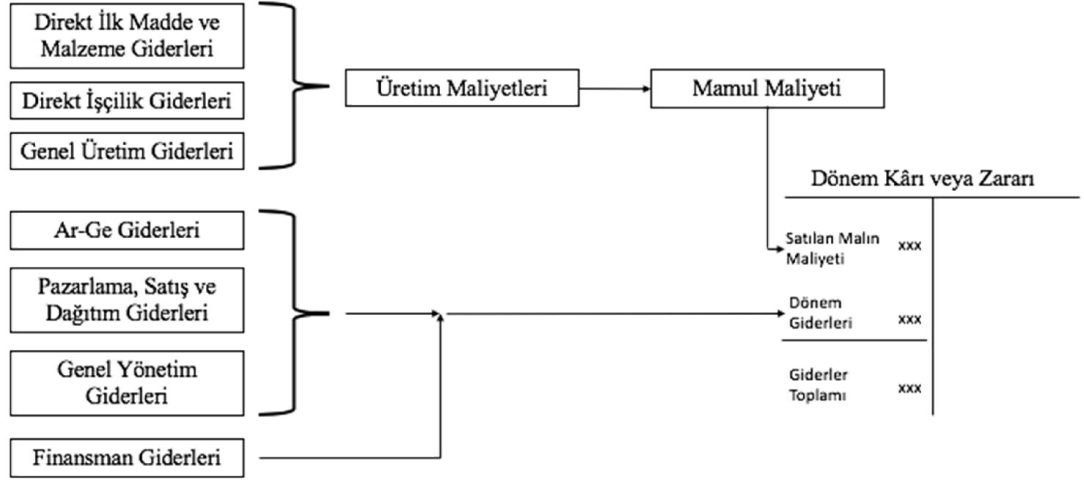


**Şekil 9.** Maliyetlerin Sınıflandırılması

**Kaynak:** Wright, 1996: 21.

İşletmelerde ortaya çıkmakta olan maliyetler, Şekil 9'da gösterilen sınıflandırmalardan sadece birine tabi olmamaktadırlar. Örnek olarak kot pantolon üretimi gerçekleştiren bir işletmede kullanılan kumaşları ele alalım. Üretim süreçlerinde kullanımları açısından malzeme gideri, ürünlerin üretimlerinde yüklenilmesi ve ilişkilendirilmesi açısından direkt maliyet, fonksiyonu açısından üretim giderlerinden biri olan direkt ilk madde ve malzeme gideri, üretim hacmiyle ilişkisi açısından her birim üretimle birlikte artış göstermesinden ötürü değişken maliyet olma özelliklerini bünyesinde taşımaktadır. Yani işletmelerde ortaya çıkan maliyetlerin farklı sınıflandırmalar kapsamında değerlendirilmelerine göre, değişik özellikleri bünyelerinde bulduklarını söyleyebiliriz.

Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemlerinin genel odağının üretim maliyetleri olduğunu varsayarsak, ürünlere yükleme yöntemine göre maliyet sınıflandırması üzerinde durulmasında fayda bulunmaktadır. Şekil 10’da fonksiyonlarına göre maliyetlere ait işletmeler açısından detaylı bir anlatım gösterilmektedir.



**Şekil 10.** Üretim Maliyetleri ile Dönem Giderleri

**Kaynak:** Civelek ve Özkan, 2008: 29.

İşletmelerde ortaya çıkan üretim maliyetlerini ise Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri ve Genel Üretim Giderleri oluşturmaktadır. Ürünlere yüklenme yöntemine göre bu sınıflandırma incelenecek olursa; direkt üretim maliyetlerini, işletmelerin üretmekte oldukları ürünlerle direkt ilişkilendirilebilecek olan Direkt İlk Madde ve Malzeme ile Direkt İşçilik Giderleri’nin oluşturduğu görülecektir. Bu maliyetlerin ürünlere yüklenebilmesinde, üretim süreçleriyle ilgili direkt bir ilişki içerisinde olmasından ötürü herhangi bir sorun yaşanmamakta ve maliyetler net olarak hesaplanabilmektedir (Li, 2018: 25; Büyükmirza, 2013: 290).

Genel Üretim Giderleri ise, 1 Seri No’lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği’nde “*üretim faaliyetleri ve bu faaliyetlerle ilgili olarak yapılan hizmetlere ilişkin direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri dışında kalan giderleri içerir*” olarak tanımlanmaktadır.

Dolaylı (endirekt) üretim maliyetlerini oluşturan Genel Üretim Giderleri (Park ve Simpson, 2008: 104), günümüzde üretim maliyetlerinin önemli bir kısmını

oluşturmaya başlamıştır. Genel Üretim Giderleri'nin ürünlere doğru olarak yüklenebilmelerindeyse geleneksel muhasebe sistemleri yetersiz kalmaktadır (Drury, 2018: 259). Üretimle dolaylı ilişkilerinden ötürü ürünlere dağıtımlarında sorunlara rastlanan bu giderlerin; dağıtım sorunların üstesinden gelenebilmesi için Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemleri zaman içerisinde önerilmiştir.

## **2.2.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme**

### **2.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Kavramı ve Tarihsel Gelişimi**

Akademik çalışmalar çerçevesinde 75 senedir yönetim sistemlerinin geliştirmiş oldukları standart maliyet sistemleri; 1980'lere doğru ekonomik açıdan işletmelerin ihtiyaçlarına cevap veremez duruma gelmişlerdir. Bu durum işletmelerin siparişlerine, ürünlerine ve müşterilerine ait kârlılıklarıyla ilgili yanlış bilgilere sahip şekilde faaliyetlerini sürdürmelerine sebep olmuştur. İşletmelerin bütün müşterilerini kârlı olarak gösteren geleneksel maliyet sistemleri; kârlılık oranlarına göre müşteriler özelinde analizlerin yapılması için yeterli verinin sunulmasında kısıtlı kalmıştır (Kaplan ve Anderson, 2007: 5). Maliyetlerin yönetilmesinde daha etkin araçlar ve yöntemlere ihtiyaçların ortaya çıkmasıyla beraber, yeni yaklaşımların gelişimi de ilgili dönemle birlikte hız kazanmıştır. Bu sürede ortaya çıkan yöntemlerden birisi de Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'dir.

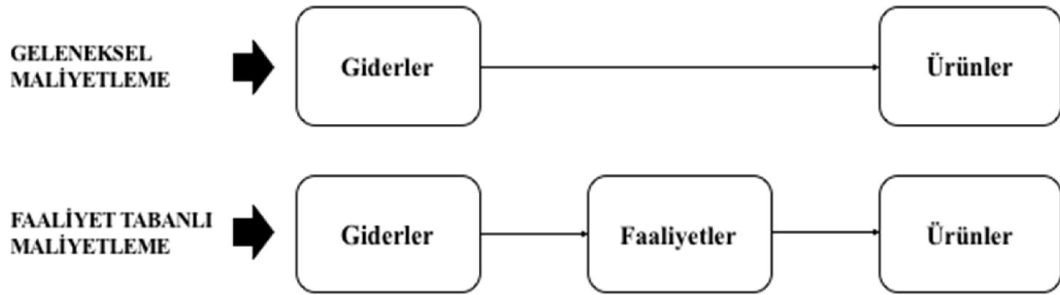
Günümüz üretim süreçlerinde yaşanan teknolojik gelişmeler sayesinde, direkt işçilik giderlerinin, üretim süreçlerinde yer alan maliyetler içerisindeki payı azalmaya başlamıştır. Bu yüzden işçilik maliyetleri baz alınarak ürünlere yapılmakta olan genel üretim giderleri dağıtımları, işletmeler açısından sorunlara yol açabilmekte; hatalı ya da saptırılmış sonuçlarla karşılaşılmasına sebep olabilmektedir. Bu sorunların giderilmesinde ve genel üretim giderlerinin doğru bir şekilde ürünlere dağıtılmasında ise Faaliyet Tabanlı Maliyetleme önem arz eden bir rol oynamaktadır (Rich v.d., 2010: 962; Alkan, 2005: 39-40).

Bireysel faaliyetlere, temel birer maliyet objesi olarak odaklanmakta olan maliyetleme yaklaşımı olarak tanımlanan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Horngren v.d., 2012: 168); çıktıların sağlanmasında yürütülen süreçlerde kullanılan



kaynakların maliyetlerinin, doğru tahmin edilmesi için de işletmelerce kullanılabilir (Cooper ve Kaplan, 1992: 1).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme resmi olarak 1986 yılında Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I) olarak adlandırılan konsorsiyum tarafından resmi bir disiplin olarak sunulmuştur. Üretim sanayinde teknolojik açıdan gelişmeler sağlanmasına yönelik çalışmalar yapan bu konsorsiyum; Robert Kaplan ve Robin Cooper gibi üyelerden oluşan seçkin bir takımı, maliyet muhasebesi tekniklerinin geliştirilmesini amaçlayan bir projede görevlendirmiştir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'yi, geleneksel maliyet yönetimi sistemlerinin süreçlerde ortaya çıkan maliyetleri tanımlamasında karşılaşılan sorunların giderilmesi için kullanılabilecek bir metot olarak sunmuşlardır. Günümüzde Institute of Management Accountants (IMA) grubu, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile ilgili konularda CAM-I ile ortak çalışmalar yapmakta; CAM-I farklı projelere yönelmiş olmasına rağmen, IMA ise programlarında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme uygulamalarını teşvik etmeye devam etmektedir (Chea, 2011: 3; Daly, 2002: 114).



**Şekil 11.** Geleneksel Maliyetleme ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Karşılaştırması

**Kaynak:** Büyükmirza, 2013: 291.

Şekil 11'de gözlemlenebileceği gibi, geleneksel maliyetleme yöntemlerinden farklı olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi, maliyetlerin ürünlere yüklenmesinde faaliyetleri kullanmaktadır. Maliyetlerin oluşmasının sebebinin ürünler değil, bu ürünlerin ortaya çıkarılmasında işletme tarafından gerçekleştirilen faaliyetler olduğunu savunmaktadır. Maliyetlerin ürünlere yüklenmesi için, öncelikli olarak faaliyetlerin sebep oldukları maliyetlerin bulunmasının gerektiğini; buna göre de

maliyet öğelerine ilgili maliyet sürücüleri aracılığıyla faaliyet maliyetlerinin yüklenilmesi gerektiğini belirtmektedir (Büyükmirza, 2013: 291).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yaklaşımı, Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yaklaşımının geliştirilmesiyle birlikte “Geleneksel Faaliyet Tabanlı Maliyetleme” olarak da adlandırılmaya başlanmıştır (Namazi, 2016; Kaplan ve Anderson, 2004). Çalışmanın devamında yazım dilinde bütünlüğün sağlanması için, ilgili yaklaşım Faaliyet Tabanlı Maliyetleme olarak bahsedilmeye devam edecektir.

### **2.2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Amaçları ve Uygulanmasında Gerekli Özellikler**

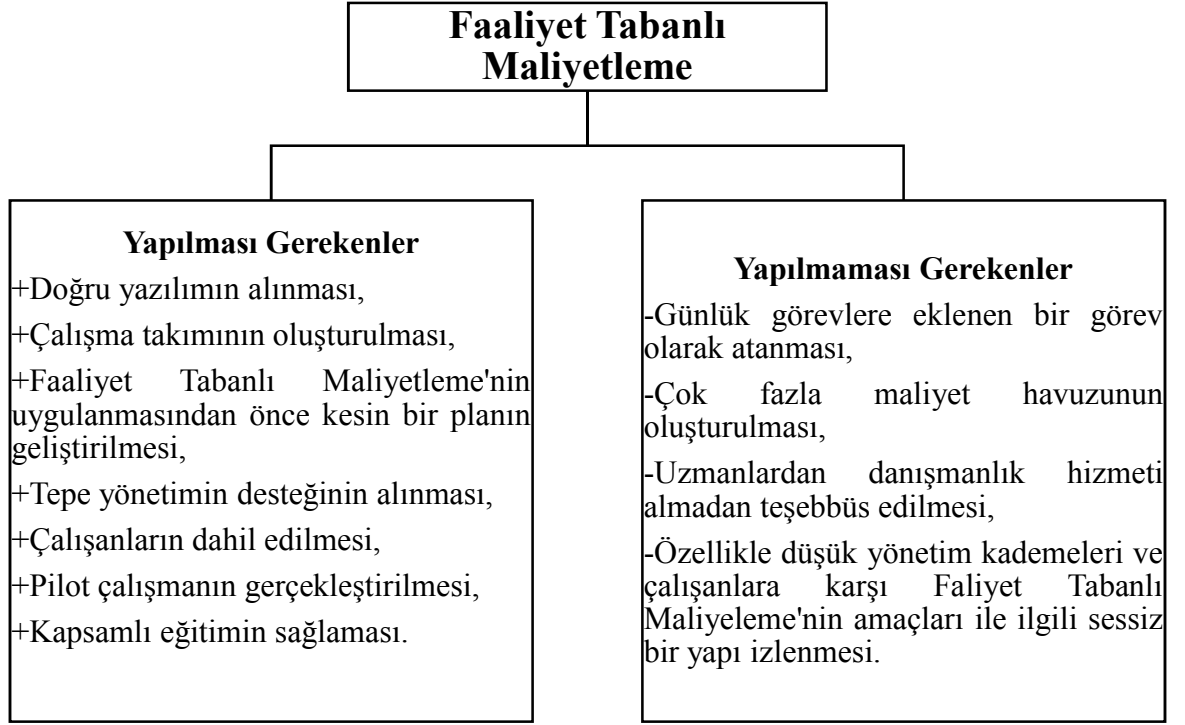
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme kullanacak olan işletmeler; genel üretim giderlerinin ürünlere yüklenilmesinde daha kesin hesaplamaların yapılmasını, basitleştirilmiş ve kolaylaştırılmış hesaplamaların gerçekleştirilmesini, kârlılık analizlerinin yapılmasını ve yönetimlere karar verme süreçlerinde yardımcı bir araç olarak kullanılmasını amaçlamaktadırlar (Gökçen, 2004: 64).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemlerinden sağlanan faydanın maksimize edilmesi ve geleneksel maliyet sistemlerinden daha başarılı sonuçların elde edilebilmesi içinse, aşağıda sayılan koşulların gerçekleştiği işletmelerde uygulanmaları ise doğru olacaktır (Hornigren v.d., 2012: 176, Alkan, 2005: 54);

- Önemli seviyelerde gerçekleşen dolaylı maliyetlerin, sadece bir veya iki maliyet havuzu kullanılarak dağıtıldığı durumlarda,
- Bütün ya da çoğu dolaylı maliyetin, çıktı sağlanan ürünler seviyesinde önemli maliyetler olarak tanımlandığı durumlarda,
- Hacimler, süreçlerdeki adımlar, yığın boyutları ve karmaşıklıklar açısından oluşan farklılıklar sebebi ile ürünlerde ortaya çıkan farklı kaynak kullanımı durumlarında,
- İşletmenin üretimini gerçekleştirme ve satması uygun olan ürünlerden düşük kârlılık sağlanması; üretimini gerçekleştirme ve satması açısından daha az uygun olan ürünlerden ise yüksek kârlılık sağlanması durumlarında,

- Operasyonlarda yer alan personelin malların ya da hizmetlerin üretimi ve pazarlanması ile ilgili maliyet raporlarında ciddi anlaşmazlıklar yaşamaları durumlarında,
- Göreceli olarak genel üretim giderlerinin, üretim maliyetlerinde yüksek bir orana sahip olması ve artışlar göstermesi durumlarında.

Şekil 12’de gösterildiği üzere, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme uygulayacak işletmelerin dikkat etmeleri gereken bazı başlıklar bulunmaktadır. Doğru süreçlerin ve yazılımların belirlendiği, tepe yönetim desteğinin sağlandığı, çalışanların dahil edildiği ve sürekli eğitimlerinin sağlandığı, uzmanlar tarafından uygulamalarının denetlendiği Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemlerinin başarıya ulaşmaları mümkün olmaktadır. Sistemlerin amaçlarının net bir şekilde aktarılmadığı, ek bir görev olarak çalışanlara yüklendiği, yanlış maliyet havuzlarının oluşturulduğu ve uzmanlar gözetiminde takip edilmediği durumlarda ise; üretim maliyetlerinin hesaplanmasında ve yapılan dağıtımlarda hatalar ortaya çıkmasına sebep olacaktır. Bu durum da işletmelerde yer alan karar verme mekanizmalarına hatalı bilgilerin aktarımına sebep olacak ve yönetimleri yanlış kararlar almaya yönlendirecektir (Majid ve Sulaiman, 2008: 51).



**Şekil 12.** Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Uygulanmasında Yapılması ve Yapılmaması Gerekenler ve Yapılmaması Gerekenler

**Kaynak:** Majid ve Sulaiman, 2008: 51.

Bu çerçevede Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'yi uygulamak isteyen işletmelerin yöntemin süreçlerine uygunluk durumunu analiz edip, sağlamak istedikleri çıktılara göre amaçlarını net olarak belirlemesi gerektiği; bu esnada ise başarının sağlanabilmesi ve sürdürülebilir kılınması için doğru adımları takip etmeleri gerektiği söylenebilir.

### **2.2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Avantajları**

Özellikle ölçümleme maliyetlerinin düşük, rekabetin yüksek ve işletme tarafından sunulan ürün skalasının geniş olduğu durumlarda kullanımı uygun olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 32); her departman tarafından uygulanan faaliyetlerin gerçek manada ortaya çıkarılmasını sağlamaktadır. Direkt maliyetlerin kullanılmakta olduğu yöntemler, maliyetleri ürünlere kolaylıkla yükleyebilmekte iken; Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin kullanılmadığı bir ortamda maliyetlerin nasıl azaltılacağı ya da kaynakların nasıl kullanıldıkları konularında bir anlayış geliştirilmesi zor olmaktadır (Sedgley ve Jackiw, 2001: 6).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminin kullanıldıkları ve başarılı sonuçların sağlandığı işletmelerde gözlemlenen avantajları şöyle sıralayabiliriz (McWatters ve Zimmerman, 2016: 103; Krumwiede ve Charles, 2014: 113; Acar v.d., 2012: 26);

- Dolaylı üretim maliyetlerinin dağıtımında yaşanan karmaşıklıkları azaltır,
- Birden fazla mal ya da hizmet sağlayan işletmelerde daha gerçekçi üretim maliyetlerinin hesaplanmasına yardımcı olur,
- Böylece ürün kârlılık analizlerinde kesin sonuçlara ulaşmasında faydalar sağlar,
- Yöneticilerin maliyetleri düşürmelerinde fırsatlar yaratır,
- Müşteri hizmetlerinde yüksek odaklılık olan işletmelerde, kâr performansında olumlu etkiler bırakır.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sayesinde işletmeler, yürütmekte oldukları üretim süreçlerine dair maliyet bilgilerini daha kesin olarak elde edebilmektedirler. Böylece işletmeler, maliyetleri yüksek olan faaliyetlere odaklanarak ilgili maliyetlerin nasıl minimize edilmesi gerektiğiyle alakalı stratejiler geliştirebilmektedirler. Entegre edilebilecek diğer Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemleriyle, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'den sağlanan faydalar ise maksimize edilebilmektedir.

#### **2.2.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeyle İlgili Kavramlar**

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemlerinde sıklıkla kullanılan kavramlara açıklık getirilmesinde ve tanımlanmasında fayda bulunmaktadır. Bu kapsamda kaynak, faaliyet, faaliyet hiyerarşisi, maliyet sürücüleri, maliyet havuzları ve maliyet öznesi kavramları incelenmektedir.

Kaynak, bir faaliyetin gerçekleştirilebilmesinde kullanılan ekonomik unsurlar olarak tanımlanmaktadır. İşletmelerin üretim süreçlerinde kullanmakta olduğu Direkt İşçilik Giderleri, Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri ile Genel Üretim Giderleri; bunlara ek olarak da üretim dışı süreçlerde katlanmakta olduğu diğer maliyet kalemleri, bu çerçevede örnek olarak gösterebilir (Erdoğan, 1995).

Faaliyetler ise, işletmelerin kaynaklarını kullanan öğelerden oluşmaktadır. Planlanmış olunan süreç setlerine göre sürekli tekrar etmektedirler. Bir ürün

üretimi aşamasında, bir parti üretimi olduğunda veya bazıları ise üretimin öncesinde ortaya çıkabilmektedir. Faaliyetler müşteri, üretim tesisi ya da diğer olası faktörlerle ilgili olarak da oluşabilmektedirler (Daly, 2002: 186).

Faaliyetlerin gerçekleştirilme nedeni olan maliyet özneleri ise; mamullerden, hizmetlerden veya müşterilerden oluşmaktadır (Arzova, 2002: 28). İşletmeler sunmakta oldukları ürünlere bağlı olarak yapacakları bu tanımlamalarda, maliyet öznelerini farklı belirleyebilmektedirler.

Maliyet sürücüleri, belirlenen faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelerine yüklenilmesi için kullanılan araçlardır (Alkan, 2005: 45). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemlerinde kullanılan maliyet sürücüleri, geleneksel sistemlerde genel üretim giderlerinin dağıtımında kullanılan dağıtım anahtarlarının yerine geçmektedirler (Doğan, 1995: 151).

Faaliyetlerin tanımlanması ve ilişkilendirilmesi adına genel faaliyet sınıflandırmasının yapılmasında, faaliyetlerin düzeylerini esas almakta olan faaliyet hiyerarşisi kullanılmaktadır. Faaliyetler, hiyerarşilerine göre şöyle sınıflandırılmaktadırlar (Basık, 2012: 292-294; Gökçen, 2004:65);

- *Birim düzeyinde faaliyetler;* Her birim ürünün üretilmesinde, tekrardan gerçekleştirilmesi gereken faaliyetlerdir. Enerji kullanımının ve bakım-onarım işlemlerinin örnek verilebileceği bu maliyetler, üretilmekte olunan ürün sayısına göre farklılaşmakta ve değişken maliyet olarak işletmelerde oluşmaktadırlar.
- *Parti düzeyinde faaliyetler;* Mal veya hizmetlerin belirli özelliklerine göre gruplandırılması sonucunda ortaya çıkan, partiler seviyesinde gerçekleştirilen faaliyetlerdir. Malzeme siparişlerinin verilmesi, müşteriye ürünlerin gönderilmesi gibi faaliyetlerden oluşmaktadır. Bu çerçevede ürünlerde maliyetler, parti seviyesinde takip edilmektedir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme kapsamında parti seviyesinde oluşan faaliyetler, birer maliyet havuzu olarak adlandırılmaktadırlar.
- *Ürünler düzeyinde faaliyetler;* Ürünlerin varlığı veya ürün üretim hatlarının sürdürülmesi için gerçekleştirilen faaliyetlerdir. Mamul özelliklerinin,

müşteri talep ile ihtiyaçlarına göre tekrardan düzenlenmesi ve değiştirilmesiyle ilgili faaliyetlerden oluşurlar. Kalite testleri bu grupta ilişkilendirilebilecek faaliyetlerdir.

- *Firmanın bütününe destekleyen faaliyetler;* Bütün işletme bünyesindeki faaliyetlerin gerçekleştirilmesini destekleyen idari personel ücretleri, amortismanlar ve kira bedelleri gibi sabit maliyetlerden oluşmaktadır. Bütün işletme bünyesinde gerçekleştirilen faaliyetler oldukları için ürünlere dağıtımları gerçekleştirilmemektedir.

Yöneticiler faaliyet hiyerarşisini oluşturduktan sonra, faaliyetleri belirli seviyelerde gruplandırmakta; seçilen maliyet öznelerine tanımlanan faaliyet maliyetleri ile ilgili bir özet hazırlamaktadırlar. Faaliyetlerin hesap dökümü, faaliyetlere ve ürün birim maliyetlerine tanımlanmış olunan maliyetlerin hesaplanmasında kullanılan faaliyetler ve ilgili maliyetler listesidir. Kapsamı genişlemesi durumunda faaliyetlerin hesap dökümleri, maliyet havuzlarına dönüşmekte ve böylece faaliyet maliyetleri ile maliyet sürücüleri kullanılarak, maliyet öznelerine yüklenmesi gerçekleşmektedir (Needles v.d., 2011: 890).

Bu kapsamda Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemlerinde maliyet havuzları, tek bir faaliyet ölçüsüyle ilişkili maliyetlerin biriktirildiği yerler olarak da tanımlanabilir (Noreen v.d., 2011: 237). Her bir faaliyet ile birer maliyet havuzu ilişkilendirilmektedir (Yükçü, 2014: 914). Maliyet havuzlarının doğru olarak belirlenebilmesi için, faaliyetlerinin tanımlarının tam olarak yapılmış olması ve bu faaliyetler çerçevesinde tüketilmekte olunan kaynakların neler olduğunun bilinmesi gerekmektedir (Unutkan, 2010: 98). Benzerlikler içermekte olan maliyet havuzları, genel itibari ile homojen bir yapı izlemekte; bu sebepten ötürü maliyet havuzlarında toplanan maliyetlerin maliyet öznelerine yüklenmesinde, tek tip maliyet sürücüsü yeterli olmaktadır (Bekçi ve Negiz, 2011: 122).

### **2.2.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulama Aşamaları**

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yaklaşımının uygulanmasında, farklı sayılarda aşamalara sahip olan modeller bulunmaktadır. İki aşamalı modeller olduğu gibi (Namazi, 2016; Hilton ve Platt, 2014: 169; Köroğlu, 2013: 52), dört aşamalı (Drury,

2018; Saban ve Erdoğan, 2014: 540), beş aşamalı (Basık, 2012; Needles, 2011: 889, Everaert v.d., 2008a: 175) ve bunlarda daha farklı aşamaları olan modeller de mevcuttur. Aslında ilgili modellerin hepsi farklı detaylandırma derecelerine sahip olup, nihai olarak aynı sonuçların elde edilmesini sağlamaktadırlar. Ancak bunu sağlarken, farklı süreçler ve aşamalar takip etmektedirler. Bu kapsamda iki farklı model incelemeye alınacaktır.

İncelenecek bu modellerden ilki, Şekil 13’de gösterilen Everaert ve arkadaşları (2008a) tarafından önerilen beş aşamalı modeldir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme süreçlerini uygulamayı tercih eden işletmeler için ilgili aşamalara değinilmektedir.



**Şekil 13.** Beş Aşamalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli

**Kaynak:** Everaert v.d., 2008a: 175’den uyarlanmıştır.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme’nin uygulanmasının birinci aşamasında işletmelerin kaynakları ile faaliyetlerinin belirlenmesi ve tanımlanması gerekmektedir. Bunlara ek olarak ilgili maliyetlerin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme’yle dağıtımlarının



yapılması planlanan maliyet öznelerinin -siparişler, ürünler veya müşteriler- de tanımlanması doğru olacaktır.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin odak noktasında bulunan faaliyetler, niteliklerine göre tanımlanmaktadır. Faaliyetlerin gerçekleştirilme amacı ve bu esnada harcanan zaman, faaliyetlerin tüketmekte oldukları maliyet birimi ile faaliyet anahtarları bahsedilmekte olunan nitelikleri oluşturmaktadırlar ve faaliyetlerin sınıflandırılmasında rol oynamaktadırlar (Basık, 2012: 292).

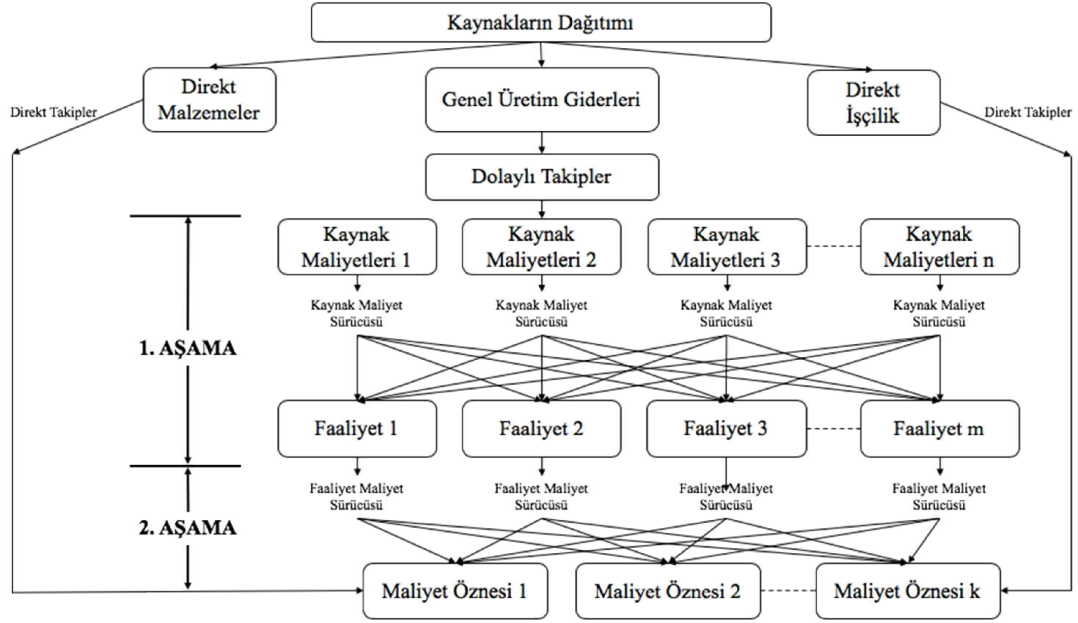
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin ikinci aşamasında, işletmelerin kaynaklarının faaliyetlere yüklenilmesi gerçekleştirilmektedir. Kaynakların faaliyetlere yüklenebilmesinde daha önceden belirlenmiş olan kaynak dağıtım anahtarları kullanılmaktadır (Cengiz, 2011: 45-46). Bu kapsamda sınıflandırmaları yapılan faaliyetlere ait toplam maliyetler belirlenmektedir.

Üçüncü aşamada faaliyetlere ait maliyetlerin ürünlere yüklenebilmesi için, faaliyetlere ait maliyet sürücülerinin ve bunlara ait miktarların belirlenmesi gelmektedir (Needles v.d., 2011: 889). Bu aşamada her faaliyetin kendisiyle ilişkili maliyet sürücülerinin doğru belirlenmesine; belirlenen maliyet sürücülerinin siparişler, ürünler veya müşterilerle doğru ilişkilendirilmesine dikkat edilmesi gerekmektedir.

Dördüncü aşamadaysa her faaliyete ait belirlenen toplam maliyetler, üçüncü aşamada belirlenen faaliyetlerin maliyetleri, maliyet sürücülerine bölünmektedirler. Böylece her bir faaliyet için birim yükleme hadleri elde edilmektedir.

Elde edilen faaliyet birim yükleme hadleri, son aşama olan beşinci aşamada kullanılmaktadır. Daha önceki aşamalarda belirlenmiş olan birim yükleme hadleri kullanılarak faaliyet maliyetlerinin siparişler, ürünler veya müşterilerden oluşan maliyet öznelerine yüklenilmesi sağlanmaktadır.

İkincisi model ise Namazi (2016) tarafından önerilen iki aşamalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modelidir. İlgili modele ait süreçler Şekil 14'te gösterilmektedir. Everaert ve arkadaşları (2008a) tarafından önerilen model ile kıyaslandığında benzer süreçleri bünyesinde barındırdığı ve bunları aşamalar olarak farklı kategorize ettiği görülmektedir.



**Şekil 14.** İki Aşamalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli

**Kaynak:** Namazi, 2016: 460.

Daha önceden de belirtilmiş olduğu üzere nihai sonucun aynı olacağı bu modellerden herhangi birinin benimsenerek, işletmelerde elde edilmek istenen çıktıların Faaliyet Tabanlı Maliyetleme süreçleri sayesinde sağlanması mümkün kılınabilecektir. Sektörler bazında ilgili revizyonların gerçekleştirilerek, modelde sağlanacak güncellemeler sayesinde başarılarının sürekliliği sağlanabilecektir.

### 2.2.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Kısıtları

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme işletmeler açısından birçok faydayı bünyesinde bulunduruyor olmasına rağmen, uygulanmasında ve sürdürülebilirliğinin sağlanmasında sıkıntılarla karşılaşılan bir yöntem olarak gözlemlenmektedir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, maliyet bilgilerinin doğruluk oranlarını artırıyor ve yönetilmekte olunan maliyetler üzerinde yöneticilerin kontrollerini güçlendiriyor olmasına rağmen; uygulamalar sırasında şu problemler ortaya çıkmaktadır (McWatters ve Zimmerman, 2016: 104; Köroğlu, 2013: 53; Salem-Mhamdia ve Ghadhab, 2012: 272; Needles v.d., 2011: 889; Noreen vd., 2011: 259-260; Everaert v.d., 2008a: 174; Çam, 2006: 101; Kaplan ve Anderson, 2007: 7);

- *Görüşmeler ve anketlerin gerçekleştirilmesinde uzun süreler harcanması ve maliyetlerin yüksek olması; Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemiyle*

gerçekleştirilecek maliyet dağıtımlarında, ölçeklerin belirlenmesi ve maliyetlerin kontrol altına alınması seviyelerinde karmaşıklıklar ile zorluklar ortaya çıkabilmektedir. Yöntemin karmaşık yapısı ise, kurulumlar yapılırken zorlukların yaşanmasına sebep olabilmektedir.

- *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modeli verilerinin subjektif olması ve onaylanmada zorluklar yaşanması;* Gerçekleştirilen görüşmelerde elde edilen veriler kişilerin tecrübelerine bağlı olarak farklılık gösterebilmekte, kişiler bazında farklı sonuçlar ortaya çıkabilmektedir. Varsayımların gerçekleştirildiği bu kapsamda söylenebilir. Bunlara ek olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, her faaliyet için tek bir maliyet sürücüsü kullanmaktadır. Birden fazla sürücüye sahip olan faaliyetlerin modellenmesinde zorluklarla da karşılaşmaktadır.
- *Verilerin depolanması, işlenmesi ve raporlanmasında katlanılan yüksek maliyetler;* Tek bir genel üretim gideri hesabı yerine, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin uygulanması durumunda birçok faaliyete ait verilerin tutulması gerekmekte; ayrıca maliyet sürücülerinde oluşacak artışların tespit edilmesinde yaşanan zorlu süreçlerden ötürü, yüksek maliyetlerin ortaya çıkması kaçınılmazdır.
- *Raporlamalarda, kârlılık analizleriyle ilgili sonuçlar sunmakta kısıtlı kalması;* Çoğu Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modelleri, departmanlar bünyesinde kısıtlı kalmakta; işletme bütünündeki kârlılık analizleriyle ilgili fırsatları yeterince yansıtamamaktadır. Ayrıca dış kaynaklara raporlama yapılmasında ihtiyaç duyulan bilgilerin aktarılmasında yetersiz kalmaktadır. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme uygulayan işletmeler hem içsel hem de dışsal raporlar oluşturmak için iki adet farklı maliyet sistemi kullanmak zorunda kalabilmektedirler.
- *Değişen koşullara uyum sağlanması için Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modelinin güncellenmesi zorluğu;* Sistemlerin girdilerini sağlayan süreçlerde gerçekleşen değişimler, sistem içerisinde farklılaşmaların ortaya çıkmasına

sebeptir. Bu durumda, güncellemelerin sürekli yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

- *Yönetimlerin kayıtsızlığı ve değişime olan direnç;* Geleneksel maliyet sistemlerinden yararlanan yöneticiler ve çalışanlar, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin uygulanması sebebiyle değişime direnç gösterebilmektedir. Sistemi tam olarak desteklemeyen yönetimler ise Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin başarısız olmasına sebep olmaktadır.
- *Âtıl kapasiteyi göz ardı etmesi;* Faaliyet Tabanlı Maliyetleme uygulayan işletmelerde yöneticiler, bütün maliyetlerin ilgili maliyet öznelerine (ürünler, kişiler vb.) yüklenmesini talep etmelerinden dolayı, âtıl kapasite ve işletme maliyetleri de bu hesaplamalara dahil edilebilmektedir. Bu durumda şişirilmiş maliyetler, düşük hesaplanan kârlara sebep olmakta ve fiyatlandırma ile beraber diğer önemli konularda da hatalar yapılmasına sebep olmaktadır.

Yaşanan zorlukları bir örnek yardımıyla açıklayalım. Ortalama 150 kadar faaliyeti olan bir işletmenin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'yi uygulaması durumunda; maliyetlerin bu faaliyetlere yüklenebilmesinde 600.000 kadar maliyet ögesine ihtiyaç duyulmaktadır. Modelin aylık bazda 2 sene boyunca sürekli olarak uygulaması durumundaysa, yaklaşık olarak 2 milyarın üstünde verinin tahmin edilmesi, hesaplanması ve depolanmasını gerektirmektedir (Kaplan ve Anderson, 2004).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi işletmelerde faydalı sonuçların ortaya çıkmasını ve belirli giderlerin dağıtımında daha verimli sonuçlar elde edilmesini sağlamasına rağmen; uygulamada yaşanan bu zorluklar sebebiyle, işletmeler açısından daha pratik bir yöntemin geliştirilmesi ihtiyacı zamanla ortaya çıkmıştır.

## **2.3. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme**

### **2.3.1. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Gelişimi ve Ortaya Koyduğu Yenilikler**

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin uygulamalarında karşılaşılan sorunların giderilerek, gelişmiş bir modelin önerilmesi ihtiyacı zaman içerisinde ortaya

çıkıştır. Yaşanan problemlerin çözümlenmesi için Kaplan ve Anderson (2004) tarafından Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi önerilmiştir.

Bu yaklaşım Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yaklaşımına göre daha basit, daha ucuz ve çok daha kuvvetli bir yöntem olarak öne çıkmaktadır. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi, özellikle iki konuyla alakalı getirdiği yeniliklerden ötürü ön plana çıkmaktadır (Kaplan ve Anderson: 2004).

Bunlardan ilki Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'de kullanılan maliyet sürücüleri olarak zaman faktörünü bütün süreçlerde kullanması (Saban ve İrak, 2009: 107) ve süreçlerde harcanan bu zamanların tahminine dayanıyor olmasıdır. Her faaliyetin ortaya koyulmasında harcanmakta olunan süreler, belirli durumlar için farklı karakteristikler baz alınarak tahmin edilmektedir. Belirli bir süreç için harcanan vakti göstermelerinden ötürü bu karakteristiklere zaman anahtarları da denilmektedir ve maliyet sürücüleri olarak bu göstergeler kullanılmaktadır. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi farklı çevrelerde, her bir faaliyet için birden çok maliyet sürücüsü belirleyebilmektedir (Szychta, 2010: 53; Everaert v.d., 2008a: 176).

İkinci konuya, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modelinde dikkate alınmamakta olan âtil kapasitenin; Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemiyle tespit ediliyor olmasıdır. İlgili faaliyetlere ait maliyetlerin belirlenen maliyet öznelerine yüklenmesinde, daha önceden hesaplanmış olan pratik kapasiteler kullanılmakta; pratik kapasiteler çerçevesinde hesaplanan sürelerle göre maliyet öğelerine yüklemeler gerçekleştirilmektedir. Âtil kapasite sebebiyle ortaya çıkan maliyetlerin öğelere yüklenilmemesi gerektiği; işletmelerin etkin ve etkili yönetim sağlamaları için dikkatlerini bu konulara yöneltmesi gerektiği Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme kapsamında belirtilmektedir (Kaplan ve Anderson, 2004).

### **2.3.2. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Avantajları ve Kısıtları**

1980'lerin ortalarına doğru Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sayesinde yöneticilerin, bütün gelirlerin iyi olmadığı ve bütün müşterilerin kârlı olmadığını görmeleri sağlanmıştır. Ancak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemlerinin uygulanmasında ve

bakımlarının yapılmasında yaşanan zorluklar, bu yeniliğin etkin ve güncel bir araç olmasını engellemiş; Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yaklaşımıysa bu zorlukları aşarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemine göre şu avantajları işletmelere sağlamıştır (Kaplan ve Anderson, 2007: 18);

- Daha doğru bir modelin oluşturulması daha kolay ve hızlı olmaktadır,
- Kurumsal Kaynak Planlaması ve Müşteri İlişkileri Yönetimi sistemlerinden sağlanan verilerle entegredir (sistemi daha dinamik kılmakta ve insana duyarlılığını düşürmektedir),
- Siparişler, süreçler, tedarikçiler ve müşterilerin belirli özellikleri kullanılarak maliyetleri satın alma işlemlerine ve siparişlere yönlendirilebilmektedir,
- En güncel operasyonların ekonomik etkilerinin yakalanması için aylık olarak yürütülebilmektedir,
- Süreçlerin verimlilikleri ve kapasite kullanımlarıyla ilgili bilgiler sunmaktadır,
- Kaynak taleplerini tahmin edebilmesi; böylece işletmelerin tahmini sipariş adetleri ve zorluklarla alakalı, kaynak kapasiteleri için bütçeleme gerçekleştirmelerini sağlamaktadır,
- İşletme genelinde ölçeklenebilir yazılımlar ve veri teknolojiler sayesinde işletme genelinde kolay ölçeklenebilir modellerdir,
- Hızlı ve düşük maliyetli bakımlara izin vermektedir,
- Problemlerin kökeninin bulunmasını sağlayacak şekilde kullanıcılara yardımcı olan bilgileri muhafaza etmektedir,
- Müşteriler, ürünler, kanallar, pazar bölümleri ve süreçlerde karmaşıklıklar mevcut olan; yüksek ölçekte insan ve sermaye harcamalarının olduğu bütün sektörlerde kullanılabilir.

İşletmelerin uygulamalar aşamasındaysa Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme’de dikkat etmesi gereken konular Tablo 10’da gösterilmektedir. Özellikle Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme’nin uygulanmasında

gerçekleştirilecek süre ölçümlerine dikkat edilmeli, faaliyetleri birbirinden ayıran çizgiler kesin olarak belirlenmeli ve gerekli görülen güncellemeler sıklıkla yapılmalıdır.

**Tablo 10.** Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin Faydaları, Zorlukları ve Sunduğu Fırsatlar

Faydaları	Zorluklar	Fırsatlar
Basit uygulanabilirlik	Ölçüm hataları	Kaynak optimizasyonu için simülasyon imkanları
Karmaşık operasyonlara maliyet modelleri tasarlama	Mevcut verilerin kalitesi	Diğer işletmeler ve endüstrilerle kıyaslama yapma imkanları
Kapasite ve kaynak kullanımını değerlendirme	Homojen ve tekrar eden faaliyetlere bağlı olması	Tamamlayıcı bilgi sistemleri oluşturması
Çok yönlü ve güncellenebilir olma	Sistemin güncellenmesi ihtiyacı	Kurumsal karneye bir zemin hazırlaması
Süreç simülasyonlarına izin verme	Tekrar etmeyen ve tahmin edilemeyen faaliyetler	Toplam Kalite Yönetimi sağlanması

**Kaynak:** Siguenza-Guzman v.d., 2013'den uyarlanmıştır.

Güncelleme açısından Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemine göre daha kolay bir süreç sağlayan Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme; yine de belirli dönemlerde güncellemeleri gerçekleştirilmesi gereken ve sistemli bir çalışmanın ortaya konulmasını zorunlu kılan bir yöntemdir (Kaplan ve Anderson, 2004). İşletmelerde yürütülen faaliyetlerin her defasında tekrardan değerlendirilmesine, tahminlerde bulunulmasına ve sağlanan verilerin kalitesinin kontrol edilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu durum ise işletmelerde bu süreçlerden sorumlu yöneticiler ve/veya takımlar açısından artan iş yüküne sebep olabilmektedir.

Bunlara ek olarak Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yaklaşımının da stratejik açıdan bazı kısıtları olduğu da söylenebilir. Bunlardan biri yöntemin yapısal sorunları sebebiyle yaşanan uygulama kısıtları; bir diğeri ise bazı davranışsal sorunların işletmelerde ortaya çıkabilmesidir (Namazi, 2016: 476-477). Özellikle yönetim kademelerinde kullanılan mevcut sistemlerle entegre edilmesinde sorunlar oluşabilmekte; değişime olan direnç de burada Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı

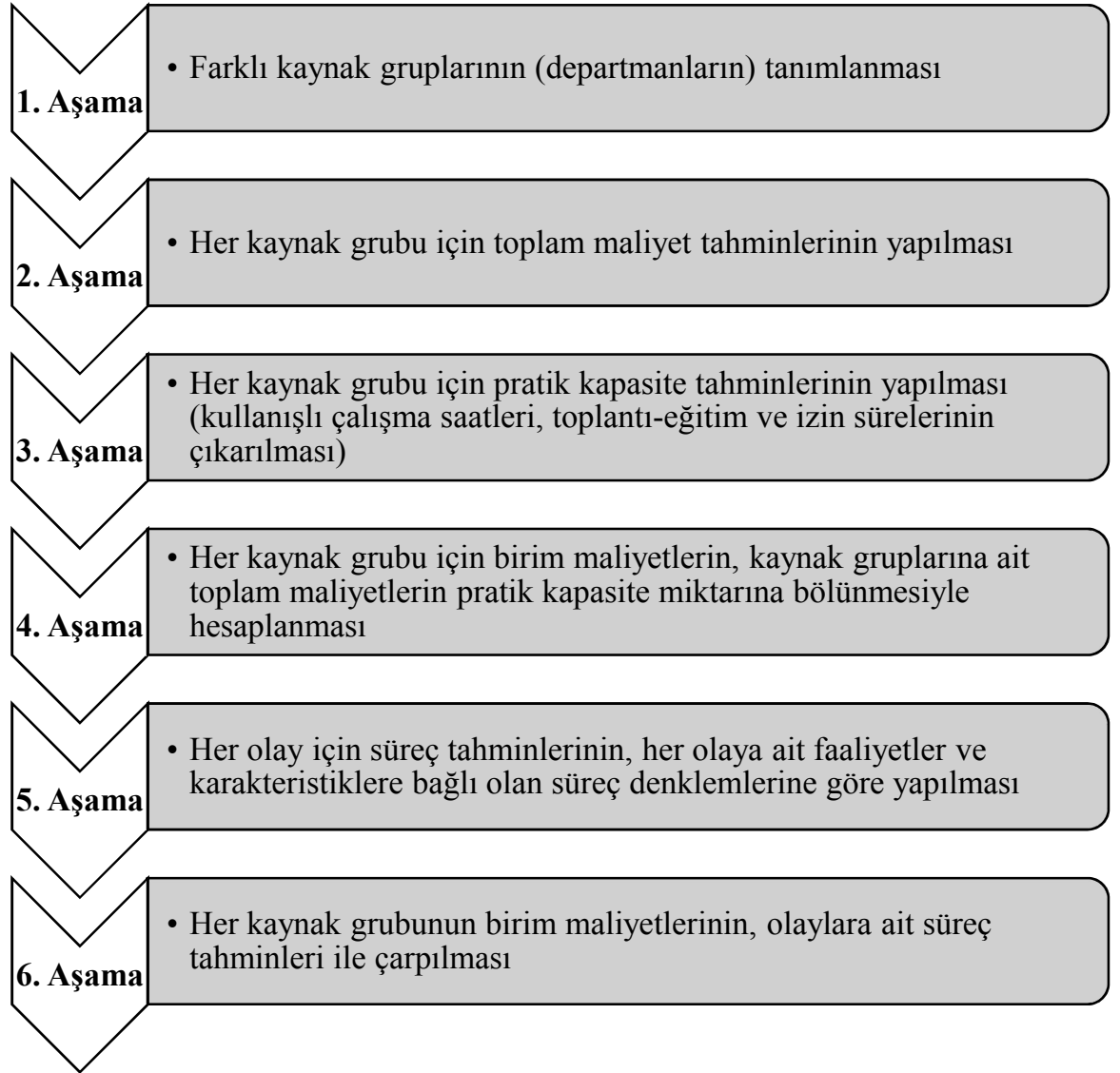
Maliyetleme'nin karşısında yer alan önemli sorunlardan biri olarak ön plana çıkmaktadır.

Ayrıca Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin zayıflığı olarak, yöneticilerin gerçekleştirdiği tahminlere dayanmakta olan hesaplamalar ışığında uygulanmakta olduğudur (Szychta, 2010: 57). Bu açıdan subjektif verilere dayandığı, kişisel deneyimlerle sistemlerin başarısının paralel olacağı eleştirisi getirilebilmektedir.

### **2.3.3. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Aşamaları**

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'den sebebi ortaya çıkan sorunların giderilmesi için Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'yi işletmeler benimseyebilmekte ve bu sistemlere geçiş yapabilmektedirler (Everaert, 2008b). İşletmeler tarafından Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin mevcut durumda uygulanması, bu geçişin nispeten kolay olan yapılmasına sebep olmaktadır. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme kapsamında tanımlanan kavramlar, Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'de de geçerliliğini korumaktadır.





**Şekil 15.** Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Aşamaları

**Kaynak:** Everaert v.d., 2008a: 175'den uyarlanmıştır.

Birinci aşamada işletmede ortaya çıkan kaynak gruplarının tanımlanması gelmektedir. Kaynak grupları, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemlerinde aynı kaynakları tüketen faaliyetlerin toplamından oluşmaktadırlar (Gervais v.d.: 2010: 2). Bu gruplar, işletmelerin ana faaliyet alanlarını oluşturan departmanlarından oluşmaktadır.

İkinci aşamada ise kaynak gruplarının maliyetlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu çerçevede Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin benzerlikler içerdiği söylenebilir. İşletmeler mevcut durumda

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemini uygulamaktaysalar, ilk iki aşamaya ait verileri bu sistemlerden çekebilirler.

Üçüncü aşamada ise tanımlamaları yapılmış ve maliyetleri belirlenmiş olan kaynak gruplarının dağıtımının gerçekleştirilmesinde, maliyet sürücüleri olarak kullanılacak zaman ögesine ait pratik kapasitelerin belirlenmesi gelmektedir. Kaplan ve Anderson (2004) teorik kapasitenin belirli bir yüzdesinin, kaynaklarda kullanılmakta olunan pratik kapasite olarak gözlemlendiğini belirtmişlerdir. Çalışanların pratik kapasitesinin aralar, gelişler ve gidişler, iletişim ve eğitim kaynaklı harcadıkları zamanlar göze alındığında; teorik kapasitenin yaklaşık %80 ile %85'i aralığında olduğunu da eklemişlerdir.

Dördüncü aşamada kaynak gruplarına ait toplam maliyetlerin, teorik kapasite üzerinden hesaplanan toplam pratik kapasitelere bölünmesiyle birim maliyetlerin bulunması gelmektedir. Kaynak grupları için hesaplanan birim maliyetler, maliyet sürücüleri olarak kullanılacak ve dağıtımlar bu birimler kullanılarak gerçekleştirilecektir.

Beşinci aşamada, işletmelerin sağlamakta oldukları faaliyetlerin dağıtımlarının gerçekleştirilmesinde kullanılacak olan süreçlerin ve harcanan sürelerin belirlenmesi gelmektedir. Bu rakamların belirlenmesinde çalışanlarla uygulanacak görüşmeler veya doğrudan gözlemler rol oynamaktadır. Burada herhangi bir anketin uygulanmasına ihtiyaç duyulmamaktadır (Kaplan ve Anderson, 2004). Zaman ögesinin tahmin edilmesinde, faaliyetlerden faydalanma sürelerini bünyesinde barındıran denklemler kullanılmaktadır.

Her bir maliyet öznesiyle ilişkilendirilen faaliyet sürelerinin, farklı kaynak grubu birim maliyetleri ile çarpılması sonucunda toplam maliyetlerin elde edilmesi ve maliyet öznelerine yüklemelerin gerçekleştirilmesi, Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin son aşamasını oluşturmaktadır. Maliyet öznelerinin müşteriler olarak belirlenmesi durumundaysa işletmeler, Stratejik Yönetim Muhaebesi tarafından kullanılan bir diğer yöntem olan Müşteri Kârlılık Analizi'nin gerçekleştirilmesi için bir adım atmış olurlar. Kârlılıklarla alakalı daha kesin

sonuçlar veren Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi sayesinde, işletmeler stratejilerini daha doğru belirleyebilmektedirler.

## **2.4.Müşteri Kârlılık Analizi**

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme kârlılığın ölçümlenmesi ve güncel maliyet bilgilerinin sunulmasında, faaliyetlerle ilgili ortaya çıkan maliyetleri ürünlere ya da kaynakları tüketmekte olan tüketicilere yükleyerek, geleneksel muhasebe sistemlerinden daha iyi sonuçlar sağlanmaktadır. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, yöneticilerin kârlılık konusunu daha iyi anlamasına yardımcı olabilmektedir (Chea, 2011: 8). Aynı şekilde Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modelinde de aynı faydaları ortaya koyan bu dağıtımlar; yönetim seviyesinde ki finansal raporlamanın, işletmenin her düzeyinde yer alan operasyonel maliyetler ve kârlılık planlaması ile entegre edilmesine olanak tanımaktadır (Everaert v.d., 2008a: 187).

Bu kapsamda her iki modelde farklı yöntemlerle faaliyetlere göre ortaya çıkan dolaylı maliyetlerin, maliyet öğelerine dağıtımının gerçekleştirmekte; böylece maliyetlerin belirlenmesinde daha kesin sonuçlar elde edilmesine yardımcı olmakta ve maliyet öğelerinin kârlılıklarıyla ilgili daha kesin sonuçlar elde edilmesini sağlamaktadır. Müşteri Kârlılık Analizi sayesinde maliyetlerin, maliyet öznelerinden olan müşterilere ve pazar bölümlerine göre dağıtılması sağlanmakta; böylece müşteriler ve/veya pazar bölümlerine göre kârlılık analizleri ortaya koyularak stratejik kararların verilmesinde yönetimlere veriler sağlanmaktadır.

### **2.4.1. Müşteri Kârlılık Analizi Kavramı ve Amaçları**

Geçmiş dönemlerde işletmeler, her müşterinin işletme açısından iyi sonuçlar verdiğine inanmaktaydılar. Ancak günümüzde işletmeler, müşterilerini değerlendirmekte ve bazı müşterilerin diğerlerinden daha az kârlılık getirdiği sonucuna ulaşmaktadırlar (McWatters ve Zimmerman, 2016: 144).

Genellikle kârlılık, müşteriler arasında farklılık gösteren bir olgudur. Bunun sebebiyse her müşteri tipinin, farklı ürünler için farklı kârlılıklar oluşturan taleplerinin olmasıdır. Diğer bir deyişle farklı ürün karması satın alan müşterilerin kârlılıkları arasında, farklı sonuçlar olduğu gözlemlenmektedir (Collini, 2006: 174). Bu kapsamda sadece müşteri taleplerinin analiz edilmesi yetersiz gelmektedir. Aynı

zamanda karmaşık bir yapıya sahip olan maliyet yapısının da kontrol edilmesi lazımdır (Daly, 2002: 29).

Müşteri Kârlılık Analizi, müşterilerden elde edilen gelirlerin ve bu gelirlerin elde edilmesi adına katlanılan giderlerin raporlanması ve değerlendirilmesidir. Farklı müşterilerden elde edilen gelirler ve maliyetlerin analizleri sayesinde, her bir müşteriden elde edilen değişken operasyon gelirlerinin nedenleri anlaşılabilir (Horngren v.d., 2012: 532). Müşteri Kârlılık Analizi uygulamaları en detaylandırılmış haliyle bireysel müşterilere odaklanabildiği gibi, kapsamlı bir bakış açısıyla müşteri gruplarına da odaklanabilmektedir (Foster v.d., 1996).

Müşteri Kârlılık Analizi, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemlerinden yararlanarak; müşteriler bazında faaliyetlerin, maliyetlerin ve kârlılığın belirlenmesine odaklanmakta olduğunu belirtmiştik. Bu durumu örneklendirecek olursak; A müşterisi siparişini verdikten sonra sürekli değişiklik gerçekleştirmekte iken, B müşterisinin herhangi bir değişiklik gerçekleştirmedini varsayalım. A müşterisinin gerçekleştirmekte olduğu değişikliklere ait maliyetlerdeki sorumluluğu, B müşterisine göre daha yüksektir. Etkili maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin, bu bilgiyi yöneticilerine sunması beklenmektedir (Hilton ve Platt, 2014: 185).

Üretim süreçlerinin siparişlerle ilgili direkt bir ilişkisi bulunmamasından ötürü, sağlanan bu hizmetlerin maliyetlerinin dağıtımında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemlerinden yararlanılması doğru olacaktır. Uygulanacak bu yöntemler sayesinde ise, A ile B müşterilerinin yararlanmakta oldukları faaliyetlerde farklılıklar olduğu ortaya koyulabilmekte; bunun sonucunda bu iki müşteri için farklı seviyelerde maliyet ve kârlılık seviyeleri ortaya çıkmaktadır.

#### **2.4.2. Müşteri Kârlılık Analizinin Avantajları ve Kısıtları**

Müşteri Kârlılık Analizi'nin direkt olarak sağladığı faydalar arasında, müşterilere ilgili maliyetlerin ve gelirlerin dağıtımlarını sağlaması olduğu söylenebilir. Sağladığı bu farklı bakış açısı sayesinde hangi müşterilerin işletmelerin kaynaklarından hangi oranlardan yararlandığının anlaşılmasını sağlamakta; maliyetlerin yönetilmesi, Gelir

Yönetimi ve stratejik pazarlama yönetimi alanlarında yeni fırsatlar yaratmaktadır (Raaij v.d., 2003: 574).

Müşteri Kârlılık Analizi sayesinde değer yaratan ögelere doğru algının yönelmesi sağlanabilmektedir (Collini, 2006: 175). Özellikle satış bölgeleri için yapılacak kârlılık analizleri, yönetimlerin düşük satış kârlılığı olan satış bölgelerinde maliyetleri düşürecek önlemler almaları; yüksek kârlılığın gözlemlendiği bölgelerde ise satış çabalarının artırılması için teşvik edici rol oynamaktadır (Warren v.d., 2014: 946).

Müşteri Kârlılık Analizi sayesinde işletmeler, kârlı olarak tanımlanan ilişkilerin devam ettirilmesi için müşteriler ve/veya pazar bölümleriyle sürekliliğin sağlanması ve geliştirilmesi için çalışmalar yapmakta; hesaplanan kârlılık oranlarının ise olumsuz olarak yorumlandığı ilişkilerin sonlandırılması kararlarının verilmesinde, ilgili yöneticilere yardımcı olmaktadır. Ayrıca yüksek maliyetlerin olduğu gözlemlenen ürünlerin fiyatlandırılmalarının tekrar gerçekleştirilmesinde bir temel oluşturmakta; indirimlerle alakalı kararların verilmesinde de faydalı bir kaynak olarak kullanılmaktadır (Basık, 2012: 326).

Ancak Müşteri Kârlılık Analizi uygulamakta olan işletmelerin dikkat etmeleri gereken bazı başlıklar bulunmaktadır. Bunlardan ilki, Müşteri Kârlılık Analizi sonuçlarının elde edilmesinde çoklu veri kaynaklarına dayanılmasıdır. Müşterilere ait hem gelirler hem de giderlerle alakalı doğru verilerin bulundurulması ve hesaplanması gerekmektedir. Bu verilerin mevcudiyeti ve doğruluk oranları, Müşteri Kârlılık Analizi verilerinin başarısını doğrudan etkilemektedir (Raaij v.d., 2003: 574; Foster v.d., 1996).

İkinci durum, uzun vadeli ve birçok dönemi bünyesinde barındıran planlarla analizlerin entegre edilmesinde karşılaşılabilecek sorunlardır. Uzun vadeli kârlılık bütçelerinin oluşturulması ve kârlılığın zaman içerisindeki değişiminin takibi, işletmelerin bu kapsamda dikkate alması gereken konulardandır (Foster v.d., 1996).

Dikkat edilmesi gereken üçüncü konuya, Müşteri Kârlılık Analizi'nin sadece finansal açıdan müşterileri olumlu ya da olumsuz olarak tanımlamasıdır. Yönetim muhasebecileri ise düşük (ya da negatif) kârlılık oranları ortaya koyan müşterilerin

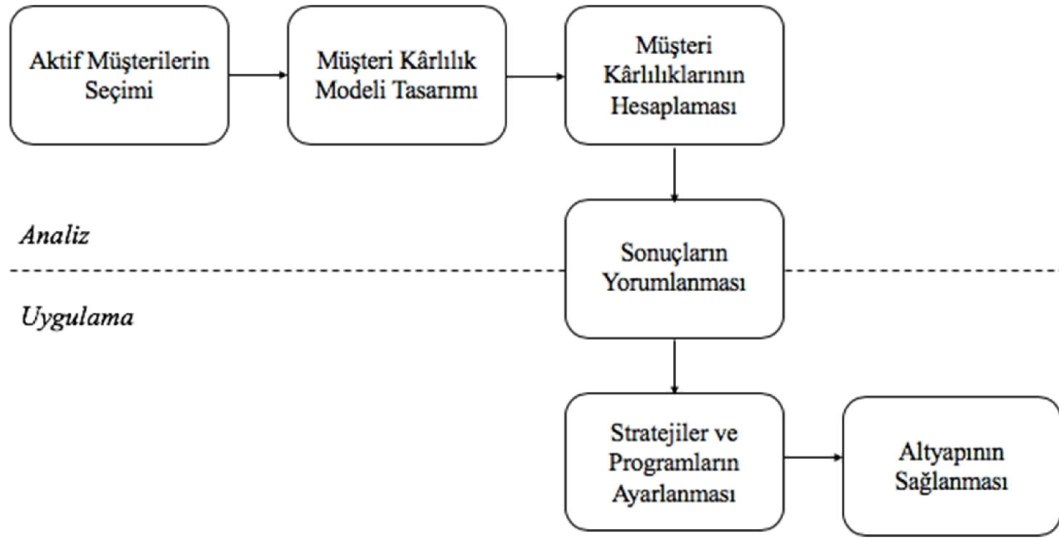
değerinin ölçülmesinde, finansal olmayan verilerin de eklenmesi gerektiğini belirtmektedirler. Bu olgu, genel olarak müşterilerin stratejik değeri olarak adlandırılmaktadır. Bu tip müşterilerin yüksek kâr marjına sahip müşterileri çekmesi, işletme tarafından sunulan ürünlerin geliştirilmesinde rol oynaması ya da yüksek satış rakamlarına ulaşılmasında sabit maliyetleri kişi başına azaltarak, kârlılık oranlarını artırıcı etkilerinin olması beklenir (Raaij, 2005: 380).

Bir diğer konuya Müşteri Kârlılık Analizi'nin aslen Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin ilkelerine dayandırıldığıdır. Maliyet yapıları, işletme genelinde uygulanan eylemleri, programları ve stratejileri etkilemektedir. Ancak düşük kâr marjı bulunan müşterilerden vazgeçilmesi, maliyetlerin azalacağı manasına gelmemektedir (Raaij v.d., 2003: 581).

Bu hususlara dikkat edilmesi durumunda, işletmeler Müşteri Kârlılık Analizi çerçevesinde gerçekleştirecekleri çalışmalardan optimum seviyelerde fayda sağlayabileceklerdir.

### **2.4.3. Müşteri Kârlılık Analizi Uygulama Süreci**

Daha önce de belirtildiği üzere Müşteri Kârlılık Analizi uygulamalarında gerçekleştirilecek hesaplamaların önemli bir kısmı, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme uygulamalarına dayanmaktadır. Müşteri Kârlılık Analizi'nin daha verimli olması için Raaij ve arkadaşları (2003) tarafından önerilen ve Şekil 16'da gösterilmekte olan modelin ve uygulama adımlarının benimsenerek, karar verme süreçlerinde yönetimlere yardımcı olacak çıktıların sağlanması amaçlanmalıdır.



**Şekil 16.** Müşteri Kârlılık Analizi Uygulama Aşamaları

**Kaynak:** Raaij v.d., 2003: 575.

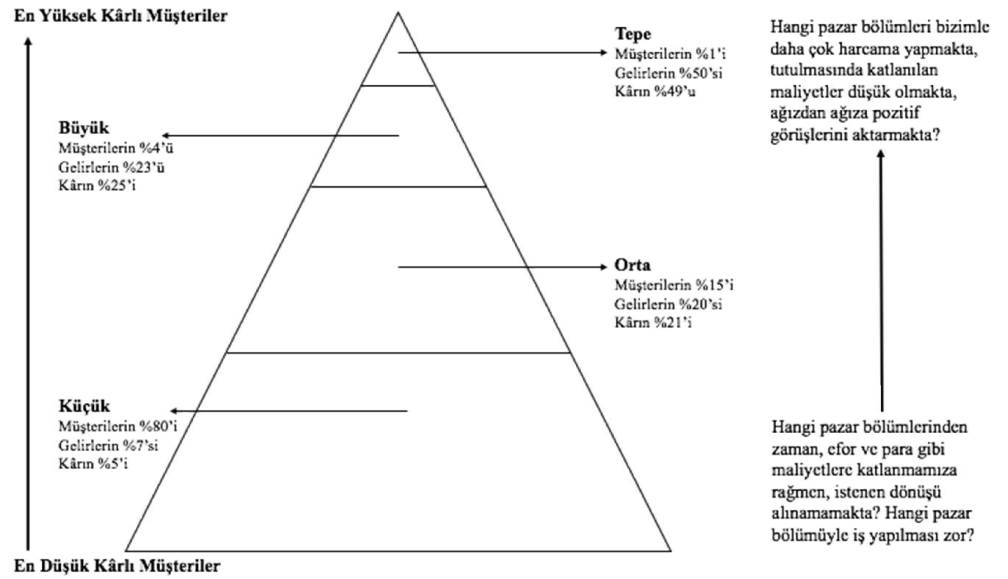
İlgili uygulama süreci açıklanacak olursa (Raaij v.d., 2003: 576-580);

- **1. Aşama: Aktif Müşterilerin Seçimi;** Mallardan ve/veya hizmetlerden yararlanan nihai tüketici konumunda olan müşterilerin tanımlamalarının net bir şekilde yapılarak; ilgili süreçlerde perakendeci ve toptancı durumundaki dağıtım kanallarının da dahil edilip edilmeyeceğine karar verilmesi gerekmektedir. Bu sınıflandırmalara göreyse işletmeler hedef almak istediği aktif müşterilerine doğru çabalarını yoğunlaştırmalıdır.
- **2. Aşama: Müşteri Kârlılık Modelinin Tasarımı;** İlgili maliyet kategorilerinin sınıflandırılarak, maliyet havuzlarının ve bu havuzlarda toplanan maliyetlerin dağıtımının yapılmasında kullanılacak maliyet sürücülerinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemlerinden işletmeler faydalanabilmektedirler. Maliyetlerin müşterilere dağıtımının yapılmasında ihtiyaç duyulan bilgiler, işletmelerin muhasebe bilgi sistemleri tarafından sağlanabilmekte; gelirlerle ilgili bilgiler ise satışlarla ilgili kayıtlar tutan departmanlardan çekilebilmektedir.
- **3. Aşama: Müşteri Kârlılıklarının Hesaplaması;** Müşteriler bazında gelirler ve giderlerin hesaplanmasın için gerekli olan bütün verilerin toplanması ve tablolara yansıtılması gerekmektedir. Bazı maliyetlerin muhasebe bilgi

sistemlerinden elde edilemediği durumlarda, manuel hesaplama yöntemlerini kullanılabilir.

Özellikle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme bazlı sistemler ve ilgili yazılımlarla birlikte kurumsal kaynak ve müşteri ilişkileri yönetimi uygulamalarının kullanılması sonucunda müşterilere ait finansal bilgilere ulaşılabilir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve benzeri yöntemler sayesinde müşteri kârlılığı verilerinin hesaplanması kolaylaşmıştır. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin siparişlere, kanallara ve müşteri bazında maliyetlere göre düzenlenen maliyet hiyerarşisi, işletmelere bireysel seviyelerde müşteri kârlılığın tutarlı olarak ölçülmesinde yardımcı olmaktadır (Kaplan ve Narayanan, 2001: 7).

- **4. Aşama: Sonuçların Yorumlanması;** Müşterilere ait kârlılık oranlarının hesaplanması sonucunda elde edilen verilerin yorumlanabilmesinde, yüksek ve düşük kârlılık oranları getiren müşterilerin birbirinden ayrıştırılabilmesi için Müşteri Piramidi ve Stobachoff Eğrisi'nin kullanılması faydalı olmaktadır. İşletmeler açısından örneklendirilerek kârlılıklarına göre kategorize edilmiş ve dört katmandan oluşan Müşteri Piramidi, Şekil 17'de gösterilmektedir.



Şekil 17. Müşteri Kârlılık Analizinde Müşteri Piramidi

**Kaynak:** Raaij, 2005: 376 ve Zeithaml v.d., 2001: 125'den uyarlanmıştır.



- **5. Aşama: Stratejiler ve Programların Ayarlanması;** Bireysel düzeylerde kârlılık analizleri işletmelerin uygulamakta oldukları stratejiler, programlar ve eylemlerde hızlı bir etki bırakmaktadır. Karar vericiler konumunda yer alan yöneticiler, günübirlik seviyelerde pazarlama faaliyetlerinin daha etkin olarak yürütülebilmesinde müşterilerinin k rlilik oranlarına göre hareket edebilmektedirler. Ayrıca satış fiyatlarının belirlenmesinde ve sağlanacak hizmetlere karar verilmesine de yardımcı olmaktadır.
- **6. Aşama: Altyapının Sağlanması;** Düzenli olarak Müşteri K rlilik Analizi'nin uygulanabilmesini kolaylaştıracak bir altyapının oluşturulması son aşamayı oluşturmaktadır. Müşteri İlişkileri Yönetimi sistemleriyle entegre çalışması sağlanarak, sürekliliğin sağlanabileceği Müşteri K rlilik Analizi uygulamaları sayesinde işletmeler daha doğru sonuçlar elde edeceklerdir.

Müşteri K rlilik Analizleri aşamalarının doğru bir Şekilde takip edilerek uygulanması sonucunda elde edilecek veriler, işletmelerin pazar bölümleri bazında k rlilik merkezli stratejiler belirlemesini mümkün kılacaktır. İşletmelerde geliştirilecek bu sistemlerin süreklilik içermesi sayesinde ise bu başarılar uzun vadelerde de sağlanabilecektir.

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **GELİR YÖNETİMİ İLE STRATEJİK YÖNETİM**

#### **MUHASEBESİ UYGULAMALARININ ENTEGRASYONU:**

#### **OTEL İŞLETMELERİNE YÖNELİK BİR MODEL ÖNERİSİ**

Günümüzde değişim gösteren rekabet çevresinde, teknolojik gelişmeler sonucunda ortaya çıkan otomasyon sistemleri; ürünlerin üretim süreçleri ile işletmelerin kullandıkları teknikleri, bunlara bağlı olarak malların ve/veya hizmetlerin maliyet yapıları ile kombinasyonlarını etkilemiştir. Farklılaşan müşteri talepleri ile artan rekabet yapısına uyum sağlanabilmesinde, stratejik planlama ve kontroller işletmeler için temel birer ihtiyaç olarak ortaya çıkmaktadır (Bengü, 2010: 215). Özellikle yoğun rekabet ortamının yaşandığı ve riskin yüksek olduğu turizm sektöründe, kârlılık oranlarının yükseltilebilmesi için işletmeler stratejik açıdan yeni yaklaşımlara ihtiyaç duymaktadırlar (Köroğlu, 2013: 52).

Gelirlerle ilgili akademik literatür incelendiğinde çalışmaların önemli bir kısmının pazarlama, operasyon yönetimi ve yöneylem alanlarında; giderlerle ilgili gerçekleştirilen akademik çalışmaların ise muhasebe alanında toplandığı görülmektedir. Otel işletmeleri operasyonları bazında değerlendirdiğimizdeyse gelirlerin yönetilmesinde ön büro, pazarlama ya da mevcut olması durumunda gelirler departmanları sorumlu olmakta; giderler ise muhasebe departmanı tarafından takip edilmektedir. Tepe yönetimlerin ise her iki başlıkla alakalı sorumlulukları olduğu gibi, yapısal değişikliklere göre bu sorumluluklar otel işletmeleri bazında değişkenlik gösterebilmektedir.

Kârlılığın öğelerini oluşturan gelirler ve giderlerin etkinliğinin sağlanmasında ve yönetilmesinde, otel işletmelerinin farklı stratejik yaklaşımları ve yöntemleri benimsediği görülmektedir. Gelirler ile giderlerin yönetilmesinde entegrasyon sağlayarak kârlılık maksimizasyonunu amaçlayan sistemlerin, otel işletmelerinde mevcut olmadığı gözlemlenmektedir.

Oysa ki gelirler konusu pazarlama ile ilişkili kullanılıyor olmasına rağmen, yönetimler tarafından verilen kararlar genel olarak pazarlama çabalarından fazlasını barındırmaktadır. Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemleri, maliyet analizlerinin

yapılmasını sağlayan bir araç olarak kullanılmakta olduğu gibi; gelirler ile ilgili kararların finansal açıdan değerlendirilmesi aşamalarında da faydalar sağlamaktadırlar (Huefner, 2015: 33). Bu açıdan otel işletmelerinde Gelir Yönetimi ile Stratejik Yönetim Muhasebesi uygulamalarının, birbirlerine değer katacak şekilde entegre edileceği bir yöntem; otel işletmelerinde kârlılık maksimizasyonunun sağlanmasında ve rekabet üstünlüğünün elde edilmesinde önem arz eden stratejik bir araç olarak kullanılabilir.

Bu bölümde öncelikli olarak Gelir Yönetimi ile Stratejik Yönetim Muhasebesi'nin kârlılık maksimizasyonu sağlanmasında entegre edilmeleri ihtiyacından bahsedilecek; ardından gelirler ve giderlerin ilgili yöntemler kullanılarak etkin yönetilmesini sağlayacak olan ve kârlılık maksimizasyonunu amaçlayan entegre bir model önerilecektir. Önerilen model kapsamında otel işletmelerinde Gelir Yönetimi ile Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemleri ve uygulamaları detaylı olarak incelenecektir.

### **3.1. Gelir Yönetimi ve Stratejik Yönetim Muhasebesi Entegrasyonu İhtiyacı**

Arz ve talebe ait temel prensipleri kullanarak hesaplamalar gerçekleştiren, gelir istatistiklerinden faydalanarak ise satış gelirlerinin maksimize edilmesini amaçlayan Gelir Yönetimi (Jagels, 2007: 282); 1980'lerin sonuna doğru otel işletmelerinde uygulanan standart operasyon süreçlerinden bir tanesi durumuna gelmiştir (Cross v.d., 2009: 58). Özellikle elektronik sistemlerin otel işletmelerinde kullanımının artmasıyla birlikte (Kimes, 1989: 14), 2000'li yıllardan itibaren otel işletmelerinin büyük bir çoğunluğunda etkin ve yoğun bir şekilde kullanımı gözlemlenmektedir (Erdem ve Jiang, 2016: 301). Hem büyük otel işletmeleri zincirleri, hem de bağımsız otel işletmelerinin büyük çoğunluğu tarafından kullanılan bu sistemler sayesinde (Kimes, 2008: 6), otel işletmelerinin toplam gelirlerinde %2 ile %5 aralığında artış gözlemlenebilmektedir (Kimes, 2016a). Teorik olarak Gelir Yönetimi, otel işletmelerinin finansal performanslarını geliştirici bir yönetim aracı olarak büyük bir potansiyele sahiptirler (Donaghy v.d., 1997: 54).

Gelirler ile kârlar arasındaki ilişkiyi ise giderler sağlamaktadır. Bu gelirlerin sağlanmasında katlanılmakta olunan maliyetlerin ne olduğunun cevaplanması gerekmektedir (Huefner, 2015: 3). Giderlerin minimize edilmesi ve etkin yönetimlerinin sağlanmasında izlenebilecek en doğru yol, maliyetleri düşürebilecek ve karar verme süreçlerinde yöneticilere yardımcı olacak maliyet bilgilerini sağlayan Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemlerinin benimsenmesidir (Köroğlu, 2013: 52). Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemleri yüksek rekabetin yaşandığı endüstrilerde, özellikle de homojen yapıya sahip pazarlarda yer alan otel işletmelerinde benimsenmesi gereken konuların başında gelmektedir (Collier ve Gregory, 1995: 21). Günümüzde otel işletmeleri değişen rekabet ortamında var olabilmek ve rekabet avantajı sağlayabilmek için hem kısa hem de uzun vadeli verecekleri kararlarda kârlılık konusuna odaklanmak zorundadırlar.

Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemlerinin kökeni, üretim endüstrisinde yaşanan gelişmelere dayanmaktadır. Bu gelişmeler sonucunda ortaya çıkan tekniklerden bazıları kullanışlılık ile geçerlilikleri açısından hizmet endüstrilerinde de test edilmiş ve başarılı sonuçları gözlemlenmiştir. Üretim işletmelerinde kullanılan ancak hizmet işletmeleri açısından kullanımı uygun olmayan bazı teknikler de bulunmaktadır. Turizm endüstrisinde kullanımı açısından uygunluğu bulunan yönetim muhasebesi araçları ve teknikleri Şekil 18’de gösterilmektedir (Jones v.d., 2012: 303).



**Şekil 18.** Konaklama İşletmeleri, Turizm ve İlişkili Konularda Kullanımı Faydalı Olan Yönetim Muhasebesi Araçları ve Yöntemleri

**Kaynak:** Jones v.d., 2012: 304.

Şekil 18’de görüldüğü üzere, Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemlerinden olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme/Süreçe Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemleri ile Müşteri Kârlılık Analizleri; turizm endüstrisi özelinde finansal başarının sağlanmasında bir araç olarak kullanılabilecek Gelir Yönetimi sistemleri ile entegre edilmelidirler.

Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemleri gelirlerin artırılması için maliyet düşürülmesi amaçlı faaliyetlerde bulunmakta; Gelir Yönetimi ise aynı amaç için satışlarda iyileştirmeler yapılması gerektiğini savunmaktadır (Huefner, 2015: 5).

Ancak bu yöntemlerin birbirlerinden farklı teknikleri uygulamasından ötürü, ortaya çıkan farklı soru işaretleri bulunmaktadır.

Örneğin, Gelir Yönetimi'nin uygulanması sonucunda ortaya çıkan soru işaretlerinden biri, gelirlerin maksimize edilmesinin kârlılığı da maksimize edip etmeyeceğidir. Özellikle iş süreçleri odaklı analizler gerçekleştiren Müşteri Kârlılık Analizleri, bu konuyu detaylı olarak inceleme fırsatı vermektedir (Jones v.d., 2012: 100). Bu çerçevede Gelir Yönetimi ile Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemleri ve uygulamalarının entegrasyonu sonucunda, kendilerinin cevaplamakta eksik kaldıkları alanları doldurabileceği ve birbirlerini tamamlayabilecekleri söylenebilmektedir.

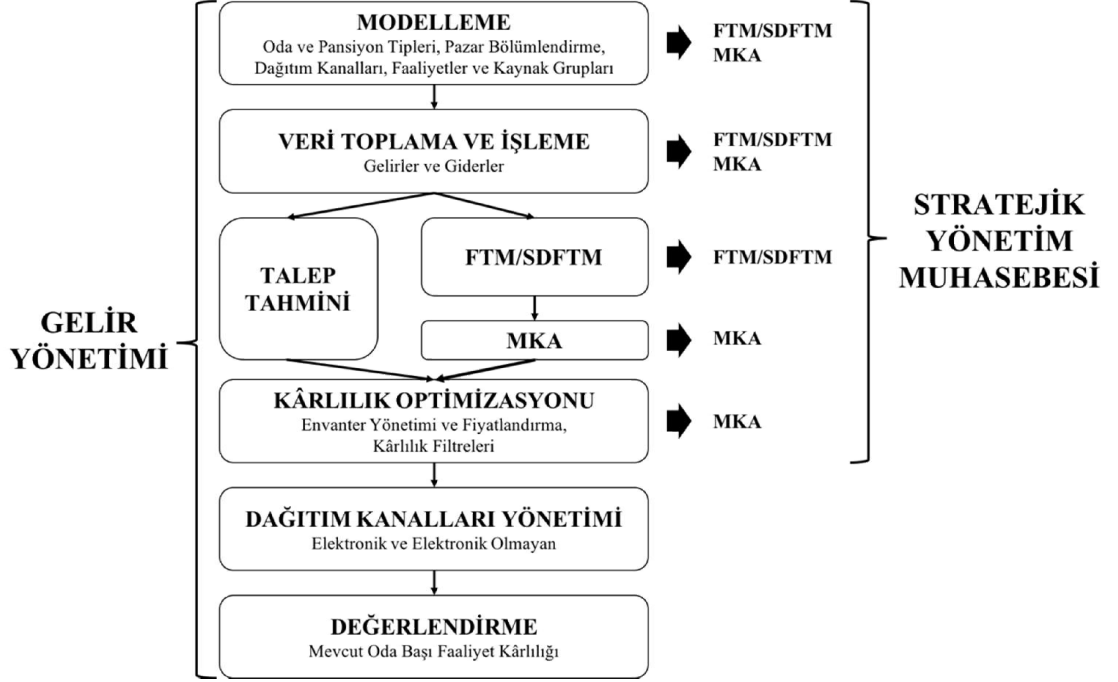
Entegre bir sistemde muhasebe ile pazarlama uygulamalarının beraber olarak kullanılması, otel işletmeleri yöneticileri açısından hesaplamalara dayalı bir bilgi sistemi elde etmesini sağlayacaktır (Mattimoe ve Seal, 2011: 380). Bu bilgi sistemleri sayesinde elde edilecek veriler hem finansal başarının sağlanmasında sürdürülebilir bir yapının oluşmasını sağlayacak, hem de otel işletmelerinin verecekleri kısa ve uzun vadeli kararlarda etkinlik sağlayabilmelerine yardımcı olacaktır. Bu sistemlerin sağlanan faydalar, birbirlerine entegre edilmeleri sayesinde maksimize edebilecektir.

Sayılmakta olan bu sebeplerden ötürü kârlılığın maksimize edilmesinde ve optimizasyonun sağlanmasında gelirler ile giderleri aynı oranda dikkate alan; ilgili süreçlerde iyileştirmeler yapılmasını zorunlu kılan, kârlılık odaklı yöntemlerin geliştirilmesi ihtiyacının günümüzde, özellikle otel işletmeleri açısından mevcut olduğu söylenebilmektedir.

### **3.2. Gelir Yönetimi ile Stratejik Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Entegrasyonu: Otel İşletmelerine Yönelik Bir Model Önerisi**

Kârlılık maksimizasyonunun sağlanmasında farklı sistemlerin entegrasyonuna ihtiyaç duyan otel işletmeleri için; çalışma kapsamında kârlılığın maksimize edilmesini amaçlayan ve bu kapsamda Gelir Yönetimi ve Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemlerini entegre eden modelimiz Şekil 19'da tarafımızca önerilmektedir. İlgili modelin geliştirilmesinde Talluri ve Ryzin (2004)'a ait "Gelir Yönetimi Adımları",

Venkat (2011)'a ait “Kârlılık Bazlı Mevcudiyet ve Optimizasyon”, Noone ve diğerlerine (2017) ait “Toplam Otel Gelir Yönetimi” modelleri öncelikli olarak incelenmiş; diğer modellerden de ikincil seviyelerde faydalanılmıştır.



**Şekil 19.** Gelir Yönetimi ile Stratejik Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Entegrasyonu: Otel İşletmelerine Yönelik Bir Model Önerisi (Detaylandırılmış)

Kârlılığın maksimize edildiği entegre bir sisteminin kurulabilmesi için ilk aşamada modelleme gerçekleştirilmelidir. Bu modellemeye göre mevcut verilerin Gelir Yönetimi ve Stratejik Yönetim Muhasebesi tarafından kullanılabilmesi için toplanılması ve kullanılacak yöntemlere göre işlenmesi ikinci aşmayı oluşturmaktadır. Sonraki aşamadaysa gelirle ilgili veriler kullanılarak talep tahminleri yürütülecek; aynı zamanda da gider verileri kullanılarak Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemleri olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemleri uygulanarak pazar bölümlerine ait maliyetlerin dağıtımı sağlanacak ve Müşteri Kârlılık Analizi sayesinde farklı pazar bölümlerine ait kârlılıklar ortaya konacaktır.

Takip eden aşamada ise talep tahminleri ve Müşteri Kârlılık Analizleri sonucunda elde edilen sonuçlar, bütünsel bir kârlılık optimizasyonu uygulaması gerçekleştirilmesinde kullanılacaktır. Otel işletmesi kapasite dağılımının

gerçekleştirilmesinde sadece gelir verilerinden değil, aynı zamanda kârlılık verilerinden de yararlanılarak, kârlılık bazlı optimizasyon bu aşamada sağlanacaktır. Burada geliştirilen önerilere göre dağıtım kanallarının yönetimi sağlanacak ve ilgili sistemin değerlendirilmesinde kârlılık bazlı parametreler kullanılacaktır. Modelin kapsamlı incelemesi bölüm çerçevesinde gerçekleştirilecek olup, konunun derinlemesine analiz edilmesi sağlanacaktır.

### **3.2.1. Modelleme**

Otel işletmeleri açısından bu adımda sunulan oda tipleri ile pansiyon tiplerinin tanımlanması, pazar bölümlerinin belirlenerek hedef pazarların seçilmesi, dağıtım kanallarının tanımlanması, yürütülmekte olunan faaliyetlerin ve bu faaliyetlerin toplanmakta olduğu faaliyet merkezlerinin tanımlanması; bu çerçevede de izlenebilecek rekabet stratejilerinin ortaya konması yer almaktadır. Pazarda oluşabilecek olası değişiklikler ve belirsizliklerin belirlenmesi sayesinde ise otel işletmeleri esnek bir yapı kazandırılabilir.

Ürün karmasını oluşturmada olan öğelerin tanımlanmalarının gerçekleştirilmesi, ilerleyen süreçlerde analizleri sağlanacak bu verilerden doğru sonuçların elde edilmesine olanak sağlayacaktır. Gerçekleştirilecek hatalı tanımlamalar, tepe yönetimlerin karar verme ve strateji belirleme süreçlerinde zorluklarla karşılaşmasına sebep olacak, yanlış sonuçlara ulaşmasına sebep olacaktır. Otel işletmeleri yönetimlerinin, kârlılık maksimizasyonunu amaçlayan entegre bir modelin yürütülebilmesi için ilgili tanımlamaları yaparken dikkatli davranmaları gerekmektedir.

#### **3.2.1.1. Oda Tipleri**

Oda tiplerinin özgün şekilde belirlenmesinde belirli faktörler değişkenlik gösterebilmekte; ancak Gelir Yönetimi açısından farklı fiyatlandırma stratejilerinin kullanılmasında odaların konumu, odaların büyüklükleri ya da tipleri, yatak yapıları ve sunulan paketlere göre tanımlamaları genel olarak gerçekleştirilmektedir (Hayes ve Miller, 2011: 212-216). Oda tiplerinin sınıflandırılması aşamasında fiziki yapıların daha ön planda olduğu sonucuna buradan ulaşılabilmektedir.



Otelcilik endüstrisinde kullanılan terminolojiyi incelediğimizde ise, oda tiplerinin isimlendirilmesinde genel olarak yabancı lisanlardan yararlandığı görülmektedir. Otel işletmelerinde genel itibariyle sıklıkla rastlanan bazı oda tiplerini şöyle tanımlayabiliriz (Pizam ve Holcomb, 2008: 248-249);

- *Tek Kişilik Oda;* Bir kişinin konaklayabileceği, tek kişilik yatağa sahip oda tipleridir.
- *Çift Kişilik Oda;* Bir veya iki kişinin konaklayabileceği, iki kişilik yatağa sahip oda tipleridir.
- *İki Yataklı Oda;* Bir veya iki kişinin konaklayabileceği, iki adet tek kişilik yatağa sahip oda tipleridir.
- *Queen Oda;* Bir veya iki kişinin konaklayabileceği, Queen büyüklükte yatağa sahip oda tipleridir.
- *King Oda;* Bir veya iki kişinin konaklayabileceği, King büyüklükte yatağa sahip oda tipleridir.
- *Süit Oda;* Bir veya daha fazla yatak odasına ve oturma odasına sahip oda tipleridir.

Bu oda tiplerinin şehir manzaralı veya deniz manzaralı olması, sahip oldukları alan büyüklüğü (m<sup>2</sup>), bulunmakta oldukları katlar ve benzeri farklı değişkenlere göre boyutlandırılabilmesi veya farklılaştırılabilmesi unutulmamalıdır.

Genel olarak otel işletmelerinin gerçekleştirecekleri oda tipleri sınıflandırmaları, tesislerin projelendirilmesi ve fizibilite etütlerinin yapılması aşamasında belirlenmiş olmakta ve değişikliğe gidilmesi zor alanlar olarak yer almaktadır. Değinilmekte olunan diğer modelleme süreçleri de fizibilite etütleri çerçevesinde belirlenebiliyor olmasına rağmen, fiziki koşullar barındırmamaları sebebiyle değişikliklerin mümkün olduğu alanlar olmaktadır. Ancak arzulanan oda sayısı ve odaların özellikleri bu projelerde gerçekleştirilen analizler çerçevesinde ortaya konmakta, fiziki koşullar sebebiyle oda tiplerinin önceden belirlenen özelliklerinin değiştirilmesi yüksek maliyetleri ortaya çıkarmakta ve uzun vadelerde mümkün olmaktadır.

### 3.2.1.2. Pansiyon Tipleri

Otel işletmelerinde aynı zamanda fiyatlandırma planlarını oluşturan pansiyon tipleri, ürün karmasında farklılaşmaların sağlandığı ve bu çerçevede farklı ücretlendirmelerin ortaya konulduğu hizmetler olarak ön plana çıkmaktadırlar. Tablo 11’de gösterildiği üzere fiyatlandırma planlarına göre otel işletmelerinin sundukları hizmetler değişkenlik göstermektedir.

**Tablo 11.** Fiyatlandırma Planları ve Pansiyon Türleri

Fiyatlandırma Planları	Açıklama	Pansiyon Tipleri
Amerikan Plan	Oda ücreti ile üç öğün yemeğin dahil olduğu fiyatlandırma	Tam Pansiyon
Modifiyeli Amerikan Plan	Oda ücreti ile iki öğün yemeğin (genellikle kahvaltı ve akşam yemekleri) dahil olduğu fiyatlandırma	Yarım Pansiyon
Kontinental Plan	Oda ücreti ile kahvaltının dahil olduğu fiyatlandırma	Oda Kahvaltı
Avrupa Plan	Oda ücreti haricinde herhangi bir öğünün ekstra ücret olduğu fiyatlandırma	Oda

**Kaynak:** Pizam ve Holcomb, 2008: 137-138’den uyarlanmıştır.

Otelcilik endüstrisinde Oda, Oda Kahvaltı, Yarım Pansiyon, Tam Pansiyon ve Her Şey Dahil en çok kullanımına rastlanan pansiyon tipleri olarak ön plana çıkmaktadırlar. Şehir otellerinde Oda ile Oda Kahvaltı pansiyon tipleri özellikle sıklıkla kullanılmakta, kıyı otellerinde ise en çok Her Şey Dahil pansiyon tipi ve çeşitlerinin kullanımına rastlanmaktadır.

Otel işletmelerinin sunacakları ürün karmalarını belirleyebilmeleri için hangi pansiyon tiplerini misafirlerine sunacaklarını belirlemelidirler. Bunlara ek olarak otel işletmeleri mevcut olması durumunda etkinlik alanlarını (kapasite, metrekare gibi), Spa hizmetlerini (sunulan paketler gibi) ve bunlar gibi ek gelir yaratıcı olan yardımcı hizmetlerini de tanımlamalıdır.

### 3.2.1.3. Pazar Bölümlendirme ve Hedef Pazar Seçimi

Gelir odaklılığın mevcut olduğu bir pazar yapısında kilit rollerden birini oynayan diğer bir konu ise, müşterilerin tatmin edilmesinde izlenecek stratejilerin belirlenmesidir. Bu çerçevede işletmelerin, hedef pazarlarını belirlemesi gerekmektedir. Her ne kadar Gelir Yönetimi'nin küçük bir kısmını yansıtır olsa da doğru müşterilerin seçimi işletmeler açısından yadsınamaz bir konudur ve Gelir Yönetimi stratejilerinin ilk adımlarından birini oluşturur (Ahmad v.d., 2011: 110). Hedef pazarların belirlenebilmesi için, otel işletmelerinin öncelikli olarak pazar bölümlendirmeleri yapmaları gerekmektedir.

Pazar bölümlendirmesi, pazarın farklı ihtiyaçları, karakteristikleri veya davranışları bulunan tüketici gruplarına bölümlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Kotler ve Anderson, 2018: 212). Tanımlaması gerçekleştirilen bu gruplar genellikle benzer ihtiyaçlar, istekler, davranışlar, alışveriş alışkanlıkları, medya kullanımları, fiyat esnekliği ve diğer karakteristikleri bünyelerinde barındırmaktadırlar. Bölümlendirmenin amacı homojen tüketici gruplarının ihtiyaç, istek ve tercihlerinin tanımlanarak; kitlesel pazarlama çabalarından daha etkin ve etkili faaliyetlerde bulunulmasını sağlamaktır (Tsiotsou ve Goldsmith, 2012: 3).

**Tablo 12.** Tüketici Pazarları için Genel Bölümlendirme Değişkenleri

Bölümlendirme Değişkeni	Örnekler
Coğrafik	Uyruklar, bölgeler, şehirler, mahalleler, nüfus yoğunluğu (şehirler, köyler), iklim
Demografik	Yaş, cinsiyet, gelir düzeyi, meslek, eğitim, dini inanç, etnik köken, jenerasyon, aile yaşam döngüsü
Psikografik	Yaşam tarzları, kişilik
Davranışsal	Durumlar, fırsatlar, kullanıcı durumu, kullanım sıklığı, bağlılık durumu

**Kaynak:** Kotler ve Anderson, 2018: 213.

Tablo 12'de gösterilmekte olan bölümlendirme değişkenlerine göre işletmeler tarafından pazar bölümlendirmeleri gerçekleştirilebilmektedir. Bu kapsamda turizm endüstrisinde gerçekleştirilecek pazar bölümlendirmeleri için örnekler verilmesinde

fayda bulunmaktadır. Rusya, Almanya ve İngiltere pazarlarına özel ürün karması belirleyen ve önermekte olan bir otel işletmesi coğrafik bölümlendirme; hac turları düzenlemekte olan bir seyahat acentası demografik bölümlendirme; çadır kampları için satışlar gerçekleştirmekte olan bir tur operatörü psikografik bölümlendirme; kış turizmine odaklı bir gruba tutundurma çabalarında bulunan bir seyahat acentası ise davranışsal bölümlendirme kullanıyor denebilir. İlgili pazar bölümlendirmelerinin gerçekleştirilmesinde sadece tek değişkenli değil, çok boyutlu modeller de işletmeler açısından uygun görülmesi durumunda kullanılabilirler. Otel işletmeleri açısından inceleyecek olursak, psikografik ve davranışsal değişkenlere göre pazar bölümlendirme uygulamalarına sıklıkla başvurulduğu gözlemlenmektedir.

Gerçekleştirilen bölümlendirmelere göre işletmeler hedef pazarları belirlemektedirler. Pazar bölümlerinin çekiciliklerine göre değerlendirilmesi sonucunda hizmet verilecek bir veya birden fazla pazarın seçilmesinden oluşan bu faaliyetler sonucunda hedef pazarları belirlenmektedir (Kotler ve Anderson, 2018: 212). Otel işletmeleri finansal performanslarını artırabilmek adına ürünlerinin özelliklerini ve sundukları hizmetleri genişleterek birden fazla pazar bölümü hedef almaktadırlar. Yeni pazar bölümlerine girilmesi ve daha geniş bir ürün yelpazesi sağlanarak gelirlerin maksimize edilmesi, bu stratejinin yapıtaşını oluşturmaktadır (Krakhmal, 2006: 188).

Otel işletmeleri bulunduğu konum, sağlamakta olduğu hizmetlerin seviyesi ve hedef pazarlara göre belirli odaları satın alan kişilerin değişiklik gösteriyor olmasına rağmen; odaların satın alınma yöntemleri göz önünde bulundurulduğunda, misafirler genel olarak uygulamalarda üç pazar bölümünde sınıflandırılmaktadırlar (Hayes ve Miller, 2011: 216-227);

- *Bireysel Odalar*; Herhangi bir grubun veya kontratlı satışların bir parçası olmayan, münferit misafirler olarak tanımlanabilmektedir. Bireysel odaların envanter yönetimiyle ilgili oda gelirlerinin optimizasyonunda izlenecek stratejiler, misafirlerin gelişlerinden önce veya geliş yaptıkları esnada uygulanan taktikler çerçevesinde uygulanmaktadır.
- *Grup Odaları*; Grup oda satışlarının farklı şekilde gerçekleştirilmelerinden ötürü bireysel odalarla aralarında farklar bulunmaktadır. İki aşamalı bir süreci

kapsayan grup oda satışlarının ilk aşamasında, envanterden ilgili odaların bloke edilerek çıkarılması ve rezerve edilmesi gerekir. İkinci aşamada ise grup üyeleri tarafından odaların doldurulması gelmektedir.

- *Özel Sözleşmeli ve Anlaşma Sağlanmış Fiyatlardan Odalar;* Otel işletmelerinin anlaşmalar sağlamakta olduğu şirketlere sundukları özel fiyatlardan oluşmaktadır. Bu anlaşmalar çerçevesinde otel işletmeleri bazı tarihlerde envanterlerinde kısıtlamalar getirmektedirler.

Gelir Yönetimi açısından satın alma yöntemlerine göre gerçekleştirilen pazar bölümlendirme ve hedef pazarların belirlenmesi çabaları, uygulamalar bazında analizlerin gerçekleştirilmesinde sağlanan faydaları maksimize etmektedir. Ancak bu bölümlendirmenin ana hatları belirleyeceği unutulmamalı, hedef pazarlara yönelmede alt seviyelerde de tekrar bölümlendirmeler yapılabileceği unutulmamalıdır. Örneğin, otel işletmelerinin tercihlerine göre grup oda satışları kendi içerisinde spor kulüpleri ve banket organizasyonları; özel sözleşmeli şirketler ise yerel ve uluslararası işletmeler olarak tekrar bölümlendirilebilirler. Bireysel müşteriler ise ödemekte oldukları ücretler bazında indirimsiz ücretten satın alanlar, indirimli fiyattan satın alanlar veya hafta sonu paketleri satın alanlar olarak da tekrar bölümlendirilebilirler.

#### **3.2.1.4. Dağıtım Kanalları**

Otel işletmelerinde taktiksel bir açıdan, stratejik bir açığa geçmeye başlayan Gelir Yönetimi uygulamalarının merkezinde (Cross v.d., 2009: 64), satış stratejilerinin belirlenmesinde iç güdülere odaklılık bulunmaktaydı. Ancak başlangıçlarda yeterli olan bu süreçler, günümüzde değişen pazar yapısı ve gelişen elektronik dağıtım kanalları yapısı sebebiyle daha karmaşık ve değişken bir yapı kazanmıştır (Buckhiester, 2011a: 91).

Yaşanan bu gelişimler çerçevesinde ise otel işletmelerinin kullandıkları dağıtım kanalları, elektronik olan ve elektronik olmayan olarak ikiye ayrılmış durumdadırlar (Hayes ve Miller, 2011). Otel işletmeleri tarafından kullanılan elektronik olmayan dağıtım kanalları, günümüzde otel işletmelerinin toplam satış hacimlerinin düşük bir kısmını temsil etmektedirler. Teknolojik gelişmeler ışığında ortaya çıkan elektronik

sistemlere oranla kullanımları azalan bir yapı içerisinde olup; yine de otel işletmeleri açısından önem arz eden birer kanalı oluşturmaktadırlar.

Elektronik dağıtım kanallarını kullanan otel işletmeleri, sadece geleneksel satış kanallarını kullanmakta olan rakiplerine göre rekabet avantajı elde etmektedirler. Ayrıca bu kanallardan elde edilen veriler, tekrardan Gelir Yönetimi uygulamalarında kullanılmak üzere kolaylıkla depolanabilmekte ve verilere ulaşılabilir (Demirci ve Alptekin, 2013).

Otel işletmelerinde dağıtım kanallarının gelişimi ve tanımlamaları, ayrıca dağıtım kanallarının nasıl yönetileceğine dair bilgiler, modelin ilerleyen kısımlarda daha detaylı olarak anlatılmaktadır.

### **3.2.1.5. Faaliyetler ve Kaynak Grupları**

Giderlerle ilgili analizlerin gerçekleştirilebilmesi ve belirtilen Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemlerinin uygulanabilmesi için belirli tanımlamaların bu aşamada gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu süreçte gerçekleştirilmesi gereken en önemli tanımlamalar olarak ise faaliyetler ile bu faaliyetlerin takip edildiği merkezlerin belirlenmesi gelmektedir.

İşletmelerde meydana gelen ve genel üretim giderlerinin ortaya çıkmasına sebep olan faaliyetlerin işletmeler bünyesinde tanımlanması gerekmektedir (Gunasekaran ve Sarhadi, 1998: 240). Birden çok faaliyetten oluşan faaliyet merkezlerinin de bu çerçevede tanımlamaları gerçekleştirilmeli ve sınırları belirlenmelidir.

Uygulamalar seviyesinde değerlendirdiğimizde otel işletmeleri departmanlarının üretim ve üretim dışı faaliyetler meydana getirmekte olduğunu görmekteyiz. Bu çerçevede departmanların, otel işletmelerinde faaliyet merkezleri olarak değerlendirilmesi; ilgili faaliyet merkezleri özelinde yürütülmekte olunan süreçlerin ise faaliyetler çerçevesinde toparlanması ve tanımlanmalarının yapılması gerekmektedir.

Otel işletmelerinin envanterini oluşturan ürün karması öğelerinin doğru olarak tanımlanması, pazar bölümlendirmelerinin oluşturulması ile hedef pazarların seçilmesi, dağıtım kanallarının tanımlanması, gerçekleştirmekte olan faaliyetlerin ve

bu faaliyetlerin yürütüldüğü faaliyet merkezlerinin tanımlanmasıyla birlikte önerilen modelin bu aşaması tamamlanmış olmaktadır.

### **3.2.2. Veri Toplama ve İşleme**

Otel işletmelerinde gelirler ve giderlerin yönetiminin entegre edildiği bir sistemin başarılı olarak yürütülebilmesinde, önem arz eden konulardan bir diğeri ise ilgili ham verilerin toplanması ve işlenmesidir. Modelleme çerçevesinde belirlenen müşteri pazar bölümleri, sunulan oda ve pansiyon tipi, dağıtım kanalları konularında öncelikli olarak verilerin toplanması; faaliyetler ve faaliyet merkezleri ile oluşan gider türlerinin ilişkilendirilmesi gerekmektedir. İlerleyen süreçlerde ilgili analizlerin gerçekleştirilmesi için bu verilerin ilgili alanlarda işlenmesi gerekmektedir. Modelimizin gelirler ve giderlerin yönetiminde entegre bir yaklaşım benimseyerek kârlılığı maksimize etmeyi amaçlamasından ötürü, gelir ve giderle ilgili verilerin ayrı başlıklar olarak işlenmesinde faydalar bulunmaktadır.

#### **3.2.2.1. Gelirlerle İlgili Veriler**

Bir Gelir Yönetimi sisteminin çalışabilmesi için otel işletmeleri yönetimleri, gerekli verilere ve kuvvetli bir bilgilendirme sistemine ihtiyaç duymaktadırlar (Kimes, 1989: 19). Gelirlerle ilgili verilere ulaşılabilmesinde otel işletmeleri, kullanmakta oldukları Otel Yönetim Sistemleri'nden ve bu sistemlerden elde edilen verilerinden yararlanmaktadırlar. Otel işletmelerinin bu süreçleri manuel olarak yürütmekte olduğu durumlarda ise ilgili verilerin kayıtlarının detaylı bir şekilde yapılması ve bu veri girişinin sürekliliğinin sağlanması gerekmektedir.

Gelir Yönetimi'nin ihtiyaç duymakta olduğu gelir ve gelirlerle alakalı verilerin bu çerçevede toplanması ve analizlerin gerçekleştirilmesi için işlenmesi ve hataların ayıklanması gerekmektedir. Gelirlerle ilgili toplanması gereken ve ileri aşamalarda analizler gerçekleştirilmesinde ihtiyaç duyulacak olan veriler şöyle örneklendirilebilir;

- Gerçekleşen ve gerçekleşmeyen rezervasyon talepleri

- Rezervasyon gelişim süreci,
- Rezervasyon iptalleri,
- Fazla rezervasyon alınması durumu,
- Rezervasyon tarihi,
- Geceleme sayısı,
- Müşteri pazar bölümü,
- Satış fiyatı,
- Kişi sayısı,
- Oda tipi ve varsa oda tipinin yükseltilmesi durumu,
- Pansiyon tipi,
- Satışların gerçekleştiği dağıtım kanalları.

Modelin kapsamının genişletilmesi ve diğer ek gelir yaratıcı hizmetlerinde katıldığı bir yöntem izlenmesi tercih edilirse, ilgili hizmetlere ait ek gelir verilerinin de toplanılması gerekmektedir. Örneğin toplantı salonları hizmeti sunan ve bu operasyondan gelir sağlayan bir otel işletmesinin; toplantı salonlarının kiralanmasından ne kadar gelir elde ettiği, toplantının süresi, kaç oda sağladığı, toplam kaç geceleme gerçekleştirildiği, kaç adet iptal olduğu ve benzeri verileri de kayıt altına alması gerekmektedir.

### **3.2.2.2. Giderlerle İlgili Veriler**

Gelir sağlayıcı departmanlarla ilgili alınacak Gelir Yönetimi kararlarının desteklenmesinde, maliyetlerin de işletmeler tarafından tanımlanması gerekmektedir (Krakhmal, 2006: 192). Otel işletmelerinin bu süreçlerde faydalanacakları en doğru kaynak ise, maliyet verilerinin kayıt altına alındığı Maliyet Hesapları olacaktır. Buna ek olarak, gelir tablosu verilerinden de otel işletmeleri faydalanılabileceklerdir.

İlgili giderler ve gider türleri, Stratejik Yönetim Muhasebesi kapsamında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemlerinde kullanılması için bu aşamada ortaya konmalı ve tutarları buna göre kayıt altına



alınmalıdır. Bu aşamada Müşteri Kârlılık Analizleri'ne veri sağlayacak olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemlerine taban oluşturacak olan giderlere ait tanımlamalar yapılarak, maliyet verilerinin saptanması gelmektedir.

Bu kapsamda, Müşteri Kârlılık Analizleri çerçevesinde pazar bölümleri kârlılıklarının hesaplanabilmesi için ürün karması çerçevesinde direkt üretim maliyetlerinin (direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik) ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme çerçevesinde dağıtım sağlanacak olan dolaylı üretim maliyetlerinin (genel üretim giderleri) sınıflandırmaları da gerçekleştirilmelidir. Ayrıca dönem giderleri çerçevesinde tanımlamaları gerçekleştirilmiş olan ve üretim süreçleri haricinde ortaya çıkan giderlerin de ayrıştırılması bu süreçte gerekmektedir.

Bunlara ek olarak otel işletmesinin kullanacağı kapsamına göre maliyet yöntemine karar vermesi gerekmektedir. Tam maliyet, değişken maliyet, normal maliyet ve direkt maliyet yöntemlerinden hangisinin kullanılacağı sorusu; ilerleyen süreçlerde üretim maliyetlerinin hazırlanması ve raporlanması aşamasında önem arz eden bir konudur.

Böylece otel işletmelerinde gelirler ve giderlerle alakalı bütün verilerin tanımlamaları gerçekleştirilmiş olup; bu verilerin ilgili sınıflandırmalar yapılarak işlenmiş veri haline dönüşmeleri ve sonraki aşamalarda kullanıma hazır olmaları sağlanmış olmaktadır.

### **3.2.3. Talebin Tahmin Edilmesi**

Talep tahminleri, Gelir Yönetimi sistemlerinin önemli bir parçası olarak yer almaktadırlar. Talep tahminlerinin gerçekleştirilebilmesi için işletmelerin öncelikli olarak ilgili verileri kayıt altına alması ve analizler için bu verileri saklaması gerekmektedir. Bu verilerden faydalanarak çeşitli yöntemler sonucunda talep tahminleri gerçekleştiren işletmeler, bu sonuçları gelecekte verecekleri stratejik kararlarda kullanılmaktadırlar. Bu çerçevede talep tahmininde veriler ile kullanılan yöntemler incelenecektir.

#### **3.2.3.1. Talep Tahmininde Veriler**

Gelir Yönetimi'nin önemli karakteristiklerinden birisi hizmetlerin kullanımından önce gerçekleştirilen satışlar ve bu sayede elde edilen rezervasyon verileri, satışlarla ilgili göstergelere sahip olunmasını olası kılmaktadır. Bu karakteristik, talebin tahmin edilmesi için işletmelere bir zemin hazırlamaktadır (Huefner, 2015: 14). Tahmin genel olarak, geçmiş verilerin kullanılarak geleceğe dair öngörünün oluşturulması olarak tanımlanmaktadır (Ogbeide, 2014: 72).

Otel işletmeleri tarafından etkin tahminlerin gerçekleştirilmesinde dikkate alınması gereken bileşenler Tablo 13'de gösterilmektedir. Geçmiş, günümüz ve geleceğe ait verilerin kayıt altına alındığı sistemler ile Gelir Yönetimi'nden sorumlu kişilerin önsezilerinin bir kombinasyonu sonucunda tahminler ortaya çıkmaktadırlar. Çoğu tahmin verilere dayanıyor olmasına rağmen, ilgili yöneticilerin önsezileri de dikkate alınmalıdır.

**Tablo 13.** Otel İşletmelerinde Etkin Talep Tahminlerinin Dört Bileşeni

Veri Tipi	Tanımı	Tahminlerin Yapılmasında Yararlanılan Başlıklar
<b>Geçmişe Ait Veriler</b>	Meydana gelmiş olaylar	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rezervasyonların/satılan odaların günlük rezervasyon sayıları</li> <li>• Rezervasyonların/satılan odaların günlük ret edilme sayıları</li> <li>• Günlük iptal edilen rezervasyon sayıları</li> <li>• Giriş işlemlerinin sayısı</li> <li>• Çıkış işlemlerinin sayısı</li> <li>• Müşterinin gelmeme sayısı</li> <li>• Rezervasyonsuz müşteri sayısı</li> <li>• Ortalama Oda Satış Fiyatı (Mülkiyet ve oda tiplerine göre)</li> <li>• Doluluk oranı (Mülkiyet ve oda tiplerine göre)</li> <li>• Ortalama oda başı müşteri sayısı</li> <li>• Ortalama müşteri konaklama süresi</li> </ul>
<b>Mevcut Veriler</b>	Şimdi veya yakın zamanda meydana gelen olaylar	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Doluluk ve müsaitlik raporları <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Satışa müsait olan oda sayısı</li> <li>○ Rezerve edilen oda sayısı</li> <li>○ Tutulan ya da bloke edilen oda sayısı</li> <li>○ Mevcut rezerve edilen ya da bloke edilen odalardan tahmin edilen ADR</li> </ul> </li> <li>• Grup odaları raporları</li> <li>• Odalar harici gelir raporları</li> </ul>
<b>Geleceğe Ait Veriler</b>	Meydana gelecek olaylar	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Talep yaratıcılar</li> <li>• Talep azaltıcılar</li> <li>• Destinasyonun, bölgenin ve ülkenin ekonomik açıdan güçlü ve zayıf yanları</li> <li>• Mülkiyetin belirli hizmetler eklemesi ya da çıkarması</li> <li>• Rakip otel işletmelerinin açılması ya da kapanması</li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mevsimsellik ve yol çalışmaları gibi tahmin edilebilen faktörler</li> <li>• Kötü hava koşulları, olaylar ve yol çalışmaları gibi tahmin edilemeyen faktörler</li> <li>• İşletmenin rakiplerinin fiyatlandırmaları</li> <li>• İşletmenin fiyatlandırmaları</li> </ul>
<b>Önsezi</b>	Yöneticilerin sektöre dair önsezileri	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tecrübe</li> <li>• Risk ve kriz yönetimi</li> <li>• Etkili çevresel yönetimler</li> </ul>

**Kaynak:** Hayes ve Miller, 2011: 164-207'den uyarlanmıştır.

İlgili verilerin mevcut olması durumunda, otel işletmelerinin talep tahminlerinde istenen sonuçlara ulaşması sağlanabilmektedir. Ancak verilerin yanlış saptandığı veya çarpıtılmış olduğu durumlarda analizlere devam edilmesi, talep tahminlerinden elde edilen sonuçlarda hataların olmasına sebep olacak ve süreç başarısızlıkla sonuçlanacaktır.

Otel işletmeleri daha önceki aşamada belirlemiş oldukları pazar bölümleri ve ürün karmalarına göre gerçekleştirecekleri tahminlere ait detayları da belirlemeleri gerekmektedir. Tablo 14'de tahminlerin gerçekleştirilmesinde otel işletmelerinin karar vermesi gereken başlıklar sıralanmaktadır.

**Tablo 14.** Tahminlerde Kararlaştırılması Gereken Konular

<b>Tahmini Gerçekleştirilecek Başlık</b>	A. Varışlar B. Gecelemeler
<b>Kümeleme Seviyesi</b>	A. Tamamen kümelenmiş B. Kümelenmiş, sonrasında ise olasılık dağılımlarına göre bölümlenmiş tahminler C. Fiyat sınıflandırmaları D. Konaklama süresi E. Tamamen bölümlenmiş (fiyat sınıflandırmaları ya da konaklama sürelerine göre)
<b>Kısıtlanmış Talebin Kaldırılması Yöntemi</b>	A. Hiçbiri B. Reddedilen talep verileri C. Matematiksel yöntemler (Rezervasyon Gelişimi, Rezervasyon Eğrisi, Beklenti Maksimizasyonu)
<b>Tahminlerde Dahil Edilecek Periyotlar</b>	A. Hepsi B. Belirlenmiş sayıda
<b>Kullanılacak Veriler</b>	A. Gerçekleşen gecelermeler B. Bütün veriler (gerçekleşen ve gerçekleşmeyen gecelermeler)
<b>Özel Tarihler</b>	A. Dahil edilmesi B. Dahil edilmemesi

<b>Tahmin Doğruluğunun Raporlanma Seviyesi</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>A. Kümelenmiş tahminler, bütün günler için ortalama alınmış hata raporları</li><li>B. Kümelenmiş tahminler, her gün bazında hata raporları</li><li>C. Bölümlenmiş tahminler, bütün günler için ortalama alınmış hata raporları</li><li>D. Bölümlenmiş tahminler, her gün bazında hata raporları</li></ul>
--	---

**Kaynak:** Weatherford ve Kimes, 2003: 405'den uyarlanmıştır.

Tahminlerin varsayımlar olduğu gerçeği yöneticiler tarafından anlaşılmalıdır. Yüzde yüz kesinlik içermesi beklenmemelidir. Daha fazla verinin elde edildiği ve bu verilerin doğru şekilde kümelenecek gruplandırıldığı bir ortamda, daha doğru sonuçlar vermektedir. En iyi sonucun alınabilmesinde doluluk oranları günlere göre gruplandırılmalı; ancak konaklama süresi, fiyat düzeyi, dağıtım kanalları veya pazar bölümlerine göre gruplandırılmalar da uygun olmaktadır (Kimes, 2016b).

Örneğin 10 farklı fiyat kategorisi, 7 farklı geceleme süresi ve 3 farklı oda tipi için talep tahmini gerçekleştirecek olan bir otel işletmesinin, kümelere ayıracakları bu veriler için her gün 200'ü aşkın talep tahmini gerçekleştirmek zorunda kalacaklardır (Weatherford ve Kimes, 2003). Bu sebepten ötürü otel işletmelerinin kümeleme seviyeleri ile ilgili kararları verirken, optimal seviyelerde iş yükünü ve elde edilecek sonuçların istatistiki geçerliliğini de gözetmeleri gerekmektedir. Çok kademeli kümeleme uygulamalarını gerçekleştirmesi pratikte mümkün olmayan otel işletmelerinin, bu uygulamalardan kaçınmaları gerekmektedir.

Otel işletmelerinde talep tahminlerinin gerçekleştirilmesinde, talebi etkileyen faktörlerin analiz edilerek; bu başlıkların ilgili süreçlere dahil edilmesi, talep tahminlerinin başarı oranını olumlu yönde etkilemektedir. Bu çerçevede özgün işletme özelliklerinin anlaşılması, talep eğrisine dikkat edilmesi, oda taleplerini etkilemekte olan çevrede gerçekleştirilen etkinliklerin bilinmesi, belirsizliklerin ortaya konması, bölgede yer alan rakip otel işletmeleri için talebin bilinmesi, rakip otel işletmelerinin rekabet ortamında fiyatlandırmalarına dikkat edilmesi, hava durumu, altyapı çalışmaları, mevsimsellik, özel durumlar, mümkün görülmeyen olaylar ve diğer birçok ilgili faktörün talep değerlendirmelerinde dikkate alınması, talebi etkileyen durumlar ile karşılaşıldığında tahminlerin gözden geçirilmesi ve odaların fiyatlandırılmasıyla ilgili bütün kararlarda, müşterilerin ilgilerinin ve

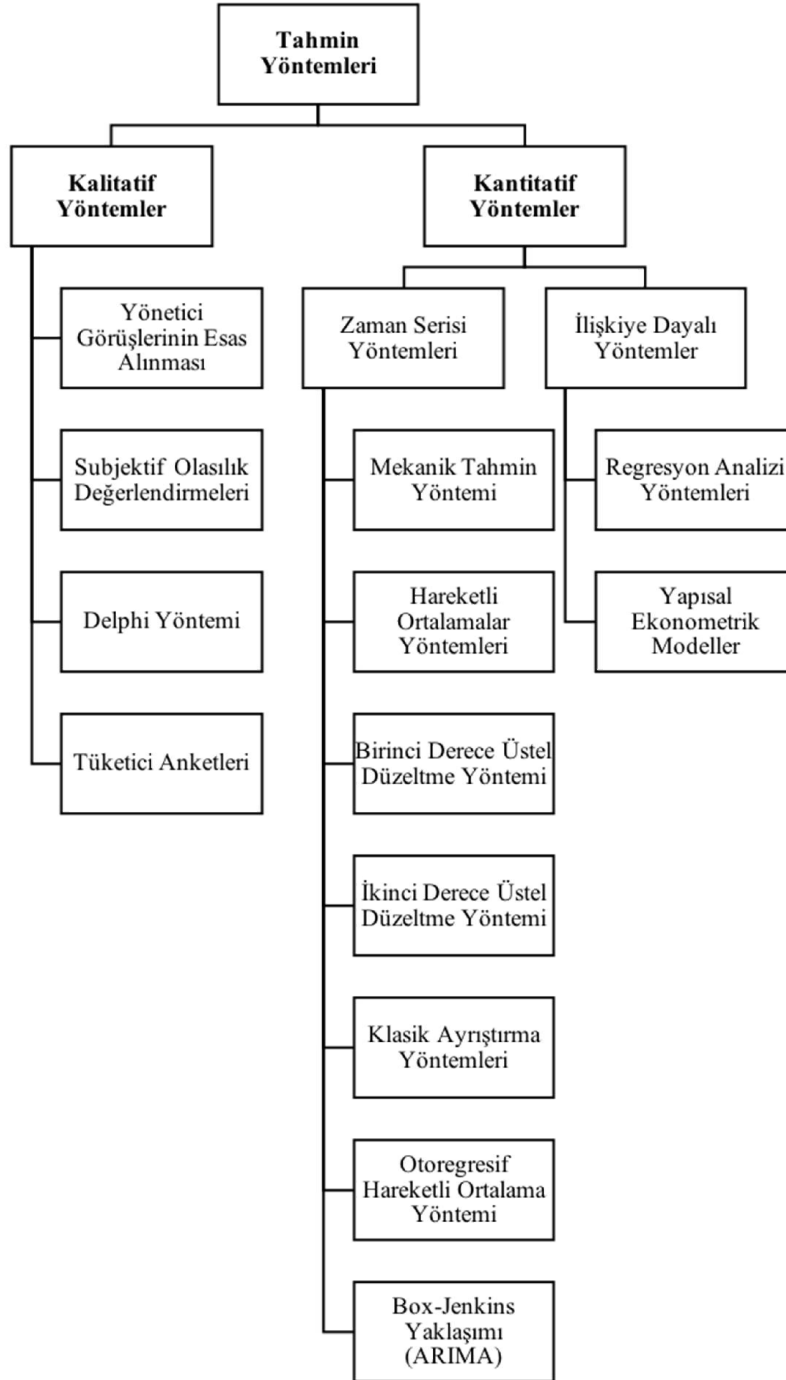
reaksiyonlarının dikkate alınması gerekmektedir (Hayes ve Miller, 2011: 199; Saffo, 2007).

### **3.2.3.2. Talep Tahmininde Yöntemler**

Talep tahminlerinin gerçekleştirilmesinde elde edilen ilgili veriler, kalitatif ve kantitatif teknikler aracılığıyla kullanılmaktadırlar (Chambers v.d., 1971). Kalitatif teknikler, nicel verilerin kısıtlı olduğu veya hiç olmadığı durumlarda uygulanmasına başvurulmuş yöntemlerdir (Makridakis v.d., 1997: 8). Yargısal yöntemler olarak da nitelendirilen kalitatif teknikler (Frehtling, 2001: 20) pazara sürülecek olan yeni bir üründe gerçekleştirilecek tahminler için kullanılan yöntemler olarak örneklendirilebilirler (Chambers v.d., 1971).

Geçmişe ait verilerin mevcut olduğu, bu verilerin sayısal rakamlara dönüştürülebildiği ve geçmişe ait desenlerin bir kısmının gelecekte de devam edileceğinin varsayıldığı durumlarda başvurulmuş yöntemler ise kantitatif yöntemlerdir (Makridakis v.d., 1997: 9). Kantitatif yöntemler, kendi içerisinde Zaman Serisi Yöntemi ve İlişkiye Dayalı Yöntemler olarak ikiye ayrılmaktadırlar (Frehtling, 2001: 20).

Zaman Serisi Yöntemi örüntü ve örüntü değişimlerine odaklanan, bu yüzden tamamıyla geçmiş dönemlere ait verilere dayanan bir yöntemdir. İlişkiye Dayalı Yöntemler ise sistem elemanları arasındaki ilişkilerle alakalı artırılmış ve özellikli bilgileri kullanan, özel durumları da dikkate alan yöntemlerdir. Zaman Serisi Yöntemi gibi İlişkiye Dayalı Yöntemler de geçmiş dönem verilerine dayanmaktadırlar. Burada unutulmaması gereken ise bütün bu yöntemlerin maliyetleri, kapsamaları ve tutarlılıkları açısından farklılıklar göstermekte olduklarıdır (Chambers v.d., 1971).



**Şekil 20.** Turizm İşletmelerinde Kullanılan Tahmin Yöntemleri

**Kaynak:** Frehtling, 2001: 21'den uyarlanmıştır.

Şekil 20'de turizm işletmelerinde sıklıkla kullanılan tahmin yöntemleri gösterilmektedir. Bu kapsamda hangi yöntemin uygulanacağıyla ilgili analizlerin

yapılarak doğru yönteme karar verilmesi, otel işletmelerinde karar vericiler konumunda yer alan yöneticilerin sorumluluğundadır.

Çalışma kapsamında regresyon analizi uygulamalarının gerçekleştirilmesinden ötürü, talep tahminlerinde regresyon analizleri detaylı olarak incelenecektir.

### 3.2.3.2.1. Regresyon Analizi Yöntemleri

Özet bir anlatımla, regresyon analizi değişkenler arasındaki neden ve sonuç ilişkisini incelemektedir (Gürbüz ve Şahin, 2017: 267). Daha geniş bir bakış açısıyla ise bir değişkenin (bağımlı değişken), diğer bir veya daha fazla değişkene (açıklayıcı/bağımsız değişken) olan bağımlılığını ölçmektedir. Bilinen ya da sabitlenmiş bağımsız değişken değerleri kullanılarak, bağımlı değişken popülasyonuna ait ortalamanın ve/veya ortalama değerinin, tahmin edilmesi ve/veya öngörülerinin oluşturulmasını amaçlamaktadır (Gujarati ve Porter, 2009: 15). Şekil 21’de gösterilen denklem; bağımlı değişken verilerinin normal dağılım gösterdiği durumlarda neden-sonuç ilişkisinin arandığı çoklu doğrusal regresyon modellerinin yorumlanmasında kullanılmaktadır.

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \dots + \beta_n x_n + e$$

$Y_i$  = Bağımlı Değişken  
 $\beta_0$  = Sabit Terim  
 $x_1, x_2 \dots x_n$  = Bağımsız Değişkenler Kümesi  
 $\beta_1, \beta_2 \dots \beta_n$  = Bağımsız Değişken Regresyon Katsayısı  
 $e$  = Hata Terimi

**Şekil 21.** Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi Formülü

**Kaynak:** Ross, 2015: 353’ten derlenmiştir.

İlişkiye Dayalı Yöntemler’den biri olan doğrusal regresyon modelleri, Zaman Serisi Yöntemleri’ne göre birkaç avantajı bünyesinde barındırmaktadır. Bunlar şöyle sıralanabilir (Frehtling, 2001: 142-143);

- Regresyon analizleri gerçek dünyada görülen nedensel ilişkileri ele alır,
- Alternatif iş planlarının geliştirilmesinde yardımcı olur,

- Doğruluğa ait birden çok istatistiki veri sağlar,
- Çoklu boyutlarda ilişkilerin değerlendirilmesini sağlar.

Ancak uygulamalarda işletmeler, verilerin dağılım şekillerine ait bilgilere sahip olmayabilirler. Bazı durumlarda, nominal talebin normal bir dağılım izlediği varsayımı uygun olmamaktadır (Guo v.d., 2012: 15). Farklı dağılımların ortaya çıktığı durumlarda, bu dağılımlara ait regresyon analizlerinin kullanımının gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bunun içinse, öncelikli olarak veriler tanımlanmalı ve bu verilere ait dağılımlar belirlenmelidir. Bu çerçevede tez kapsamında kullanımı gerçekleştirilen dağılımlar ve regresyon modelleri derinlemesine bahsedilmeden önce; veriler ve değişkenler konularına değinilmesinde fayda bulunmaktadır.

Bir popülasyon içerisinde yer alan her bir veri değerinin seçilme olasılığının eşit olduğu değişkenler, rassal değişkenler olarak tanımlanır (Herkenhoff ve Fogli, 2013: 4). Örneğin hilesiz bir zar atıldığında elde edilen 1,2,3,4,5 ve 6 gelmesi durumu,  $X$  rassal değişkenini ortaya çıkarmaktadır (Serper, 2004: 303). Rassal değişkenler ise kendi içerisinde kesikli ve sürekli rassal değişkenler olarak ikiye ayrılmaktadır. Rassal değişkenler sayılabilir bir rakam değeri aldığı durumlarda kesikli rassal değişken; bir aralık içerisinde değer almaları durumunda ise sürekli rassal değişken olarak tanımlanmaktadır (Newbold v.d., 2006: 135-136).

Kesikli rassal değişkenler tamsayı karakterini bünyesinde barındırmakta, sayılabilir sonsuzlukta gerçekleşmektedir. Kesikli rassal değişkenin olasılık bölümlenmesi ise, rassal değişkene ait bütün değerlere karşılık gelen olasılıklardan oluşmaktadır. Hem tamsayı hem de kesirli olarak sınırsız sayıda değer alabilen sürekli rassal değişkenlere ait olasılık değerleri ise; yine kesikli rassal değişkenlerdeki gibi, rassal değişkenlerin alabileceği değerlere karşılık gelen olasılıklardan oluşmaktadır (Serper, 2004: 303-308).

Kesikli rassal değişken regresyon modellerinin bir alt başlığı olarak karşımıza sayma verisi yanıt modelleri çıkmaktadır (Hilbe, 2011: 30). Bir sene içerisinde bir ailenin gerçekleştirdiği tatil sayısını veya belirli bir periyot içerisinde gerçekleşen hastane gecemeleri sayısı, bağımlı değişkenlerin sayma verileri olduğu durumlara örnek olarak gösterilebilir. Bu durumların hepsinde altı çizilen değişken kesikli olmakta ve



sınırlı sayılarda gerçekleşmektedir. Sayma verileri nadir gerçekleşen olaylardan da oluşabilmektedirler (Gujarati ve Porter, 2009: 576).

Sayma verilerinin modellenmesinde Poisson Regresyon ve Negatif Binom Regresyon modelleri kullanılmaktadır. Bu modellerde yanıt değişkeni olan bağımlı değişken, belirli bir olayı belirten rassal değişkendir. Bağımsız değişkenler ise, rassal olmayan gözlem kümelerinden oluşmaktadır (Hilbe, 2011: 32). Bağımsız değişkenler nominal, aralık veya oran ölçekleri olarak karşımıza çıkmaktadırlar (Nussbaum v.d., 2007: 311).

$$\mu_i = E(Y_i) = \beta_0 + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \dots + \beta_n x_n$$

$Y_i$  = Bağımlı Değişken

$\beta_0$  = Sabit Terim

$x_1, x_2 \dots x_n$  = Bağımsız Değişkenler Kümesi

$\beta_1, \beta_2 \dots \beta_n$  = Bağımsız Değişken Regresyon Katsayısı

$\mu_i$  = Ortalama

**Şekil 22.** Poisson ve Negatif Binom Regresyon Analizi Formülü

**Kaynak:** Gujarati ve Porter, 2009: 578.

Şekil 22’de gösterilen şekilde formüle edilen Poisson Regresyon ve Negatif Binom Regresyon modellerinin, bazı varsayımları bulunmaktadır. İlgili analizlerin gerçekleştirilebilmesi için bu koşulların sağlanması gerekmektedir.

Bu varsayımlardan ilki Poisson Regresyon modelinin Poisson Dağılım durumunda ortaya çıkmasıdır. Negatif Binom Regresyon modelinde ise, verilerin Negatif Binom Dağılımı göstermesi beklenmektedir (Hilbe, 2011: 31-32).

Poisson Dağılımı Fransız bir matematikçi ve fizikçi olan Denis Poisson’dan (1790-1840) ismini almaktadır (Nussbaum v.d., 2007: 306). Poisson Dağılımı gösteren verilerin belirli bir zaman aralığında ya da belirli bir bölgede meydana gelmesi gerekmektedir. Zaman aralıkları dakika, gün, hafta, ay veya yıldan oluşabilmekte; belirlenen bölgeler ise bir alan, hacim veya bir parça malzemeden oluşabilmektedir

(Walpole v.d., 2007: 161-162). Poisson dağılımında yer alan değerler, negatif olmayan sayma verilerinden oluşmaktadır (Garson, 2013).

Negatif Binom Dağılımı ise Poisson Dağılımı'na benzer özellikler göstermekte ve sayma verileri için kullanılmakta; negatif sayma verilerini içermemektedir. Poisson Dağılımı'ndan farklı olarak ise Negatif Binom Dağılımı'nda "0" rakamı çok fazla tekrar eder şekilde bulunmaktadır (Garson, 2013).

Bir diğer varsayım ise eşit dağılım kuralı olarak da bilinen Poisson Dağılım kuralının sağlanmasıdır. Bu kural Poisson Dağılımlı bir değişkenin ortalaması ile varyansının eşit olmasını gerektirmektedir (Hilbe, 2011: 31). Kısıtlayıcı bir durum yaratan eşit dağılım kuralı, özellikle uygulamalarda yakalanamayan bir durumdur (Gujarati, 2016: 308). Özellikle Poisson dağılımının varsayımlarının ihlal edildiği durumlarda, model varyansı model ortalamasından yüksek olmakta ve aşırı yayılım ortaya çıkmaktadır (Hilbe, 2011: 32). Aşırı yayılımın gözlemlendiği durumlarda uygulanabilecek çözüm yöntemlerinden biri Negatif Binom Dağılımı ve Regresyonu'nun kullanılmasıdır (Nussbaum v.d., 2007: 317).

Bu çerçevede uyum iyiliği testleri sonucunda aşırı yayılımın incelenmesi için kontrol edilmesi gereken parametre Pearson Chi-Square testinin Value/df değeridir. Bu değer 1'e yakın olması arzulanmakta; 1'de büyük olması durumunda modelde aşırı yayılım, 1'den küçük olması durumunda ise az yayılım olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Aşırı yayılma orta boyutlu modellerde 1,25'e kadar kabul edilebilir bir düzey olmakta; büyük boyutlu modellerde bu oranın 1,05'i geçmemesi beklenmektedir. Bu verinin beklenenden büyük bir rakam aldığı durumda, modelde düzenlemeler yapılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır (Hilbe, 2014; Hilbe, 2011; Hilbe, 2009).

Negatif Binom Regresyonu'nun kullanılması durumunda ise bir dağılım parametresi ortaya çıkmaktadır. Eğer bu değer sifıra eşit ise, Negatif Binom modelinin, Poisson modeliyle aynı olduğu manasına gelmekte ve aralarında bir farklılık olmadığı belirtilmektedir (Garson, 2013). Negatif Binom Regresyonu'na başvurulduğunda dağılım parametrenin kontrol edilmesinde bu yüzden fayda bulunmaktadır.

Bu çerçevede model kapsamında oda satış tahminlerinin elde edilmesinde Poisson Regresyon ve Negatif Binom Regresyon modelleri; oda, ücret sınıfları, pazar bölümleri ile dağıtım kanalları değişkenlerine göre modellenen veri ve bu verilerin dağılımlarına göre uygulanması gerçekleştirilecektir.

### **3.2.4. Otel İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Müşteri Kârlılık Analizi**

Pazar odaklı Stratejik Yönetim Muhasebesi uygulamaları sayesinde, hangi pazar bölümlerinin ne tür maliyetler yaratmakta olduğuna dair daha kapsamlı bir anlayış gerçekleştirmekte olan bütünleşik teknikler kullanılabilir (Mattimoe ve Seal, 2011: 379-380). Bunun başarılı örneklerinden olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile beraber kullanılmakta olan Müşteri Kârlılık Analizi, otel işletmelerinde uygulanması bu aşamada birbirini takip eden süreçler olarak gerçekleştirilmelidirler. Bu çerçevede bu yöntemlerin otel işletmeleri açısından uygulamalarına değinilecek ve model içerisindeki önemlerinden bahsedilecektir.

#### **3.2.4.1. Otel İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme**

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme üretim işletmelerinde olduğu gibi, hizmet işletmelerinde de geniş bir kullanım alanı bulmuştur. Havayolları, sigorta şirketleri, bankalar, hastaneler, finans şirketleri, oteller, demiryolları ve kamu kurumları Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin uygulandığı ve başarılı olduğu hizmet sektörlerinden bazılarında örnektir (Hilton ve Platt, 2014: 188).

Hizmet işletmelerinde kullanılan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi, geleneksel maliyet sistemlerinin sağlayamadığı bilgileri doğru ve tutarlı bir şekilde yansıtarak; faaliyetlere ait maliyet bilgilerine ulaşılmasını sağlamaktadır (Szychta, 2010: 51). Ayrıca Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, maliyetler ile faaliyetler arasında sebep ve sonuç ilişkisini ortaya koymakta ve maliyetlerin keyfi olarak mallara ve hizmetlere yüklenilmesini engellemektedir (Jones v.d., 2012: 109). Bunlara ek olarak hizmet işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme uygulanması ile değer katan ve

katmayan faaliyetler ayrıştırılmakta; sonrasında ise değer katmayan faaliyetlerin minimum seviyelere indirilmesi ya da kaldırılması adına girişimlerde bulunmaktadır (Wegandt, 2012: 161).

Geleneksel maliyet yöntemleri ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemlerinin aynı zaman dilimlerinde uygulanması durumunda, farklı sonuçlara ulaşılmakta olduğu görülmektedir. Bazı birim maliyetlerde azalış, bazı birim maliyetler de ise artış gözlemlenmesi olasıdır. Faaliyetlere ilişkin maliyetlerin dağıtımının daha sağlıklı bir şekilde yapılması sayesinde, birim maliyet hesaplamalarında daha gerçekçi sonuçlar elde edilebilmektedir ve daha güvenilir maliyet bilgileri sunulabilmektedir (Bekçi ve Negiz, 2011: 134-135). Yapılan çalışmalar sonucunda Faaliyet Tabanlı Maliyetleme uygulamalarının gerçekleştirildiği durumlarda mamul maliyetlerinde %18 ile %22 arasında farklılaşma olduğu gözlemlenmektedir (Alkan, 2005: 54). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin başarıyla uygulanmakta olduğu işletmeler ise %25 ile %40 aralığında maliyetlerini iyileştirmekte; ayrıca üretilmekte olan değerlerin maliyetlerinin de daha doğru belirlenmesini sağlamaktadırlar (Çam, 2006: 99).

Otel işletmeleri sundukları hizmetlerde, müşterilerini tatmin etmek ve kârlılıkta maksimizasyon sağlamak adına farklılaştırmalara gitmektedirler. Sunulan farklı hizmet ürünlerine ait kârlılıkların doğru hesaplanabilmesi adına, dolaylı maliyetlerin dağıtımlarının doğru yapılması ve maliyet verilerinin doğru olarak tanımlanması gerekmektedir (Terungwa, 2013: 302). Otel işletmelerinde ortaya çıkan dolaylı maliyetlerin, maliyet öğelerine doğru bir şekilde yüklenebilmesini Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi sağlamaktadır.

Otel işletmelerinde başarılı uygulamaları mevcut olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme; yönetim muhasebesinin özünde barındırdığı hizmet fiyatlandırılması, Müşteri Kârlılık Analizleri, hizmet karması kararları, performans ölçümleri, bütçeleme ve maliyet minimizasyonu konularıyla birlikte entegre olarak yürütülmektedirler. Sağlamakta oldukları veriler sayesinde, diğer uygulamaların da başarılı bir şekilde kullanılması için zemin hazırlamaktadırlar (Pavlatos ve Paggios, 2009: 522-523).

Otel işletmelerinde geleneksel yöntemlere göre daha doğru bir bilgi sistemi sunan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin kullanımı (Köroğlu, 2013: 53), yöneticilerine şu konularda yardımcı olmaktadır (Jones v.d., 2012: 109);

- Kârlılık sağlayan ya da kayıplara sebep olan hizmetlerin, malların, departmanların ve faaliyetlerin tanımlanmasında yöneticilere yardımcı olmakta,
- Operasyonel seviyelerde finansal kontroller sağlamakta,
- Yönetim faaliyetlerinde gereksiz maliyetlerin tanımlanmasına yardımcı olmakta,
- Maliyet artı fiyatlandırma yönteminde kullanılabilir.

Hizmet işletmeleri, kaynakların temin edilmesinden sonra bütün faaliyet giderlerinin sabit olarak gerçekleştiği işletmeler olması sebebiyle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemlerinden elde edilecek verilere üretim işletmelerinden daha fazla ihtiyaç duymaktadırlar. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemleri hizmet işletmelerinde süreçler ve sağlanan hizmetlerle ilgili maliyet bilgilerini; ayrıca hizmetlerin, müşterilerin ve pazarların kârlılıklarıyla ilgili bilgileri sağlamaktadır. Ancak büyük çaplı işletmelerde bu sistemler karmaşıklaşmakta ve operasyonlarla ilgili güncellemelerin yapılmasının sağlanması maliyetleri yukarı çekmektedir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'yi uygulayan birçok işletme tarafından memnuniyetsizliğe sebep olan bu durum, birçok işletmenin sistemin uygulanmasından vazgeçmelerine sebep olmuştur (Szychta, 2010: 49). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme uygulamayan otel işletmeleri incelendiğinde ise mevcut maliyet sistemlerinden otel işletmelerinin memnun olması, yüksek maliyetlere sebep olacağı görüşü ve tepe yönetim desteğinin yetersiz olduğu görüşlerinin önemli rol oynadığı gözlemlenmektedir (Pavlatos ve Paggios, 2009: 523).

Mevcut rekabetçi çevrelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemleri tek başına kullanıldığında, uzun vadelerde rekabet avantajının yaratılması ve değer yaratılması konularında yetersiz kalabilmekte (Chea, 2011: 8); uygulama safhasında ise yüksek zorluklar içermektedir (Burgess ve Bryant, 2001: 148). Daha önce aktarılan bu zorlukların giderilmesi için önerilen Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin günümüzde farklı sektörlerde başarılı uygulamalarına rastlanmaktadır.

Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme uygulamalarına üretim işletmelerinde (Öker ve Adıgüzel, 2016; Monroy v.d., 2012; Stout ve Propri, 2011), lojistikte (Yaşar, 2017; Everaert, 2008a), hastanelerde (Laviana v.d., 2016; Kaplan v.d., 2014; Öker ve Özyapıcı, 2013; Demeere v.d., 2009) ve kütüphanelerde (Siguenza-Guzman, 2014; Stouthuysen v.d., 2010; Pernot v.d., 2007) başarılı uygulamalarına rastlanmaktadır.

Hizmet işletmeleri açısından ise Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'yi değerlendirecek olursak, zamanın çok önemli bir kaynak olması durumu ön plana çıkmaktadır. Hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanmasında, işçilik sürelerini dikkate alan zaman tabanlı bir yaklaşım izlemekte olan Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi (Terungwa, 2012: 43; Szychta, 2010: 55); uygulamalarda sağlamakta olduğu kolaylıklar ve âtil kapasite hesaplamaları sayesinde benimsenmesinde faydaları bulunan bir yöntemdir (Kaplan ve Anderson, 2004).

Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, otel işletmeleri açısından da benimsenmesinde faydalar bulunan bir yöntemdir. Otel işletmelerinde sağlamakta olduğu ekstra faydalar, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi ile karşılaştırmalı olarak incelendiğinde şöyle sıralanabilir (Dalci v.d., 2010: 633-635);

- Maliyet sistemlerinin stratejilerinin daha etkin olacak bir şekilde uyarlanmasında yardımcı olmaktadır. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modelinde kullanılacak her bir faaliyet ve birim zaman, verimliliğin nerelerde geliştirilebileceği ile bu iyileştirmelerin işletmenin genel kârlılığını nasıl etkileyebileceği konularında yöneticilere yardımcı olmaktadır. Kârlılık analizlerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, gereklilik gösteren ve etkili bir ölçüm aracı olmasına rağmen yeterli gelmemektedir. En önemlisi de farklı müşteri bölümlerine yüklenmekte olan âtil kaynaklara ait maliyetleri göz ardı etmektedir. Ayrıca farklı müşteri tiplerinin kullanmakta oldukları kaynakların farklılık göstermesi sebebiyle, müşteri pazar bölümleri bazında maliyetlerin takip edilmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yaklaşımı uygun olmayabilmektedir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminin kısıtlamalarından kurtulmak isteyen otel işletmeleri yöneticilerinin, Müşteri Kârlılık Analizleri için Sürece Dayalı Faaliyet

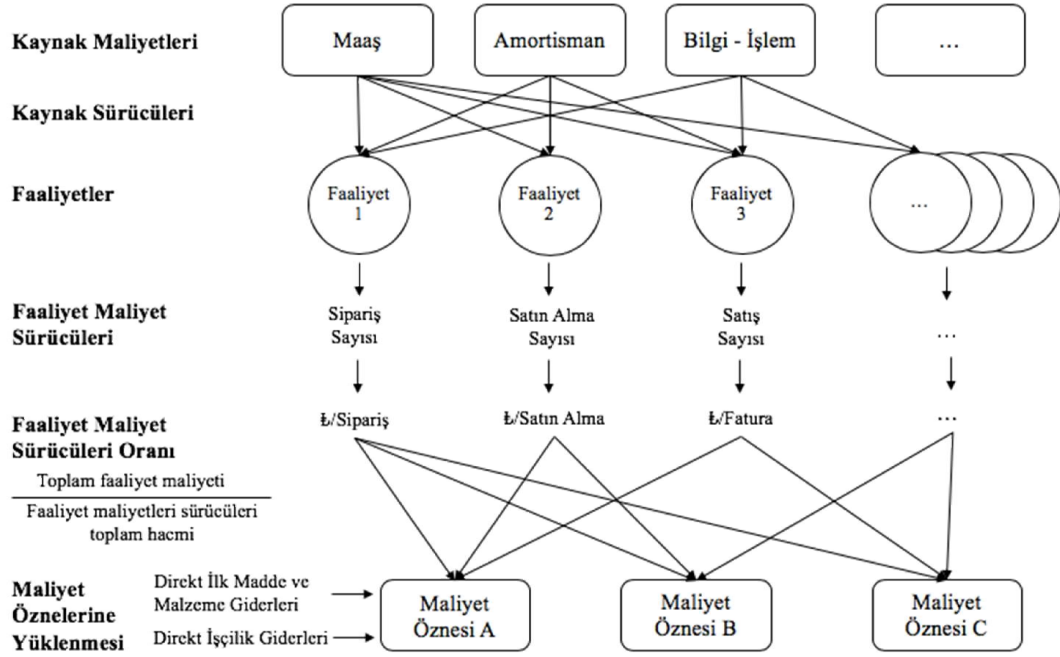
Tabanlı Maliyetleme yöntemini kurmak ve uygulamak isterlerse takip yapmaları gereken bazı şeyler bulunmaktadır. İşletmedeki faaliyetlerin maliyetlerinin ve bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde harcanan ortalama sürelerin tahmin edilmesi gerekmektedir. Kaynaklar ait pratik kapasitenin, faaliyetlerin maliyetlerinin ve faaliyetlere dair ortalama sürelerin tahmin edilmesi ile otel yönetimleri Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi aracılığıyla Müşteri Kârlılık Analizi uygulayabileceklerdir.

- Ön büro, kat hizmetleri, yiyecek hazırlama ve pazarlama departmanlarında aşikâr bir şekilde âtil kapasite bulunmaktadır. Otelcilik sektöründe emek yoğunudur ve çalışanların kârlılık üzerinde büyük etkisi bulunmaktadır. Bu gibi durumlarda kapasite kullanımının maksimize edilmesi adına uygun stratejilerin açığa kavuşturulması için yöneticiler bu konulara odaklanmalıdırlar. İşgücünün doğru olarak planlanması, gerekli eğitimlerin saptanması ve verilmesi, departmanlar arasında çalışanların transferlerinin doğruluğu, işgücü eksikliğinin doğru hesaplanması ve buna göre işe alımlar gerçekleştirilmesi, personel devir hızının düşürülmesi gibi faydalar Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme tarafından sağlanabilmektedir.
- Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme aracılığıyla Müşteri Kârlılık Analizi uygulayan yöneticiler, otel işletmelerinin genel kârlılıklarının maksimize edilmesinde kullanılacak stratejilerin (odak, farklılaştırma, maliyet liderliği) belirlenmesinde daha avantajlı bir konumda yer alacaklardır. Kârlı olan ve kârlı olmayan müşteriler arasındaki ayrımın yapılmasına olanak sağlanmaktadır. Bu da yönetsel kararların alınmasında daha iyi bilgilendirme sağlayan bir durumun ortaya çıkmasını sağlamaktadır. Müşteri ilişkilerinin yönetilmesinde, otel işletmesi tarafından uygulanacak doğru programların belirlenmesine yardımcı olmaktadır. Farklı sezonlarda daha yüksek kârlılık oranlarına sahip müşterilerin çekilmesi adına farklı tutundurma programlarının izlenmesi, bu duruma örnek olarak verilebilir. Aynı şekilde otel işletmelerinin düşük sezonlarda, düşük kârlılık seviyelerine sahip müşterilerin çekilmesi adına girişimlerde bulunması da örnek olarak verilebilir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı

Maliyetleme açısından kârlılık analizlerinin gerçekleştirilmesinde farklılıklar oluşabileceği unutulmamalıdır.

Bunlara ek olarak otel işletmelerinde Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme mevcut kaynakların ortaya çıkarılması ve insan kaynaklarının keşfedilmesi gibi daha birçok konuda da yöneticilere yardımcı olmaktadır (Hajiha ve Alishah, 2011: 63).

Önerilen model çerçevesinde bu aşamada Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme uygulamalarına başvurulmaktadır. Daha önceki bölümlerde aktarılan ve uygulamaları gerçekleştirilecek bu yöntemlerin adımlarının daha iyi takip edilebilmesi için tekrar açıklanmasında fayda bulunmaktadır.



Şekil 23. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulama Modeli

**Kaynak:** Everaert v.d., 2008a: 175.

Şekil 23’de gösterilen ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi çerçevesinde otel işletmelerinde izlenmesi gereken adımlar şöyledir;

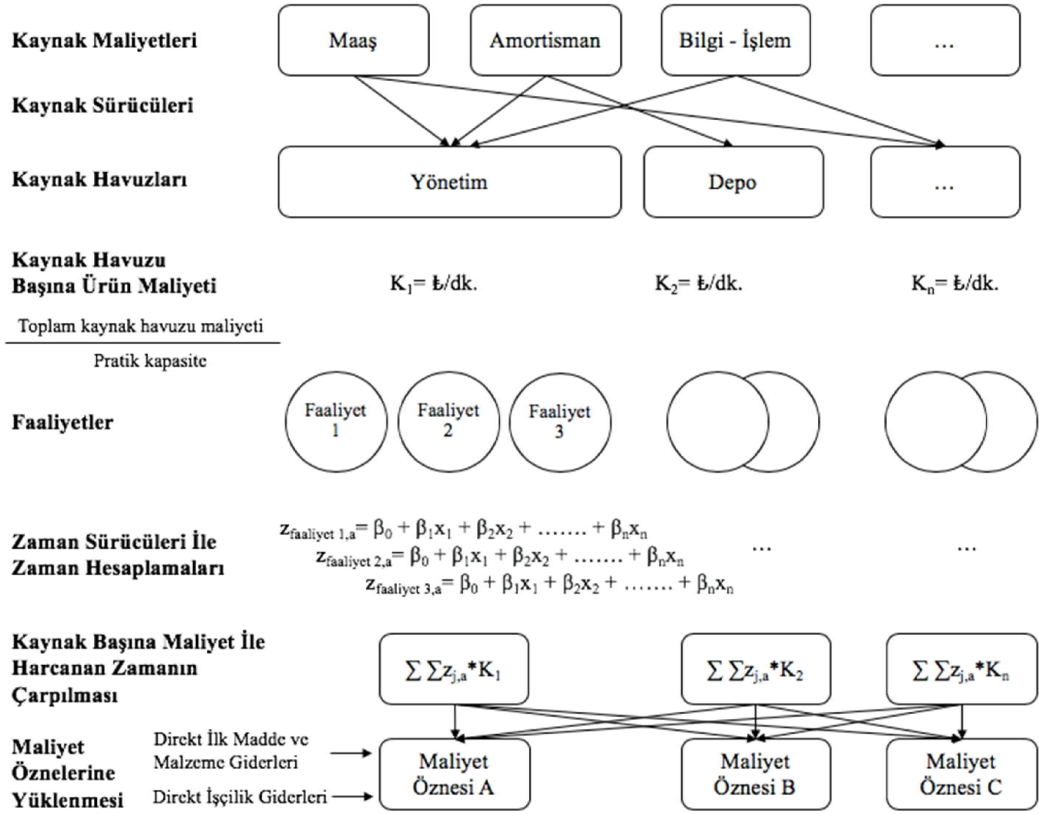
- **Kaynakların hesaplanması;** Maliyetlerin ortaya çıkmasına sebep olan kaynakların maliyetlerinin otel işletmesi tarafından ortaya konması gerekmektedir.



- **Kaynak sürücülerinin belirlenmesi;** Kaynakların modelleme aşamasında belirlenmiş olan faaliyetlere yüklenebilmesi için ilgili dağıtım anahtarlarının belirlenmesi gerekmektedir.
- **Kaynakların faaliyetlere yüklenmesi;** Kaynak maliyetlerinin kaynak sürücüleri kullanılarak, ilişkili oldukları faaliyetlere yüklenilmesi gerçekleştirilmektedir.
- **Faaliyet maliyet sürücüleri oranlarının belirlenmesi;** Faaliyet maliyetlerinin, modelleme aşamasında tanımlanmış olan pazar bölümlerine yüklenebilmesi için ilgili maliyet sürücülerinin belirlenmesi gerekmektedir.

Dolaylı maliyetlerin faaliyetlere dağıtımının yapılmasında ise maliyet sürücüleri kullanılmaktadır. Bunlara otel işletmeleri açısından bu maliyet sürücüleri şöyle örneklendirilebilir (Jones v.d., 2012: 111);

- Giriş ve çıkışlar – sürücü – müşteri/oda sayısı
  - Oda temizliği – sürücü – oda temizleme süresi
  - Bar hizmetleri – sürücü – satılan ürün sayısı
  - Yemek servisi – sürücü – yemek sayısı
- **Faaliyet maliyetlerinin, maliyet öznelerine yüklenmesi;** Belirlenen dağıtım anahtarlarına göre pazar bölümleri bazında maliyetlerin bulunabilmesi için dağıtımların gerçekleştirilmesidir.



**Şekil 24.** Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulama Modeli

**Kaynak:** Everaert v.d., 2008a: 177.

Şekil 24’te uygulama sürecine ait bir örnek gösterilen Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminin, otel işletmelerinde uygulanmasında ise şu adımlar izlenmelidir;

- **Kaynak grupları olan departmanların tanımlanması;** Otel işletmelerinde yer alan departmanların tanımlanarak, bu departmanlarda yürütülen faaliyet gruplarının tanımlarının yapılması gerekmektedir.
- **Kaynak grupları için toplam maliyet tahminlerinin gerçekleştirilmesi;** Otel işletmeleri kaynak gruplarının katlanmakta olduğu toplam maliyetler tahmin edilebileceği gibi, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi ile hesaplanan maliyetlerin de ilişkilendirilebilir düzeyde olmaları durumunda kullanımı sağlanabilmektedir.

- **Pratik kapasite tahminlerinin yapılması;** Otel işletmesinde belirlenen kaynak grupları bazında çalışan kişilerin pratik olarak kaç dakika çalıştıklarının günlük bazda bulunması gerekmektedir.
- **Kaynak grupları birim maliyetlerinin dakika bazında hesaplanması;** Her kaynak grubu için birim maliyetlerin, kaynak gruplarına ait toplam maliyetlerin pratik kapasite miktarına bölünmesiyle hesaplanmasından oluşmaktadır.
- **Maliyet özneleri bazında süre tahminlerinin gerçekleştirilmesi;** Faaliyetler bazında maliyet öznelerinin faydalanmakta oldukları sürelerin belirlenmesi gerekmektedir. İlerleyen aşamalarda Müşteri Kârlılık Analizi'nin gerçekleştirilebilmesi adına pazar bölümleri ile dağıtım kanallarının ilişkilendirilerek, maliyet öznelerinin bu çerçevede belirlenmesi gerekmektedir.
- **Maliyet öznelerine ait süre tahminlerinin, kaynak grupları birim maliyetleri ile çarpılarak maliyetlerinin bulunması;** Otel işletmelerinde maliyet öznelerinin faydalanmakta oldukları faaliyet süreleri bazında maliyetlerinin hesaplanmasıdır.

Bu aşamada Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve/veya Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemleri sayesinde elde edilen ve pazar bölümleri ile doğru bir şekilde ilişkilendirilen maliyet verileri; bir sonraki aşamada yer alan Müşteri Kârlılık Analizi yöntemi çerçevesinde kârlılık verilerinin hesaplanmasında kullanılmaktadır.

#### **3.2.4.2. Otel İşletmelerinde Müşteri Kârlılık Analizi**

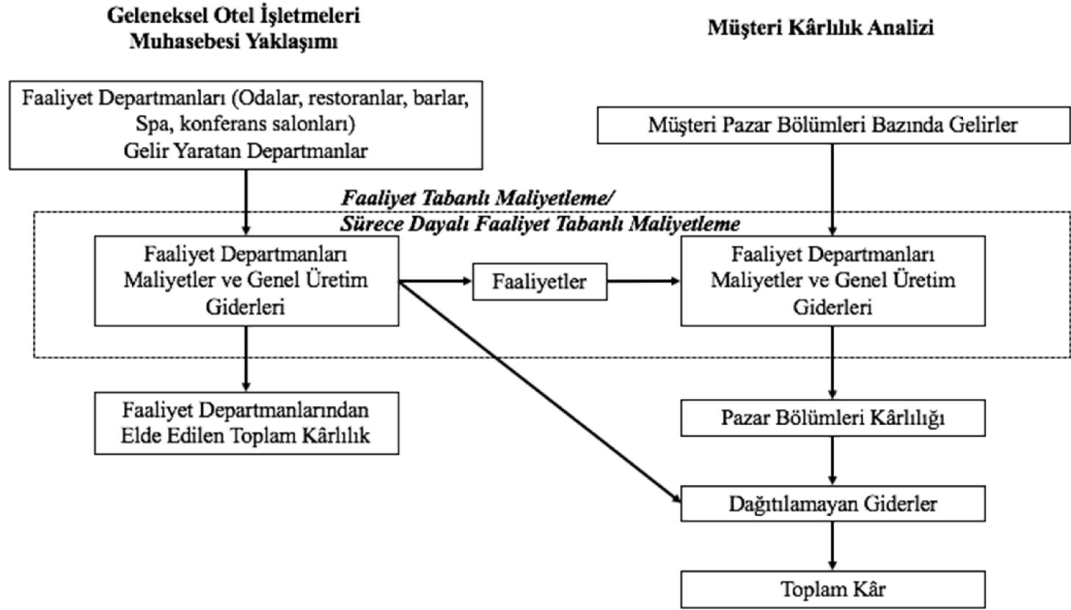
Önerilen modelin ilk adımını oluşturan modelleme kapsamında pazar bölümlerine ait tanımlamaların gerçekleştirildiği, izleyen adımlarda ise bu pazar bölümlerine ait maliyetlerin hesaplandığı sürecin bu kısmında; gelir verileriyle gider verileri karşılaştırılarak pazar bölümlerinin kârlılık oranları hesaplanmaktadır. Bu verilerin elde edilmesinde Müşteri Kârlılık Analizi uygulamalarına başvurulmaktadır.

Gelir ve gider verilerinin birleştirilmesi sonucunda elde edilen Müşteri Kârlılık Analizi, yönetimlere müşteri tabanlarıyla ilgili hayati veriler sunmaktadır. Böylece uzun vadeli kararların bilgilere dayalı bir şekilde verilmesine olanak sağlar (Noone

ve Griffin, 1997: 76). Müşteri Kârlılık Analizi sayesinde farklı müşteri bölümleri değerlendirilebilmekte; kârlılıkla pozitif ilişkileri bulunan müşterilerin özellikleri belirlenebilmektedir (Collini, 2006: 177). Otel işletmeleri açısından değerlendirdiğimizde, doğru ürün karması ile ilişkilendirilen doğru müşteri karması verilerine dayanan Müşteri Kârlılık Analizi sonuçları; stratejilerin belirlenmesinde kilit bir rol oynamaktadır.

Müşteri karmasına ait kararlar hem uzun hem de kısa vadeler için verilmelidirler. Otel işletmeleri fiyatlandırmalarının pazar tarafından yönetildiği durumlarda, Gelir Yönetimi kısa vadeli çalışmalar yapılmasında gereklilik göstermektedir. Gelirlerin maksimize edilmesine odaklanan müşteri karması kararlarının alınmasında, Gelir Yönetimi başarılı bir rol oynamaktadır. Uzun vadede ise kârlılığın maksimize edilmesine yardım edecek müşteri karmasının yönetilmesi gerekmektedir. Müşteri karması ile ilgili kararlar sadece oda satışlarından elde edilen gelirleri barındırmamalı, ayrıca Müşteri Kârlılık Analizi'nden sağlanacak yardımcı harcamalar ile müşteri maliyet verilerini de içermelidir. Bu eklemeler sayesinde yöneticilerin müşteri karmasıyla ilgili verecekleri kararlarda, kârlılık konusunu ön plana çıkarmaları sağlanabilmektedir. Buna ek olarak kârlılık oranı yüksek müşteri gruplarının tanımlanmasına, pazarlama çabalarında kullanılan kaynakların buna göre yönlendirilmesinde, sonuç olarak uzun vadede kapasitenin ve ürün çeşitliliğinin bu veriler ışığında yönetilmesine yardımcı olmaktadır (Noone ve Griffin, 1997: 79).

Otel işletmeleri için müşteri kârlılığı, ürün kârlılığından çok daha önemli bir konudur. Bunun sebebi ise, müşterilerin davranışlarına göre belirlenen üretim maliyetleridir (Krakhmal, 2006: 193; Kaplan ve Narayanan, 2001: 7). Otel işletmelerinde müşteri gruplarının istek ve beklentilerine göre üretimlerde farklılıklar oluşabilmekte, bu durumda pazar bölümleri bazında farklılaşan maliyetleri ortaya çıkarabilmektedir.



**Şekil 25.** Otel İşletmelerinde Müşteri Kârlılık Analizi

**Kaynak:** Krakhmal, 2006: 197’den uyarlanmıştır.

Direkt maliyetlerin gerçekleşen satışlarla ilgili dağıtımlarının gerçekleştirilmesinde, daha önceden de belirtildiği üzere zorluklar yaşanmamaktadır (Jones v.d., 2012: 111). Dolaylı maliyetler olan Genel Üretim Giderleri’nin ise Şekil 25’te gösterildiği üzere Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve/veya Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemleri kullanılarak, pazar bölümlerine dağıtımını sağlanmakta; Müşteri Kârlılık Analizi sayesinde ise pazar bölümlerine ait kârlılık verileri otel işletmelerinde elde edilmektedir.

Çoğu otel işletmesi hala müşteri kârlılıklarını hesaplamamakta ve bunlar için gerekli sistemleri de işletme bünyesinde oluşturmamaktadırlar. Bunun olası asıl sebebiyse, müşteri kârlılığı bilgisinin edinilmesinde ön koşul olarak kabul edilen Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme’nin hala birçok işletme tarafından kullanılıyor olmamasıdır (Krahhmal, 2006: 208).

Otel işletmelerinde hesaplanan Müşteri Kârlılık Analizleri sonucunda, pazar bölümleri kârlılık oranlarında farklılıklar olduğu gözlemlenmesi durumunda bir sonraki aşamaya geçilmesi; Gelir Yönetimi ve Stratejik Yönetim Muhasebesi

sistemlerinden elde edilen verilerin entegrasyonunun sağlanarak otel işletmelerinde kârlılığın optimizasyonunun sağlanması gerekmektedir.

### 3.2.5. Kârlılık Optimizasyonu

Optimizasyon, belirli bir amaca yönelik en iyi sonuçların sağlanmasında, soruna ait bütün operasyonel kısıtların dikkate alınarak cevapların sağlandığı matematiksel bir yöntem olarak tanımlanmaktadır. Bütün optimizasyon problemleri şu öğeleri bünyelerinde barındırmaktadırlar (McGuire, 2016: 27);

- **Amaç;** Hedef olarak belirlenen, soruna ait istenen çıktıların tanımlandığı denklemdir. Örneğin fiyat optimizasyonu modellerinde amaç gelirin maksimize edilmesidir. Amaç denklemi, karar değişkenleri cinsinden ifade edilmektedir.
- **Karar Değişkenleri;** Optimizasyon probleminin çıktılarıdır. En iyi çıktının sağlanmasında verilmesi gereken kararları temsil etmektedir. Daha önceki örneğimiz üzerinden devam edecek olursak fiyat optimizasyonu algoritmasında çıktı, gelirleri maksimize edecek ücretlerin (tarih, geceleme süresi, oda tipine göre) belirlenmesidir. Otel işletmelerinin envanterleri olan odaların satışlarında izlenecek yöntemler de bu kapsamda örnek olarak gösterilebilir.
- **Kısıtlar;** Problemin çözülmesinde dikkate alınacak operasyonel durumların nasıl tanımlandıklarıdır. Örneğin, otel işletmelerinin mevcut oda sayılarından fazlasını satmaları mümkün olmadığı için kapasiteleri bir kısıttır. Aynı şekilde pazar bölümlerinden beklenen talepten fazla oda satılması da mümkün olmamaktadır.

Otel işletmelerinde envanter yönetimi açısından optimizasyona dair bir örneklendirme yapmamızda fayda bulunmaktadır. Gelir optimizasyonu sağlamak isteyen 30 odalı bir otel işletmesinde, bir oda tipi için farklı dağıtım kanallarından toplamda 40 adet talep tahmini yürütüldüğünü varsayalım. Burada amaç gelirin maksimize edilmesi, kısıtlar 30 odadan fazla satışın gerçekleştirilememesi ve bu satışların talep tahminleri dikkate alınarak yapılması, karar değişkenleri ise hangi dağıtım kanalından kaç adet oda satışının gerçekleştirileceğidir.

Otel işletmelerinde gelir optimizasyonu sağlanmasında çeşitli kısıtlar ortaya çıkabilmektedir. Geceleme kontrolleri (minimum kalış süresinin belirlenmesi gibi), ücret kontrolleri (belirli bir ücretin altında satış yapılmaması gibi) veya envanter kısıtlamaları (bir oda tipinin satılmış gösterilmesi gibi) bu kapsamda genel örnekler olarak gösterilebilir (Orkin, 1998). Gelir Yönetimi sistemleri kapasite dağıtımları, fiyatlandırmalar, indirimler, kapasite üstü rezervasyonlar ile ilgili stratejilerin geliştirilmesinde ise optimal kontrollerden faydalanmaktadırlar (Talluri ve Ryzin, 2004: 18).

Bu çerçevede otel işletmeleri açısından optimizasyonların amacının geliri veya kârlılığı maksimize etmek veya giderleri minimize etmek olacağı söylenebilmektedir. Otel işletmesinin iyileştirme sağlamak istedikleri konularla alakalı karar değişkenleri ve kısıtlarında farklılıklar ortaya çıkabilmektedir.

Gelir Yönetimi'nin pazarlama, fiyatlandırma ve dağıtım kanalları yönetimiyle entegre bir sistem olarak ilerlemesi; geleneksel Gelir Yönetimi'nden kârlılık optimizasyonuna doğru bir geçişi başlatmıştır. Otel işletmeleri her departmandan sağlayacakları verilerle gerçekleştirecekleri analizler sayesinde, kârlılık optimizasyonunu sağlayabilecek ve işletmelerin bu sistemlerden sağladıkları faydaları maksimize edebileceklerdir (Venkat, 2011: 50).

Bu çerçevede otel işletmelerinde Gelir Yönetimi uygulamalarının iki adet ayrı, fakat birbirine bağımlı parçayı bünyesinde barındırdığı söylenebilir. Bunlardan ilki odalar envanteri yönetimi iken, ikincisi ise fiyatlandırmadır. Odalar envanteri yönetimi, hangi tip odaların talebe yönlendirileceği ile ilgilenirken; fiyatlandırma ise değişiklik gösteren durumlarda sunulacak en iyi fiyatlar ile ilgilenmektedir (Kimes, 1989: 15).

### **3.2.5.1. Envanter Yönetimi**

Otel işletmeleri, kârlılık maksimizasyonunun sağlanmasında mevcut kapasite için oluşan talep karmasının nasıl kullanılması gerektiğinin cevabı arayışı içerisindeyler. Envanter dağıtım yöntemleriye, yöneticilerin doğru cevabı bulmasında yardımcı olmaktadır (Choi ve Kimes, 2002: 24). Daha önceden tanımı yapılmış olduğu üzere envanter yönetimi farklı dağıtım kanallarında farklı

fiyatlandırma seçeneklerinden satılmaya hazır olan ürünlerin tahsis edilmesi ve bu çerçevede düzenlemelerin gerçekleştirilmesi sürecidir (Hayes ve Miller, 2011: 210).

Bu aşamada temel mevcudiyet yöntemleri uygulanmakta olup; en yüksek kârlılık oranı yaratma kapasitesine sahip pazar bölümlerine öncelik verilerek satışlar gerçekleştirilmelidir. Bu sayede maksimum kârlılığın sağlanmakta olduğu optimizasyon çözümleri geliştirilebilir (Venkat, 2011: 52).

Önerilen modelin önceki süreçlerinde tanımlamaları gerçekleştirilen pazar bölümlerine ait talep tahminleri verileri ile Müşteri Kârlılık Analizi sonucunda elde edilen kârlılık verilerinin bu kapsamda entegre edilmesi gerekmektedir. En yüksek kârlılık sağlamakta olan pazar bölümleri için koruma seviyeleri atanmalı; mevcut envanter sayısının üzerinde talep tahmini olması durumunda ise düşük kârlılık sağlamakta olan bu kanallardan satışların kapatılması gerekebilmektedir. Bu aşamada uygulanacak olan kârlılık bazlı temel düzeydeki envanter yönetimi uygulamaları, otel işletmelerinin kısa ve uzun vadede uygulayacakları stratejilerin belirlenmesinde büyük rol oynamaktadır.

Geleneksel Gelir Yönetimi sistemleri gelirlerin maksimize edilmesinde mevcut kapasiteye göre talebin ve fiyatlandırma yapılarının belirlendiği bir yöntem izlemekteyken; maliyetlerin dikkate alındığı ve kârlılığın maksimize edilebileceği yöntemler izlememektedirler. Bu kapsamda maliyetlerin yapılarının da incelenerek kârlılığın analizi sağlanmalı, aynı zamanda gelir yaratıcı yardımcı hizmetlerinde bu kapsamda hesaba katılması gerekmektedir. Etkin envanter yönetiminin sağlanması için ilgili gelirler ve giderlerin birleştirilerek, homojenleştirilmesi gerekmektedir (Venkat, 2011: 52).

### **3.2.5.2. Fiyatlandırma**

Gelir Yönetimi'nde bütünsel bir yaklaşım benimsenmemesi durumunda, otel işletmelerinin talebi optimize edebilmesi mümkün olmamaktadır (Buckhiester, 2011a: 92). Bu çerçevede geliştirilecek fiyatlandırma bazlı yöntemlerde önem taşımaktadır. Fiyatlandırma, işletmelerin sunmakta oldukları mallar ve hizmetler için hangi seviyelerde ücret talep edileceğinin belirlenmesi kararıdır. Fiyatlandırma çalışmaları bünyesinde müşterilerin ürüne biçtiği değeri, işletmenin satış



kapasitesini, maliyetleri ve içsel örgütsel uygulamaları, rekabeti göz önünde bulunduran bir süreçtir (Ng, 2008: 4).

Maliyet tabanlı, müşteri odaklı ve rekabet odaklı fiyatlandırmaların gerçekleştirildiği otel işletmelerinde (Collins ve Parsa, 2006: 93), oda fiyatlarının genel olarak senelik belirlendiği söylenebilir (Hales, 2005: 141). Yıldız sayısı, otel işletmesinin büyüklüğü, otel işletmesinin ve destinasyonun yaşı (Zhang v.d., 2011: 1042), bir önceki sene gerçekleşen oda fiyatları, pazar araştırmaları, enflasyon oranları, rakiplerin eylemleri, yenilemeler ve geliştirmeler, toplam odalar gelirlerinde artış beklentilerine göre bu fiyatlar otel işletmeleri tarafından belirlenmekte ve güncellenmektedirler (Hales, 2005: 141).

Rakiplerinden daha iyi fiyatlandırma gerçekleştirmeyi hedefleyen otel işletmelerinin günümüzde, talebe göre fiyatların belirlenmesi aşamasında daha proaktif bir yapıyı takip etmeleri gerekmektedir (Canina ve Enz, 2006: 12). Bu çerçevede otel işletmeleri tarafından sıklıkla kullanılan ve benimsenen yöntemlerin başında dinamik fiyatlandırma gelmektedir.

Dinamik fiyatlandırma, talebe bağlı olarak fiyatın bazı dalgalandırmalar gösterdiği fiyatlandırma stratejisidir. Bu fiyat optimizasyonunda amaç, gelirin maksimize edilmesi için gelecekte satışı gerçekleştirilecek olunan her ürün için optimal satış fiyatlarının belirlenmesidir. Otel işletmeleri açısından değerlendirdiğimizde her oda tipi, varış tarihi, konaklama süresi kombinasyonunun dikkate alınarak gelirlerin maksimize edilmesinde doğru satış fiyatının saptanmasıdır. Bunun belirlenmesinde talep, kapasite kısıtları ve talebin fiyat esnekliği dikkate alınmalıdır (McGuire, 2016: 29). Otel işletmeleri Gelir Yönetimi uygulamaları çerçevesinde, bir standart olarak kabul gören dinamik fiyatlandırma (Guillet v.d., 2014: 949); pazarın yapısının çok iyi seviyelerde bilinmesini gerektirmektedir. Özellikle müşterinin tanınabilmesi adına satın alma alışkanlıkları, belirli faktörlere olan duyarlılıkları ve pazarda neyi aradıklarıyla ilgili veriler toplanmalıdır. Fiyatlandırmalarda kullanılacak olunan algoritmaların verimli olabilmesi için, ciddi bir veri madenciliği çalışması gerekmektedir (Demirci ve Alptekin, 2013).

Kapsamı ve rolü genişleyen Gelir Yönetimi uygulamalarının ana elementlerinden biri, farklı müşteri tiplerine göre farklı fiyatların sunulmasıdır. Her müşteri grubuna sunulmakta olunan fiyatlar kârlılığı sağlayacak seviyelerde olmalı, en azından değişken maliyetleri kapsamalı ve kârlılığın maksimize edilmesinde yardımcı olmalıdır. Süreçlere dayalı maliyetlerin dağıtımının sağlandığı bir maliyet sistemi dahilinde, Gelir Yönetimi'nden elde edilen kârlılık seviyeleri maksimize edilebilecek ve yönetimlere daha doğru veriler sunulabilecektir (Huefner, 2015; Noone v.d., 2011: 295).

Otel işletmelerinin Gelir Yönetimi uygulamaları çerçevesinde etkin optimizasyon gerçekleştirilmesi için etkin envanter yönetimi ile doğru fiyatlandırma çabalarının beraber yürütülmesi gerekmektedir. Talep tahminleri ile satış verilerinin incelenerek, Müşteri Kârlılık Analizleri'nden elde edilen sonuçlarla entegre edilmesi; otel işletmeleri tepe yönetimleri tarafından ilerleyen süreçlerde uygulanacak stratejilerin belirlenmesi için bir altyapı oluşturmaktadır. Böylece kârlılık optimizasyonu sağlamayı amaçlayan otel işletmeleri, benimseyecekleri stratejileri belirlenmesi aşamasında envanter yönetimi ve fiyatlandırma çabalarına başvurmaktadırlar. Bu çerçevede elde edilecek stratejik çözüm önerileri, sonraki aşamalarda otel işletmeleri tarafından uygulamaya koyulabilmektedir.

### **3.2.6. Dağıtım Kanalları Yönetimi**

Gelir Yönetimi uygulamalarıyla birlikte elde edilen talep tahminleri ile, üretim maliyetlerin doğru dağıtılmasında kullanılan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemleri aracılığıyla elde edilen Müşteri Kârlılık Analizleri sonuçlarının birleştirilmesi; optimizasyon aşamasında kârlılık bazlı entegre bir stratejinin belirlenmesini sağlamaktadır. Sistem entegrasyonu sonucunda elde edilen kârlılık optimizasyonu çözümlerine göre ise envanterin hangi dağıtım kanallarında nasıl dağıtılması gerektiği sorusu ortaya çıkmaktadır.

Modelin bu aşamasında bulunan dağıtım kanalları yönetimi; geliştirilen kârlılık optimizasyonu çözümleri baz alınarak, hangi satış kanallarının açık tutulması ve hangilerinin kapatılması gerektiği cevabının arandığı; elde edilen sonuçlara göre kontrollerin sağlandığı uygulamalardan oluşturmaktadır. Önceki aşamalarda

tanımlamaları yapılan dağıtım kanallarının yönetilmesi ile ilgili bilgiler aktarılmadan önce, otel işletmeleri tarafından kullanılan dağıtım kanallarına değinilmesinde fayda bulunmaktadır.

Dağıtım kanalları, müşteri kaynağıyla iletişimin kurulduğu bir araç olarak tanımlanmaktadır. Dağıtım kanalları yönetimi ise Gelir Yönetimi'nin çeşitli alternatifler arasından oda satışlarını teşvik ederek müşterileri hedef aldığı ve sonucunda ise gelirlerini optimize edebildiği bir süreç olarak tanımlanır (Hayes ve Miller, 2011: 260).

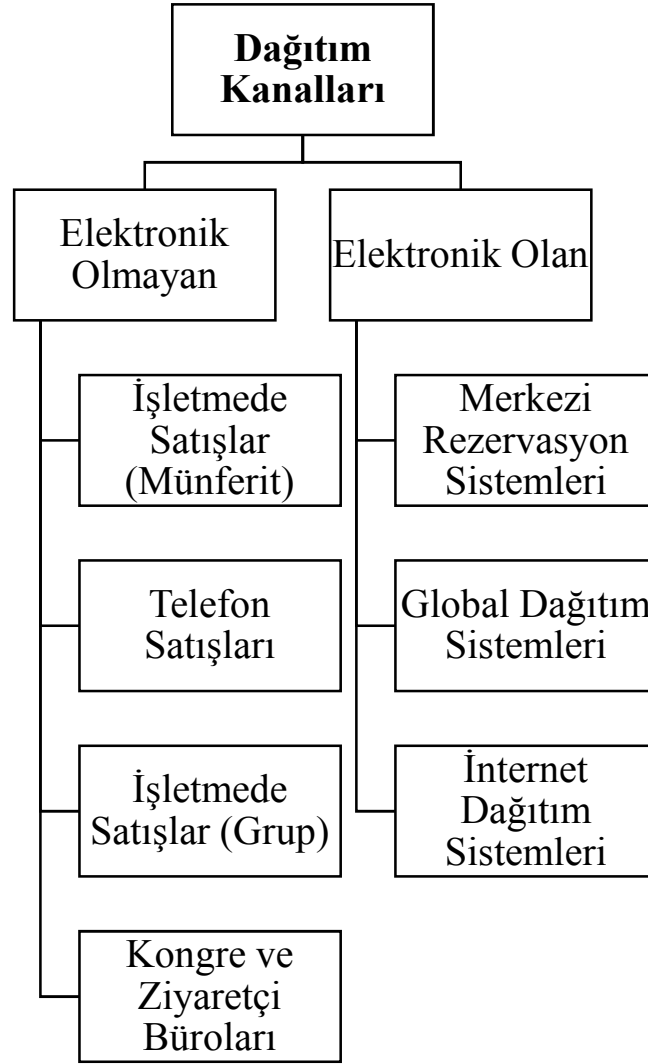
Otel işletmelerinde dağıtım kanallarının gelişimine bakıldığında, başlangıçta müşterilerin bireysel çabalarıyla satın aldıkları ve rezervasyon işlemlerini gerçekleştirdikleri görülmektedir. 1800'lerin ortasına doğruysa perakendeci durumundaki seyahat acentaları, takip eden zamanda ise toptancı durumundaki tur operatörleri ortaya çıkmışlardır. Teknolojik gelişmeler ışığında Merkezî Rezervasyon Ofisleri otel işletmelerine hizmet vermeye başlamış; gelişen yapısıyla bu sistemler günümüzde kullanılmakta olan Merkezî Rezervasyon Sistemleri'ne dönüşmüşlerdir. Gelişimin devam etmesi ve dünya çapında bir yapı kazanmasıyla birlikteyse Global Dağıtım Sistemleri ortaya çıkmışlardır (Tranter v.d., 2014: 110-113).

1990'ların sonuna doğru ise, otel işletmeleri internet sayesinde satışlar gerçekleştirilebileceklerinin farkına varmışlardır. İnternet sistemlerine ve Global Dağıtım Sistemleri'ne sahip seyahat acentaları, zaman içerisinde tercihlerini internet bazlı sistemlerden yana kullanmışlardır. Ancak bu durum aktif olarak kullanılan Global Dağıtım Sistemleri'nin sonunu getirmemiş, tam tersine yeni bir dağıtım kanalı olarak İnternet Dağıtım Sistemleri'nin ortaya çıkmasına sebep olmuştur (Hayes ve Miller, 2011: 265).

Bu gelişmeler göz önünde bulundurulduğunda, otel işletmelerinde kullanılan dağıtım kanallarıyla alakalı bir genelleme yapacak olursak; modelleme aşamasında da belirtmiş olduğumuz gibi, elektronik olan ve elektronik olmayan olarak ikiye ayrılmaktadırlar. Bu dağıtım kanalları ise kendi içerisinde alt sınıflandırmalara tâbi tutulmaktadır. Şekil 26'da gösterildiği üzere Merkezî Rezervasyon Sistemleri, Global

Dağıtım Sistemleri, İnternet Dağıtım Sistemleri elektronik dağıtım kanallarını; münferit ve grup satışlar, telefon satışları ile kongre ve ziyaretçi büroları ise elektronik olmayan dağıtım kanallarını oluşturmaktadır (Hayes ve Miller, 2011: 261-299).

Elektronik dağıtım kanallarını kısaca tanımlayacak olursak, turizm ürünü satışları ile dağıtımlarının elektronik ortamda gerçekleştirilen sistemler olduğu söylenebilir (Pizam ve Holcomb, 2008: 317). Elektronik olmayan dağıtım kanalları ise otel işletmeleri tarafından yürütülmekte olan manuel sistemlerden oluşmaktadır (Hayes ve Miller, 2011: 268).



**Şekil 26.** Otel İşletmeleri Dağıtım Kanalları

**Kaynak:** Hayes ve Miller, 2011: 261-299'dan uyarlanmıştır.

Merkezi Rezervasyon Sistemleri (MRS), otel işletmeleri bünyesinde yer alan bütün tesislerin rezervasyon işlemlerini merkezileştiren ve çoklu zincir yönetimini mümkün kılan sistemlerdir. Bu sistemler sayesinde stok durumu ve fiyatlara ait bilgilerin kontrolleri sağlanmakta; müşteriler ve/veya üçüncü partiler tarafından mevcudiyet kontrolleri, rezervasyonlar ve ödemeler yapılmasında bir alt yapı sağlamaktadır (Pizam ve Holcomb, 2008: 40). MRS kullanmakta olan otel işletmelerinde çevrimiçi modelin, Mevcut Oda Başına Gelir'i yükselttiği ile ilgili güçlü kanıtlar bulunmaktadır. Bu performansın sağlanmasında yüksek doluluk oranı odaklılık yerine, Ortalama Oda Satış Fiyatı odaklı bir yaklaşım izlemeleri etkili olmaktadır (Sanchez ve Satir, 2005: 145). Bunlara ek olarak otel işletmeleri tarafından kullanılan Otel Yönetim Sistemleri'yle (OYS) de iletişim sağlanmasında rol oynamaktadırlar (Hayes ve Miller, 2011: 111).

Global Dağıtım Sistemleri (GDS), seyahat acentaları gibi öncelikli olarak kurumsal alıcılara mallar ve hizmetlerin satışlarının yapılmasını sağlayan bilgisayarlı rezervasyon sistemleridir. Sabre, Amadeus, Galileo ve Worldspan bu sistemlere örnek sayılabilirler. İnternet Dağıtım Sistemleri (İDS) ise, otel işletmeleri tarafından sağlanan malların ve hizmetlerin müşteriler tarafından satın alınmasına olanak tanıyan elektronik sistemlerdir. Diğer bir ifadeyle İDS, aracı konumunda yer alan perakendeci satıcılardan oluşmaktadır (Tranter v.d., 2014: 113-117). Bu sistemler işletmelerin veya işletmelerin bağlı olduğu zincirlerin internet siteleri, üçüncü parti konumundaki internet siteleri ile sosyal içerikli paylaşımların gerçekleştirildiği ve günümüzde Web 4.0 olarak tanımlanan platformlardan meydana gelmektedir (Hayes ve Miller, 2011: 285-295).

Otel işletmelerindeki elektronik dağıtım kanallarına ait yapının daha iyi anlaşılabilmesi için, süreci bir örnek vererek açıklayalım. Seyahat acentaları, otel işletmelerinin kullandıkları MRS ile kendilerinin kullandıkları GDS arasındaki iletişimi sağlayan Thisco ve Wizcom gibi aracı sistemler kullanarak, GDS'den satışlar gerçekleştirmektedirler. MRS ile entegre olan OYS ise otel işletmelerine bu satışlarla ilgili bilgilerin iletilmesi sağlamaktadır (Choi ve Kimes, 2002: 26).

Önerilen model çerçevesinde kârlılık optimizasyonu aşamasında elde edilen veriler dikkate alınarak, Dağıtım Kanalları'nın yönetilmesi ve belirli kısıtların bu çerçevede

getirilmesi gerekmektedir. Kârlılık oranları yüksek olarak belirlenen pazar bölümlerine satışların devam ettirilebilmesi için ilgili kanallarda herhangi bir kısıt getirilmemesi; kârlılığı göreceli olarak daha düşük olan pazar bölümleri ile ilişkili dağıtım kanalları satışlarına ise kısıtlamaların getirilmesi gerekmektedir.

Ancak olası kriz durumlarında otel işletmelerinin reaksiyon verebilmeleri ve riskin dağıtılabilmesi adına; otel işletmelerinin kârlılığı düşük olan satış kanallarından tamamıyla vazgeçmemeleri önerilmektedir. Bu yüzden düşük düzeylerde de olsa bu dağıtım kanallarından satışların kapatılmaması ve devam ettirilmesi daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

Kârlılık optimizasyonu verileri sonucunda, maksimum kârlılığı getirmesi öngörülen pazar bölümlerine öncelikli satışların gerçekleştirilmesi için dağıtım kanallarında etkili yönetimlerin sağlanması; gerek görülen kısımlarda satışların belirli dağıtım kanallarından satışların kısıtlanması ile önerilen modelin bu aşaması sonuçlandırılmış olmaktadır.

### **3.2.7. Gelir Yönetiminin Değerlendirilmesi**

Kârlılık optimizasyonu aşamasında elde edilen verilerden faydalanarak, ilgili dağıtım kanallarının yönetilmesini gerçekleştiren otel işletmelerinin; ortaya konan bu çabaları değerlendirmesi gerekmektedir. Sistem içerisinde iyileştirmelerin yapılabilmesi için otel işletmeleri değerlendirme parametrelerine ihtiyaç duymaktadırlar. Bu amaçla otel işletmeleri tarafından performans değerlendirme amaçlı sıklıkla başvuru oranlara göz atacağız.

Otel işletmelerinde performans ölçümlerinin gerçekleştirilmesinde bazı parametreler uzun süredir kullanılmaktadırlar. Sıklıkla başvuru oranlarının başında ise Doluluk Oranı (DO) gelmektedir. Satışı gerçekleştirilen oda sayısının, mevcut toplam oda sayısına bölünmesi sonucunda bulunan bu oran (Pizam ve Holcomb, 2008: 329), otel işletmeleri tarafından hala kullanımına sıklıkla başvuru oranıdır.

Ancak DO ile elde edilen sonuçlar, satış gelirlerinin maksimizasyonu ile ilgili kesin bir bilgi sunmakta yetersiz kalmaktadır. Bu sebepten dolayı otel işletmeleri

tarafından günlük olarak hesaplamaları gerçekleştirilen Ortalama Oda Satış Fiyatı (OOSF) göstergesinin kullanımı da sıklıkla tercih edilmektedir (Jagels, 2007: 282).

Oda satışlarından elde edilen gelirler toplamının, satılan oda sayısına bölünmesiyle elde edilen bu oran; bazı açılardan performans ölçümü gerçekleştirilmesinde yetersiz kalmaktadır. Örneğin indirimli oda satış fiyatlarının engellendiği durumlarda, bu oran manipüle edilebilmekte ve yüksek çıkması sağlanabilmektedir. Bu yüzden, otel işletmelerinin performansını objektif olarak yansıtılmasında yetersiz kalmaktadır.

Daha bütünleşik bir performans ölçümü göstergesine ihtiyaç duyan otel işletmelerinde, Gelir Yönetimi uygulamalarının gelişmesiyle birlikte yeni bir oran ortaya çıkmıştır. Gelirlerin maksimize edilmesini amaçlayan Gelir Yönetimi, toplam gelirlerin zamana (veya zaman bazlı envanterlere) bölünmesiyle Mevcut Zaman Bazlı Envanter Başına Gelir oranını ortaya çıkarmıştır. Bu oranla zaman (geceleme, saat, dakika) ile envanter (oda, koltuk, araba) öğeleri bir araya getirilmektedir (Kimes, 2016a).

Bu çerçevede Gelir Yönetimi'nin uygulanmakta olduğu endüstrilerde, kendilerine has özelliklerine göre bu performans ölçüm aracı farklılıklar göstermiştir. Özellikle otel işletmelerinin finansal açıdan başarı seviyelerini ölçümlemek adına kullanmakta oldukları bu oran; her sektör için envantere ve envanterlerin tüketim tiplerine göre farklılık gösterebilmektedir. Bu oran baz alınarak endüstriler özelinde geliştirilmiş oranlar Tablo 15'te gösterilmektedirler.

**Tablo 15.** Gelir Yönetiminde Başarının Endüstriler Bazında Ölçülenme Yöntemleri

Endüstri	Ölçüm Aracı
Oteller	Mevcut Oda Başına Gelir
Restoranlar	Mevcut Koltuk/Saat Başına Gelir
Araç Kiralama	Mevcut Araç/Gün Başına Gelir
Stadyumlar ve Arenalar	Mevcut Koltuk/Etkinlik Başına Gelir
Golf	Mevcut Oyun Zamanı Başına Gelir
SPA	Mevcut Tedavi Saati Başına Gelir
Seyahat Acentaları	Mevcut Tur Başına Gelir

**Kaynak:** Kimes ve Renaghan, 2011: 18 ve Chan ve Gulliet, 2015: 19'den uyarlanmıştır.

İlk olarak Orkin tarafından 1988 yılında yayınlanmış olunan çalışmalar otel işletmelerinde sıklıkla kullanılan Mevcut Oda Başına Gelir (MOBG) oranının geliştirilmesinde öncülük etmiştir (Anderson ve Xie, 2010: 54). MOBG'nin hesaplanabilmesi için iki adet yöntem bulunmaktadır. Bunlardan ilki, satışları gerçekleştirilen odalardan elde edilen gelirin, otel işletmesi tarafından sunulan toplam oda sayısına bölünmesiyle bulunmasıdır. İkinci yöntemse, daha önceden hesaplama yöntemleri aktarılan DO ile OOSF çarpılmasıdır (Kimes, 2016a). MOBG'nin bulunmasında kullanılan bu iki yöntem, Şekil 27'de gösterilmektedir.

$$\text{MOBG} = \text{Ortalama Oda Satış Fiyatı} \times \text{Doluluk Oranı} = \frac{\text{Toplam Oda Satışları Geliri}}{\text{Mevcut Oda Sayısı}}$$

**Şekil 27.** Mevcut Oda Başına Gelir

**Kaynak:** Kimes, 2016a.

Envanterler bakımından sonuçların elde edilmesini sağlayan MOBG, OOSF oranından genellikle daha düşük olmaktadır. Burada istisnai durum olarak ise %100 doluluk oranının gerçekleşmesidir; bunun sebebi ise ilgili verilerin eşit olmasıdır. Ancak MOBG hiçbir zaman, OOSF'dan daha yüksek ortaya çıkmamaktadır (Hales, 2005: 137).

Otelcilik sektöründe sıklıkla kullanımına rastlanan MOBG oranında artışlar sağlanabilmesi için, denklemin öğelerini oluşturan DO ile OOSF'de iyileştirmeler yapılması gerekmektedir (Jagels, 2007: 172). MOBG metriği ortalama oda ücretleri ve/veya doluluk oranlarının artırılması için yönlendirmeler sağlamakla birlikte; denklemin diğer bir öğesini oluşturan Toplam Oda Satış Geliri'ne doğru da, yönetimlerin odak noktasını yönlendirmektedir. Bu sayede pazarlama ve fiyatlandırma kararlarına dikkat edilmesi gerektiğini ön plana çıkarmaktadır (Mattimoe ve Seal, 2011: 368). Öğelerden bir diğeri olan Mevcut Oda Sayısı verisinde ise değişimlerin gerçekleştirilmesi, daha önceden de bahsedilen marjinal üretim maliyetlerinin yüksek olması durumunu ortaya çıkarmaktadır. Yüksek sabit maliyetlere katlanan otel işletmelerinde, her bir yeni oda için gerçekleştirilecek



yatırım maliyetleri yüksek seviyelerde oluşmakta; envanterin artırılması kısa vadelerde operasyonel açıdan mümkün olmamaktadır.

Otel işletmelerinin ekonomik açıdan başarılarını ölçmekte ağırlıklı olarak kullanılan temel performans göstergeleri olarak DO, OOSF ve MOBG gelmektedir. MOBG özellikle otel işletmelerinin finansal başarılarının ölçülmesinde ve envanter yönetiminin ne kadar başarılı gerçekleştiğinin anlaşılmasında kullanılmaktadır. Ancak bu üç gösterge de kullanılmakta olunan oda başına düşen maliyetleri veya kullanılmakta olunan oda başına düşen ek gelirleri hesaba katmamaktadır (Heo, 2017: 2). Gelir yaratma etkisinin etkinliğini ölçülmesinde ve rakiplerle karşılaştırmaların yapılmasında otel işletmeleri tarafından sıklıkla kullanılan MOBG; kârlılıkla alakalı verileri yansıtmakta yetersiz kalmaktadır. Bu boşluğun doldurulması için önerilen Mevcut Oda Başına Faaliyet Kârı (MOBFK) oranı, endüstri bazında kullanımı kabul görmüş olan ve sıklıkla kullanılan diğer bir orandır (Hayes ve Miller, 2011: 310-313).

$$\text{MOBFK} = \frac{\text{Faaliyet Kârı}}{\text{Mevcut Oda Sayısı}}$$

**Şekil 28.** Mevcut Oda Başına Faaliyet Kârı

**Kaynak:** Jones v.d., 2012: 189.

MOBFK oranı otel işletmelerinin kârlılık durumuyla alakalı MOBG oranına göre kapsamlı bir veri sağlamasından ötürü tercih edilmektedir. Gelirlerle alakalı verileri sağlayan MOBG oranının tam aksine, bir otel işletmesinin kâr potansiyelini ortaya koyarak; işletme performansı ve nakit akışıyla alakalı bilgiler sunmaktadır. Bunlara ek olarak ise otel işletmeleri yönetimleri tarafından katlanılan giderlerin gösterilmesini ve kullanımlarının kontrol edilmesini de sağlamaktadır (DeFranco, 2006: 100).

Bu çerçevede otel işletmeleri Gelir Yönetimi sistemleri tarafından DO, OOSF, MOBG ve MOBFK oranlarının aktif olarak kullanıldığı söylenebilir. Bu oranlardan DO, OOSF, MOBG oranları gelir parametresine odaklanmakta iken; MOBFK oranı hem gelir hem de gider parametrelerini dikkate alarak kârlılıkla ilgili bilgiler

sunmaktadır. Bu çerçevede Gelir Yönetimi ve Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemlerinin ve uygulamalarının entegrasyonunu sağlayarak, kârlılık maksimizasyonu elde etmeyi amaçlayan otel işletmelerinin; diğer oranları da dikkate alarak, özellikle MOBFK oranının kullanımını benimsemeleri gerekmektedir. Böylece hem kârlılıkla ilgili gelir ve gider verilerinin dikkate alınması sağlanabilmekte; hem de entegrasyondan sağlanan faydaların değerlendirilmesi yapılabilmektedir.

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **GELİR YÖNETİMİ İLE STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARININ ENTEGRASYONU: OTEL İŞLETMELERİNE YÖNELİK BİR MODEL ÖNERİSİ VE BİR UYGULAMA**

#### **4.1.Araştırmanın Amacı ve Önemi**

Günümüzde otel işletmeleri Gelir Yönetimi uygulamaları ile gelirleri, Stratejik Yönetim Muhasebesi uygulamaları ile giderleri etkin bir şekilde yönetmeyi amaçlamaktadırlar. Kârlılığın öğelerini oluşturan gelirlerin ve giderlerin, ayrı birer yönetim süreçleri olarak değerlendirmeye tabi tutulduğu gözlemlenmektedir. Bu çerçevede kârlılıkla ilgili alınacak stratejik kararlarda, gelirler ve giderlerle ilgilenen farklı sistemlerden elde edilen çıktılardan otel işletmelerinin yararlanmakta olduğu söylenebilir.

Bu durum ise farklı bakış açılarından kaynaklanan çeşitli fikirlerin ortaya çıkmasına sebep olmakta; otel işletmelerinde kârlılık maksimizasyonunu sağlayan ortak bir stratejinin belirlenmesinde sorunlar ve zorluklarla karşılaşmaktadır. Otel işletmelerinde kârlılığın maksimize edilmesinde hem gelirleri hem de giderleri dikkate alan ve bu öğeleri bir süreç içerisinde bütünleştirerek ortak çıktı sağlayan bir modele bu çerçevede ihtiyaç duyulduğu söylenebilir.

Gelirler ve giderlerin etkin yönetimiyle birbirlerinden bağımsız şekilde ilgilenen Gelir Yönetimi ile Stratejik Yönetim Muhasebesi uygulamalarının entegre edilmesi ve verilecek kararlarda kârlılık maksimizasyonu sağlayacak stratejik kararların

alınmasında altyapı oluşturulabilecek bir modelin önerilmesi tez çerçevesinde amaçlanmaktadır. Ayrıca, önerilen model ve bu modeli oluşturan aşamalar bir otel işletmesinde uygulanarak, elde edilen sonuçlar tez kapsamında paylaşılmaktadır.

## **4.2.Uygulama Yapılan İşletme Tanımı**

Araştırma kapsamında uluslararası bir otel zincirine bağlı olan ve İstanbul bölgesinde bulunan; 4 yıldızlı olan ve 365 faaliyet gösteren bir şehir oteli işletmesinde uygulamalar gerçekleştirilmiştir. Tepe yönetimi isteği üzerine, çalışma kapsamında işletmenin kimliği gizli tutulmuştur. Otel işletmesinden elde edilen veriler 2017 senesine ait olup, model çerçevesinde otel işletmesine dair detaylı bilgiler paylaşılmıştır. İlerleyen bölümlerde ilgili işletme, uygulama oteli olarak anılmaktadır.

## **4.3.Araştırmanın Yöntemi**

Tez kapsamında hem nicel hem de nitel araştırma yöntemlerinden faydalanılmıştır. Uygulama otelinde, önerilen modelin farklı aşamalarında ilgili yöntemlerin kullanımı sağlanmış ve elde edilen bulgulara göre ilgili analizler gerçekleştirilmiştir.

Bu çerçevede nitel yöntemlerden biri olan örnek olay analizi yöntemi, önerilen model çerçevesinde uygulanmıştır. Örnek olay analizi, özellikle olgu ile gerçek dünyada sağlanan içerikler arasındaki sınırların belirgin olmadığı durumlarda, çağdaş olgunun (örnek olayın) gerçek dünyadaki içerikleri de bünyesinde barındırdığı ampirik araştırmalar olarak tanımlanmaktadır. Örnek olay analizlerinde dört adet araştırma deseni bulunmaktadır. Bunlardan birisi bütüncül bir yaklaşım benimseyen ve tek bir olayın analiz edildiği tekli örnek olay analizidir (Yin, 2014). Örnek olay analizleri bir departman, işletme, endüstri ya da ülke gibi bir birime araştırmalarını sınırlandıran yöntemler olarak karşımıza çıkmaktadırlar (Smith, 2017: 168).

Örnek olay analizi çerçevesinde ilgili bilgilerin elde edilebilmesi için, farklı aşamalarda tepe yönetim ve departman müdürleriyle görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Bunlara ek olarak, bilgisayarlı sistemlerden elde edilen verilerin analizleri de gerçekleştirilmiştir. Bu aşamalarda verilerin işlenmesinde ve analiz edilmesinde “Microsoft Excel 2016” programı kullanılmıştır.

Önerilen modeldeki adımlardan biri olan talep tahminlerinin gerçekleştirilmesi aşamasındaysa, nicel yöntemlerden yararlanılmıştır. Bu çerçevede uygulanan Poisson Regresyon ve Negatif Binom Regresyon analizlerinin gerçekleştirilmesinde “SPSS Statistics 24” programından faydalanılmıştır.

#### **4.4.Araştırmanın Varsayımları ve Kısıtları**

Uygulama otelinde fazla rezervasyon gerçekleştirme ve oda satışları iptali durumlarının gerçekleşmediği varsayımı yapılmıştır. Oda satış fiyatları açısından dinamik fiyatlandırma uygulamaları gerçekleştiren ve bu kapsamda satış stratejilerini belirleyen uygulama otelinde, ilgili stratejilerin sürekliliğinin olduğu varsayımı yapılmıştır.

Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi çerçevesinde yöneticilerle gerçekleştirilen görüşmeler sonucunda elde edilen veriler, ilgili kişilerin tecrübelerine dayanmaktadır ve öznedir. Bu verilerin elde edilmesinde gözleme dayalı çalışmalar da gerçekleştirilebileceği gibi, bu durumun hem misafirler hem de çalışanlarda olası bir rahatsızlık durumu yaratması ihtimalinin yüksek olmasından dolayı kaçınılmıştır.

#### **4.5.Araştırma Bulguları ve Değerlendirilmesi**

Araştırma kapsamında elde edilen bulgular, üçüncü bölümde önerilen ve süreçleri açıklanan model çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bu kapsamda kârlılık maksimizasyonunun sağlanmasını amaçlayan ve Gelir Yönetimi ile Stratejik Yönetim Muhasebesi Entegrasyonuna dayanan model aşamaları özetlenmiş olarak Şekil 29’da aktarılmaktadır.



**Şekil 29.** Gelir Yönetimi ile Stratejik Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Entegrasyonu: Otel İşletmelerine Yönelik Bir Model Önerisi (Özet)

Uygulama otelinden elde edilen bulgulara ait paylaşımlar, önerilen modelin aşamaları nezdinde gerçekleştirilecek olup; bu bulguların ait analizler de yine ilgili aşamalarda yapılmaktadır.

#### 4.5.1. Modelleme

Bu aşamada oda tiplerinin, pansiyon tiplerinin, pazar bölümlerinin ve hedef pazarların, dağıtım kanallarının, zaman dilimlerinin, faaliyetlerin ve kaynak gruplarının tanımlamaları yapılarak; ürün ve müşteri karmalarının ortaya konması gerekmektedir. İlerleyen aşamada modeli besleyecek olan bu bilgilerin doğru bir şekilde belirlenmesi, başarının sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır.

Uygulama otelinde 4 adet oda tipi bulunmaktadır. Bunlardan ilki tek kişilik kapasiteye sahip olan Single Oda (16 m<sup>2</sup>); diğerleri ise iki kişilik kapasiteye sahip olan Standard Oda (19 m<sup>2</sup>), Executive Oda (21 m<sup>2</sup>) ve King Executive Oda'dır (24 m<sup>2</sup>). 12 adet Single Oda, 69 adet Standard Oda, 15 adet Executive Oda ve 3 adet

King Executive Oda'yı bünyesinde bulunduran uygulama otelinin toplamda 99 adet odası bulunmaktadır.

Uygulama otelinde sunulmakta olan pansiyon tipleri ise 4 çeşittir. Bunlar daha önce üçüncü bölümde tanımlamaları da yapılmış olan Oda, Oda Kahvaltı, Yarım Pansiyon ve Tam Pansiyon'dan oluşmaktadır.

Uygulama oteli pazar bölümleri ise, daha önce yine üçüncü bölümde tanımlaması gerçekleştirilen ve otel endüstrisinde uygulamalarına sıklıkla rastlanan satın alma yöntemlerine göre belirlenmiştir. Bu çerçevede toplamda 3 adet pazar bölümü bulunmakta ve bunlar bireysel pazarlar, grup pazarlar ve özel sözleşmeli ve anlaşmalı pazarlardan oluşmaktadır.

Kullanılan dağıtım kanalları ise, daha önceden tanımlamaları gerçekleştirilen elektronik sistemler ile elektronik olmayan sistemlerden oluşmak üzere ana hatlarıyla 2'ye bölünmektedir. Elektronik sistemler olarak Merkezi Rezervasyon Sistemi'nden faydalanan uygulama oteli; elektronik olmayan dağıtım kanalları olaraksa Telefon ile Satışlar, İşletmede Münferit Satışlar, İşletme Şirket Satışları ve Seyahat Acentaları ve Tur Operatörleri'nden faydalanmaktadır. Uygulama otelinde kullanılan dağıtım kanallarının toplamda 5 adet olduğu bu çerçevede belirtilebilir.

Uygulama otelinde ilgili tanımlamaların gerçekleştirildiği bu başlıklar, çalışmanın ilerleyen bölümlerinde kısaltmalar kullanılarak aktarılmaktadır. Bu çerçevede uygulama otelinde tanımlamaları gerçekleştirilen oda tipleri, pansiyon tipleri, dağıtım kanalları ve pazar bölümlerine ait sınıflandırma ve kullanılan kısaltmalar Tablo 16'da aktarılmaktadır.

**Tablo 16.** Uygulama Oteli Tanımlamaları ve Kısaltmaları

ODA TİPİ	
Single Oda	TO
Standard Oda	SO
Executive Oda	EO
King Executive Oda	KO

PANSİYON TİPİ	
Oda	OD
Oda Kahvaltı	OK
Yarım Pansiyon	YP
Tam Pansiyon	TP

DAĞITIM KANALLARI	
Merkezi Rezervasyon Sistemi	MRS
İşletme Şirket Satışları	İŞS
Telefon ile Satışlar	TES
İşletme Münferit Satışlar	İMS
Seyahat Acentaları ve Tur Operatörleri	SVT

PAZAR BÖLÜMLERİ	
Bireysel	BP
Grup	GP
Anlaşmalı	AP

Modelimiz çerçevesinde önem arz eden konulardan bir diğeri de zaman dilimleridir. Bu kapsamda zaman dilimleri günler, aylar ve sene bazında farklı boyutlarda belirlenebilmektedir. Zaman dilimleri olarak modelimizde hafta içi ile hafta sonu parametreleri belirlenmiştir. 2017 senesinde hafta içi gün sayısı 260, hafta sonu gün sayısı ise 105 olarak gerçekleşmiştir.

Uygulama otelinde belirlenen ve kaynak gruplarını oluşturacak departmanlar ise Ön Büro ve Kat Hizmetleri'nden oluşan Odalar Departmanı, Servis ve Mutfak hizmetlerinden oluşan Yiyecek-İçecek Departmanı, Pazarlama Departmanı ve Yönetim Departmanı olarak belirlenmiştir. Üretim bazlı hizmetler sağlayan departmanlar bazında yürütülen ve üretim süreçleriyle ilişkili faaliyetler Tablo 17'de verilmektedir.

**Tablo 17.** Uygulama Otel Faaliyetleri

<b>ODALAR DEPARTMANI</b>	F1	Santral
	F2	Check-In
	F3	Check-Out
	F4	Rezervasyon
	F5	Oda Temizliği
	F6	Genel Alan Temizliği
	F7	Ön Büro
<b>YIYECEK-İÇECEK DEPARTMANI</b>	F8	Siparişlerin Alınması
	F9	Yiyeceklerin Hazırlanması
	F10	İçeceklerin Hazırlanması
	F11	Yiyecek ve İçeceklerin Servisi
	F12	Oda Servisi
	F13	Bar Servisi
	F14	Banket

	F15	Mini Bar Servisi
	F16	Servis
	F17	Mutfak
<b>PAZARLAMA DEPARTMANI</b>	F18	Fiyat Teklifi
	F19	Organizasyon Hazırlığı
	F20	Satış Ziyaretleri
	F21	Pazarlama

Uygulama oteline ait oda tipi, pansiyon tipi, dağıtım kanalları, pazar bölümleri, departmanlar ve departmanlarda yürütülen faaliyetlerin tanımlamalarının yapılmasıyla, modelleme aşaması tamamlanmış bulunmaktadır. Yapılacak hatalı tanımlamalar modelin uygulanması aşamasında sorunlarla karşılaşılmasına, amaçlanan sonuçlara ulaşılmasında ise yanlış ve hatalı bilgilerin ortaya çıkmasına sebep olacaktır. Doğru tanımlamaların gerçekleştirilmesi sayesinde modelin uygulanabilmesi olası kılınmaktadır.

#### **4.5.2. Veri Toplama ve İşleme**

Uygulama otelinin 2017 senesi boyunca elde ettiği gelirler ve katlanmış olduğu giderlere ait verilere ulaşılmış olup; bu aşamada gerçekleştirilecek analizler ile verilerin hata ayıklanma süreçlerinden geçirilerek kullanıma uygun hale getirilmesi sağlanmaktadır. Gelirler ve giderlere ait verilerin ayrı olarak inceleme altına alınması, verilerin anlaşılması açısından daha olumlu sonuçlar doğuracaktır.

##### **4.5.2.1. Gelirlerle İlgili Veriler**

Modelimiz çerçevesinde, uygulama otelinden 2017 senesi için farklı boyutlarda ihtiyaç duyulan gelirlerle ilgili veriler bulunmaktadır. Bunlar şöyle sıralanabilir;

- Oda tipleri, pansiyon tipleri, pazar bölümleri ve dağıtım kanalları bazında gerçekleşen yıllık oda satışları,
- Ekstra olarak gerçekleşen yıllık kuver satışları,
- Oda satışları ve kuver satışlarından elde edilen toplam yıllık gelirler,
- Oda tipleri, pansiyon tipleri, pazar bölümleri, dağıtım kanalları ve zaman dilimleri bazında gerçekleşen oda satış verileri,



- Zaman dilimleri bazında günlük ortalama oda satış verileri,
- Oda tipleri, pansiyon tipleri, pazar bölümleri, dağıtım kanalları ve zaman dilimleri bazında günlük ortalama oda satışları ve ortalama oda satış fiyatları,

Uygulama otelinden alınan veriler doğrultusunda, 2017 senesinin 365 gününe ait yıllık oda satış verilerine ulaşılmıştır. Bu kapsamda uygulama otelinde 2017 senesine ait toplam 24.625 adet oda satışının gerçekleştiği gözlemlenmiştir. Daha önceden tanımlamaları gerçekleştirilen oda tipleri, pansiyon tipleri, pazar bölümleri ve dağıtım kanalları düzeylerinde gerçekleşen toplam satışlar Tablo 18'de gösterilmektedir.

**Tablo 18.** Uygulama Oteli 2017 Oda Satış Verileri

		TO				TOPLAM	SO				TOPLAM	EO				TOPLAM	KO			TOPLAM	GENEL TOPLAM
		OD	OK	YP	TP		OD	OK	YP	TP		OD	OK	YP	TP		OD	OK	TP		
BP	İMS	134	38	-	-	172	723	158	-	-	881	142	30	-	-	172	29	14	-	43	1.268
	MRS	1.186	732	1	-	1.919	5.925	1.645	14	-	7.584	859	543	5	-	1.407	145	134	-	279	11.189
	SVT	11	7	-	-	18	410	96	-	-	506	22	12	-	-	34	8	2	-	10	568
	TES	243	157	-	-	400	1.495	1.015	-	-	2.510	269	254	-	-	523	44	43	-	87	3.520
	<b>TOPLAM</b>	<u>1.574</u>	<u>934</u>	<u>1</u>	<u>-</u>	<u>2.509</u>	<u>8.553</u>	<u>2.914</u>	<u>14</u>	<u>-</u>	<u>11.481</u>	<u>1.292</u>	<u>839</u>	<u>5</u>	<u>-</u>	<u>2.136</u>	<u>226</u>	<u>193</u>	<u>-</u>	<u>419</u>	<u>16.545</u>
GP	İŞS	1	29	1	1	32	26	1.043	85	137	1.291	5	82	-	13	100	-	3	3	6	1.429
	SVT	-	9	-	11	20	-	415	188	218	821	-	15	-	9	24	-	4	2	6	871
	<b>TOPLAM</b>	<u>1</u>	<u>38</u>	<u>1</u>	<u>12</u>	<u>52</u>	<u>26</u>	<u>1.458</u>	<u>273</u>	<u>355</u>	<u>2.112</u>	<u>5</u>	<u>97</u>	<u>-</u>	<u>22</u>	<u>124</u>	<u>-</u>	<u>7</u>	<u>5</u>	<u>12</u>	<u>2.300</u>
AP	İŞS	11	131	2	-	144	55	3.263	11	-	3.329	5	576	-	-	581	-	81	-	81	4.135
	MRS	-	-	-	-	-	7	9	6	-	22	3	6	9	-	18	-	-	-	-	40
	SVT	3	36	1	-	40	135	1.227	4	-	1.366	10	160	-	-	170	5	24	-	29	1.605
	<b>TOPLAM</b>	<u>14</u>	<u>167</u>	<u>3</u>	<u>-</u>	<u>184</u>	<u>197</u>	<u>4.499</u>	<u>21</u>	<u>-</u>	<u>4.717</u>	<u>18</u>	<u>742</u>	<u>9</u>	<u>-</u>	<u>769</u>	<u>5</u>	<u>105</u>	<u>-</u>	<u>110</u>	<u>5.780</u>
<b>GENEL TOPLAM</b>		<u>1.589</u>	<u>1.139</u>	<u>5</u>	<u>12</u>	<u>2.745</u>	<u>8.776</u>	<u>8.871</u>	<u>308</u>	<u>355</u>	<u>18.310</u>	<u>1.315</u>	<u>1.678</u>	<u>14</u>	<u>22</u>	<u>3.029</u>	<u>231</u>	<u>305</u>	<u>5</u>	<u>541</u>	<u>24.625</u>

Oda tipleri açısından satışlar incelendiğinde, TO oda tipi için 2.509 adet BP, 52 adet GP ve 184 adet AP olmak üzere toplamda 2.745 adet satışın gerçekleştiği gözlemlenmektedir. SO oda tipi için 11.481 adet BP, 2.112 adet GP ve 4.717 adet ise AP'den olmak üzere toplamda 18.310 oda satışı gerçekleşmiştir. EO oda tipi için 2.136 adet BP, 124 adet GP ve 769 adet AP pazar bölümlerinden olmak üzere toplamda 3.029 adet oda satışın gerçekleştirildiği görülmektedir. KO oda tipinde ise toplamda gerçekleşen 541 satışının 419 adedi BP, 12 adedi GP ve 110 adedi AP'den gerçekleştirilmiştir.

Dağıtım kanalları açısından ilgili veriler değerlendirildiğindeyse, BP pazar bölümünden 11.189 adet MRS, 3.520 adet TES, 1.268 adet İMS ve 568 adet SVT dağıtım kanallarından olmak üzere toplamda 16.545 satış gerçekleştirilmiştir. GP pazar bölümünden ise 1.429 adet İŞS ve 871 adet SVT dağıtım kanallarından olmak üzere toplamda 2.300 adet satış gerçekleşmekteyken; AP pazar bölümünden 4.135 adet İŞS, 1.605 adet SVT ve 40 adet MRS dağıtım kanallarından satış gerçekleştirildiği gözlemlenmektedir.

2017 senesinde gerçekleşen satışlar pansiyon tipleri açısından incelendiğindeyse 11.911 adet OD, 11.993 adet OK, 327 adet YP ve 394 adet ise TP pansiyon tipinden satış yapıldığı görülmektedir. Uygulama otelinde gerçekleşen satışların %97'sini OD ve OK pansiyon tiplerinin oluşturmakta; YP ve TP pansiyon tipleri ise toplam satışlarda %3'lük bir paya sahip olmaktadır.

Oda gelirlerine ek olarak uygulama otelinde satılmakta olan kuver gelirleri de mevcuttur. Bu çerçevede uygulama otelinin 2017 senesi içerisinde 14.317 adet restoran, 3.946 adet oda servisi ve 1.057 adet bar servisini ekstra olarak gerçekleştirdiği bilgisi edinilmiştir.

Uygulama otelinin oda satışlarından elde ettiği gelirler toplamı 2017 senesi için 4.843.809,47 ₺ olarak gerçekleşmiştir. Ek olarak gerçekleştirilen kuver satışları sonucunda ise 1.192.469,66 ₺ ek gelir sağlanmıştır. Bütün gelir kalemleri eklendiğinde, uygulama otelinin 2017 senesinde satışlardan elde ettiği gelirler toplamının 6.036.279,13 ₺ olduğu görülmektedir.

Talep tahminlerinin gerçekleştirilmesi, ortalama oda fiyatlarının belirlenmesi ve ortalama oda satış rakamlarına ulaşılabilmesi için günlük bazda oda satış verilerine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu çerçevede, uygulama otelinden 2017 senesinin 359 gününe ait günlük bazda oda satış verilerine ulaşılabilmiştir. Bu veriler, Tablo 19’da yer alan örnek çerçevesinde ham veriler olarak işlenmiştir.

**Tablo 19.** Uygulama Otel Oda Satış Verileri İşlenme Yöntemi

Sıra	Tarih	Ay	Gün	Oda Tipi	Pansiyon Tipi	Pazar Bölümü	Dağıtım Kanalı	Satış Fiyatı
1	01.01.2017	Ocak	Pazar	SO	OD	BP	MRS	175,00
2	01.01.2017	Ocak	Pazar	SO	OK	BP	TES	210,00
3	01.01.2017	Ocak	Pazar	TO	OK	AP	İMS	185,00
...	...	...	...	...	...	...	...	...

Devam eden süreçte ise ham veriler analiz edilebilmeleri için hata ayıklama işleminden geçirilmiştir. Bu çerçevede uygulama otelinin personeli tarafından kullanılan odalara ait veriler ile sunulan ücretsiz konaklama verileri, günlük bazdaki satış verilerden çıkarılmıştır. Sonuç olarak 24.204 adet satış verisi işlenmiştir. Gerçekleştirilen bu veri girişi sayesinde, ilerleyen süreçlerde talep tahminlerinde kullanılacak olan regresyon modellerine de bir altyapı oluşturulmaktadır.

İşlenen bu veriler kullanılarak zaman dilimleri, oda tipleri, pansiyon tipleri ve pazar bölümleri bazında ortalama oda satışı verilerine ulaşılmıştır. Ancak alınan ortalamalar sebebiyle ortaya çıkan küsurat farklılıkları hem hafta içi hem de hafta sonu için 1’er oda satış miktarının toplamda eksik olarak gerçekleşmesiyle sonuçlanmaktadır. Uygulama oteli ile gerçekleştirilen görüşmeler sonucunda bu farklılık miktarlarının OD ve OK pansiyon tipleri için GP pazar bölümleri için alınan ortalamalara eklenmesine karar verilmiştir. Paylaşılmakta olunan veriler, ilgili düzenlemenin gerçekleştirilmiş halini yansıtmaktadır.

Kârlılık optimizasyonu aşamasında kısıtları oluşturması açısından bu veriler önem taşımaktadır. Uygulama otelinde 2017 senesinde hafta içi ortalama 63 adet, hafta sonu ise ortalama 79 adet oda satışı gerçekleştirdiği gözlemlenmektedir. Tablo 20’de oda tiplerine ait ortalama oda satışları gösterilmektedir.

**Tablo 20.** Uygulama Oteli Ortalama Oda Satışları

<b>ODA TİPİ</b>	<b>Hafta İçi</b>	<b>Hafta Sonu</b>
TO	7	9
SO	48	58
EO	7	10
KO	1	2
<b>TOPLAM</b>	<b>63</b>	<b>79</b>

Tabloda verilen bilgilere ek olarak ise, sunulan ortalama oda satış verileri içerisinde hafta içi ve hafta sonu için gerçekleştirilen SO oda tipi satışlarından 1'er adedinin YP pansiyon tipinden; 1'er adedinin ise TP pansiyon tipinden gerçekleşmekte olduğu belirtilmelidir.

Yine bu veriler kullanılarak GP ve AP pazar bölümleri için zaman dilimleri bazında ortalama satış verileri elde edilmiştir. Uygulama oteli ile gerçekleştirilen mülakatlar sonucunda OD ve OK pansiyon tipleri alınan ortalama bilgilerine göre, hafta içi oda satışlarının 5 adedi GP, 17 adedi ise AP pazar bölümünden; hafta sonu ortalama oda satışlarının ise 8 adedi GP, 12 adedi ise AP pazar bölümünden gerçekleşmiştir.

Ortalama oda satış fiyatları da günlük bazlarda gerçekleşen oda satış verilerinden elde edilmektedir. Bu fiyatların hafta içi ve hafta sonu bazında belirlenmesi için 359 güne ait oda satış fiyatları ortalamaları kullanılmıştır. Toplamda 257 güne ait veriler kullanılarak hafta içi oda tipleri, pansiyon tipleri, pazar bölümleri ve dağıtım kanalları sınıflandırmalarına göre hesaplanan ortalama oda satış fiyatları Tablo 21'de aktarılmaktadır.

**Tablo 21.** Uygulama Oteli Hafta İçi Oda Satış Fiyatları

ODA TİPİ	PANSİYON TİPİ	PAZAR BÖLÜMÜ	DAĞITIM KANALI				
			İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
TO	OD	BP	172,38 ₺	-	161,18 ₺	194,83 ₺	173,18 ₺
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	155,17 ₺	-	-	-
	OK	BP	197,15 ₺	-	183,02 ₺	252,10 ₺	196,86 ₺
		GP	-	210,10 ₺	-	180,00 ₺	-
		AP	-	177,55 ₺	-	192,96 ₺	-
SO	OD	BP	184,29 ₺	-	174,39 ₺	196,16 ₺	187,41 ₺
		GP	-	189,21 ₺	-	-	-
		AP	-	182,48 ₺	214,85 ₺	181,55 ₺	-
	OK	BP	223,99 ₺	-	216,35 ₺	259,82 ₺	225,89 ₺
		GP	-	197,27 ₺	-	215,07 ₺	-
		AP	-	204,75 ₺	177,97 ₺	206,58 ₺	-
EO	OD	BP	210,13 ₺	-	193,56 ₺	212,81 ₺	206,98 ₺
		GP	-	210,00 ₺	-	-	-
		AP	-	188,88 ₺	121,46 ₺	188,33 ₺	-
	OK	BP	275,60 ₺	-	230,37 ₺	282,28 ₺	221,73 ₺
		GP	-	211,21 ₺	-	203,75 ₺	-
		AP	-	206,54 ₺	202,27 ₺	206,03 ₺	-
KO	OD	BP	230,22 ₺	-	210,39 ₺	203,42 ₺	222,05 ₺
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	-	-	327,98 ₺	-
	OK	BP	244,22 ₺	-	234,30 ₺	-	261,29 ₺
		GP	-	207,04 ₺	-	260,00 ₺	-
		AP	-	220,72 ₺	-	207,06 ₺	-

Toplamda 102 güne ait veriler kullanılarak oda tipleri, pansiyon tipleri, pazar bölümleri ve dağıtım kanalları sınıflandırmalarına göre hesaplanan hafta sonu gerçekleşen ortalama oda satış fiyatları ise Tablo 22’de aktarılmaktadır.

**Tablo 22.** Uygulama Oteli Hafta Sonu Oda Satış Fiyatları

ODA TİPİ	PANSİYON TİPİ	PAZAR BÖLÜMÜ	DAĞITIM KANALI				
			İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
TO	OD	BP	187,18 ₺	-	160,74 ₺	188,43 ₺	178,19 ₺
		GP	-	160,27 ₺	-	-	-
		AP	-	170,00 ₺	-	176,09 ₺	-
	OK	BP	204,91 ₺	-	184,52 ₺	247,95 ₺	196,16 ₺
		GP	-	196,39 ₺	-	228,21 ₺	-
		AP	-	181,07 ₺	-	189,42 ₺	-
SO	OD	BP	188,77 ₺	-	174,42 ₺	202,37 ₺	189,97 ₺
		GP	-	165,33 ₺	-	-	-
		AP	-	182,62 ₺	-	177,30 ₺	-
	OK	BP	210,06 ₺	-	220,64 ₺	251,33 ₺	213,91 ₺
		GP	-	201,89 ₺	-	232,97 ₺	-
		AP	-	207,93 ₺	155,04 ₺	205,02 ₺	-
EO	OD	BP	207,61 ₺	-	193,24 ₺	201,76 ₺	209,17 ₺
		GP	-	160,27 ₺	-	-	-
		AP	-	-	238,90 ₺	169,39 ₺	-
	OK	BP	233,11 ₺	-	238,03 ₺	249,18 ₺	219,29 ₺
		GP	-	197,05 ₺	-	192,50 ₺	-
		AP	-	204,69 ₺	-	216,34 ₺	-
KO	OD	BP	248,37 ₺	-	207,44 ₺	206,31 ₺	226,60 ₺
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	-	-	207,52 ₺	-
	OK	BP	214,00 ₺	-	229,37 ₺	296,44 ₺	248,55 ₺
		GP	-	-	-	260,00 ₺	-
		AP	-	217,69 ₺	-	209,71 ₺	-

Bunlara ek olarak ortalama GP ve AP pazar bölümlerinden hafta içi ve hafta sonu gerçekleştirilen SO oda tipinde YP ve TP pansiyon tipleri için elde edilen ortalama satış fiyatları Tablo 23’de sunulmaktadır.

**Tablo 23.** Uygulama Oteli YP ve TP Pansiyon Tipi Satış Fiyatları

ZAMAN DİLİMİ	PAZAR BÖLÜMÜ	PANSİYON TİPİ	DAĞITIM KANALI	
			İŞS	SVT
Hafta İçi	GP	YP	-	185,27 ₺
		TP	376,57 ₺	242,87 ₺
Hafta Sonu	GP	YP	273,18 ₺	-
		TP	366,60	341,00

			?	?
--	--	--	---	---

Gelirlere ait ilgili verilerin ilerleyen aşamalarda kullanıma hazır veriler haline getirilmesiyle birlikte, bu aşamanın gelirlerle ilgili kısmı sonuçlanmış bulunmaktadır. Sağlanan bu veriler, sonraki aşamalarda girdi olarak kullanılacaktır.

#### 4.5.2.2. Giderlerle İlgili Veriler

Uygulama otelinden elde edilen veriler ışığında 2017 senesinde katlanılan giderler Tablo 24’de sunulmaktadır. Gider türlerine göre toplamları gösterilmekte olan bu maliyet kalemleri fonksiyonlarına göre, ürünlere yükleme yöntemine göre ve üretim hacimlerine göre sınıflandırılmıştır. Uygulama otelinde 2017 senesinde toplamda 6.254.795,51 ₺ maliyet ortaya çıkmış olup; 42 farklı gider kaleminin ortaya çıktığı görülmektedir.

**Tablo 24.** Uygulama Oteli 2017 Senesi Giderleri

GİDER TÜRÜ	TOPLAM
Amortisman	931.877,00 ₺
Araç Kiralama Gideri	37.349,20 ₺
Araç Yakıt Gideri	7.254,08 ₺
Asansör Bakım Gideri	18.733,49 ₺
Banka Havale ve Komisyon Giderleri	5.458,72 ₺
Basılı/Matbu Evrak Gideri	27.704,00 ₺
Bilgi İşlem Sarf Malzemeleri	15.535,31 ₺
Buket Malzemesi Giderleri	58.402,21 ₺
Çamaşır Yıkama Giderleri	168.631,49 ₺
Diğer Genel Yönetim Giderleri	21.878,41 ₺
Diğer Pazarlama Gideri	17.500,57 ₺
Doğalgaz Giderleri	68.959,43 ₺
Elektrik Giderleri	248.074,83 ₺
Faiz Giderleri ve Kambiyo Zararı	349,48 ₺
Gazete ve Dergi Gideri	5.506,45 ₺
Güvenlik Elemanı Temin Giderleri	11.239,29 ₺
İlaçlama ve Çöp Muhafaza Giderleri	4.160,00 ₺
İnternet Giderleri	42.360,00 ₺
İş Sağlığı ve Güvenliği Giderleri	36.000,00 ₺
Jeneratör Bakım Gideri	1.068,44 ₺
Jeneratör Yakıt Gideri	33.375,39 ₺
Kırtasiye Malzemesi Giderleri	8.539,73 ₺
Kira Giderleri	7.208,33 ₺
Kredi Kartı Tahsilat Giderleri	9.977,08 ₺
Kuru Temizleme Giderleri	2.313,33 ₺



Marka Komisyon Bedeli	475.045,67 ₺
Müşteri İçecek Malzeme Gideri	142.056,29 ₺
Müşteri Yiyecek Malzeme Gideri	588.844,23 ₺
Otel Sigorta Poliçe Giderleri	84.482,67 ₺
Otel Yazılım Giderleri	62.403,28 ₺
Personel Gideri - Ekstra	75.777,93 ₺

*Tablo 24'ün devamıdır.*

Personel Gideri - Kadrolu	2.482.132,96 ₺
Resmi Daire Belge ve Ücret Giderleri	71.033,48 ₺
Seyahat Masrafları	19.605,27 ₺
SMMM Giderleri	28.072,11 ₺
Su Giderleri	94.483,39 ₺
Teknik Servis Gideri	38.412,61 ₺
Temizlik Malzemesi Giderleri	53.944,08 ₺
Transfer Giderleri	4.342,80 ₺
TV - Üyelik Giderleri	3.348,00 ₺
Yurt Dışı Acente Komisyon Giderleri	167.925,29 ₺
Yurt içi Acente Komisyon Giderleri	73.429,17 ₺
<b>TOPLAM</b>	<b>6.254.795,51 ₺</b>

İlgili gider kalemlerinin Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemleri tarafından ilerleyen aşamalarda kullanılabilir seviyeye getirebilmesi için, bu aşamada sınıflandırılması gerekmektedir. Bu kapsamda işletme içine dönük raporlama sağlayan (Gökçen v.d., 2017: 103) ve üretim ile satış hacmi doğrultusunda değişken nitelikteki maliyetlerin ürünlere yüklenilmesi esasını benimseyen değişken maliyet yönteminin (Kaygusuz ve Dokur, 2014: 244) benimsenmesine karar verilmiştir.

Uygulama oteliyle gerçekleştirilen görüşmeler sonucunda hem üretim maliyeti hem de dönem gideri olan maliyetlerin ayrıştırılmış olup; ayrıca bu giderlerin değişken ve sabit giderler olarak tanımlamaları yapılmıştır.

#### **4.5.2.2.1. Değişken Giderler**

Uygulama otelinden elde edilen değişken giderlere ait tanımlamalar ve toplamlar bu kısımda paylaşılmakta olup; odalar birim direkt maliyetlerine ait hesaplamalar da gerçekleştirilmektedir.

İlerleyen süreçlerde kullanılan Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi çerçevesinde birim maliyetler seviyesinde hesaplanan ve yüklenen değişken Genel Üretim Giderleri ile değişken Pazarlama Giderleri; ayrıca üretim süreçleriyle bir

ilişkisi bulunmayan değişken Genel Yönetim Giderleri bu aşamada odalar birim maliyetlerine yüklenmemektedirler.

#### 4.5.2.2.1.1. Toplam Değişken Giderler

Uygulama otelinden alınan bilgiler dahilinde, odalar ve yiyecek-içecek operasyonları bazında yürütülen faaliyetlerle ilgili olarak katlanılan direkt maliyetler Tablo 25’de gösterilmektedir.

**Tablo 25.** Uygulama Oteli Değişken Direkt Giderler

<b>DİREKT MALİYETLER</b>	<b>TOPLAM</b>
Buklet Malzeme Giderleri	58.402,21
Çamaşır Yıkama Giderleri	130.171,52
Doğalgaz Giderleri	52.511,41
Elektrik Giderleri	188.904,68
Marka Komisyon Bedeli	242.190,47
Müşteri İçecek Malzeme Gideri	142.056,29
Müşteri Yiyecek Malzeme Gideri	588.844,23
Personel Gideri	1.699.051,58
Su Giderleri	71.947,46
Temizlik Malzemesi Giderleri	41.077,48
Yurtdışı Acenta Komisyon Giderleri	167.925,29
Yurt İçi Acenta Komisyon Giderleri	73.429,17
<b>TOPLAM</b>	<b>3.456.511,81</b>

Uygulama otelinde hizmet üretimiyle direkt bir ilişki içerisinde bulunan Buklet Malzeme Giderleri, Çamaşır Yıkama Giderleri, Elektrik Giderleri, Su Giderleri ve Temizlik Malzemesi Giderleri odalar maliyetleri ile ilişkilendirilmiştir. EO ve KO oda tiplerinde uygulama otelinin sunmakta olduğu yiyecek-içecek ikramları haricinde kalan Müşteri İçecek Malzeme Gideri ile Müşteri Yiyecek Malzeme Gideri ise; yiyecek-içecek operasyonlarında gerçekleştirilen satışlar ile direkt bir ilişki içerisinde. Direkt işçilik giderleri ise odalar bazında ilişkilendirilmiş olup, ilgili maliyetler bu çerçevede takip edilmiştir.

Uygulama oteli gerçekleştirmiş olduğu satışlar üzerinden %5 oranında Marka Komisyon Bedeli ödemektedir. Ayrıca MRS üzerinden gerçekleşen satışlara ait fiyatlar üzerinden %8 oranında bir komisyon bedeli ödenmekte olup, bu bedel

Yurtdışı Acenta Komisyon Giderleri olarak kayıt altına alınmıştır. SVT'ye ödenen komisyon ise gerçekleşen satışlara ait satış fiyatları üzerinden %11,5 olarak hesaplanmakta olup, Yurt İçi Acenta Komisyon Giderleri olarak kayıt altına alınmıştır.

Bu tanımlamalar ışığında uygulama otelinin 543.014,77 ₺ odalara ait giderler, 730.900,52 ₺ yiyecek ve içecek giderleri, 483.544,92 ₺ üretim sebebiyle katlanılan komisyon giderleri ve 1.699.051,58 ₺ direkt işçilik giderleri olmak üzere, toplamda 3.456.511,81 ₺ değerinde değişken yapıda direkt giderlere katlandığı söylenebilmektedir.

Uygulama otelinin 2017 senesinde katlandığı ve değişken gider olma özelliğini bünyesinde taşıyan Genel Üretim Giderleri ise Tablo 26'da gösterilmektedir.

**Tablo 26.** Uygulama Oteli Değişken Genel Üretim Giderleri

<b>GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	<b>TOPLAM</b>
Basılı/Matbu Evrak Gideri	27.149,92 ₺
Bilgi İşlem Sarf Malzemeleri	6.136,45 ₺
Çamaşır Yıkama Giderleri	40.773,30 ₺
Doğalgaz Giderleri	16.448,02 ₺
Elektrik Giderleri	59.170,14 ₺
Jeneratör Yakıt Gideri	33.375,39 ₺
Kırtasiye Malzemesi Giderleri	7.258,77 ₺
Personel Gideri - Ekstra	75.777,93 ₺
Su giderleri	22.535,92 ₺
Temizlik Malzemesi Tüketim Giderleri	12.866,60 ₺
<b>TOPLAM</b>	<b>301.492,45 ₺</b>

Toplamda 301.492,45 ₺ olarak gerçekleşen bu giderlerin ürünlere yüklenebilmesi için öncelikli olarak, kaynak grupları çerçevesinde bu maliyet kalemlerinin dağıtımının gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu gider kaleminin üretim süreçleri çerçevesinde ortaya çıkıyor olmasından ötürü, uygulama otelinde ilgili maliyetlerin dağıtımını Odalar Departmanı ile Yiyecek-İçecek Departmanı'na sağlanmaktadır. Gerçekleştirilen dağıtımlarda kullanılan dağıtım anahtarları ve bu dağıtım anahtarlarına ait veriler Tablo 27'de gösterilmektedir.

**Tablo 27.** Uygulama Oteli Değişken Genel Üretim Giderleri Dağıtım Anahtarları

<b>GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	<b>DAĞITIM ANAHTARI</b>	<b>TOPLAM</b>	<b>ODALAR</b>	<b>YİYECEK-İÇECEK</b>
Basılı/Matbu Evrak Gideri	Belirlenen Oranlar	100%	85%	15%
Bilgi İşlem Sarf Malzemeleri	Belirlenen Oranlar	100%	80%	20%
Çamaşır Yıkama Giderleri	m2	592,00	183,00	409,00

Doğalgaz Giderleri	m3	12.540,29	3.876,47	8.663,81
Elektrik Giderleri	Kw	194.120,90	60.006,97	134.113,94
Jeneratör Yakıt Gideri	m2	592,00	183,00	409,00
Kırtasiye Malzemesi Giderleri	Belirlenen Oranlar	100%	80%	20%
Personel Gideri - Ekstra	Belirlenen Oranlar	100%	10%	90%
Su giderleri	m3	2.174,80	672,28	1.502,52
Temizlik Malzemesi Tüketim Giderleri	m2	592,00	183,00	409,00

Toplamda 301.492,45 ₺ olarak gerçekleşen değişken Genel Üretim Giderleri'nin dağıtımını bu çerçevede gerçekleştirilmiş olup, elde edilen sonuçlar Tablo 28'de gösterilmiştir.

**Tablo 28.** Uygulama Oteli Değişken Genel Üretim Giderleri Dağıtımı

<b>GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	<b>TOPLAM</b>	<b>ODALAR</b>	<b>YİYECEK-İÇECEK</b>
Basılı/Matbu Evrak Gideri	27.149,92 ₺	23.077,43 ₺	4.072,49 ₺
Bilgi İşlem Sarf Malzemeleri	6.136,45 ₺	4.909,16 ₺	1.227,29 ₺
Çamaşır Yıkama Giderleri	40.773,30 ₺	12.603,91 ₺	28.169,39 ₺
Doğalgaz Giderleri	16.448,02 ₺	5.084,44 ₺	11.363,58 ₺
Elektrik Giderleri	59.170,14 ₺	18.290,77 ₺	40.879,37 ₺
Jeneratör Yakıt Gideri	33.375,39 ₺	10.317,05 ₺	23.058,33 ₺
Kırtasiye Malzemesi Giderleri	7.258,77 ₺	5.807,02 ₺	1.451,75 ₺
Personel Gideri - Ekstra	75.777,93 ₺	7.577,79 ₺	68.200,14 ₺
Su giderleri	22.535,92 ₺	6.966,34 ₺	15.569,58 ₺
Temizlik Malzemesi Tüketim Giderleri	12.866,60 ₺	3.977,34 ₺	8.889,25 ₺
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>301.492,45 ₺</b>	<b>98.611,26 ₺</b>	<b>202.881,19 ₺</b>

Bu çerçevede 2017 senesi boyunca uygulama otelinde ortaya çıkan Değişken Genel Üretim Giderleri'nin 98.611,26 ₺'si Odalar Departmanı'na, 202.881,19 ₺'si ise Yiyecek-İçecek Departmanı'na yansıtılmıştır. Bu giderlerin ürünlere yüklenilmesinde aşamasında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminden yararlanılıyor olacaktır.

**Tablo 29.** Uygulama Oteli Değişken Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri

<b>PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ</b>	<b>TOPLAM</b>
Basılı/Matbu Evrak Gideri	277,04 ₺
Bilgi İşlem Sarf Malzemeleri	466,06 ₺
Diğer Pazarlama Gideri	17.500,57 ₺
Kırtasiye Malzemesi Giderleri	341,59 ₺
Seyahat Masrafları	16.664,48 ₺

Transfer Giderleri	4.342,80 ₺
<b>TOPLAM</b>	<b>39.592,54 ₺</b>

Tablo 29’da değişken gider olma özelliğini taşıyan Pazarlama, Satış ve Dağıtım giderleri gösterilmektedir. Toplamda 39.592,54 değişken maliyetin ortaya çıktığı bu giderlerin dağıtımında da Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminden faydalanılmaktadır. İlgili giderlere ait dağıtım ilerleyen bölümlerde detaylıca aktarılmaktadır.

**Tablo 30.** Uygulama Oteli Değişken Genel Yönetim Giderleri

<b>GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>	<b>TOPLAM</b>
Araç Yakıt Gideri	7.254,08 ₺
Banka Havale ve Komisyon Giderleri	5.458,72 ₺
Basılı/Matbu Evrak Gideri	277,04 ₺
Bilgi İşlem Sarf Malzemeleri	8.932,80 ₺
Diğer Genel Yönetim Giderleri	21.878,41 ₺
Kırtasiye Malzemesi Giderleri	939,37 ₺
Seyahat Masrafları	2.940,79 ₺
<b>TOPLAM</b>	<b>47.681,22 ₺</b>

Tablo 30’da uygulama otelinin 2017 senesinde katlanmış olduğu Değişken Genel Yönetim Giderleri gösterilmektedir. İşletmenin yıllık olarak toplamda 47.681,22 ₺ tutarında maliyete katlandığı gözlemlenmektedir.

Bu çerçevede uygulama otelinin 2017 senesi boyunca 3.845.278,01 ₺ tutarında değişken maliyete katlanmış olduğu görülmektedir.

#### **4.5.2.2.1.2. Birim Direkt Değişken Giderler**

Modelin ilerleyen aşamalarında ihtiyaç duyulacak olan birim düzeyinde direkt maliyet verilerinin hesaplanması gerekmektedir. Direkt maliyetlerden olan Buklet Malzeme Giderleri, Çamaşır Yıkama Giderleri, Doğalgaz Giderleri, Elektrik Giderleri, Su Giderleri, Temizlik Malzemesi Tüketim Giderleri, Müşteri Yiyecek Malzeme Gideri ve Müşteri İçecek Malzeme Giderleri’ne ait hesaplamalar ve dağıtımlar bu aşamada yapılacaktır. Bu çerçevede direkt maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılacak olan dağıtım anahtarları da Tablo 31’de verilmektedir.

**Tablo 31.** Uygulama Oteli Direkt Maliyetler Dağıtım Anahtarı

<b>DİREKT MALİYETLER</b>	<b>DAĞITIM ANAHTARI</b>
Buklet Malzeme Giderleri	Odada konaklayan ortalama kişi sayısı
Çamaşır Yıkama Giderleri	Oda sayısı

Doğalgaz Giderleri	m <sup>2</sup>
Elektrik Giderleri	Oda sayısı
Müşteri İçecek Malzeme Gideri	Satılan kuver sayısı
Müşteri Yiyecek Malzeme Gideri	Satılan kuver sayısı
Personel Gideri	Oda sayısı
Su giderleri	Oda sayısı
Temizlik Malzemesi Tüketim Giderleri	Oda sayısı

Uygulama oteli 2017 senesinde toplamda 24.625 oda satışı gerçekleştirmiştir. Bu kapsamda çamaşır yıkama gideri birim maliyeti 5,29 ₺, elektrik giderleri birim maliyeti 7,67 ₺, su giderleri birim maliyeti 2,92 ₺, temizlik malzemesi giderleri 1,67 ₺ olarak hesaplanmıştır. Odalar bazında bu birim maliyetler farklılık göstermemektedirler.

Odada konaklayan ortalama kişi sayısı TO oda tipinde 1, SO oda tipinde 1,59, EO oda tipinde 1,56 ve KO oda tipinde ise 1,57 olarak gerçekleşmiştir. Bu çerçevede hesaplanan katsayılar çerçevesinde elde edilen birim buklet malzeme maliyeti 1,56 ₺ olarak hesaplanmıştır. Odalar bazında konaklayan ortalama kişi sayılarının farklı oluşmasından ötürü, bu maliyetler odalar bazında farklı seviyelerde yüklenmektedir.

Metrekare bazında ise TO oda tipi 16 m<sup>2</sup>, SO oda tipi 19 m<sup>2</sup>, EO oda tipi 21 m<sup>2</sup> ve KO oda tipi 24 m<sup>2</sup> olduğu bilgisi daha önce paylaşılmıştır. Bu çerçevede 2017 senesinde toplamda 468.403 m<sup>2</sup> oda satışının gerçekleştiği hesaplanmış ve dağıtım anahtarı olarak m<sup>2</sup> başına düşen birim maliyet 1,51 ₺ olarak belirlenmiştir. Bu maliyet kalemi odalar bazında metrekarelerin farklılık göstermesinden ötürü farklı seviyelerde oluşmaktadır.

Satılan toplam kuver sayısının bulunması için, oda tipleri ve pansiyon tipleri bazında konaklayan kişi sayılarının, pansiyon tiplerinde verilmekte olan kuver sayısı rakamıyla çarpılması gerekmektedir. Tablo 32’de pansiyon tipleri bazında odada konaklayan kişi sayısı ile odalar bazında hesaplanan kuver katsayıları verilmektedir.

**Tablo 32.** Uygulama Oteli Odada Konaklayan Kişi Sayısı ve Kuver Katsayısı

Odada Konaklayan Ortalama Kişi Sayısı			
Oda Tipi	Pansiyon Tipi		
	OK	YP	TP
TO	1,00	1,00	1,00
SO	1,43	1,33	1,33

Kuver Katsayısı			
Oda Tipi	Pansiyon Tipi		
	OK	YP	TP
TO	1,00	2,00	3,00
SO	1,43	2,66	3,98

EO	1,39	1,07	1,00	EO	1,39	2,14	3,00
KO	1,44	-	1,00	KO	1,44	-	3,00

Kuver katsayısı ile gerçekleşen oda satışlarının çarpılması sonucunda uygulama otelinin 2017 senesinde toplamda 19.004 adet oda satışları kaynaklı kuver satışı gerçekleştirdiği bilgisine ulaşılmıştır. Bunlara ek olarak 14.317 adet restoran, 3.946 adet oda servisi ve 1.057 adet bar servisi gerçekleştiren uygulama otelinde; İçecek Malzeme Gideri için kullanılacak toplam katsayı 38.324, Yiyecek Malzeme Gideri için kullanılacak toplam katsayı 37.267 olarak belirlenmiştir. Yiyecek Malzeme Gideri katsayısı hesaplanırken bar servisi dahil edilmemiştir. İçecek Malzeme Gideri birim maliyeti 3,71 ₺; Yiyecek Malzemesi Gideri birim maliyeti ise 15,29 ₺ olarak hesaplanmıştır. Bu malzeme giderleri oda tipleri ve pansiyonlar bazında kuver katsayılarının farklılık göstermesinden ötürü birim maliyetler düzeyinde değişiklikler göstermektedir.

Detaylı olarak odalar bazında birim maliyet hesaplamaları ekte paylaşılmaktadır. Özet olaraksa OD ve OK pansiyon tipleri için hesaplanan direkt birim maliyetler Tablo 33’de gösterilmektedir.

**Tablo 33.** Uygulama Oteli OD ve OK Pansiyon Tipi Birim Maliyetler

ODA TİPİ	PANSİYON TİPİ	
	OD	OK
TO	20,90 ₺	36,19 ₺
SO	22,16 ₺	44,06 ₺
EO	27,34 ₺	48,58 ₺
KO	29,68 ₺	51,74 ₺

Bunlara ek olarak SO oda tipinde YP pansiyon tipi için hesaplanan birim direkt maliyetler toplamı 72,74 ₺; TP pansiyon tipi için ise hesaplanan birim direkt maliyetler toplamı 97,77 ₺’dir.

Bunlar haricinde direkt maliyetler içerisinde yer alan ve üretimle alakalı olarak ortaya çıkan Marka Komisyon Bedeli, Yurt İçi Acenta Komisyon Gideri ve Yurt Dışı Acenta Komisyon Gideri hesaplamaları bu adımda gerçekleştirilmemekte; modelin ilerleyen kısımlarında bu maliyet kalemlerinin hesaplamalarına yer verilmektedir.

#### 4.5.2.2.2. Sabit Giderler

Uygulama otelinin 2017 senesinde katlanmakta olduğu sabit giderler üç kalem altında takip edilmektedir. Bunlardan ilki Tablo 34’de gösterilen Sabit Genel Üretim Giderleri’dir. Bu giderlerin toplamda 1.408.740,39 ₺ olarak gerçekleştiği gözlemlenmektedir.

**Tablo 34.** Uygulama Oteli Sabit Genel Yönetim Giderleri

<b>GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	<b>TOPLAM</b>
Asansör Bakım Gideri	18.733,49 ₺
Amortisman	910.851,57 ₺
Gazete ve Dergi Gideri	5.506,45 ₺
İlaçlama ve Çöp Muhafaza Giderleri	3.120,00 ₺
İnternet Giderleri	41.851,68 ₺
İş Sağlığı ve Güvenliği Giderleri	29.073,60 ₺
Jeneratör Bakım Gideri	1.068,44 ₺
Otel Yazılım Giderleri	46.802,46 ₺
Personel Gideri	304.494,68 ₺
Dışarıdan Sağlanan Teknik Servis Gideri	32.650,72 ₺
Güvenlik Elemanı Temin Giderleri	11.239,29 ₺
TV - Üyelik Giderleri	3.348,00 ₺
<b>TOPLAM</b>	<b>1.408.740,39 ₺</b>

İkincisi kalem ise Tablo 35’de gösterilen Sabit Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri’dir. 2017 senesinde toplamda 225.822,42 ₺ tutarında ilgili gider kaleminin ortaya çıktığı gözlemlenmektedir.

**Tablo 35.** Uygulama Oteli Sabit Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri

<b>PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ</b>	<b>TOPLAM</b>
Amortisman	8.410,17 ₺
İlaçlama ve Çöp Muhafaza Giderleri	208,00 ₺
İnternet Giderleri	127,08 ₺
İş Sağlığı ve Güvenliği Giderleri	1.386,00 ₺
Otel Yazılım Giderleri	3.120,16 ₺
Personel Gideri	212.571,00 ₺
<b>TOPLAM</b>	<b>225.822,42 ₺</b>

Üçüncü ve son kalem ise Sabit Genel Yönetim Giderleri’dir. 2017 senesinde içerisinde uygulama otelinde ortaya çıkan bu giderlerin toplamı ise 774.954,69 ₺’dir.



**Tablo 36.** Uygulama Oteli Sabit Genel Yönetim Giderleri

<b>GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>	<b>TOPLAM</b>
Amortisman	12.615,26 ₺
Araç Kiralama Gideri	37.349,20 ₺
Faiz Giderleri ve Kambiyo Zararı	349,48 ₺
Marka Komisyon Bedeli	232.855,20 ₺
İlaçlama ve Çöp Muhafaza Giderleri	832,00 ₺
İnternet Giderleri	381,24 ₺
İş Sağlığı ve Güvenliği Giderleri	5.540,40 ₺
Kira Giderleri	7.208,33 ₺

*Tablo 36'nın devamıdır.*

Otel Sigorta Poliçe Giderleri	84.482,67 ₺
Otel Yazılım Giderleri	12.480,66 ₺
Personel Gideri	266.015,70 ₺
Resmi Daire Belge ve Ücret Giderleri	71.033,48 ₺
SMMM Giderleri	28.072,11 ₺
Kredi Kartı Tahsilat Giderleri	9.977,08 ₺
Dışarıdan Sağlanan Teknik Servis Gideri	5.761,89 ₺
<b>TOPLAM</b>	<b>774.954,69 ₺</b>

Verilen bilgiler ışığında uygulama otelinin 2017 senesi içerisinde toplamda 2.409.517,49 ₺ sabit maliyete katıldığı görülmektedir.

Giderlere ait tanımlamalar bu kapsamda tamamlanmış olup; gider kalemleriyle ilgili verilen bu bilgiler ilerleyen süreçlerde Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntem ve uygulamalarına bir alt yapı hazırlayıcısı olarak girdi sağlamaktadırlar.

#### **4.5.3. Talep Tahmini**

Otel işletmeleri hedef pazarlarında izleyecekleri Gelir Yönetimi stratejilerini, özellikle bireysel pazarlarla ilgili elde ettikleri verileri dikkate alarak belirlemektedirler. Bu çerçevede otel işletmeleri satış stratejilerinin belirlenmesinde bireysel pazarlara ait talep tahminleri önemli rol oynamaktadır. Baz veri olarak alınan bu tahminlerin doğru yöntemler uygulanarak yapılması, otel işletmelerinin belirleyecekleri satış stratejilerinde etkin ve etkili süreçler yönetmesine olanak sağlamaktadır. Aynı zamanda kârlılık maksimizasyonun sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Bu çerçevede uygulama otelinden alınan satış verileri kullanılarak gerçekleştirilecek talep tahminlerinde, daha öncede tanımlaması gerçekleştirilmiş olan bireysel pazarlar (BP) incelemeye alınmaktadır.

BP pazar bölümü için toplamda 16.256 adet oda satışının gerçekleştiği gözlemlenmektedir. Dağıtım kanalları açısından incelendiğinde ise, 1.247 adet İMS (%7,67), 10.990 adet MRS (%67,61), 561 adet SVT (%3,45) ve 3.458 adet TES (%21,27) dağıtım kanalı aracılığı ile oda satışları gerçekleşmiştir.

Pansiyon tipleri incelendiğinde ise BP için toplamda 20 adet YP ve 0 adet TP satışı gerçekleştiği görülmektedir. Uygulamaları gerçekleştirilecek talep tahminlerinde, YP ve TP pansiyon tiplerinin uygulanacak modellere dâhil edilmemesine karar verilmiştir. KO oda tipi için ise 2017 senesinde gerçekleşen toplam satışların 414 adet olması sebebiyle talep tahmin modellerinden bu oda tipinin çıkarılmasına karar verilmiştir.

Bu çerçevede BP için gerçekleştirilecek talep tahminleri için, TO, SO ve EO oda tipleri bazında İMS, MRS, SVT ile TES dağıtım kanallarından OD ve OK pansiyon tipleri için gerçekleştirilen 2017 senesinin 359 günü boyunca gerçekleştirilen satışlara ait veriler Tablo 37’de gösterilmektedir.

**Tablo 37.** Uygulama Oteli Bireysel Pazarlar Satış Verileri

		TO		TOPLAM	SO		TOPLAM	EO		TOPLAM	GENEL TOPLAM
		OD	OK		OD	OK		OD	OK		
BP	İMS	132	38	170	710	155	865	139	30	169	1.204
	MRS	1.165	719	1.884	5.819	1.616	7.435	844	533	1.377	10.696
	SVT	11	7	18	403	96	499	22	12	34	551
	TES	239	154	393	1.468	997	2.465	264	249	513	3.371
	<b>TOPLAM</b>	<b>1.547</b>	<b>918</b>	<b>2.465</b>	<b>8.400</b>	<b>2.864</b>	<b>11.264</b>	<b>1.269</b>	<b>824</b>	<b>2.093</b>	<b>15.822</b>

Talep tahmin modellerinde kullanılan 15.822 adet gözlem bulunmaktadır. Her bir oda tipi için ayrı regresyon modelleri kurulmuş olup; odalar bazında gerçekleşen satışlar baz alınarak talep tahminlerinin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Talep tahminlerinin gerçekleştirilmesinde “Satışlar” bağımlı değişkeni oluşturmaktayken; daha önceden tanımlamaları gerçekleştirilen “Pansiyon Tipleri” ile “Dağıtım Kanalları” bağımsız değişkenler olarak tanımlanmıştır. Ayrıca uygulama otelinde gerçekleştirilecek bu satış tahminlerinin hafta içi ve hafta sonu olarak ayrı seviyelerde incelenebilmesi adına başka bir bağımsız değişken olarak “Zaman Dilimi” değişkeni de modellere eklenmiştir.

Önerilen modeller kapsamında Dağıtım Kanalı ve Pansiyon Tipi değişkenlerinin incelenmesinde, bu değişkenlerin birbirleri ile olan etkileşiminin göz önünde

bulundurulması ile daha doğru sonuçların elde edilmesinin sağlanacağı düşünülmüştür. Bu çerçevede Tablo 38’de Dağıtım Kanalları bağımsız değişkeni ile Pansiyon Tipi bağımsız değişkeninin etkileşiminin incelenmesi amacıyla ortaya çıkarılan yeni değişkenler gösterilmektedir.

**Tablo 38.** Dağıtım Kanalı ve Pansiyon Tipi Değişkenleri

<b>Dağıtım Kanalı ve Pansiyon Tipi</b>	<b>Değişkenler</b>
İMS dağıtım kanalından OD pansiyon tipi	İMS-OD
İMS dağıtım kanalından OK pansiyon tipi	İMS-OK
SVT dağıtım kanalından OD pansiyon tipi	SVT-OD
SVT dağıtım kanalından OK pansiyon tipi	SVT-OK
TES dağıtım kanalından OD pansiyon tipi	TES-OD
TES dağıtım kanalından OK pansiyon tipi	TES-OK
MRS dağıtım kanalından OD pansiyon tipi	MRS-OD
MRS dağıtım kanalından OK pansiyon tipi	MRS-OK

Talep tahminlerinin gerçekleştirilmesinde önerilen modellerinin uygulanabilmesi için, öncelikli olarak modellere ait varsayımların ve kullanım uygunluklarının, ilgili satış verileri temel alınarak test edilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede öncelikli olarak modellere ait ortalamanın ve varyansın eşitliğini ölçen Pearson’s Chi-Square verisinin Value/df değerine bakılacak olup; ayrıca regresyon modellerinin uyum iyiliğinin karşılaştırılmasında Log Likelihood, Akaike Bilgi Kriteri ve Bayes Bilgi Kriteri ölçümlerinden faydalanılacaktır.

Kullanımının uygun olduğuna saptanan regresyon modeli sonuçları yorumlanarak, BP’den hangi dağıtım kanalı ve pansiyon tipi etkileşimine göre, hafta içi ve hafta sonları hangi seviyelerde satışların gerçekleştirilebileceğine dair TO, SO ve EO oda tipleri bazında talep tahmini verilerine ulaşılabilecektir. Bu çerçevede uygulanacak analizlerde, “SPSS Statistics 24” programından faydalanılmaktadır.

#### **4.5.3.1. Regresyon Modelleri**

Talep tahminleri çerçevesinde üç adet model inceleme altına alınmaktadır. Bu modellerden ilki Poisson Regresyon’un uygulandığı ve sadece Satışlar bağımlı

değişkenini dikkate alan Sabit Terim Modeli'dir. İkinci model ise Poisson Regresyon'un uygulandığı, Satışlar bağımlı değişkeni üzerinde bağımsız değişkenlerin etkisinin açıklandığı Poisson Modeli'dir. Üçüncü modelde ise Negatif Binom Regresyon'un uygulandığı, Satışlar bağımlı değişken üzerinde bağımsız değişkenlerin etkisini açıkladığı Negatif Binom Modeli'dir. Modellere ait bilgiler aşağıdaki tabloda verilmektedir.

**Tablo 39.** Talep Tahmin Modelleri Bilgileri

<b>Model Information</b>			
	<b>Sabit Terim Modeli</b>	<b>Poisson Modeli</b>	<b>Negatif Binom Modeli</b>
<b>Dependent Variable</b>	Satışlar	Satışlar	Satışlar
<b>Probability Distribution</b>	Poisson	Poisson	Negative binomial (MLE)
<b>Link Function</b>	Log	Log	Log

SPSS 24.0 programı çerçevesinde Genelleştirilmiş Lineer Modeller uygulanmış olup, modellerde log linki kullanılmıştır. Tahminlerin gerçekleştirilmesinde ise En Çok Olabilirlik algoritması kullanılarak hesaplamalar yapılmıştır.

**Tablo 40.** Talep Tahmin Modelleri Girişler

<b>Case Processing Summary</b>							
<b>Oda Tipi</b>		<b>Sabit Terim Modeli</b>		<b>Poisson Modeli</b>		<b>Negatif Binom Modeli</b>	
		<b>N</b>	<b>Percent</b>	<b>N</b>	<b>Percent</b>	<b>N</b>	<b>Percent</b>
<b>TO</b>	Included	2872	100,0%	2872	100,0%	2872	100,0%
	Excluded	0	0.0%	0	0.0%	0	0.0%
	Total	2872	100,0%	2872	100,0%	2872	100,0%
<b>SO</b>	Included	2872	100,0%	2872	100,0%	2872	100,0%
	Excluded	0	0.0%	0	0.0%	0	0.0%
	Total	2872	100,0%	2872	100,0%	2872	100,0%
<b>EO</b>	Included	2872	100,0%	2872	100,0%	2872	100,0%
	Excluded	0	0.0%	0	0.0%	0	0.0%
	Total	2872	100,0%	2872	100,0%	2872	100,0%

Tablo 40'da gösterildiği üzere TO, SO ve EO oda tipleri için uygulanan modeller 2.872 girişe sahiptirler. Bu modellerde, ilgili oda tipleri için eksik bir veri bulunmamakta ve analizlerde bütün veriler dâhil edilmektedir.

Daha önceden belirtildiği üzere Sabit Terim Modeli çerçevesinde herhangi bir bağımsız değişken kullanılmamakta; Poisson Modeli ile Negatif Binom Modeli çerçevesinde kullanılan bağımsız değişkenler ise Tablo 41’de gösterilmektedir.

**Tablo 41.** Talep Tahmin Modelleri Bağımsız Değişkenleri

<b>Categorical Variable Information</b>							
			<b>Poisson Modeli</b>		<b>Negatif Binom Modeli</b>		
<b>Oda Tipi</b>			<b>N</b>	<b>Percent</b>	<b>N</b>	<b>Percent</b>	
<b>TO</b>	<b>Dağıtım Kanalı</b>	<b>İMS</b>	718	25,0%	718	25,0%	
		<b>SVT</b>	718	25,0%	718	25,0%	
		<b>TES</b>	718	25,0%	718	25,0%	
		<b>MRS</b>	718	25,0%	718	25,0%	
		<b>Total</b>	2872	100,0%	2872	100,0%	
	<b>Pansiyon</b>	<b>OD</b>	1436	50,0%	1436	50,0%	
		<b>OK</b>	1436	50,0%	1436	50,0%	
		<b>Total</b>	2872	100,0%	2872	100,0%	
	<b>Zaman Dilimi</b>	<b>Hafta Sonu</b>	808	28,1%	808	28,1%	
		<b>Hafta İçi</b>	2064	71,9%	2064	71,9%	
		<b>Total</b>	2872	100,0%	2872	100,0%	
	<b>SO</b>	<b>Dağıtım Kanalı</b>	<b>İMS</b>	718	25,0%	718	25,0%
			<b>SVT</b>	718	25,0%	718	25,0%
			<b>TES</b>	718	25,0%	718	25,0%
			<b>MRS</b>	718	25,0%	718	25,0%
<b>Total</b>			2872	100,0%	2872	100,0%	
<b>Pansiyon</b>		<b>OD</b>	1436	50,0%	1436	50,0%	
		<b>OK</b>	1436	50,0%	1436	50,0%	
		<b>Total</b>	2872	100,0%	2872	100,0%	
<b>Zaman Dilimi</b>		<b>Hafta Sonu</b>	808	28,1%	808	28,1%	
		<b>Hafta İçi</b>	2064	71,9%	2064	71,9%	
		<b>Total</b>	2872	100,0%	2872	100,0%	
<b>EO</b>		<b>Dağıtım Kanalı</b>	<b>İMS</b>	718	25,0%	718	25,0%
			<b>SVT</b>	718	25,0%	718	25,0%
			<b>TES</b>	718	25,0%	718	25,0%
			<b>MRS</b>	718	25,0%	718	25,0%
	<b>Total</b>		2872	100,0%	2872	100,0%	
	<b>Pansiyon</b>	<b>OD</b>	1436	50,0%	1436	50,0%	
		<b>OK</b>	1436	50,0%	1436	50,0%	
		<b>Total</b>	2872	100,0%	2872	100,0%	

Zaman	Hafta Sonu	808	28,1%	808	28,1%
Dilimi	Hafta İçi	2064	71,9%	2064	71,9%
	Total	2872	100,0%	2872	100,0%

Uygulama otelinde farklı oda tipleri için gerçekleştirilecek talep tahminleri modellerinde Dağıtım Kanalları olan İMS, SVT, TES ve MRS için modeller kapsamında 718 giriş gerçekleştirilmiştir. Pansiyon Tipleri olan OD ve OK için 1.436 giriş yapılmıştır. Zaman Dilimi değişkenini oluşturan Hafta Sonu için 808, Hafta İçi içinse 2.064 adet giriş yapılmıştır.

**Tablo 42.** Talep Tahmin Modelleri Bağımlı Değişken

<b>Continuous Variable Information</b>							
<b>Oda Tipi</b>			<b>N</b>	<b>Minimum</b>	<b>Maximum</b>	<b>Mean</b>	<b>Std. Deviation</b>
<b>TO</b>	Dependent Variable	Satışlar	2872	0	10	0,86	1,588
<b>SO</b>	Dependent Variable	Satışlar	2872	0	46	3,92	5,880
<b>EO</b>	Dependent Variable	Satışlar	2872	0	8	0,73	1,273

Oda tipleri bazında Satışlar bağımlı değişkeni için yapılan girişlere ait bazı bilgiler yukarıdaki tabloda gösterilmektedir. TO oda tipi için en düşük 0, en yüksek 10 verisinin mevcut olduğu; ortalamanın 0,86, standart sapmanın ise 1,588 olduğu gözlemlenmektedir. SO oda tipi için en düşük 0, en yüksek 46 rakamının gerçekleştiği; 3,92 ortalama ile 5,880 standart sapmaya sahip olduğu görülmektedir. EO oda tipi için en düşük 0, en yüksekse 8 verisinin mevcut olduğu; ortalamanın 0,73, standart sapmanın 1,273 olarak gerçekleştiği gözlemlenmektedir. Bütün modeller için bağımlı değişkenlere ait ilgili verilerin aynı gerçekleşmesinden ötürü, bu veriler tek bir tabloda gösterilmektedir.

#### **4.5.3.2. Regresyon Modelleri Uyum İyiliği Testleri**

Uyum iyiliği testleri sonucunda incelenecek verileri Pearson Chi-Square testinin Value/df verisi ile Log Likelihood, Akaike Bilgi Kriteri ve Bayes Bilgi Kriteri sonuçları oluşturmaktadır. Bu testlere ait bazı bilgilerin verilmesi ve sonuçların yorumlanması aşamasında izlenmesi gereken yolların kısaca anlatılmasında fayda bulunmaktadır.

Üçüncü bölümde belirtilmiş olduğu üzere sayma verileri modellerinde aşırı yayılımın test edilmesi gerekmektedir. Kontrol edilmesi gereken değer Pearson Chi-Square testinin Value/df sonucudur. Bu değer 1'e yakın olması arzulanmaktadır (Hilbe, 2011). Uyum iyiliği testleri çerçevesinde elde edilen ve değerlendirilmesi gereken diğer sonuçlar ise Log Likelihood, Akaike Bilgi Kriteri ve Bayes Bilgi Kriteri'dir. Modellerin karşılaştırılmalı olarak incelenmesi için kullanılan bu değerler; 0'a daha yakın sonuçların elde edildiği modellerin kullanımının daha uygun olduğunu belirtmektedir (Garson, 2013).

Bu kapsamda Sabit Terim Modeli, Poisson Modeli ve Negatif Binom Modeli uyum iyiliği testleri ile karşılaştırmalı olarak inceleme altına alınmakta; belirtilen parametreler kullanılarak kullanımı uygun görülen modellere karar verilmektedir.

**Tablo 43.** TO Oda Tipi Talep Tahmin Modelleri Uyum İyiliği Testleri

Goodness of Fit <sup>a</sup>										
	Sabit Terim Modeli			Poisson Modeli			Negatif Binom Modeli			
Oda Tipi	Value	df	Value/df	Value	df	Value/df	Value	df	Value/df	
TO	Deviance	6364,824	2871	2,217	2871,587	2863	1,003	2147,322	2862	0,750
	Scaled Deviance	6364,824	2871		2871,587	2863		2147,322	2862	
	Pearson Chi-Square	8434,619	2871	2,938	3824,286	2863	1,336	3047,217	2862	1,065
	Scaled Pearson Chi-Square	8434,619	2871		3824,286	2863		3047,217	2862	
	Log Likelihood <sup>b</sup>	-4482,773			-2736,154			-2665,183		
	Akaike's Information Criterion (AIC)	8967,545			5490,308			5350,366		
	Finite Sample Corrected AIC (AICC)	8967,547			5490,371			5350,443		
	Bayesian Information Criterion (BIC)	8973,508			5543,973			5409,994		
	Consistent AIC (CAIC)	8974,508			5552,973			5419,994		

Dependent Variable: Satışlar

Model: (Intercept), Dağıtım Kanalı \* Pansiyon, Zaman Dilimi

a. Information criteria are in smaller-is-better form.

b. The full log likelihood function is displayed and used in computing information criteria.

Tablo 43’de gösterildiği üzere, TO oda tipi için önerilen üç modele ait uyum iyiliği testleri sonuçları yer almaktadır. Bu üç modele ait Pearson Chi-Square testine ait Value/df sonuçları karşılaştırıldığında, Sabit Terim Modeli’nin 2,938; Poisson Modeli’nin 1,336 ve Negatif Binom Modeli’nin 1,065 sonuçlarını verdiği görülmektedir. Bu çerçevede 1’e en yakın sonucu veren Negatif Binom Modeli’dir. Ayrıca Log Likelihood, Akaike Bilgi Kriteri ve Bayes Bilgi Kriteri sonuçları da incelendiğinde; 0’a daha yakın sonuçlar vermekte olan modelin, Negatif Binom Modeli olduğu gözlemlenmektedir. Bu çerçevede uyum iyiliği testleri sonucunda TO oda tipi için talep tahminlerinin gerçekleştirilmesinde Negatif Binom Modeli’nin kullanımının uygun olduğuna karar verilmiştir.

**Tablo 44.** SO Oda Tipi Talep Tahmin Modelleri Uyum İyiliği Testleri

<b>Goodness of Fit<sup>a</sup></b>										
<b>Oda Tipi</b>	<b>Sabit Terim Modeli</b>			<b>Poisson Modeli</b>			<b>Negatif Binom Modeli</b>			
	Value	df	Value/df	Value	df	Value/df	Value	df	Value/df	
<b>SO</b>	Deviance	18881,292	2871	6,577	5350,716	2863	1,869	3187,339	2862	1,114
	Scaled Deviance	18881,292	2871		5350,716	2863		3187,339	2862	
	Pearson Chi-Square	25309,125	2871	8,815	5405,863	2863	1,888	3165,602	2862	1,106
	Scaled Pearson Chi-Square	25309,125	2871		5405,863	2863		3165,602	2862	
	Log Likelihood <sup>b</sup>	-12569,320			-5804,033			-5440,983		
	Akaike's Information Criterion (AIC)	25140,641			11626,065			10901,967		
	Finite Sample Corrected AIC (AICC)	25140,642			11626,128			10902,044		
	Bayesian Information Criterion (BIC)	25146,603			11679,730			10961,595		
	Consistent AIC (CAIC)	25147,603			11688,730			10971,595		

Dependent Variable: Satışlar

Model: (Intercept), Dağıtım Kanalı \* Pansiyon, Zaman Dilimi

a. Information criteria are in smaller-is-better form.

b. The full log likelihood function is displayed and used in computing information criteria.



Tablo 44’de SO oda tipi için Sabit Terim Modeli, Poisson Modeli ve Negatif Binom Modeli’ne ait uyum iyiliği testleri sonuçları gösterilmektedir. Modellere ait Pearson Chi-Square testine ait Value/df parametresine bakıldığında; Sabit Terim Modeli’nde 8,815, Poisson Modeli’nde 1,888 ve Negatif Binom Modeli’nde 1,106 olarak gerçekleştiği gözlemlenmektedir. Bu verilere göre 1’e daha yakın sonuç vermekte olan Negatif Binom Modeli’nin kullanımının daha uygun olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Log Likelihood, Akaike Bilgi Kriteri ve Bayes Bilgi Kriteri sonuçları karşılaştırıldığında ise Negatif Binom Modeli çerçevesinde elde edilen sonuçların sıfıra daha yakın olduğu görülmektedir. Elde edilen sonuçlar sonucunda SO oda tipi için gerçekleştirilecek talep tahminlerinde Negatif Binom Modeli’nin kullanımının uygun olduğuna karar verilmiştir.

**Tablo 45.** EO Oda Tipi Talep Tahmin Modelleri Uyum İyiliği Testleri

<b>Goodness of Fit<sup>a</sup></b>									
	<b>Sabit Terim Modeli</b>			<b>Poisson Modeli</b>			<b>Negatif Binom Modeli</b>		
<b>Oda Tipi</b>	Value	df	Value/df	Value	df	Value/df	Value	df	Value/df
Deviance	5109,811	2871	1,780	2775,155	2863	0,969	2223,964	2862	0,777
Scaled Deviance	5109,811	2871		2775,155	2863		2223,964	2862	
Pearson Chi-Square	6385,781	2871	2,224	3435,290	2863	1,200	2858,237	2862	0,999
Scaled Pearson Chi-Square	6385,781	2871		3435,290	2863		2858,237	2862	
Log Likelihood <sup>b</sup>	-3825,097			-2657,769			-2618,459		
Akaike's Information Criterion (AIC)	7652,194			5333,539			5256,917		
Finite Sample Corrected AIC (AICC)	7652,196			5333,601			5256,994		
Bayesian Information Criterion (BIC)	7658,157			5387,203			5316,545		
Consistent AIC (CAIC)	7659,157			5396,203			5326,545		

Dependent Variable: Satışlar

Model: (Intercept), Dağıtım Kanalı \* Pansiyon, Zaman Dilimi

a. Information criteria are in smaller-is-better form.

b. The full log likelihood function is displayed and used in computing information criteria.

Tablo 45’de EO oda tipi için Sabit Terim Modeli, Poisson Modeli ve Negatif Binom Modeli’ne ait uyum iyiliği testleri sonuçları gösterilmektedir. Pearson Chi-Square testinin Value/df değerleri Sabit Terim Modeli için 2,224, Poisson Modeli için 1,200 ve Negatif Binom Modeli içinse 0,999 olarak gerçekleşmektedir. Bu değerler içerisinde 1’e en yakın sonucu vermekte olan Negatif Binom Modeli’nin kullanımının uygun olduğu görülmektedir. Bunlara ek olarak Log Likelihood, Akaike Bilgi Kriteri ve Bayes Bilgi Kriteri testlerine ait sonuçlar karşılaştırıldığında ise Negatif Binom Modeli’nin kullanımının daha uygun olduğu gözlemlenmektedir. Bu çerçevede EO oda tipi için gerçekleştirilecek talep tahminlerinde Negatif Binom Modeli’nin kullanımının uygun olduğuna karar verilmiştir.

#### 4.5.3.3. Negatif Binom Modelleri Talep Tahmini

TO, SO ve EO oda tipleri için gerçekleştirilecek talep tahminlerinde Negatif Binom Modelleri’nin kullanılmasına karar verilmiştir. Bu kapsamda analizlerine devam edilen Negatif Binom Modeli çerçevesinde elde edilen Omnibus Test sonuçları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

**Tablo 46.** Negatif Binom Modeli Omnibus Testi

<b>Omnibus Test<sup>a</sup></b>			
<b>Oda Tipi</b>	<b>Likelihood Ratio Chi-Square</b>	<b>df</b>	<b>Sig.</b>
<b>TO</b>	1721,820	8	0,000
<b>SO</b>	3030,348	8	0,000
<b>EO</b>	1419,250	8	0,000

Dependent Variable: Satışlar

Model: (Intercept), Dağıtım Kanalı \* Pansiyon, Zaman Dilimi

a. Compares the fitted model against the intercept-only model.

İlgili test sonucunda kullanımı önerilen Negatif Binom Modeli’nin TO, SO ve EO oda tipleri için sabit terimli bir modele göre anlamlı bir gelişme sağladığı sonucuna ulaşılmaktadır.

**Tablo 47.** Negatif Binom Modeli Bağımsız Değişken Etkileri

<b>Oda Tipi</b>	<b>Tests of Model Effects</b>		
	<b>Type III</b>		
	<b>Wald Chi-Square</b>	<b>df</b>	<b>Sig.</b>

<b>TO</b>	(Intercept)	319,741	1	0,000
	Dağıtım Kanalı * Pansiyon	1482,678	7	0,000
	Zaman Dilimi	14,645	1	0,000
<b>SO</b>	(Intercept)	1130,912	1	0,000
	Dağıtım Kanalı * Pansiyon	4538,589	7	0,000
	Zaman Dilimi	120,832	1	0,000
<b>EO</b>	(Intercept)	369,649	1	0,000
	Dağıtım Kanalı * Pansiyon	1054,712	7	0,000
	Zaman Dilimi	83,850	1	0,000

Dependent Variable: Satışlar

Model: (Intercept), Dağıtım Kanalı \* Pansiyon, Zaman Dilimi

Tablo 47’de ise Negatif Binom Modeli çerçevesinde TO, SO ve EO oda tipleri için gerçekleştirilecek talep tahminlerinde bağımsız değişkenlerin etkilerinin anlamlılığı gösterilmektedir. Bütün oda tiplerinde Dağıtım Kanalı ile Pansiyon bağımsız değişkenlerinin etkileşimi ile oluşturulan yeni bağımsız değişkeninin, ayrıca Zaman Dilimi değişkeninin model üzerindeki etkilerinin anlamlı olduğu gözlemlenmektedir.

#### 4.5.3.3.1. TO Oda Tipi Talep Tahmini

TO oda tipi için Negatif Binom Modeli çerçevesinde uygulanan Negatif Binom Regresyonu sonuçları Tablo 48’de gösterilmektedir.

**Tablo 48.** TO Oda Tipi için Negatif Binom Modeli Sonuçları

Oda Tipi	Parameter Estimates					Hypothesis Test		
	B	Std. Error	95% Wald Confidence Interval		Wald Chi-Square	df	Sig.	
			Lower	Upper				
<b>TO</b>	(Intercept)	0,638	0,0506	0,539	0,737	158,834	1	0,000
	[Dağıtım Kanalı=İMS] * [Pansiyon=OD]	-1,705	0,1043	-1,910	-1,501	267,319	1	0,000
	[Dağıtım Kanalı=İMS] * [Pansiyon=OK]	-2,950	0,1721	-3,287	-2,613	293,805	1	0,000
	[Dağıtım Kanalı=SVT] * [Pansiyon=OD]	-4,190	0,3069	-4,792	-3,589	186,351	1	0,000
	[Dağıtım Kanalı=SVT] * [Pansiyon=OK]	-4,642	0,3823	-5,391	-3,892	147,411	1	0,000
	[Dağıtım Kanalı=TES] * [Pansiyon=OD]	-1,114	0,0865	-1,283	-0,944	165,631	1	0,000
	[Dağıtım Kanalı=TES] * [Pansiyon=OK]	-1,550	0,0990	-1,744	-1,356	245,313	1	0,000
	[Dağıtım Kanalı=MRS] * [Pansiyon=OD]	0,470	0,0645	0,344	0,597	53,280	1	0,000
	[Dağıtım Kanalı=MRS]	0						

* [Pansiyon=OK]						
[Zaman Dilimi=Hafta Sonu]	0,217	0,0566	0,106	0,327	14,645	1 0,000
[Zaman Dilimi=Hafta İçi]	0 <sup>a</sup>					
(Scale)	1 <sup>b</sup>					
(Negative binomial)	0,339	0,0420	0,265	0,432		
Dependent Variable: Satışlar						
Model: (Intercept), Dağıtım Kanalı * Pansiyon, Zaman Dilimi						
a. Set to zero because this parameter is redundant.						
b. Fixed at the displayed value.						

Negatif Binom Modeli'nin uygulanması sonucunda elde edilen dağılım parametresinin 0,339 olduğu gözlemlenmektedir. Bu durum Negatif Binom Modeli kapsamında, Poisson Modeli'nde görülen aşırı yayılımın giderilmesi için ayarlamalar gerçekleştirildiğini göstermektedir.

Satışlar bağımlı değişkenine etkileri incelenen bağımsız değişkenlerin modele anlamlı katkıları olduğu gözlemlenmektedir. MRS-OK ile Hafta İçi değişkeninin sabit terimi oluşturduğu Negatif Binom Modeli sonucunda elde edilen katsayılara ait sonuçlar, diğer faktörlerin sabit olduğu durumlarda şöyle yorumlanmaktadır;

- İMS-OD değişkeninin MRS-OK değişkenine göre Satışlar'a etkisinin -1,705 log kadar düşük olacağı söylenebilir.
- İMS-OK değişkeninin MRS-OK değişkenine göre Satışlar'a etkisinin -2,950 log kadar düşük olacağı söylenebilir.
- SVT-OD değişkeninin MRS-OK değişkenine göre Satışlar'a etkisinin -4,190 log kadar düşük olacağı söylenebilir.
- SVT-OK değişkeninin MRS-OK değişkenine göre Satışlar'a etkisinin -4,642 log kadar düşük olacağı söylenebilir.
- TES-OD değişkeninin MRS-OK değişkenine göre Satışlar'a etkisinin -1,114 log kadar düşük olacağı söylenebilir.
- TES-OK değişkeninin MRS-OK değişkenine göre Satışlar'a etkisinin -1,550 log kadar düşük olacağı söylenebilir.
- MRS-OD değişkeninin MRS-OK değişkenine göre Satışlar'a etkisinin 0,470 log kadar yüksek olacağı söylenebilir.

- Hafta Sonu değişkeninin Hafta İçi değişkenine göre Satışlar'a etkisinin 0,217 log kadar yüksek olacağı söylenebilir.

Bu çerçevede elde edilen “B” sonuçları TO oda tipi için logaritmik açıdan sonuçları vermekte olup; bu değerlerin üstel fonksiyon kullanılarak logaritmik değerlerinden çıkarılması gerekmektedir. Üstel fonksiyonun kullanılmasıyla TO oda tipi için elde edilen talep tahmini sonuçları Tablo 49’da gösterilmektedir.

**Tablo 49.** TO Oda Tipi için Negatif Binom Modeli Talep Tahminleri

TO	Hafta İçi		Hafta Sonu	
	Üstel Fonksiyon	Talep Tahmini	Üstel Fonksiyon	Talep Tahmini
<b>İMS-OD</b>	0,343893724	0	0,427040406	0
<b>İMS-OK</b>	0,099055774	0	0,123005496	0
<b>SVT-OD</b>	0,028662547	0	0,035592582	0
<b>SVT-OK</b>	0,018246273	0	0,022657859	0
<b>TES-OD</b>	0,621331727	1	0,771557416	1
<b>TES-OK</b>	0,401676279	0	0,498793636	0
<b>MRS-OD</b>	3,02961932	3	3,762121185	4
<b>MRS-OK</b>	1,892639527	2	2,350242228	2
<b>TOPLAM</b>		<b>6</b>		<b>7</b>

Bu çerçevede TO oda tipi için yaklaşık olarak hafta içi 1 adet TES-OD, 3 adet MRS-OD ve 2 adet MRS-OK olmak üzere toplamda 6; hafta sonu içinse yaklaşık olarak 1 adet TES-OD, 4 adet MRS-OD ve 2 adet MRS-OK olmak üzere toplamda 7 talep tahmini gerçekleştirilmektedir.

#### 4.5.3.3.2. SO Oda Tipi Talep Tahmini

SO oda tipi için talep tahminlerinin gerçekleştirilmesi adına uygulanması karar verilen Negatif Binom Modeli çerçevesinde uygulanan Negatif Binom Regresyonu sonuçları Tablo 50’de gösterilmektedir.

**Tablo 50.** SO Oda Tipi için Negatif Binom Modeli Sonuçları

Oda Tipi	Parameter Estimates				
	B	Std. Error	95% Wald Confidence Interval		Hypothesis Test
			Lower	Upper	Wald Chi- df Sig.

					Square			
	(Intercept)	1,406	0,0369	1,334	1,478	1454,525	1 0,000	
	[Dağıtım Kanalı=İMS] * [Pansiyon=OD]	-0,830	0,0579	-0,943	-0,716	205,049	1 0,000	
	[Dağıtım Kanalı=İMS] * [Pansiyon=OK]	-2,360	0,0917	-2,540	-2,180	662,304	1 0,000	
	[Dağıtım Kanalı=SVT] * [Pansiyon=OD]	-1,408	0,0666	-1,538	-1,277	446,561	1 0,000	
	[Dağıtım Kanalı=SVT] * [Pansiyon=OK]	-2,840	0,1113	-3,058	-2,622	651,818	1 0,000	
	[Dağıtım Kanalı=TES] * [Pansiyon=OD]	-0,116	0,0513	-0,217	-0,016	5,151	1 0,023	
SO	<i>Tablo 50'nin devamıdır.</i>							
	[Dağıtım Kanalı=TES] * [Pansiyon=OK]	-0,515	0,0544	-0,622	-0,409	89,654	1 0,000	
	[Dağıtım Kanalı=MRS] * [Pansiyon=OD]	1,264	0,0459	1,174	1,354	756,718	1 0,000	
	[Dağıtım Kanalı=MRS] * [Pansiyon=OK]	0						
	[Zaman Dilimi=Hafta Sonu]	0,359	0,0326	0,295	0,423	120,832	1 0,000	
	[Zaman Dilimi=Hafta İçi]	0 <sup>a</sup>						
	(Scale)	1 <sup>b</sup>						
	(Negative binomial)	0,235	0,0168	0,204	0,270			

Dependent Variable: Satışlar

Model: (Intercept), Dağıtım Kanalı \* Pansiyon, Zaman Dilimi

a. Set to zero because this parameter is redundant.

b. Fixed at the displayed value.

Negatif Binom Modeli çerçevesinde, Poisson Modeli'nde ortaya çıkan aşırı yayılımın düzenlenebilmesi için yapılan ayarlamalar neticesinde dağılım parametresinin 0,235 olarak ortaya çıktığı görülmektedir.

Uygulanan model çerçevesinde bağımlı değişken konumundaki Satışlar üzerinde etkilerin anlamlı olduğu gözlemlenen bağımsız değişkenlerin, MRS-OK ile Hafta İçi değişkeninin sabit terimi oluşturduğu Negatif Binom Modeli çerçevesinde etkileri, diğer faktörlerin sabit olduğu durumlarda şöyle yorumlanmaktadır;

- İMS-OD değişkeninin MRS-OK değişkenine göre Satışlar'a etkisinin -0,830 log kadar düşük olacağı söylenebilir.
- İMS-OK değişkeninin MRS-OK değişkenine göre Satışlar'a etkisinin -2,360 log kadar düşük olacağı söylenebilir.

- SVT-OD değişkeninin MRS-OK değişkenine göre Satışlar'a etkisinin -1,408 log kadar düşük olacağı söylenebilir.
- SVT-OK değişkeninin MRS-OK değişkenine göre Satışlar'a etkisinin -2,840 log kadar düşük olacağı söylenebilir.
- TES-OD değişkeninin MRS-OK değişkenine göre Satışlar'a etkisinin -0,116 log kadar düşük olacağı söylenebilir.
- TES-OK değişkeninin MRS-OK değişkenine göre Satışlar'a etkisinin -0,515 log kadar düşük olacağı söylenebilir.
- MRS-OD değişkeninin MRS-OK değişkenine göre Satışlar'a etkisinin 1,264 log kadar yüksek olacağı söylenebilir.
- Hafta Sonu değişkeninin Hafta İçi değişkenine göre Satışlar'a etkisinin 0,359 log kadar yüksek olacağı söylenebilir.

“B” ile logaritmik sonuçlar gösterilmekte olup, talep tahminlerinin gerçekleştirilmesi için üstel fonksiyonun uygulanması gerekmektedir. Bu çerçevede SO oda tipi için elde edilen sonuçlar Tablo 51’de gösterilmektedir.

**Tablo 51.** SO Oda Tipi için Negatif Binom Modeli Talep Tahminleri

SO	Hafta İçi		Hafta Sonu	
	Üstel Fonksiyon	Talep Tahmini	Üstel Fonksiyon	Talep Tahmini
<b>İMS-OD</b>	1,779694709	2	2,54750926	3
<b>İMS-OK</b>	0,385166408	0	0,551338938	1
<b>SVT-OD</b>	0,998299467	1	1,42899629	1
<b>SVT-OK</b>	0,238268171	0	0,341064324	0
<b>TES-OD</b>	3,631308944	4	5,197966324	5
<b>TES-OK</b>	2,436910264	2	3,488267643	3
<b>MRS-OD</b>	14,43520525	14	20,66299286	21
<b>MRS-OK</b>	4,079412843	4	5,839395906	6
<b>TOPLAM</b>		<b>27</b>		<b>40</b>

SO oda tipi için yaklaşık olarak hafta içi 2 adet İMS-OD, 1 adet SVT-OD, 4 adet TES-OD, 2 adet TES-OK, 14 adet MRS-OD ve 4 adet MRS-OK olmak üzere toplamda 27; hafta sonu içinse yaklaşık olarak 3 adet İMS-OD, 1 adet İMS-OK, 1 adet SVT-OD, 5 adet TES-OD, 3 adet TES-OK, 21 adet MRS-OD ve 6 adet MRS-OK olmak üzere toplamda 40 talep tahmin edilmektedir.

#### 4.5.3.3.3. EO Oda Tipi Talep Tahmini

EO oda tipi için talep tahminlerinin gerçekleştirilmesinde Negatif Binom Modeli çerçevesinde uygulanan Negatif Binom Regresyonu sonucunda aşağıdaki tabloda gösterilen sonuçlar elde edilmiştir.

**Tablo 52.** EO Oda Tipi için Negatif Binom Modeli Sonuçları

Oda Tipi	Parameter Estimates				Hypothesis Test		
	B	Std. Error	95% Wald Confidence Interval		Wald Chi-Square	df	Sig.
			Lower	Upper			
(Intercept)	0,247	0,0550	0,139	0,354	20,101	1	0,000
[Dağıtım Kanalı=İMS] * [Pansiyon=OD]	-1,366	0,1040	-1,570	-1,162	172,654	1	0,000
[Dağıtım Kanalı=İMS] * [Pansiyon=OK]	-2,899	0,1922	-3,276	-2,522	227,415	1	0,000
[Dağıtım Kanalı=SVT] * [Pansiyon=OD]	-3,209	0,2215	-3,643	-2,775	209,802	1	0,000
[Dağıtım Kanalı=SVT] * [Pansiyon=OK]	-3,814	0,2949	-4,392	-3,236	167,254	1	0,000
[Dağıtım Kanalı=TES] * [Pansiyon=OD]	-0,724	0,0860	-0,893	-0,556	70,965	1	0,000
EO [Dağıtım Kanalı=TES] * [Pansiyon=OK]	-0,792	0,0874	-0,963	-0,621	82,099	1	0,000
[Dağıtım Kanalı=MRS] * [Pansiyon=OD]	0,439	0,0691	0,303	0,574	40,349	1	0,000
[Dağıtım Kanalı=MRS] * [Pansiyon=OK]	0						
[Zaman Dilimi=Hafta Sonu]	0,502	0,0549	0,395	0,610	83,850	1	0,000
[Zaman Dilimi=Hafta İçi]	0 <sup>a</sup>						
(Scale)	1 <sup>b</sup>						
(Negative binomial)	0,295	0,0443	0,219	0,396			

Dependent Variable: Satışlar

Model: (Intercept), Dağıtım Kanalı \* Pansiyon, Zaman Dilimi

a. Set to zero because this parameter is redundant.

b. Fixed at the displayed value.

Negatif Binom Modeli'nin uygulanması sonucunda elde edilen dağılım parametresinin 0,295 olduğu gözlemlenmektedir. Bu durum Negatif Binom Modeli



kapsamında, Poisson Modeli'nde görülen aşırı yayılımın giderilmesi için ayarlamalar gerçekleştirildiğini göstermektedir.

MRS-OK ile Hafta İçi değişkeninin sabit terimi oluşturduğu Negatif Binom Modeli çerçevesinde Satışlar bağımlı değişkeni üzerinde bağımsız değişkenlerin etkilerinin anlamlı olduğu gözlemlenmekte ve etkileri diğer faktörlerin sabit olduğu durumlarda şöyle yorumlanmaktadır;

- İMS-OD değişkeninin MRS-OK değişkenine göre Satışlar'a etkisinin -1,366 log kadar düşük olacağı söylenebilir.
- İMS-OK değişkeninin MRS-OK değişkenine göre Satışlar'a etkisinin -2,899 log kadar düşük olacağı söylenebilir.
- SVT-OD değişkeninin MRS-OK değişkenine göre Satışlar'a etkisinin -3,209 log kadar düşük olacağı söylenebilir.
- SVT-OK değişkeninin MRS-OK değişkenine göre Satışlar'a etkisinin -3,814 log kadar düşük olacağı söylenebilir.
- TES-OD değişkeninin MRS-OK değişkenine göre Satışlar'a etkisinin -0,724 log kadar düşük olacağı söylenebilir.
- TES-OK değişkeninin MRS-OK değişkenine göre Satışlar'a etkisinin -0,792 log kadar düşük olacağı söylenebilir.
- MRS-OD değişkeninin MRS-OK değişkenine göre Satışlar'a etkisinin 0,439 log kadar yüksek olacağı söylenebilir.
- Hafta Sonu değişkeninin Hafta İçi değişkenine göre Satışlar'a etkisinin 0,502 log kadar yüksek olacağı söylenebilir.

EO oda tipi için Negatif Binom Modeli'nden elde edilen logaritmik sonuçların üstel fonksiyonlarının alınarak talep tahminlerinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda elde edilen sonuçlar Tablo 53'de gösterilmektedir.

**Tablo 53.** EO Oda Tipi için Negatif Binom Modeli Talep Tahminleri

EO	Hafta İçi		Hafta Sonu	
	Üstel Fonksiyon	Talep Tahmini	Üstel Fonksiyon	Talep Tahmini
İMS-OD	0,326424773	0	0,539443097	1
İMS-OK	0,070472483	0	0,116461426	0

<b>SVT-OD</b>	0,051698698	0	0,085436241	0
<b>SVT-OK</b>	0,028237621	0	0,046664931	0
<b>TES-OD</b>	0,62012314	1	1,024803187	1
<b>TES-OK</b>	0,57961369	1	0,957858073	1
<b>MRS-OD</b>	1,984093176	2	3,27887298	3
<b>MRS-OK</b>	1,27955238	1	2,114562853	2
<b>TOPLAM</b>		<b>5</b>		<b>8</b>

EO oda tipi için yaklaşık olarak hafta içi 1 adet TES-OD, 1 adet TES-OK, 2 adet MRS-OD ve 1 adet MRS-OK olmak üzere toplamda 5; hafta sonu ise içense yaklaşık olarak 1 adet İMS-OD, 1 adet TES-OD, 1 adet TES-OK, 3 adet MRS-OD ve 2 adet MRS-OK olmak üzere toplamda 8 talep tahmin edilmektedir.

#### **4.5.4. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme**

Kârlılık verilerinin daha sağlıklı bir şekilde elde edilebilmesi ve Müşteri Kârlılık Analizi'ne doğru girdilerin sağlanabilmesi için bu aşamada Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme adımları izlenecektir. Bu süreçte önceki adımlarda tanımlamaları gerçekleştirilen pazar bölümleri, dağıtım kanalları ve kaynak gruplarından faydalanılacak olup; ayrıca kaynak gruplarına dağıtımı gerçekleştirilen değişken giderler verilerinin kullanımı sağlanacaktır.

##### **4.5.4.1. Pratik Kapasite ile Departman Birim Değişken Maliyetlerinin Belirlenmesi**

Bu giderlerin dağıtımlarının gerçekleştirilebilmesi için öncelikli olarak pratik kapasite hesaplamalarının gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Pratik kapasitenin hesaplanabilmesi için departmanlar bazında teorik kapasite verilerine ihtiyaç duyulmaktadır.

Odalar Departmanı'nda 9 kişi resepsiyonda ve 9 kişi kat hizmetlerinde olmak üzere toplamda 18 kişi çalışmaktadır. Yiyecek-İçecek Departmanı'nda ise serviste 8 kişi ve mutfakta ise 9 kişi olmak üzere toplamda 17 kişi çalışmaktadır. Pazarlama Departmanı bünyesinde ise 2 kişi çalışmaktadır. Departmanlara ait teorik kapasitenin hesaplanmasında yasal yıllık izinler çıkarıldıktan sonra senede 50 hafta çalışıldığı ve yasal haftalık çalışma süresinin 45 saat olduğu bilgileri göz önünde bulundurularak hesaplamalar gerçekleştirilmiştir.

İlgili departmanlarda çalışanlara ait günlük eğitimler, mola hakları ve diğer üretim süreçleriyle ilgili olmayan sürelerin çıkarılması sonucunda pratik kapasite bilgisine ulaşılabilmektedir. Uygulama oteli yönetimi ile gerçekleştirilen görüşmeler sonucunda teorik kapasitenin %80 oranında pratik kapasiteye dönüştürülebildiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu çerçevede uygulama otelinde ortaya çıkan toplam teorik ve pratik kapasite bilgileri aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

**Tablo 54.** Uygulama Oteli Teorik ve Pratik Kapasite

	ODALAR		YİYECEK-İÇECEK		PAZARLAMA
	Ön Büro	Kat Hizmetleri	Servis	Mutfak	
Teorik Kapasite	1.215.000	1.215.000	1.080.000	1.215.000	270.000
Pratik Kapasite	972.000	972.000	864.000	972.000	216.000

Daha önceki aşamalarda ilgili departmanlara ait hesaplanan değişken maliyet verileri baz alınarak, kaynak gruplarına ait birim maliyetlerin dakika bazında hesaplanması bir sonraki aşamayı oluşturmaktadır. Bunun için kaynak grupları değişken giderlerinin, pratik kapasiteye bölünmesi gerekmektedir. Tablo 55’de dakika bazında hesaplanan birim değişken maliyetler gösterilmektedir.

**Tablo 55.** Uygulama Oteli Pratik Kapasite Birim Değişken Maliyetler

	ODALAR	YİYECEK-İÇECEK	PAZARLAMA
Değişken Maliyetler	98.611,26 ₺	202.881,19 ₺	39.592,54 ₺
Pratik Kapasite	1.944.000	1.836.000	216.000
Birim Maliyet	0,0507 ₺	0,1105 ₺	0,1833 ₺

Elde edilen bilgilere göre Odalar Departmanı’nın her bir dakika için 0,0507 ₺ birim değişken maliyete, Yiyecek-İçecek Departmanı her bir dakika için 0,1105 ₺ birim değişken maliyete ve Pazarlama Departmanı her bir dakika için 0,1833 ₺ birim değişken maliyete katlanmaktadır. Maliyetlerin doğru bir şekilde maliyet öznelerine yüklenilebilmesi için, maliyet öznelerine ait süre tahminlerinin gerçekleştirilmesi bir sonraki aşamayı oluşturmaktadır.

#### 4.5.4.2. Maliyet Özneleri Süre Tahminleri ve Kaynak Grup Maliyet Hesaplamaları

Bu kısımda öncelikli olarak maliyet özneleri ile faaliyet ilişkilerinin kurulmasına yarayan süre tahminleri gerçekleştirilecek olup; sonrasında belirlenen pratik kapasite birim değişken maliyetleri ile ilgili sürelerin çarpımları sonucunda maliyet öznelerinin birim maliyetleri belirlenecektir. Ayrıca kaynak grupları toplam maliyetleri belirlenerek, âtil kapasitenin de ortaya çıkarılması sağlanacaktır.

Genel Yönetim Giderleri'nin üretim süreçleri ile ilişkilendirilmesinin mümkün olmamasından ötürü, bu giderler satılan oda sayıları ile ilişkilendirilip dağıtımlarını buna göre gerçekleştirecektir.

#### 4.5.4.2.1. Odalar Departmanı Değişken Genel Üretim Gideri Maliyetleri

Bu aşamada maliyet özneleri konumunda bulunan pazar bölümleri (BP, GP ve AP) ile dağıtım kanallarının (İMS, İŞS, MRS, SVT, TES) departman faaliyetleri çerçevesinde süre tahminleri gerçekleştirilmiştir. Odalar Departmanı'na ait odalar bazında gerçekleştirilen süre tahminleri Tablo 56'da gösterilmektedir.

**Tablo 56.** Uygulama Oteli Odalar Departmanı Süre Tahminleri

<b>Santral (Saniye)</b>					
<b>F1</b>	<b>İMS</b>	<b>İŞS</b>	<b>MRS</b>	<b>SVT</b>	<b>TES</b>
BP	-		35,00	35,00	75,00
GP		30,00		30,00	
AP		35,00	-	30,00	
<b>Check-in (Dakika)</b>					
<b>F2</b>	<b>İMS</b>	<b>İŞS</b>	<b>MRS</b>	<b>SVT</b>	<b>TES</b>
BP	6,50		4,00	4,00	5,00
GP		2,50		1,50	
AP		4,50	4,00	4,50	
<b>Check-out (Dakika)</b>					
<b>F3</b>	<b>İMS</b>	<b>İŞS</b>	<b>MRS</b>	<b>SVT</b>	<b>TES</b>
BP	4,00		4,00	2,50	4,00
GP		1,00		1,00	
AP		4,00	4,00	4,00	
<b>Rezervasyon (Dakika)</b>					
<b>F4</b>	<b>İMS</b>	<b>İŞS</b>	<b>MRS</b>	<b>SVT</b>	<b>TES</b>
BP	-		-	5,00	2,50
GP		3,00		3,00	
AP		2,50	-	2,50	
<b>Oda Temizliği (Dakika)</b>					
<b>F5</b>	<b>İMS</b>	<b>İŞS</b>	<b>MRS</b>	<b>SVT</b>	<b>TES</b>
BP	25,00		25,00	25,00	25,00
GP		25,00		25,00	
AP		25,00	25,00	25,00	

Genel Alan Temizliği (Dakika)					
F6	İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
BP	8,77		8,77	8,77	8,77
GP		8,77		8,77	
AP		8,77	8,77	8,77	
Ön Büro Departman Faaliyetleri (Dakika)					
F7	İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
BP	4,75		4,75	4,75	4,75
GP		4,75		4,75	
AP		4,75	4,75	4,75	

Yöneticiler ile gerçekleştirilen görüşmeler sonucunda Santral, Check-in, Check-Out, Rezervasyon ve Oda Temizliği faaliyetleri için süre tahminleri maliyet özneleri özelinde elde edilmiştir. Genel Alan Temizliği ile Ön Büro faaliyetleri kapsamında gerçekleştirilen yıllık toplam süreler baz alınarak oda bazında ortalama dakikalar belirlenmiştir. Genel Alan Temizliği'ne 2017 senesinde toplamda 216.000 dakika, Ön Büro Departman Faaliyetleri'ne ise toplamda 117.000 dakika ayrılmıştır. Bu süreler satılan oda sayısı olan 24.625'e bölünmüş ve ilgili faaliyetler bazında bütün maliyet öznelerine eşit olarak yüklenmiştir.

Odalar Departmanı Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme birim süreleri, faaliyetler için belirlenen sürelerin toplanılması sonucunda elde edilmiştir. Odalar Departmanı için pratik kapasite birim maliyeti olan 0,0507 ₺ ile belirlenen sürelerin çarpılması sonucunda birim ve toplam maliyetler hesaplanmıştır. Aşağıdaki tabloda veriler paylaşılmaktadır.

**Tablo 57.** Uygulama Oteli Odalar Departmanı Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Birim Dakika, Birim Maliyet ve Toplam Maliyetleri

BİRİM DAKİKA					
	İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
BP	49,02		47,11	50,61	51,27
GP		45,52		44,52	
AP		50,11	46,52	50,02	
BİRİM MALİYET					
	İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
BP	2,49 ₺		2,39 ₺	2,57 ₺	2,60 ₺
GP		2,31 ₺		2,26 ₺	
AP		2,54 ₺	2,36 ₺	2,54 ₺	
TOPLAM MALİYET					
	İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
BP	3.153,17 ₺		26.736,18 ₺	1.458,08 ₺	9.155,04 ₺
GP		3.299,83 ₺		1.967,12 ₺	
AP		10.509,86 ₺	94,40 ₺	4.072,62 ₺	

Bu çerçevede 60,446,31 ₺ değerinde Odalar Departmanı değişken Genel Üretim Giderleri ürünlere yüklenmiştir. 2017 senesinde toplam 98.611,26 ₺ olarak gerçekleşen bu giderlerin 38.164,95 ₺'lik kısmının âtil gider olarak gerçekleştiği görülmektedir.

#### 4.5.4.2.2. Yiyecek-İçecek Departmanı Değişken Genel Üretim Gideri Maliyetleri

Yiyecek-İçecek Departmanı'na ait süre tahminlerinin yapılmasında kuverler baz alınmıştır. Bu çerçevede gerçekleştirilen süre tahminleri Tablo 58'de verilmektedir.

**Tablo 58.** Uygulama Oteli Yiyecek-İçecek Departmanı Süre Tahminleri

Siparişlerin Alınması (Dakika)					
F8	İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
BP	2,00		2,00	2,00	2,00
GP		2,00		2,00	
AP		2,00	2,00	2,00	
Yiyeceklerin Hazırlanması (Dakika)					
F9	İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
BP	12,00		12,00	12,00	12,00
GP		18,00		18,00	
AP		12,00	12,00	12,00	
İçeceklerin Hazırlanması (Dakika)					
F10	İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
BP	1,00		1,00	1,00	1,00
GP		1,00		1,00	
AP		1,00	1,00	1,00	
Yiyecek ve İçeceklerin Servisi (Dakika)					
F11	İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
BP	2,00		2,00	2,00	2,00
GP		2,00		2,00	
AP		2,00	2,00	2,00	
Oda Servisi (Dakika)					
F12	İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
BP	15,00		15,00	15,00	15,00
GP		15,00		15,00	
AP		15,00	15,00	15,00	
Bar Servisi (Dakika)					
F13	İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
BP	3,00		3,00	3,00	3,00
GP		3,00		3,00	
AP		3,00	3,00	3,00	
Banket (Dakika)					
F14	İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
BP	-		-	-	-
GP		6,00		6,00	
AP		-	-	-	
Mini Bar Servisi (Dakika)					

<b>F15</b>	İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
BP	1,00		1,00	1,00	1,00
GP		1,00		1,00	
AP		1,00	1,00	1,00	
<b>Servis Departman Faaliyetleri (Dakika)</b>					
<b>F16</b>	İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
BP	3,76		3,76	3,76	3,76
GP		3,76		3,76	
AP		3,76	3,76	3,76	
<b>Mutfak Departman Faaliyetleri (Dakika)</b>					
<b>F17</b>	İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
BP	4,58		4,58	4,58	4,58
GP		4,58		4,58	
AP		4,58	4,58	4,58	

Yöneticilerle gerçekleştirilen görüşmeler sonucunda Servis ve Mutfak Departman Faaliyetleri çerçevesinde yıllık olarak belirlenen süreler, kuver bazında ortalama dakikalar olarak yansıtılmışlardır. Servis faaliyetleri için toplam 144.000 dakika, Mutfak faaliyetleri için ise toplam 175.500 dakika ayrılmıştır. Bu çerçevede ekstralar da dahil olmak üzere toplam kuver rakamına olan 38.324'e bölünen bu süreler, eşit olarak hem pansiyon tiplerine hem de ekstra kuverlere yüklenebilecek şekilde paylaştırılmıştır.

Yiyecek-İçecek Değişken Genel Üretim Giderleri'nin pansiyon tipleri ile ilişkilendirilmesinde siparişlerin alınması, yiyeceklerin hazırlanması, içeceklerin hazırlanması, yiyecek ve içeceklerin servisi, banket, mini bar servisi, servis ve mutfak faaliyetleri dikkate alınmıştır. Bu çerçevede kuver başına yiyecek-içecek süreleri saptanmıştır.

Yiyecek-İçecek Departmanı değişken Genel Üretim Giderleri'ne ait bilgiler, kuverler bazında 2017 senesi için birim dakikalar, birim maliyetler ve toplam maliyetler olarak Tablo 59'da verilmektedir.

**Tablo 59.** Uygulama Oteli Yiyecek-İçecek Departmanı Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Birim Dakika, Birim Maliyet ve Toplam Maliyetleri

<b>BİRİM DAKİKA</b>					
	İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
BP	26,34		26,34	26,34	26,34
GP		38,34		38,34	
AP		26,34	26,34	26,34	
<b>BİRİM MALİYET</b>					
	İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
BP	2,91 ₺		2,91 ₺	2,91 ₺	2,91 ₺

GP		4,24 ₺		4,24 ₺	
AP		2,91 ₺	2,91 ₺	2,91 ₺	
<b>TOPLAM MALİYET</b>					
	İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
BP	948,75 ₺		11.888,43 ₺	477,28 ₺	5.896,19 ₺
GP		10.442,44 ₺		8.747,93 ₺	
AP		16.745,66 ₺	162,97 ₺	6.003,87 ₺	

Yiyecek-İçecek Departmanı için belirlenen kuver süreleri toplanarak, pratik kapasite birim maliyeti olan 0,1105 ₺ ile çarpılarak birim maliyetler belirlenmiştir. Gerçekleşen pansiyonlar bazında kuver satışları ile ilgili maliyetlerin çarpılması sonucunda ise toplam maliyetler elde edilmiştir. Toplamda 61.313,52 ₺ tutarında pansiyonlar kaynaklı Yiyecek-İçecek Departmanı değişken Genel Üretim Gideri ortaya çıkmıştır. Ancak ekstra kuverlerin de hesaba katılarak, bu süreçler için harcanan sürelerin ve oluşturdukları maliyetlerin de dahil edilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede gerçekleşen 14.317 restoran kuveri birim başına 25,34 dakika (Faaliyetler: Siparişlerin Alınması: 2; Yiyeceklerin Hazırlanması: 12; İçeceklerin Hazırlanması: 1; Yiyecek ve İçeceklerin Servisi: 2; Servis: 3,76; Mutfak: 4,58); 3.946 oda servisi birim başına 36,34 dakika (Faaliyetler: Oda Servisi: 15; Yiyeceklerin Hazırlanması: 12; İçeceklerin Hazırlanması: 1; Servis: 3,76; Mutfak: 4,58); 1.057 adet bar servisi ise birim başına 14,34 dakika (Faaliyetler: Siparişlerin Alınması: 2; İçeceklerin Hazırlanması: 1; Bar Servisi: 3; Servis: 3,76; Mutfak: 4,58) süre tüketilmesine sebep olmaktadır. Toplam olarak bu servisler 57.603,03 ₺ tutarında Yiyecek-İçecek Departmanı Değişken Genel Üretim Giderleri'nin oluşmasına sebep olmuştur.

2017 senesinde Yiyecek-İçecek Departmanı'nda ortaya çıkan toplam değişken genel üretim gideri 202.881,19 ₺ olarak gerçekleşmiş, Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme aracılığı ile maliyet öznelerine bu tutarın 118.916,55 ₺'si yüklenmiştir. Bu çerçevede 83.946,63 ₺ tutarında âtil kapasitenin olarak ortaya çıktığı gözlemlenmektedir.

#### **4.5.4.2.3. Pazarlama Departmanı Değişken Maliyetleri**

Tablo 60'da Pazarlama Departmanı'na faaliyetleri ile bu faaliyetlere ait süre tahminleri gösterilmektedir. Pazar bölümlerinden GB ve AP pazarlama



faaliyetlerinden yararlanmakta olup, BP bu departman tarafından yürütülen herhangi bir faaliyetten yararlanmamaktadır.

**Tablo 60.** Uygulama Oteli Pazarlama Departmanı Süre Tahminleri

Fiyat Teklifi (Dakika)					
F18	İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
BP	-		-	-	-
GP		12,00		12,00	
AP		7,00	-	7,00	
Organizasyon Hazırlığı (Dakika)					
F19	İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
BP	-		-	-	-
GP		2,00		2,00	
AP		1,00	-	1,00	
Satış Ziyaretleri (Dakika)					
F20	İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
BP	-		-	-	-
GP		4,00		4,00	
AP		2,50	-	2,50	
Pazarlama Departman Faaliyetleri (Dakika)					
F21	İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
BP	-		-	-	-
GP		0,75		0,75	
AP		0,75	-	0,75	

Tablo 60'in devamıdır.

Pazarlama Departmanı bünyesinde yürütülmekte olan departman faaliyetleri senelik olarak 6.000 dakika olarak belirlenmiş olup, bu departman faaliyetlerinden yararlanan GP ve AP pazar bölümlerine bölüştürülmüştür.

Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme kapsamında değerlendirilen Pazarlama Departmanı giderleri, birim dakika, birim maliyet ve toplam maliyet olarak aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

**Tablo 61.** Uygulama Oteli Pazarlama Departmanı Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Birim Dakika, Birim Maliyet ve Toplam Maliyetleri

BİRİM DAKİKA					
	İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
BP	-		-	-	-
GP		18,75		18,75	
AP		11,25	-	11,25	
BİRİM MALİYET					
	İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
BP	- ₺		- ₺	- ₺	- ₺
GP		3,44 ₺		3,44 ₺	
AP		2,06 ₺	- ₺	2,06 ₺	
TOPLAM MALİYET					
	İMS	İŞS	MRS	SVT	TES

BP	- ₺		- ₺	- ₺	- ₺
GP		4.910,28 ₺		2.992,90 ₺	
AP		8.524,00 ₺	- ₺	3.308,59 ₺	

Uygulama otelinde 2017 senesinde Pazarlama Departmanı değişken giderleri toplam 39.592,54 ₺ olarak gerçekleşmiştir. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme kapsamında bu giderlerin toplamda 19.735,78 ₺ tutarının dağıtımını gerçekleştirilmiş olup; geriye kalan 19.856,76 ₺ tutarında âtil kapasitenin oluştuğu görülmüştür.

#### 4.5.4.2.4. Genel Yönetim Departmanı Değişken Maliyetleri

2017 senesinde 47.681,22 ₺ tutarında değişken Genel Yönetim Gideri'nin ortaya çıktığı görülmektedir. Bu giderlerin dağıtımının yapılmasında bir ilişkilendirmenin yapılabilmesinin mümkün olmamasından ötürü, satılan oda sayısına eşit olarak dağıtımının yapılmasına karar verilmiştir. Bu çerçevede oda başına düşen değişken Genel Yönetim Gideri tutarı 1,94 ₺ olarak belirlenmiştir.

#### 4.5.4.3. Maliyet Özneleri Birim Maliyetlerinin Belirlenmesi

Elde edilen direkt malzeme, işçilik ve değişken giderlerin dağıtılması ile birlikte maliyet özneleri için elde edilen maliyet verileri Tablo 62'de verilmektedir.

Hafta içi ve hafta sonu gerçekleştirilen satışlarda herhangi bir maliyet açısından farklılık olmamasından ötürü, belirlenen bu maliyetler bütün satış opsiyonları için uygulanabilir konumdadırlar.

**Tablo 62.** Uygulama Oteli Maliyet Özneleri Maliyetleri

ODA TİPİ	PANSİYON TİPİ	PAZAR BÖLÜMÜ	DAĞITIM KANALI				
			İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
TO	OD	BP	94,32 ₺	-	94,22 ₺	94,40 ₺	94,44 ₺
		GP	-	97,58 ₺	-	97,53 ₺	-
		AP	-	96,44 ₺	94,19 ₺	96,43 ₺	-
	OK	BP	116,23 ₺	-	116,13 ₺	116,31 ₺	116,35 ₺
		GP	-	120,82 ₺	-	120,77 ₺	-
		AP	-	118,35 ₺	116,10 ₺	118,34 ₺	-
SO	OD	BP	95,58 ₺	-	95,48 ₺	95,66 ₺	95,69 ₺
		GP	-	98,84 ₺	-	98,79 ₺	-
		AP	-	97,69 ₺	95,45 ₺	97,69 ₺	-
	OK	BP	126,96 ₺	-	126,86 ₺	127,04 ₺	127,07 ₺
		GP	-	132,12 ₺	-	132,06 ₺	-
		AP	-	129,07 ₺	126,83 ₺	129,07 ₺	-
EO	OD	BP	100,76 ₺	-	100,66 ₺	100,84 ₺	100,87 ₺
		GP	-	104,02 ₺	-	103,97 ₺	-
		AP	-	102,88 ₺	100,63 ₺	102,87 ₺	-
	OK	BP	131,19 ₺	-	131,10 ₺	131,27 ₺	131,31 ₺
		GP	-	136,29 ₺	-	136,24 ₺	-
		AP	-	133,31 ₺	131,07 ₺	133,31 ₺	-
KO	OD	BP	103,10 ₺	-	103,00 ₺	103,18 ₺	103,22 ₺
		GP	-	106,36 ₺	-	106,31 ₺	-
		AP	-	105,22 ₺	102,97 ₺	105,21 ₺	-
	OK	BP	134,70 ₺	-	134,60 ₺	134,78 ₺	134,81 ₺
		GP	-	139,87 ₺	-	139,82 ₺	-
		AP	-	136,82 ₺	134,57 ₺	136,81 ₺	-

Bu verilere ek olarak sunulması gereken diğer maliyet girdileri ise GP pazar bölümünün YP ve TP pansiyon tiplerine aittir. SO oda tipi GP pazar bölümü YP pansiyon tipinde İŞS dağıtım kanalından 160,70 ₺, SVT dağıtım kanalından 160,65 ₺; TP pansiyon tipinde ise İŞS dağıtım kanalından 191,31 ₺, SVT dağıtım kanalından 191,26 ₺ maliyete katlanmaktadır.

Ayrıca otel işletmesinin sunduğu her bir ekstra kuver için de maliyet hesaplamaları gerçekleştirilmiştir. Birim mazında restoran kuverleri için 21,80 ₺; oda servisi için 23,01 ₺ ve bar faaliyetleri için 5,29 ₺ olmak üzere toplamda 408.507,02 ₺ kadar yıllık maliyete uygulama otelinin katlandığı görülmektedir. Bu tutarın 350.903,98 ₺'si malzeme giderini oluşturmaktayken, 57.603,03 ₺'si genel üretim giderlerini oluşturmaktadır.

Maliyetler ile ilgili sağlanan bu sonuçlar, maliyet öznelerine ait birim kârlılıklar seviyelerinin belirlenmesi için bir sonraki aşama olan Müşteri Kârlılık Analizi'nde kullanılacaktır.

#### **4.5.5. Müşteri Kârlılık Analizi**

Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi sonucunda maliyet öznelerine ait sağlanan birim maliyet çıktılarının, ortalama oda satış fiyatları verisi ile birleştirilerek müşteri gruplarına dair kârlılıkların ortaya konulması bu aşamanın amacını oluşturmaktadır. Müşteri Kârlılık Analizi sonucunda sağlanan veriler, işletmelerin belirleyecekleri satış stratejilerinde kârlılık düzeyi yüksek müşterilere yönelmesine ve işletmenin kâr marjını maksimize edebilmesine olanak sağlamaktadır.

Uygulama otelinin 2017 senesinde farklı oda ile pansiyon tipleri, dağıtım kanalları ve pazar bölümlerinden gerçekleştirmiş olduğu ortalama oda satış fiyatları, zaman dilimleri olarak tanımlanan hafta içi ve hafta sonu değişkenleri bazında farklılıklar içermektedir. İlgili satış fiyatları modelin Veri Toplama ve İşleme aşamasında yer alan Gelirlerle İlgili Veriler kısmında paylaşılmış olup, ilgili verilere bu aşamada ihtiyaç duyulmakta ve başvurulmaktadır. Müşterilere ait kârlılıklar hesaplanırken herhangi bir satışın gerçekleştirilmediği satış kanalları dikkate alınmamış olup, kârlılık düzeylerine ait hesaplamalar bu kanalları için gerçekleştirilmemiştir.

Daha önceki bölümlerde aktarımları yapılan komisyon giderleri de kârlılık düzeyleri hesaplanırken dikkate alınmıştır. Bu çerçevede ortalama satış fiyatlarının %5'i kadar Marka Komisyon Gideri kesintisi, MRS kanalından gerçekleşen satışlara ait fiyatlarda %8 Yurt Dışı Acenta Komisyonu kesintisi ve SVT kanalından gerçekleşen satışlara ait fiyatlardan %11,5 seviyesinde Yurt İçi Acenta Komisyonu kesintisi gerçekleştirilmiştir. Bu çerçevede sağlanan komisyon bedellerinden arındırılmış satış fiyatları ekte sunulmaktadır.

İlgili komisyonlar dikkate alınarak elde edilmesi beklenen satış geliri ve gideri verilerinin birbirlerinden çıkarılması sonucunda, 2017 senesi için kârlılık düzeyleri hesaplanmıştır. Bu kapsamda Tablo 63'de hafta içi kârlılıkları, Tablo 64'de ise hafta sonu kârlılıkları verilmektedir.

**Tablo 63.** Uygulama Oteli Hafta İçi Kârlılıkları

ODA TİPİ	PANSİYON TİPİ	PAZAR BÖLÜMÜ	DAĞITIM KANALI				
			İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
TO	OD	BP	69,44 ₺	-	46,00 ₺	68,28 ₺	70,08 ₺
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	50,97 ₺	-	-	-
	OK	BP	71,06 ₺	-	43,09 ₺	94,19 ₺	70,68 ₺
		GP	-	78,78 ₺	-	29,53 ₺	-
		AP	-	50,32 ₺	-	42,78 ₺	-
SO	OD	BP	79,50 ₺	-	56,24 ₺	68,14 ₺	82,35 ₺
		GP	-	80,91 ₺	-	-	-
		AP	-	75,66 ₺	91,47 ₺	53,90 ₺	-
	OK	BP	85,83 ₺	-	61,36 ₺	89,91 ₺	87,52 ₺
		GP	-	55,29 ₺	-	47,52 ₺	-
		AP	-	65,44 ₺	28,00 ₺	43,43 ₺	-
EO	OD	BP	98,87 ₺	-	67,73 ₺	76,86 ₺	95,76 ₺
		GP	-	95,48 ₺	-	-	-
		AP	-	76,56 ₺	5,04 ₺	54,38 ₺	-
	OK	BP	130,63 ₺	-	69,33 ₺	104,43 ₺	79,33 ₺
		GP	-	64,36 ₺	-	33,89 ₺	-
		AP	-	62,91 ₺	44,91 ₺	38,73 ₺	-
KO	OD	BP	115,61 ₺	-	80,03 ₺	66,67 ₺	107,73 ₺
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	-	-	168,65 ₺	-
	OK	BP	97,31 ₺	-	69,24 ₺	-	113,41 ₺
		GP	-	56,82 ₺	-	77,28 ₺	-
		AP	-	72,86 ₺	-	36,08 ₺	-

**Tablo 64.** Uygulama Oteli Hafta Sonu Kârlılıkları

ODA TİPİ	PANSİYON TİPİ	PAZAR BÖLÜMÜ	DAĞITIM KANALI				
			İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
TO	OD	BP	83,50 ₺	-	45,62 ₺	62,93 ₺	74,84 ₺
		GP	-	54,68 ₺	-	-	-
		AP	-	65,06 ₺	-	50,60 ₺	-
	OK	BP	78,43 ₺	-	44,40 ₺	90,72 ₺	70,01 ₺
		GP	-	65,75 ₺	-	69,79 ₺	-
		AP	-	53,67 ₺	-	39,82 ₺	-
SO	OD	BP	83,76 ₺	-	56,27 ₺	73,32 ₺	84,78 ₺
		GP	-	58,23 ₺	-	-	-
		AP	-	75,79 ₺	-	50,35 ₺	-
	OK	BP	72,60 ₺	-	65,10 ₺	82,82 ₺	76,15 ₺
		GP	-	59,68 ₺	-	62,47 ₺	-
		AP	-	68,46 ₺	8,05 ₺	42,13 ₺	-
EO	OD	BP	96,47 ₺	-	67,46 ₺	67,63 ₺	97,84 ₺
		GP	-	48,24 ₺	-	-	-
		AP	-	-	107,21 ₺	38,57 ₺	-
	OK	BP	90,26 ₺	-	75,99 ₺	76,79 ₺	77,02 ₺
		GP	-	50,90 ₺	-	24,49 ₺	-
		AP	-	61,14 ₺	-	47,33 ₺	-
KO	OD	BP	132,85 ₺	-	77,47 ₺	69,08 ₺	112,05 ₺
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	-	-	68,07 ₺	-
	OK	BP	68,60 ₺	-	64,95 ₺	112,75 ₺	101,30 ₺
		GP	-	-	-	77,28 ₺	-
		AP	-	69,99 ₺	-	38,30 ₺	-

Her bir satış için oda tipi, pansiyon tipi, pazar bölümü, dağıtım kanalı ve zaman dilimleri açısından değişkenler incelendiğinde, farklı satış fiyatları ve maliyetlerinin ortaya çıkmasından ötürü kârlılıklarda da farklı seviyelerin olduğu gözlemlenmektedir. Her bir değişkenin farklılaştırıldığı, diğer değişkenlerin ise aynı tutulduğu durumlar için örnekler verilmesinde fayda bulunmaktadır;

- Oda tipleri açısından değerlendirdiğimizde hafta içi BP pazar bölümü OD pansiyon tipinde MRS dağıtım kanalından TO oda tipi için gerçekleştirdiği satışlardan 46,00 ₺ düzeyinde kârlılık sağlamakta iken, SO oda tipi için 56,24 ₺ kârlılık sağlamaktadır.
- Pansiyon tipleri açısından değerlendirdiğimizde ise hafta sonu SO oda tipinde AP pazar bölümü SVT dağıtım kanallarından gerçekleşen OD pansiyon tipi satışlarında 50,35 ₺ kâr elde edilmekte, OK pansiyon tipinde ise 42,13 ₺ kâr elde edilmektedir.
- Pazar bölümleri açısından ise hafta içi KO oda tipinde OK pansiyon tipinde SVT dağıtım kanalından gerçekleştirilen AP pazar bölümü satışlarından 77,28 ₺ kâr elde edilmekte, AP pazar bölümü satışlarından ise 36,08 ₺ kâr elde edilmektedir.
- Dağıtım kanalları açısından karşılaştırdığımızda ise hafta sonu SO oda tipi OK pansiyon tipi için BP pazar bölümünden İMS dağıtım kanalı aracılığı ile gerçekleştirilen satışlardan 72,60 ₺ düzeyinde, MRS dağıtım kanalından ise 65,10 ₺ düzeyinde kârlılık sağlanmaktadır.
- Zaman dilimi açısından analiz ettiğimizde ise TO oda tipi OD pansiyon tipi için BP pazar bölümü SVT dağıtım kanalından hafta içi gerçekleştirilen satışlarda 68,28 ₺ kârlılık, hafta sonu ise 62,93 ₺ düzeyinde kârlılık sağlanmaktadır.

Bunlara ek olarak sunulması gereken diğer veriler ise, GP pazar bölümünün hafta içi ve hafta sonu YP ile TP pansiyon tiplerine ait kârlılık verileridir. Hafta içi SO oda tipi GP pazar bölümü YP pansiyon tipinde SVT dağıtım kanalından -6,00 ₺ zarar;



TP pansiyon tipinde ise İŞS dağıtım kanalından 166,43 ₺, SVT dağıtım kanalından ise 11,48 ₺ kârlılık beklenmektedir.

Hafta sonu için ise SO oda tipi GP pazar bölümü YP pansiyon tipinde İŞS dağıtım kanalından 98,82 ₺; TP pansiyon tipinde ise İŞS dağıtım kanalından 156,96 ₺, SVT dağıtım kanalından 93,42 ₺ karlılık elde edilmektedir.

Farklı oda tipleri, pansiyon tipleri, pazar bölümleri, dağıtım kanalları ve zaman dilimlerinde farklı kârlılık seviyelerin ortaya çıktığı uygulama otelinin satış stratejilerini bu değişkenleri göz önünde bulundurarak belirlemesi sayesinde kârlılık maksimizasyonu sağlanabilecektir. Bir sonraki aşama olan Kârlılık Optimizasyonu aşamasında, satış stratejilerinin belirlenmesinde rol oynayacak olan bu verilerin kullanımı sağlanmaktadır.

#### **4.5.6. Kârlılık Optimizasyonu**

Bir önceki aşamada elde edilen kârlılık verilerinin girdi olarak kullanılacağı bu aşamada kârlılık optimizasyonu uygulanarak, kârlılığın maksimize edilmesi amaçlanmaktadır. Daha önceden de belirtilmiş olduğu üzere optimizasyon problemleri amaç, karar değişkenleri ve kısıtlar olmak üzere üç adet öğeyi bünyesinde barındırmaktadır. Bu öğelerin her iki model için de ayrı ayrı tanımlanması ve modellerin ayrı ayrı analiz edilmesi doğru olacaktır.

Hafta içi ve hafta sonu olmak üzere iki adet kârlılık optimizasyonu modeli oluşturulmuş olup, girdiler ve çıktılar bu çerçevede değerlendirilmektedir. Ayrıca bu optimizasyon modellerinde pansiyon tipleri olan OD ve OK için farklı, YP ve TP pansiyon tipleri için farklı analizler gerçekleştirilmiştir.

##### **4.5.6.1. Hafta İçi Kârlılık Optimizasyon Modeli**

Pansiyon tipleri bazında uygulanması önerilen kârlılık optimizasyon modellerinin amaçları ve karar değişkenleri aynı gerçekleşmekte, kısıtlar ise farklılaşmaktadır. Hafta içi için geliştirilen optimizasyon modelinde amaç satışlardan sağlanan günlük kârlılığın maksimize edilmesinin sağlanması; karar değişkenleri ise oda tipleri, pansiyon tipleri, pazar bölümleri, dağıtım kanalları ve zaman dilimleri bazında gerçekleştirilecek satışlardır.

#### 4.5.6.1.1. OD ve OK Pansiyon Tipleri İçin Optimizasyon Modeli

Uygulama oteli OD ve OK pansiyon tipleri hafta içi kârlılık optimizasyonu için belirlenen kısıtlar ise şöyle sıralanabilir;

- BP için İMS, MRS, SVT ve TES dağıtım kanallarında TO, SO ve EO oda tiplerinde hafta içi için gerçekleştirilen talep tahminleri doğrultusunda satışların kesin olarak gerçekleşmesi,
- 2017 senesinde günlük ortalama olarak gerçekleşen TO oda tipi için 7, SO oda tipi için 46, EO oda tipi için 7 ve KO oda tipi için 1 satışa eşit ya da daha az satışın oda bazında gerçekleşmesi,
- 2017 senesinde toplamda gerçekleşen günlük ortalama satış sayısı olan 61'e eşit ya da daha az satışın toplamda gerçekleşmesi,
- 2017 senesinde hafta içi günlük ortalama GP pazar bölümünden gerçekleşen 5 satışa ve AP pazar bölümünden gerçekleşen 17 satışa eşit ya da daha az satışın gerçekleşmesi,
- AP pazar bölümü MRS dağıtım kanalından gerçekleşen satış rakamının düşük seviyede kalmasından ötürü, bu kanaldan herhangi bir satışın gerçekleştirilmemesi.

Belirlenen amaç, karar değişkenleri ve kısıtlar dahilinde gerçekleştirilen hafta içi kârlılık optimizasyonu modeline ait elde edilen sonuçlar Tablo 65'de gösterilmektedir.

**Tablo 65.** Uygulama Oteli OD ve OK Pansiyon Tipleri Hafta İçi Kârlılık Optimizasyonu Satış Önerileri

ODA TİPİ	PANSİYON TİPİ	PAZAR BÖLÜMÜ	DAĞITIM KANALI				
			İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
TO	OD	BP	-	-	3	-	1
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	-	-	-	-
	OK	BP	-	-	2	-	-
		GP	-	1	-	-	-
		AP	-	-	-	-	-
SO	OD	BP	2	-	14	1	4
		GP	-	2	-	-	-
		AP	-	17	-	-	-
	OK	BP	-	-	4	-	2
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	-	-	-	-
EO	OD	BP	-	-	2	-	1
		GP	-	2	-	-	-
		AP	-	-	-	-	-
	OK	BP	-	-	1	-	1
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	-	-	-	-
KO	OD	BP	1	-	-	-	-
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	-	-	-	-
	OK	BP	-	-	-	-	-
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	-	-	-	-

Uygulanan kârlılık optimizasyonu modeli çerçevesinde elde edilen bu satış önerisi ışığında, hafta içi gerçekleştirilecek satışlardan elde edilmesi beklenen satış gelirlerinin, maliyetlerin ve kârlılık seviyelerinin incelenmesi gerekmektedir.

Optimizasyon modeli çerçevesinde satış gelirlerinden elde edilmesi beklenen hafta içi günlük satış gelirleri toplamı 11.482,75 ₺ olmakta; yıllık olarak toplamda ise 2.985.516,01 ₺ kadar satış geliri beklenmektedir.

Hafta içi kârlılık optimizasyonu modeli çerçevesinde işletmenin 1.659,66 ₺'si malzeme, 4.208,82 ₺'si işçilik, 193,47'si genel üretim, 52,23 ₺'si pazarlama, 118,11 ₺'si genel yönetim olmak üzere katlanması beklenen günlük maliyet miktarı 6.232,29 ₺'dir. Yıllık bazda değerlendirdiğimizde ise 431.512,66 ₺'si malzeme, 1.094.292,71 ₺'si işçilik, 50.301,67 ₺'si genel üretim, 5.483,78 ₺'si pazarlama, 15.654,93 ₺'si genel yönetim olmak üzere toplamda 1.620.395,18 ₺ maliyete katlanması beklenmektedir.

Bunlara ek olarak gerçekleşen satışlardan %5 oranında Marka Komisyon Bedeli olarak günlük 574,14 ₺, yıllık olarak ise toplamda 149.275,80 ₺ ödenmesi beklenmektedir. MRS dağıtım kanalından gerçekleşen satışlar için %8 oranından hesaplanan Yurt Dışı Acenta Komisyon Bedeli olarak günlük 381,91 ₺, yıllık olarak ise toplamda 99.296,60 ₺ ödeme yapılması beklenmektedir. SVT dağıtım kanalından gerçekleşen satışlar için %11,5 oranından hesaplanan Yurt İçi Acenta Komisyon Bedeli olarak günlük 22,56 ₺, yıllık olaraksa 5.865,32 ₺ ödeme yapılması beklenmektedir.

Değişken maliyetler bu çerçevede toplandığında, uygulama otelinin hafta içi kârlılık optimizasyonu modeline göre günlük olarak toplamda 7.210,90 ₺; yıllık olarak ise toplamda 1.874.832,90 ₺ maliyete katlanması beklenmektedir.

Kârlılık optimizasyonu sonucunda günlük olarak hafta içi oda tipleri, pansiyon tipleri, pazar bölümleri ve dağıtım kanallarını bazında elde edilmesi beklenen kârlılık verileri Tablo 66'da gösterilmektedir.

**Tablo 66.** Uygulama Oteli OD ve OK Pansiyon Tipleri Hafta İçi Kârlılık Optimizasyonu Kârlılık Önerileri

ODA TİPİ	PANSİYON TİPİ	PAZAR BÖLÜMÜ	DAĞITIM KANALI				
			İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
TO	OD	BP	-	-	138,00 ₺	-	70,08 ₺
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	-	-	-	-
	OK	BP	-	-	86,19 ₺	-	-
		GP	-	78,78 ₺	-	-	-
		AP	-	-	-	-	-
SO	OD	BP	158,99 ₺	-	787,31 ₺	68,14 ₺	329,39 ₺
		GP	-	161,83 ₺	-	-	-
		AP	-	1.286,20 ₺	-	-	-
	OK	BP	-	-	245,45 ₺	-	175,05 ₺
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	-	-	-	-
EO	OD	BP	-	-	135,47 ₺	-	95,76 ₺
		GP	-	190,96 ₺	-	-	-
		AP	-	-	-	-	-
	OK	BP	-	-	69,33 ₺	-	79,33 ₺
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	-	-	-	-

KO	OD	BP	115,61 ₺	-	-	-	-
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	-	-	-	-
	OK	BP	-	-	-	-	-
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	-	-	-	-

Hafta içi kârlılık optimizasyonu modelinde elde edilmesi beklenen günlük toplam kâr miktarının 4.271,86 ₺ olduğu; 260 hafta içi gün için beklenen toplam yıllık kâr miktarının ise 1.110.683,12 ₺ olduğu görülmektedir.

#### 4.5.6.1.2. YP ve TP Pansiyon Tipleri İçin Optimizasyon Modeli

Bunlara ek olarak hafta içinde SO oda tipinde ortalama 1 adet ya da daha az YP pansiyon tipi ve 1 adet ya da daha az TP pansiyon tipi için oda satışı gerçekleştirilmesi kârlılık optimizasyonu kısıtlarını oluşturmaktadır.

Ancak YP ve TP pansiyon tipleri için hesaplanan kârlılık oranlarına bakıldığında, YP pansiyon tipinden gerçekleştirilecek oda satışlarında uygulama otelinin zarar ettiği görülmektedir. Kârlılık maksimizasyonu sağlanabilmesi adına bu kanaldan satış yapılmaması önerilmektedir. TP pansiyon tipinde ise GP pazar bölümünde daha yüksek kârlılık oranı sağlayan İŞS dağıtım kanalının seçilmesi önerilmektedir.

Gerçekleştirilecek oda satışından elde edilmesi beklenen toplam gelir yıllık olarak 97.908,57 ₺'dir. Bu kapsamda bu pansiyon tipleri kârlılık optimizasyonu önerileri sonucunda gerçekleşen satışlar sebebiyle 7.637,65 ₺ malzeme, 7.244,69 işçilik, 1.426,68 ₺ genel üretim, 360,80 ₺ pazarlama ve 203,31 ₺ genel yönetim olmak üzere toplamda 16.873,13 ₺ tutarında uygulama otelinin maliyete katlanması gerekmektedir. Bunlara ek olarak gerçekleşen satışlardan %5 oranında Marka Komisyon Bedeli olarak toplamda 4.895,43 ₺ ödenmesi beklenmektedir. Toplamda ise elde edilmesi beklenen yıllık kâr 43.271,77 ₺'dir.

#### 4.5.6.2. Hafta Sonu Kârlılık Optimizasyon Modeli

Hafta içi modellerinde olduğu gibi, hafta sonu modellerinde de amaç ve karar değişkenleri aynı olmakta, kısıtlar değişkenlik göstermektedir. Bu kapsamda amaç oda satışları kârlılık maksimizasyonu, karar değişkenleri ise gerçekleştirilecek olan satışlardır.

#### 4.5.6.2.1. OD ve OK Pansiyon Tipleri İçin Optimizasyon Modeli

Hafta sonu kârlılık optimizasyonu için belirlenen kısıtlar ise şöyledir;

- BP için İMS, MRS, SVT ve TES dağıtım kanallarında TO, SO ve EO oda tiplerinde hafta içi için gerçekleştirilen talep tahminleri doğrultusunda satışların kesin olarak gerçekleşmesi,
- 2017 senesinde günlük ortalama olarak gerçekleşen TO oda tipi için 9, SO oda tipi için 56, EO oda tipi için 10 ve KO oda tipi için 2 satışa eşit ya da daha az satışının oda bazında gerçekleşmesi,
- 2017 senesinde toplamda gerçekleşen günlük ortalama satış sayısı olan 77'ye eşit ya da daha az satışın toplamda gerçekleşmesi,
- 2017 senesinde hafta içi günlük ortalama GP pazar bölümünden gerçekleşen 8 satışa ve AP pazar bölümünden gerçekleşen 12 satışa eşit ya da daha az satışın gerçekleşmesi,
- AP pazar bölümü MRS dağıtım kanalından gerçekleşen satış rakamının düşük seviyede kalmasından ötürü, bu kanaldan herhangi bir satışın gerçekleştirilmemesi.

Belirlenen amaç, karar değişkenleri ve kısıtlar çerçevesinde uygulanan hafta sonu kârlılık optimizasyonu modeline ait çıktılar Tablo 67'de gösterilmektedir.

**Tablo 67.** Uygulama Oteli OD ve OK Pansiyon Tipleri Hafta Sonu Kârlılık Optimizasyonu Satış Önerileri

ODA TİPİ	PANSİYON	PAZAR BÖLÜMÜ	DAĞITIM KANALI				
			İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
TO	OD	BP	-	-	4	-	1
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	-	-	-	-
	OK	BP	-	-	2	-	-
		GP	-	-	-	2	-
		AP	-	-	-	-	-
SO	OD	BP	3	-	21	1	5
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	12	-	-	-
	OK	BP	1	-	6	-	3
		GP	-	-	-	4	-
		AP	-	-	-	-	-
EO	OD	BP	1	-	3	-	1

		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	-	-	-	-
	OK	BP	-	-	2	-	1
		GP	-	2	-	-	-
		AP	-	-	-	-	-

Tablo 67'nin devamıdır.

KO	OD	BP	2	-	-	-	-
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	-	-	-	-
	OK	BP	-	-	-	-	-
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	-	-	-	-

Hafta sonu kârlılık optimizasyonu modeli çerçevesinde elde edilen satış önerilinin satış gelirleri, maliyetler ve kârlılık açısından değerlendirilmesi gerekmektedir.

Hafta sonu kârlılık optimizasyonu modeli çerçevesinde gerçekleştirilmesi önerilen satışlardan elde edilmesi beklenen toplam günlük gelir 14.909,67 ₺, yıllık olarak beklenen toplam gelir 1.565.515,26 ₺'dir.

Optimizasyon modeli kapsamında uygulama otelinin 2.350,61 ₺'si malzeme, 5.312,77 ₺'si işçilik, 292,20 ₺'si genel üretim, 52,23 ₺'si pazarlama, 149,09 ₺'si genel yönetim olmak üzere katlanması beklenen günlük toplam 8.156,90 ₺ maliyet bulunmaktadır. Yıllık bazda ise 246.814,04 ₺'si malzeme, 557.840,90 ₺'si işçilik, 30.680,56 ₺'si genel üretim, 5.483,78 ₺'si pazarlama, 15.645,93 ₺'si genel yönetim olmak üzere toplamda 856.474,21 ₺ maliyete katlanması beklenmektedir.

Ayrıca gerçekleşen satışlardan %5 oranında Marka Komisyon Bedeli olarak günlük 745,48 ₺, yıllık olarak ise toplamda 78.275,76 ₺ ödeme gerçekleştirilmesi beklenmektedir. MRS dağıtım kanalından gerçekleşen satışlar için %8 oranından hesaplanan Yurt Dışı Acenta Komisyon Bedeli olarak günlük 564,36 ₺, yıllık olarak ise toplamda 59.257,84 ₺ ödeme yapılması beklenmektedir. SVT dağıtım kanalından gerçekleşen satışlar için %11,5 oranından hesaplanan Yurt İçi Acenta Komisyon Bedeli olarak günlük 182,93 ₺, yıllık olarak ise 19.207,29 ₺ ödeme yapılması beklenmektedir.

Hafta sonu kârlılık optimizasyonu modeli çerçevesinde uygulama otelinin günlük olarak toplam 9.649,67 ₺, yıllık olarak ise 1.013.215,11 ₺ değişken maliyetlere katlanması beklenmektedir.

Kârlılık optimizasyonu sonucunda günlük olarak hafta sonu oda tipleri, pansiyon tipleri, pazar bölümleri ve dağıtım kanalları bazında elde edilmesi beklenen kârlılık verileri Tablo 68’de gösterilmektedir. Gösterilen bu veriler ile uygulama oteli kârlılık verileri ile hafta sonu kârlılık optimizasyonu satış önerilerinin çarpılması sonucunda elde edilmiştir.

**Tablo 68.** Uygulama Oteli OD ve OK Pansiyon Tipleri Hafta Sonu Kârlılık Optimizasyonu Kârlılık Önerileri

ODA TİPİ	PANSİYON TİPİ	PAZAR BÖLÜMÜ	DAĞITIM KANALI				
			İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
TO	OD	BP	-	-	182,47 ₺	-	74,84 ₺
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	-	-	-	-
	OK	BP	-	-	88,79 ₺	-	-
		GP	-	-	-	139,58 ₺	-
		AP	-	-	-	-	-
SO	OD	BP	251,27 ₺	-	1.181,62 ₺	73,32 ₺	423,92 ₺
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	909,50 ₺	-	-	-
	OK	BP	72,60 ₺	-	390,60 ₺	-	228,44 ₺
		GP	-	-	-	249,86 ₺	-
		AP	-	-	-	-	-
EO	OD	BP	96,47 ₺	-	202,37 ₺	-	97,84 ₺
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	-	-	-	-
	OK	BP	-	-	151,97 ₺	-	77,02 ₺
		GP	-	101,81 ₺	-	-	-
		AP	-	-	-	-	-
KO	OD	BP	265,71 ₺	-	-	-	-
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	-	-	-	-
	OK	BP	-	-	-	-	-
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	-	-	-	-

Hafta sonu kârlılık optimizasyonu modelinde elde edilmesi beklenen günlük toplam kâr miktarı 5.2600,00 ₺ olduğu; 105 hafta sonu gün için beklenen yıllık toplam kâr miktarının ise 552.300,15 ₺ olması beklenmektedir.

#### 4.5.6.2.2. YP ve TP Pansiyon Tipleri İçin Optimizasyon Modeli

Hafta sonunda SO oda tipinde 1 adet YP pansiyon tipi 1 adet ya da daha az, 1 adet TP pansiyon tipi 1 adet ya da daha az oda satışının gerçekleştirilmesi kısıtları oluşturmaktadır. Gerçekleştirilen kârlılık optimizasyonu çalışmaları sonucunda YP



ve TP pansiyon tipi için, İŞS dağıtım kanalında satışların gerçekleştirilmesi önerilmektedir.

Bu optimizasyon çerçevesinde oda satışından elde edilmesi beklenen toplam gelir yıllık olarak 67.176,53 ₺'dir. Değişken giderler açısından ise 35.687,54 ₺ malzeme, 25.183,91 ₺ işçilik, 6.996,83 ₺ genel üretim, 1.254,20 ₺ pazarlama ve 706,75 ₺ genel yönetim olmak üzere toplamda 69.829,23 ₺ tutarında uygulama otelinin maliyete katlanması gerekmektedir. Bunlara ek olarak gerçekleşen satışlardan %5 oranında Marka Komisyon Bedeli olarak toplamda 3.358,83 ₺ ödenmesi beklenmektedir. Bu optimizasyon önerisi sonucunda elde edilmesi öngörülen yıllık kâr ise 26.856,71 ₺'dir.

#### **4.5.7. Dağıtım Kanalları Yönetimi**

Kârlılık optimizasyonu aşamasında elde edilen çıktılar kullanılarak, dağıtım kanallarından yönetilmesi ve oda satışlarının gerçekleştirilmesi, bu aşamanın amacını oluşturmaktadır.

Hafta içi kârlılık optimizasyonu verilerine göre işletmenin oda satışlarına açık tutması gereken dağıtım kanalları ve oda satışları için getirmesi gereken satış kısıtlamaları stratejileri şöyle sıralanabilir;

- TO oda tipi OD pansiyon tipinde BP pazar bölümü için MRS dağıtım kanalından 3 adet, TES dağıtım kanalından ise 1 adet oda satışının gerçekleştirilmesi,
- TO oda tipi OK pansiyon tipinde BP pazar bölümü için MRS dağıtım kanalından 2 adet; GP pazar bölümünden İŞS dağıtım kanalından ise 1 adet oda satışının gerçekleştirilmesi,
- SO oda tipi OD pansiyon tipinde BP pazar bölümü için İMS dağıtım kanalından 2 adet, MRS dağıtım kanalından 14 adet, SVT dağıtım kanalından 1 adet, TES dağıtım kanalından 4 adet; GP pazar bölümü için İŞS dağıtım kanalından 2 adet; AP pazar bölümü için İŞS dağıtım kanalından 17 adet oda satışının gerçekleştirilmesi,

- SO oda tipi OK pansiyon tipinde BP pazar bölümü için MRS dağıtım kanalından 4 adet ve TES dağıtım kanalından 2 adet oda satışının gerçekleştirilmesi,
- SO oda tipi TP pansiyon tipinde GP pazar bölümünden İŞS dağıtım kanalından 1 oda satışının gerçekleştirilmesi
- EO oda tipi OD pansiyon tipinde BP pazar bölümü için MRS dağıtım kanalından 2 adet, TES dağıtım kanalından 1 adet; GP pazar bölümü için İŞS dağıtım kanalından 2 adet oda satışının gerçekleştirilmesi,
- EO oda tipi OK pansiyon tipinde BP pazar bölümü için MRS dağıtım kanalından 1 adet, TES dağıtım kanalından 1 adet oda satışının gerçekleştirilmesi,
- KO oda tipi OD pansiyon tipinde BP pazar bölümü için İMS dağıtım kanalından 1 adet oda satışının gerçekleştirilmesi.

Bu senaryoda izlenen dağıtım kanalları yönetim stratejileri sayesinde uygulama oteli, hafta içi kârlılık düzeyini maksimize edebilecektir. Önerilen oda satış stratejileri haricinde ise dağıtım kanallarından gelecek taleplerin ret edilmesi veya bu dağıtım kanallarının satışa kapatılması gerekmektedir. Böylece dağıtım kanallarının da etkin yönetimi sağlanmış olacaktır.

Oda satışları için geliştirilen hafta sonu kârlılık optimizasyonu verilerine göre uygulama otelinin açık tutması gereken dağıtım kanalları ve oda satışları için getirmesi gereken satış kısıtlamaları stratejileri ise şöyle sıralanabilir;

- TO oda tipi OD pansiyon tipinde BP pazar bölümü MRS dağıtım kanalından 4 adet, TES oda kanalından ise 1 adet oda satışının gerçekleştirilmesi,
- TO oda tipi OK pansiyon tipinde BP pazar bölümü MRS dağıtım kanalından 2 adet, GP pazar bölümü SVT dağıtım kanalından 2 adet oda satışının gerçekleştirilmesi,
- SO oda tipi OD pansiyon tipinde BP pazar bölümü İMS dağıtım kanalından 3 adet, MRS dağıtım kanalından 21 adet, SVT dağıtım kanalından 1 adet, TES

dağıtım kanalından 5 adet; AP pazar bölümü İŞS dağıtım kanalından is 12 adet oda satışının gerçekleştirilmesi,

- SO oda tipi OK pansiyon tipinde BP pazar bölümü İMS dağıtım kanalından 1 adet, MRS dağıtım kanalından 6 adet, TES dağıtım kanalından 3 adet; GP pazar bölümü SVT dağıtım kanalından 4 adet oda satışının gerçekleştirilmesi
- SO oda tipi YP pansiyon tipinde GP pazar bölümünden İŞS dağıtım kanalından 1 oda satışının gerçekleştirilmesi
- SO oda tipi TP pansiyon tipinde GP pazar bölümünden İŞS dağıtım kanalından 1 oda satışının gerçekleştirilmesi
- EO oda tipi OD pansiyon tipinde BP pazar bölümü İMS dağıtım kanalından 1 adet, MRS dağıtım kanalından 3 adet, TES dağıtım kanalından 1 adet oda satışının gerçekleştirilmesi,
- EO oda tipi OK pansiyon tipinde BP pazar bölümü MRS dağıtım kanalından 2 adet, TES dağıtım kanalından 1 adet; GP pazar bölümü İŞS dağıtım kanalından 2 adet oda satışının gerçekleştirilmesi,
- KO oda tipi OD pansiyon tipinde BP pazar bölümü İMS dağıtım kanalından 2 adet oda satışının gerçekleştirilmesi.

Uygulama oteli tarafından hafta sonu oda satışlarında izlenecek bu senaryo sayesinde dağıtım kanallarının etkin yönetimi sağlanabilecek ve kârlılık maksimize edilebilecektir. Daha düşük kârlılık sağlayan dağıtım kanallarından gelen oda satış talepleri ret edilmeli ya da bu dağıtım kanalları satışa kapatılmalıdır.

Böylece uygulanacak dağıtım kanalları stratejilerinin belirlenerek, dağıtım kanallarının etkin yönetimleri sağlanmıştır. Kârlılık maksimizasyonu sağlamayı amaçlayan uygulama otelinde başarı seviyesinin ölçülmesi için, modelin son aşaması olan değerlendirme kısmına geçilmesi gerekmektedir.

#### **4.5.8. Değerlendirme**

Kârlılık maksimizasyonu sağlamayı amaçlayan uygulama otelinin, belirlenen satış stratejileri çerçevesinde başarıya ulaşip ulaşmadığı ile ilgili değerlendirmelerin

yapılmasında 3 parametre karşılaştırılıyor olacaktır. Bu parametrelerden ilki Değişken Maliyet Gelir Tablosu çerçevesinde hesaplanacak olan Net Katkı Tutarı, ikincisi odalar bazında elde edilen gelirlerin karşılaştırmasını sağlayan MOBĞ, üçüncüsü ise kârlılık seviyeleri ile ilgili veriler sunulan MOBFK'dir.

Uygulama oteli 2017 senesinde toplamda 24.625 adet oda satışı gerçekleştirmiştir. Önermiş olduğumuz model kapsamında ise, zarar edildiği saptanan oda satışlarının engellenmesi sonucunda toplamda 24.415 adet oda satışı gerçekleştirilmiştir. Gerçekleşen ve modellenen durumlar arasında ki farklılığın %9 seviyelerinde olmasından ötürü karşılaştırmalı analizlerin gerçekleştirilmesi açısından herhangi bir sorun görülmemiştir.

Bu kapsamda Değişken Maliyet Gelir Tablosu, gerçekleşen ve önerilen model çerçevesinde Tablo 69'da aktarılmaktadır.

**Tablo 69.** Uygulama Oteli Gerçekleşen ve Modellenen Değişken Maliyet Gelir Tablosu

	Gerçekleşen	Modellenen
<b>Brüt Satışlar</b>		
Oda Satışları	4.843.809,47	4.716.116,37
Ekstralar	1.192.469,66	1.192.469,66
<b>Net Satışlar</b>	<b>6.036.279,13</b>	<b>5.908.586,03</b>
<b>Satışların Maliyeti</b>		
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	(1.757.460,23)	(1.491.988,76)
İşçilik Giderleri	(1.699.051,58)	(1.684.562,21)
Genel Üretim Giderleri	(301.492,45)	(147.008,77)
<b>Brüt Katkı Payı</b>	<b>2.278.274,87</b>	<b>2.585.026,30</b>
<b>Değişken Dönem Giderleri</b>		
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	(39.592,54)	(20.677,31)
Genel Yönetim Giderleri	(47.681,22)	(47.274,59)
<b>Net Katkı Payı</b>	<b>2.191.001,12</b>	<b>2.517.074,39</b>
<b>Sabit Dönem Giderleri</b>		
Genel Üretim Giderleri	(1.408.740,39)	(1.408.740,39)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	(225.822,42)	(225.822,42)
Genel Yönetim Giderleri	(774.954,69)	(774.954,69)
<b>Faaliyet Kârı/Zararı</b>	<b>(218.516,38)</b>	<b>107.556,90</b>

Oda satışları açısından gerçekleşen oda satışı gelirlerinde önerilen model kapsamında azalma olduğu görülmektedir. Ekstra olarak gerçekleşen yiyecek-içecek kuver satışlarının ise aynı seviyede kalacağı öngörülmüştür. Uygulama otelinin net

satışlarının 6.036.279,13 ₺ olarak gerçekleşmiş; model kapsamında önerilen satışların yapılması sonucunda ise 5.908.586,03 ₺ olarak net satış geliri elde edilmesi beklenmektedir. Oda satışlarından elde edilmesi öngörülen gelirlere azalma gözlemlenmektedir.

Satışların maliyetlerini oluşturan değişken üretim giderlerinin öğeleri açısından karşılaştırmalı olarak gelir tablosunu incelediğimizde ise toplamda azalma olduğu görülmektedir. Değişken maliyetleri oluşturan giderleri başlıklar altında incelediğimizde İlk Madde ve Malzeme Giderleri'nin gerçekleşen durumda 1.757.460,23 ₺, önerilen modelde 1.491.988,76 ₺; İşçilik Giderleri'nin gerçekleşen durumda 1.699.051,58 ₺, önerilen modelde 1.684.562,21 ₺; Genel Üretim Giderleri'nin ise gerçekleşen durumda 301.492,45 ₺, önerilen modelde ise 147.008,77 ₺ olarak hesaplandığı görülmektedir. Uygulama otelinde 2017 senesinde Satışların Maliyeti toplamda 3.758.004,26 ₺ olarak gerçekleşmiş, önerilen model kapsamında ise 3.323.559,74 ₺ olarak gerçekleşmesi öngörülmüştür. Önerilen model sayesinde Satışların Maliyeti'nde azalmalar gözlemlenmektedir.

Net Satışlar'dan Satışların Maliyetinin çıkarılması sonucunda elde edilen Brüt Katkı Payı, 2017 senesinde uygulama otelinde 2.278.274,87 ₺ olarak gerçekleşmiş; önerilen model çerçevesinde ise 2.585.026,30 ₺ olarak hesaplandığı görülmüştür. Önerilen model çerçevesinde Brüt Katkı Payı'nda iyileştirmeler sağlandığı söylenebilmektedir.

Değişken Dönem Giderleri açısından model incelendiğinde ise Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri'nin 2017 senesinde 39.592,54 ₺ olarak gerçekleştiği, önerilen model çerçevesinde ise 20.677,31 ₺ olarak hesaplandığı görülmektedir. Genel Yönetim Giderleri'nin 2017 senesinde 47.681,22 ₺ olarak gerçekleştiği, önerilen model çerçevesinde ise 47.274,59 ₺ olarak hesaplandığı görülmektedir. Bu kapsamda Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri'nde iyileştirme sağlandığı söylenebilir.

Brüt Katkı Payı'ndan Değişken Dönem Giderleri'nin çıkarılması sonucunda elde edilen Net Katkı Payı ise 2017 senesinde uygulama oteli için 2.191.001,12 ₺ olarak

gerçekleşmiştir. Önerilen model kapsamında ise 2.517.074,39 ₺ olarak hesaplandığı ve iyileştirmenin sağlandığı gözlemlenmektedir.

Sabit Dönem Giderleri'nin üretim hacmiyle bir ilişkisi olmaması ve uygulama otelinin belirli faaliyetlerini yürütebilmesi açısından katlanmak zorunda oldukları sabit maliyetleri bünyesinde barındırmasından ötürü, ilgili giderler hem gerçekleşen hem de önerilen modelde aynı tutarlarda bırakılmıştır. Bu çerçevede Sabit Genel Üretim Giderleri 1.408.740,39 ₺, Sabit Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri 225.822,42 ₺ ve Sabit Genel Yönetim Giderleri 774.954,69 ₺ olmak üzere; toplamda 2.409.517,49 ₺ Sabit Dönem Giderleri, hem gerçekleşen duruma hem de önerilen modele yansıtılmıştır.

Net Katkı Payı'ndan Sabit Dönem Giderleri'nin çıkarılması sonucunda Faaliyet Kârı/Zararı elde edilmektedir. Uygulama otelinin 2017 senesinde 218.516,38 ₺ zarar ettiği görülmekte; önerilen model çerçevesinde ise 107.556,90 ₺ kâr etmesi beklenmektedir.

Kârlılık maksimizasyonu amaçlayan model kapsamında oda satışlarından elde edilen gelirlerde 127.693,10 ₺ kadar azalma gözlenmesine rağmen, değişken maliyetlerde sağlanan 434.444,52 ₺ iyileştirme sayesinde olumlu sonuçlar sağlanmıştır. Böylece önerilen modelde toplamda 306.751,42 ₺ değerinde Brüt Katkı Payı'nda iyileştirme yakalanmıştır. Ayrıca Net Katkı Payı ve Faaliyet Kârlılığında da 320.073,28 ₺ değerinde iyileştirme sağlanarak, uygulama oteli zarar durumundan kâr durumuna geçirilmiştir.

MOBG ve MOBFK verilerine ait sonuçların elde edilebilmesi için öncelikli olarak mevcut oda sayısının bulunması gerekmektedir. Uygulama otelinde önceden de paylaşılmış olduğu üzere 99 adet oda bulunmakta, senelik olarak mevcut oda sayısı 36.135 olarak gerçekleşmektedir.

MOBG oranı Toplam Oda Satış Gelirleri'nin Mevcut Oda Sayısı'na bölünmesi sonucunda elde edilmektedir. 2017 senesinde toplamda 4.843.809,47 ₺ oda satış gelirleri elde eden uygulama otelinde, MOBG 134,05 ₺ olarak hesaplanmıştır. Önerilen modelde ise elde edilmesi öngörülen oda satış gelirleri toplamı 4.716.116,37 ₺'dir. MOBG oranının da bu veriler ışığında 130,51 ₺ olarak

gerçekleşmesi beklenmektedir. MOBG oranında bir düşmenin yaşanmış olması, ortaya çıkması beklenen alternatif senaryolardan biridir. En yüksek satış fiyatının en yüksek kârlılığı sağlamadığı durumlarda, otel işletmelerinin buna benzer senaryolarla karşılaşması olasıdır.

MOBFK ise Faaliyet Kârı'nın Mevcut Oda Sayısı'na bölünmesi sonucunda elde edilen bir metriktir. 2017 senesinde bu oran -6,05 % olarak gerçekleşmiştir ve işletmenin zarar durumunda olduğunu göstermektedir. Önerilen modelde ise bu oranın 2,98 % olarak gerçekleştiği ve otel işletmesinin kârlılık sağlayabileceği öngörülmektedir.

MOBFK metriği çerçevesinde sağlanan verilere bakıldığında, kârlılık maksimizasyonu sağlamayı amaçlayan model sayesinde uygulama otelinin bu amacına ulaşabileceği ve gerçekleşen duruma göre iyileştirme sağlayabileceği söylenebilmektedir.

## SONUÇ

Günümüzde gelişim gösteren rekabet koşullarına uyum sağlayabilmek ve rekabet avantajı elde edebilmek için otel işletmeleri, farklı teknikler ve yöntemlere başvurumaktadırlar. Rakiplerine üstünlük sağlayabilmek adına kârlılıklarını maksimize etmeyi hedeflemekte, bu çerçevede kârlılığın öğelerini oluşturan gelirler ile giderlere ise ayrı ayrı odaklanmaktadırlar. Gelirleri maksimize ederken, giderlerini ise minimize etmeyi amaçlayan otel işletmeleri, bu amaçlarını gerçekleştirebilmek için farklı uygulamalar yürütmektedirler.

Otel işletmeleri gelirlerini maksimize etmek için Gelir Yönetimi faaliyetlerine başvurumaktadırlar. Talep tahmini, envanter yönetimi, fiyatlandırma, optimizasyon gibi birçok Gelir Yönetimi aracını kullanarak, bu amacı yerine getirmek isteyen otel işletmeleri; gelirlerde sağlanacak iyileştirmeler sayesinde, kârlılıklarında olumlu sonuçlarla karşılaşmaktadırlar.

Giderlerin etkin yönetiminin sağlanması ve minimize edilmesi için ise otel işletmeleri, çeşitli Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemleri ve uygulamalarından faydalanmaktadır. Giderlerinin etkin yönetiminin ve doğru şekilde dağıtımının sağlandığı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemleri sayesinde maliyet etkinliği sağlanabilmekte; uygulanan Müşteri Kârlılık Analizleri ile ise, otel işletmelerinin farklı maliyet öznelerinden elde ettiği kârlılık oranları hesaplanabilmektedir.

Ancak bu yöntemler, gelir ve gider konularından birini ana odak noktası olarak almakta; kârlılık maksimizasyonu sağlanması için bütünleşik bir çaba ortaya koymamaktadırlar. Otel işletmelerinde kârlılık maksimizasyonu sağlanabilmesi için Gelir Yönetimi ile Stratejik Yönetim Muhasebesi uygulamalarının entegre edilmesi, bu yöntemlerden elde edilen çıktılarda bütünleşik seviyede iyileştirmeler



gözlemlenmesini sağlayacaktır. Otel işletmeleri böylece kârlılık seviyelerini maksimize etmiş olacaklardır.

Bu çerçevede Gelir Yönetimi ile Stratejik Yönetim Muhasebesi uygulamalarının entegre edildiği, kârlılık maksimizasyonu sağlamayı amaçlayan bir model önerisi otel işletmeleri için geliştirilmiş olup; sekiz kademeli modelin aşamalarına ait bilgiler ve bir otel işletmesinde gerçekleştirilen uygulamalara ait sonuçlar aşağıda açıklanmaktadır.

Birinci aşamayı “Modellleme” oluşturmaktadır. Oda ve pansiyon tipleri, pazar bölümleri, dağıtım kanalları, zaman dilimleri, kaynak grupları ve faaliyetlere ait tanımlamalar bu aşamada gerçekleştirilmektedir.

Uygulama otelinde 4 oda tipi, 4 pansiyon tipi, 3 pazar bölümü, 5 dağıtım kanalı, 2 zaman dilimi ve 4 kaynak grubu belirlenmiştir. Bu kaynak gruplarından Odalar Departmanı’nda 7 adet, Yiyecek-İçecek Departmanı’nda 10 adet, Pazarlama Departmanı’nda ise 4 adet faaliyet tanımlaması gerçekleştirilmiştir.

Modelin ikinci aşamasında ise “Veri Toplama ve İşleme” gelmektedir. Bu kapsamda otel işletmesinin elde etmiş olduğu gelirler ve giderlere ait verilerin toplanarak; ilerleyen aşamalarda kullanılabilir seviyeye getirilmesi için hata ayıklama işlemlerinden geçirilmesi, sınıflandırılarak raporlanması gerekmektedir.

Gelirlere ait veriler modelleme aşamasında gerçekleştirilen tanımlamalar çerçevesinde, yıllık ve günlük bazda otel işletmesinin gerçekleştirdiği satışlara ait verilerden oluşmaktadır. Giderlerin ise kapsamına göre maliyet yöntemlerinin belirlenerek, üretim hacimleri bazında maliyet tanımlamalarının gerçekleştirilmesi, kaynak gruplarına bu sınıflandırmalara göre dağıtımlarının yapılması gerekmektedir.

Uygulama otelinde 2017 senesi gelirlerine ait oda tipleri, pansiyon tipleri, pazar bölümleri ve dağıtım kanalları bazında gerçekleşen yıllık ve günlük bazda oda satışları verileri; ekstra olarak gerçekleşen yıllık kuver satışları; oda satışları ve kuver satışlarından elde edilen toplam yıllık gelirler; zaman dilimleri bazında günlük ortalama oda satış verileri; oda tipleri, pansiyon tipleri, pazar bölümleri, dağıtım kanalları ve zaman dilimleri bazında günlük ortalama oda satışları ve ortalama oda satış fiyatları verileri tanımlamaları gerçekleştirilmiştir.

Giderlerle ilgili olarak, 2017 senesine ait gider türleri bazında gerçekleşen senelik giderler ve toplamı; belirlenen değişken maliyetleme yöntemi çerçevesinde ve kaynak grupları bazında değişken ve sabit maliyetler toplamı; kaynak grupları bazında gerçekleşen birim maliyetler, ekstra satışlar bazında gerçekleşen birim maliyetler belirlenmiştir.

Üçüncü aşamada “Talep Tahmini” gelmektedir. İkinci aşamada sağlanan oda satış verileri kullanılarak oluşturulacak regresyon modelleri, otel işletmelerinin talep tahminlerini gerçekleştirmesi için bir altyapı sağlamaktadır. Talep tahminlerinde satış bağımlı değişkeni ile belirlenecek olan bağımsız değişken/değişkenler arasındaki neden sonuç ilişkisinin incelenmesi için en uygun regresyon modelinin seçilmesi ve sonuçlarının bu çerçevede yorumlanması gerekmektedir.

Uygulama otelinde BP pazar bölümleri bazında gerçekleştirilecek talep tahminleri için bağımlı değişken olarak oda satışları; bağımsız değişkenler olarak ise pansiyon tipleri, dağıtım kanalları ve zaman dilimleri belirlenmiştir. 2017 oda satış verileri kullanılarak TO, SO ve EO oda tipleri için ayrı regresyon modelleri geliştirilmiş olup; kullanım uygunluğu testlerine göre en iyi sonuçları sağladığı görülen Negatif Binom Regresyon modellerinin uygulaması gerçekleştirilmiştir. Elde edilen logaritmik sonuçlara üstel fonksiyon uygulanarak, geliştirilen regresyon modelleri sonuçları olarak talep tahminleri elde edilmiştir.

Dördüncü aşamayı “Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme” yönteminin uygulanması oluşturmaktadır. Kaynak grupları bazında pratik kapasiteler belirlenerek, departmanlar bazında dağıtımı gerçekleştirilecek olan değişken maliyetlere göre pratik kapasite birim maliyetleri hesaplanmaktadır. Belirlenen maliyet öznelerinin, faaliyetlerden yararlanma süreleri saptanarak; maliyet özneleri birim maliyetleri ortaya konulmaktadır. Ayrıca toplam maliyetler hesaplanarak, kaynak gruplarında ortaya çıkan âtil kapasitenin saptanması sağlanmaktadır.

Uygulama otelinde pazar bölümleri ve dağıtım kanalları bazında maliyet özneleri belirlenmiştir. Direkt maliyetler haricinde kalan ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme kapsamında maliyet öznelerine dağıtımı gerçekleştirilecek değişken maliyetlere ait dağıtım anahtarını oluşturan pratik kapasite birim maliyetleri; Odalar,

Yiyecek-İçecek ve Pazarlama departmanları bazında hesaplanmıştır. Maliyet öznelerinin yararlanmakta oldukları faaliyetler çerçevesinde, ilgili giderlere ait birim maliyetler ortaya konmuştur. Değişken Genel Yönetim Giderleri'nin de maliyet öznelerine eşit oranda yüklenmesi sağlanmıştır. Direkt Malzeme ve Direkt İşçilik giderlerinin eklenmesiyle birlikte oda tipi, pansiyon tipi, pazar bölümü ve dağıtım kanalları bazında maliyet öznelerine ait birim maliyetlere ulaşılmıştır.

“Müşteri Kârlılık Analizi” modelin beşinci aşamasını oluşturmaktadır. İkinci aşamada elde edilen ortalama satış fiyatları ile dördüncü aşamada elde edilen birim maliyet verileri kullanılarak, kârlılık analizleri gerçekleştirilmelidir. Tanımlamaları yapılan müşteriler bazında gerçekleşen satışlardan elde edilen kârlılık düzeyleri, bu aşamada ortaya koyulmaktadır.

Uygulama otelinde daha önceki süreçlerde elde edilen ortalama oda satış fiyatlarından, hesaplamaları gerçekleştirilen birim maliyetlerin çıkarılması sonucunda kârlılık analizleri gerçekleştirilmiştir. Oda tipleri, pansiyon tipleri, pazar bölümleri, dağıtım kanalları ve zaman dilimleri bazında elde edilen kârlılık verileri, satış stratejilerinin belirlenmesinde bir girdi olarak rol oynamaktadır.

Modelin altıncı aşamasını “Kârlılık Optimizasyonu” oluşturmaktadır. Modelin önceki aşamalarında elde edilen talep tahminleri ile kârlılık verilerinin entegre edildiği bu aşamada, karar değişkenleri ve kısıtların belirlenmesi gerekmektedir. Kârlılık maksimizasyonu sağlanması adına, gerçekleştirilmesi önerilen satışlara ait verilerin elde edilmesi amaçlanmaktadır.

Uygulama otelinde ilgili veriler kullanılarak oda tipleri, pansiyon tipleri, pazar bölümleri, dağıtım kanalları ve zaman dilimleri bazında kârlılık maksimizasyonu sağlamayı amaçlayan optimizasyon önerileri getirilmiştir. Karar değişkenlerini satışlar oluşturmakta, talep tahminlerinden elde edilen veriler ve ortalama oda satış verileri de kısıtları oluşturmaktadır. Bu öneriler dahilinde gerçekleştirilecek satışlar, otel işletmesinin kârlılığını optimum seviyede sağlamasında yardımcı olmaktadır.

Yedinci aşamada “Dağıtım Kanalları Yönetimi” gelmektedir. Kârlılık optimizasyonu aşamasında geliştirilen öneriler değerlendirmeye alınarak, ilgili satış kanallarından satılmaya devam edilecek olan ve satışlarının sonlandırılması planlanan müşteri ve

ürün karmalarına ait tanımlamalar gerçekleştirilmekte; dağıtım kanallarının etkin yönetiminin sağlanması amaçlanmaktadır.

Kârlılık optimizasyonu aşamasında sağlanan çıktılar, bu aşama için birer girdi konumunda yer almaktadır. Uygulama otelinde gerçekleştirilen kârlılık optimizasyonu sonuçlarına göre oda tipleri, pansiyon tipleri, pazar bölümleri ve zaman dilimleri bazında, dağıtım kanallarından açık tutulması planlanan ve kârlılığı maksimize eden öneriler getirilmiştir.

Modelin sekizinci ve son aşamasını “Değerlendirme” oluşturmaktadır. Bu aşamada modelin başarı düzeyinin değerlendirilmesi için Değişken Maliyet Gelir Tablosu ile MOBG ve MOBFK metriklerinin kullanılması önerilmiştir.

Uygulama otelinde gerçekleşen ve önerilen model çerçevesinde satışlardan elde edilen gelirler ve katlanılan giderler, Değişken Maliyet Gelir Tablosu’nda karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Önerilen model ile faaliyet kârlılığı düzeyinde olumlu gelişmenin sağlandığı görülmüş; 2017 senesinde zarar eden otel işletmesinin önerilen model ile kâra geçebileceği gözlemlenmiştir. MOBG parametresinde düşüş yaşanmış olmasına rağmen, MOBFK parametresinde olumlu sonuçların elde edildiği görülmüştür.

Gelir Yönetimi ve Stratejik Yönetim Muhasebesi uygulamalarını kârlılık maksimizasyonu sağlamak amacıyla entegre eden ve otel işletmelerinde uygulanması için önerilen bu modelin, yapılan uygulamalar sonucunda bir otel işletmesinde başarılı sonuçlar sağlayabileceğine kanaat getirilmiştir.

Bu kapsamda önerilen modelin geçerliliği olduğu ve otel işletmeleri tarafından uygulanması durumunda kârlılık seviyelerinde iyileştirmeler gözlemlenebileceği; ayrıca gelirler ve giderlere ait etkin bir yönetiminin sağlanacağı söylenebilmektedir. Stratejik bir karar mekanizması ve bilgi sistemi olarak kullanımı sağlanacak olan bu modelin, otel işletmelerinin kârlılıkla ilgili hedeflerine ulaşmasında faydalar sağlaması beklenmektedir. Sonraki araştırmalar için ise getirdiğimiz öneriler aşağıda sıralanmaktadır.

Uygulama otelinin uluslararası bir otel zincirine bağlı olması ve şehir oteli niteliği taşıması sebebiyle, ilgili modelin geçerliliğinin farklı yapılarıdaki otel işletmelerinde

de araştırılması doğru olacaktır. Bu çerçevede kongre otelleri, sahil otelleri ile bağımsız otel işletmelerinde araştırmaların gerçekleştirilerek, modelin bu işletmelerde de geçerliliğinin incelenmesi tarafımızca önerilmektedir.

Otel işletmelerinde ek gelir yaratma özelliği taşıyan operasyonlar bulunmaktadır. Özellikle banket organizasyonları ve yiyecek- içecek operasyonları çerçevesinde elde edilen ek gelirlerin, müşteri ve ürün karmasıyla ilişkilendirilebilmesi; böylece modelde gerçekleştirilen hesaplamalara dahil edilebilmesi, daha doğru sonuçların elde edilmesine olanak tanıyacaktır. Bunun içinse, otel işletmeleri tarafından uygun kayıt düzeninin sağlanması gerekmektedir. Modelin kapsamının geliştirilmesi ve gelir yaratıcı olan bütün etmenlerin model aşamalarında hesaplamalara dahil edilmesi önerilmektedir.

Model kapsamında değişken ve sabit maliyetler olarak sınıflandırmaları gerçekleştirilen giderlerde maliyet minimizasyonunun ve etkinliğinin sağlanması için, modelin ilgili aşamalarına farklı Stratejik Yönetim Muhasebesi yöntemlerinin entegrasyonunun sağlanması önerilmektedir. Özellikle ürün yaşam seyri boyunca etkin bir maliyet yönetim süreci sağlamayı amaçlayan Hedef Maliyetleme ile; üretim süreçlerinde ortaya çıkan maliyetlerde sürekli iyileştirmeler yapılmasını amaçlayan Kaizen Maliyetleme yöntemleri entegre edilebilecek diğer yöntemler olarak ön plana çıkmaktadırlar.

## KAYNAKÇA

1 Seri No'lu Muhasebe Resmi Gazete (21447), Erişim Adresi:  
Sistemi Uygulama <https://gib.gov.tr/node/88229>.

Genel Tebliği: 1992

ACAR, D., H. “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması ile Hesaplanan  
DAĞLAR, O. AKIN: Maliyetler ile Mevcut Maliyetlerin Karşılaştırılması:  
2012 Mermer İşletmesi Örneği”, **Muhasebe Bilim Dünyası  
Dergisi / Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve  
Dayanışma Vakfı (MÖDAV)**, 2, 1-27.

AHMAD, N. A., S. Y. “Customer Segmentation Approaches and Hotel Occupancy  
KAMARUDIN, A. A. Performance: A Case Study of 4 and 5 Star Hotels in Klang  
AZIZ, , M. F. S. Valley”, **Journal of Tourism, Hospitality & Culinary  
BAKHTIAR, N. H. C. Arts**, 3/3, 109-125.

AHMAT: 2011

AKPINAR, O., E. **Genel Muhasebe: İlkeler ve Uygulamalar**, Ankara, Detay  
ÖZDEMİR: 2010 Yayıncılık.

AKTAŞ, A.: 2002 **Turizm İşletmeciliği ve Yönetimi**, İkinci Baskı, Antalya,  
Azim Matbaa.

ALKAN, A. T.: 2005 “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”,  
**Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**,  
13, 39-56.

ALTINBAY, A.: 2006 “Kaizen Maliyetleme Sistemi: Dinamik Bir Maliyet  
Yönetim Sistemi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F.**

**Dergisi**, 8/1, 103-121.

AMARUCHKUL, K., "Single-Leg Air-Cargo Revenue Management",  
W. COOPER, D. **Transportation Science**, 41/4, 457-469.

GUPTA: 2007

ANDERSON, C. K., "Improving Hospitality Industry Sales: Twenty-Five Years  
X. XIE: 2010 of Revenue Management", **Cornell Hospitality Quarterly**,  
51/1, 53-67.

ANSARI, S. L., J. E. **Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost**  
BELL, J. H. CYPHER, **Management**, Chicago, Irwin.

P. H. DEARS, J. D.

JUTTON, M. D.

FERGUSON, K.

HALLIN, C. A.

MARX, C. G. ROSS,

P. A. ZAMPINO: 1997

ARIKBOĞA, D.: 2011 **Finansal Muhasebe**, İstanbul, Der Yayınları.

ARZOVA, S. B.: 2002 **Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi**, İstanbul, Türkmen  
Kitabevi.

BARLOW, G. L.: 2000 "Capacity Management in The Football Industry", **Yield**  
**Management: Strategies for the Service Industries**,  
İkinci Baskı, Ed.: A. Ingold, I. Yeoman, U. McMahon-  
Beattie, London, Thomson, 303–314.

BASIK, F. O.: 2012 **Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi**, İstanbul,  
Türkmen Kitabevi.

BATMAN, O., N. "Otel İşletmeleri", **Turizm İşletmeleri**, Ed.: B. Zengin, Ş.  
DEMİR: 2015 Demirkol, Üçüncü Baskı, İstanbul, Değişim Yayınları, 105-  
151.

BEKÇİ, İ., N. NEGİZ: "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin İnşaat Taahhüt

- 2011 İşletmelerinde Uygulanması”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2, 119-136.
- BENGÜ, H.: 2010 “The Role of Activity Based Budgeting on Target Costing Practices”, **Suleyman Demirel University The Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences**, 15/1, 213-233.
- BOEING COMPANY: **Service Quality/Discount Fare Survey**, 20; AKTARAN: 1982 Richard D. Hanks, Robert G. Cross, R. Paul Noland (1992), Discounting in the Hotel Industry: A New Approach, *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 33/1, 15-23.
- BOUCHET, A., M. “Dynamic Pricing Usage in Sports for Revenue TROILO, B. R. Management”, **Managerial Finance**, 42/9, 913-921. WALKUP: 2016
- BROTHERTON, B., “Human Issues and the Introduction of A Yield R. TURNER: 2006 Management System: A Case Study of A 4\* Chain Hotel”, **The Spread of Yield Management Practices: The Need for Systematic Approaches**, Ed.: F. Sfofera, Germany, Physica-Verlag:, 35-53.
- BUCKHIESTER, B.: “Revenue Management as a Multi-Disciplinary Business 2011a Process”, **The Journal of Hospitality Financial Management**, 19/1, 91-103, DOI: 10.1080/10913211.2011a.10653902.
- BUCKHIESTER, B.: “Revenue Management as a Multi-disciplinary Business 2011b Process: Part Two”, **The Journal of Hospitality Financial Management**, 19/2, 97-113, DOI: 10.1080/10913211.2011.10653916.



- BURGESS, C., K. “Revenue management – The Contribution Of The Finance Function To Profitability”, **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, 13/3, 144-150.  
BRYANT: 2001
- BÜYÜKMİRZA, H. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi: Tekdüzen’e Uygun Bir Sistem Yaklaşımı**, On Sekizinci Baskı, Gazi Kitabevi: Ankara.  
K.: 2013
- CANINA, L., C. A. “Revenue Management in U.S. Hotels: 2001-2005”, **Cornell Hospitality Report**, 6/8, 6-12.  
ENZ: 2006
- CENGİZ, E.: 2011 “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Arasındaki Farklar - Bir Mobilya Üreticisi Firmada Vaka Çalışması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 50, 33-58.
- CETIN, G., T. “Meeting Revenue Management Challenges: Knowledge, Skills and Abilities”, **International Journal of Hospitality Management**, 57, 132-142.  
DEMIRCIFTCI, A.  
BILGIHAN: 2016
- CHAMBERS, J. C., S. “How to Choose the Right Forecasting Technique”, **Harvard Business Review**, (Çevrimiçi)  
K. MULLICK, D. D. <https://hbr.org/1971/07/how-to-choose-the-right-forecasting-technique>, 13.05.2018.  
SMITH: 1971
- CHAN, G. S. H., B. D. “Implementing Revenue Management for Travel Agencies”, **Journal of Management and Sustainability**, 5/4, 17-29.  
GULLIET: 2015
- CHEA, A. C.: 2011 “Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness”, **International Journal of Business Management**, 6/11, 3-10.
- CHOI, S., S. E. “Electronic Distribution Channels’ Effect on Hotel Revenue Management”, **Cornell Hotel and Restaurant**  
KIMES: 2002

**Administration Quarterly**, 43/3, 23-31.

CHOPRA, A., D. “Behavior Patterns of Quality Cost Categories”, **The TQM Journal**, 23/5, 510-515.  
GARG: 2011

CİVELEK, M., A. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Beşinci Baskı, Ankara, ÖZKAN: 2008 Detay Yayıncılık.

CLEOPHAS, C., I. The Application of Revenue Management and Pricing, YEOMAN, U. **Revenue Management: A Practical Pricing Perspective**, Ed.: I. Yeoman, U. McMahon-Beattie, Hampshire, Palgrave MCMAHON-BEATTIE, E. VERAL: Macmillan, 9-16.  
2011

COLLIER, P., A. “Strategic Management Accounting: UK Hotel Sector Case Study”, **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, 7/1, 16-21.  
GREGORY: 1995

COLLINI, P.: 2006 "Cost Analysis In The Hotel Industry: An ABC Customer Focused Approach and The Case of Joint Revenues", **Accounting and Financial Management Developments in the International Hospitality Industry**, Ed.: P. Harris, M. Mongiello, Routledge, London, 165-187.

COLLINS, M., H. G. “Pricing Strategies to Maximize Revenues in the Lodging Industry”, **Hospitality Management**, 25, 91–107.  
PARSA: 2006

COOPER, R., R. S. “Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage”, **Accounting Horizons**, 6, 1-13.  
KAPLAN: 1992

CROSS, R. G., J. A. “Revenue Management’s Renaissance: A Rebirth of the Art and Science of Profitable Revenue Generation”, **Cornell Hospitality Quarterly**, 50, 56-81.  
HIGBIE, D. Q.  
CROSS: 2009

CROSS, R. G.: 1997 “Launching the Revenue Rocket: How Revenue Management Can Work for Your Business”, **The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly**,

38/2, 32-43.

- ÇAM, M.: 2006 “Stratejik Bir Yönetim Aracı Olarak Ekonomik Katma Değer (EVA) ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönetiminin (FTMY) Birlikte Kullanımı”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 15/2, 95-118.
- DALCI, I., V. TANIS, L. KOSAN: 2010 “Customer Profitability Analysis with Time-Driven Activity-Based Costing: A Case Study in A Hotel”, **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, 22/5, 609-637.
- DALY, J. L.: 2002 **Pricing for Profitability: Activity-Based Pricing for Competitive Advantage**, New York, John Wiley & Sons, Inc.
- DEFRANCO, A. G.: 2006 "Benchmarking: Measuring Financial Success in the Hotel Industry", **Accounting and Financial Management Developments in the International Hospitality Industry**, Ed.: P. Harris, M. Mongiello, Routledge, London, 87-104.
- DEMEERE, N., K. STOUTHUYSENA, F. ROODHOOF: 2009 “Time-Driven Activity-Based Costing in An Outpatient Clinic Environment: Development, Relevance And Managerial Impact”, **Health Policy**, 92/2-3, 296-304, DOI: <https://doi.org/10.1016/j.healthpol.2009.05.003>
- DEMİRCİ, B., S. E. ALPTEKİN: 2013 "Revenue Management in E-Commerce: A Case Study", **Proceedings of the International Multiconference of Engineers and Computer Scientists**, 13-15 Mart, Hong Kong.
- DOĞAN, A.: 1995 “Mamul Maliyetlemeye Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Yaklaşımlar: Bir Karşılaştırma”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 12, 135-152.

- DONAGHY, K., U. "Implementing Yield Management: Lessons from The MCMAHON- Hotel Sector", **International Journal of Contemporary BEATTIE, D. Hospitality Management**, 9/2, 50-54.  
MCDOWELL: 1997
- DRURY, C.: 2018 **Management and Cost Accounting**, Onuncu Baskı, Hampshire, Cengage Learning.
- EMEKSİZ M., D. "A Yield Management Model for Five-Star Hotels- GURSOY, O. ICOZ: Computerized and Non-Computerized Implementation", 2006 **Hospitality Management**, 25, 536-551.
- ERDEM, M., L. "An Overview of Hotel Revenue Management Research and Emerging Key Patterns in the Third Millennium", JIANG: 2016 **Journal of Hospitality and Tourism Technology**, 7/3, 300-312.
- ERDOĞAN, N.: 1995 **Faaliyete Dayalı Maliyetleme: Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları; Aktaran: S. B. ARZOVA: 2002, Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi, İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- ERKAN, M., E. **VUK ve TMS/TFRS Kapsamında Dönemsonu OKUTMUŞ: 2018 Muhasebe İşlemleri: Örnek Uygulamalar ile**, İkinci Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi.
- ERTAŞ, F. C. , M. C. Yalın Muhasebe, **Mali Çözüm Dergisi**, 102/6, 39-60.  
ARSLAN: 2010
- ERTAŞ, F. C.: 2015 **Yönetim Muhasebesi**, İkinci Baskı, İstanbul, Beta Yayıncılık.
- ERTAŞ, F. C.: 2016 **Maliyet Muhasebesi: TMS/TFRS ile Uyumlu**, İkinci Baskı, İstanbul, Beta Yayıncılık.
- EVERAERT, P., S. "Characteristics of Target Costing: Theoretical and Field

- LOOSVELD, T. V. Study Perspectives”, **Qualitative Research in Accounting**  
 ACKER, M. & **Management**, 3/3, 236-263.  
 SCHOLLIER, G.  
 SARENS: 2006
- EVERAERT, P., W. “Cost Modeling in Logistics Using Time-Driven ABC:  
 BRUGGEMAN, G. Experiences From A Wholesaler”, **International Journal**  
 SARENS, S. R. **of Physical Distribution & Logistics Management**, 38/3,  
 ANDERSON, Y. 172-191, DOI:<https://doi.org/10.1108/09600030810866977>.  
 LEVANT: 2008a
- EVERAERT, P., W. “Sanac Inc.: From ABC to time-driven ABC (TDABC) –  
 BRUGGEMAN, G. D. An Instructional Case”, **Journal of Accounting Education**,  
 CREUS: 2008b 26/3, 118-154.
- FEIGENBAUM, A. **Total Quality Control**, Revize Edilmiş Üçüncü Baskı,  
 V.: 1991 New York, McGraw-Hill.
- FEIL, P.,K.-H. YOOK, “Japanese Target Costing: A Histroical Perspective”,  
 I.-W. KIM: 2004 **International Journal of Strategic Cost Management**,  
 2/4, 10-19.
- FİRUZAN, A. R., Y. "Yeni Bir Felsefe Işığında Yan Sanayilerden Beklenenler ve  
 Y. AYVAZ: 2004 Tam Zamanında Üretim", **Yönetim ve Ekonomi**, 11/1, 19-  
 26.
- FOSTER, G., M. “Customer Profitability Analysis: Challenges and New  
 GUPTA, L. Directions”, **Journal of Cost Management**, 10/1, 5-17.  
 SJOBLÖM: 1996
- FREHTLING, D. C.: **Forecasting Tourism Demand: Methods and Strategies**,  
 2001 Oxford, Butterworth-Heinemann.
- GARNER, S. P.: 1947 “Historical Development of Cost Accounting”, **The**  
**Accounting Review**, 22/4: 385-389.
- GARSON, G. D.: 2013 **Generalized Linear Models/Generalized Estimating**

**Equations**, North Carolina, Statistical Associates Publishing.

GERAGHTY, M. K., "Revenue Management Saves National Car Rental",  
E. JOHNSON: 1997 **Interfaces**, 27/1, 107-127.

GERVAIS, M., Y. "Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC): An Initial  
LEVANT, C. Appraisal Through a Longitudinal Case Study", **Journal of**  
DUCROCQ: 2010 **Applied Management Accounting Research**, 8/2, 1-20.

GÖKÇEN, G., H. **Yönetim Muhasebesi ve Uygulamaları**, İkinci Baskı,  
ÇELENK, E. İstanbul, Beta Yayıncılık.  
HORASAN: 2017

GÖKÇEN, G.: 2004 "Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında  
Kullanılması", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 23, 58-  
67.

GRIFFITHS, J.: 2003 "Balanced Scorecard Use in New Zealand Government  
Departments and Crown Entities", **Australian Journal of**  
**Public Administration**, 62/4, 70-79.

GUILLET, B. D., W. "Can Setting Hotel Rate Restrictions Help Balance the  
LIU, R. LAW: 2014 Interest of Hotels and Customers?", **International Journal**  
**of Contemporary Hospitality Management**, 26/6, 948 –  
973.

GUJARATI, D. N., D. **Basic Econometrics**, Beşinci Baskı, Boston, Mcgraw-Hill  
C. PORTER: 2009 Irwin.

GUJARATI, D.: 2016 **Örneklerle Ekonometri**, Çeviri: N. Bolatoğlu, Ankara:  
BB101.

GUNASEKARAN, A., "Implementation of Activity-Based Costing in  
M. SARHADI: 1998 Manufacturing", **International Journal of Production**  
**Economics**, 56-57, 231-242.

- GUO, P., B. XIAO, J. Unconstraining Methods in Revenue Management Systems: Research Overview and Prospects, **Advances in Operations Research**, 2012, 1-23, DOI: <http://dx.doi.org/10.1155/2012/270910>.
- LI: 2012
- GÜNEŞ, R., İ. AKSU: “Mamul Yaşam Seyri Maliyetlemesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 8/2, 43-61.
- 2003
- GÜRBÜZ, S., F. **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri: Felsefe – Yöntem – Analiz**, Dördüncü Baskı, İstanbul, Seçkin Yayıncılık.
- ŞAHİN: 2018
- GÜZEL, S. Ö., S. “Turizm İşletmeleri”, **Turizm İşletmeciliği: Temel Kavramlar ve Uygulamalar**, Ed.: O. Akova, İ. Kızılırmak, H. Tanrıverdi, Ankara, Detay Yayıncılık, 59-90.
- GEDİK: 2015
- HACİRÜSTEMOĞLU **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, İstanbul, R., M. ŞAKRAK: Türkmen Kitabevi.
- 2002
- HADDAD, R. E.: 2015 “Exploration of Revenue Management Practices - Case of an Upscale Budget Hotel Chain”, **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, 27/8, 1791-1813.
- HAIHA, Z., S. S. “Implementation of Time-Driven Activity-Based Costing System and Customer Profitability Analysis in the Hospitality Industry: Evidence from Iran”, **Economics and Finance Review**, 1/8, 57-67.
- ALISHAH: 2011
- HALES, J. A.: 2005 **Accounting and Financial Analysis in the Hospitality Industry**, Massachusetts, Elsevier Butterworth-Heinemann.
- HARRINGTON, H. J.: **Poor-Quality Cost**, Wisconsin, ASQC Quality Press.
- 1987

- HARRIS F., P. “Hold My Place, Please”, **Marketing Management**, 4/2, PEACOCK: 1995 34-45.
- HAYES, D. K., A. A. **Revenue Management for the Hospitality Industry**, New MILLER: 2011 Jersey, Jonh Wiley & Sons.
- HENDLER, R., F. “Revenue Management in Fabulous Las Vegas: Combining HENDLER: 2004 Customer Relationship Management and Revenue Management to Maximize Profitability”, **Journal of Revenue and Pricing Management**, 3/1, 73-79.
- HEO, C. Y.: 2017 “New Performance Indicators for Restaurant Revenue Management: ProPASH and ProPASM”, **International Journal of Hospitality Management**, 61, 1-3.
- HERKENHOFF, L., **Applied Statistics for Business and Management Using J. FOGLI: 2013 Microsoft Excel**, New York, Springer.
- HILBE, J. M.: 2009 **Logistic Regression Models**, Boca Raton, CRC Press Taylor & Francis Group.
- HILBE, J. M.: 2011 **Negative Binomial Regression**, İkinci Baskı, New York, Cambridge University Press.
- HILBE, J. M.: 2014 **Modeling Count Data**, New York, Cambridge University Press.
- HILTON, R. W., D. E. **Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic PLATT: 2014 Business Environment**, Onuncu Baskı, New York, McGraw-Hill Education.
- HOQUE, Z.: 2014 “Drivers of Management Control Systems Change: Additional Evidence from Australia”, **Advances in Management Accounting: Volume 23**, Ed.: M. J. Epstein , J. Y. Lee, Bingley, Emerald Group Publishing Limited, 65-92.



HORNGREN, C. T., S. **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, On dördüncü  
M. DATAR, M. V. Baskı, Boston, Pearson.

RAJAN: 2012

HUEFNER, R. J.: 2015 **Revenue Management: A Path to Increased Profits**,  
İkinci Baskı, New York, Business Expert Press.

HUSSEIN, A. T., F. **Genel Turizm: Gelişimi – Geleceği**, Ankara, Siyasal  
SAÇ: 2008 Yayinevi.

JONES, P., D. “Yield Management: Putting People in the Big Picture”,  
HAMILTON: 1992 **The Cornell Hotel and Restaurant Administration  
Quarterly**, 33/1, 89-95.

JONES, P., E. "Yield Management in UK Hotels: Principles and Practice",  
KEWIN: 1997 **Second International Yield Management Conference**,  
University of Bath, 9–11 September, England.

JONES, T., H. **Strategic Managerial Accounting: Hospitality, Tourism  
ATKINSON, A. and Events Applications**, Oxford, Goodfellow Publishers  
LORENZ, P. HARRIS: Limited.

2012

KAPLAN, R. S., D. P. **The Balanced Scorecard: Translating Strategy into  
NORTON: 1996 Action**, Amerika Birleşik Devletleri, Harvard College.

KAPLAN, R. S., M. “Using Time-Driven Activity-Based Costing to Identify  
Value Improvement Opportunities in Healthcare”, **Journal  
of Healthcare Management**, 59/6; 399-412.

WITKOWSKI, M.

ABBOTT, A. B.

GUZMAN; L. D.

HIGGINS, J. G.

MEARA, E.

- PADDEN, A. S.  
 SHAH, P. WATERS,  
 M. WEIDEMEIER, S.  
 WERTHEIMER, T.  
 W. FEELEY: 2014
- KAPLAN, R. S., S. R. "Time-Driven Activity Based Costing", **Harvard Business Review**, 82/11, 131-138. <https://hbr.org/2004/11/time-driven-activity-based-costing>.  
 ANDERSON: 2004
- KAPLAN, R. S., S. R. **Time-Driven Activity Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits**, Boston, Harvard Business Review.  
 ANDERSON: 2007
- KAPLAN, R. S., V. G. "Measuring and Managing Customer Profitability",  
 NARAYANAN: 2001 **Journal of Cost Management**, 15/5, 5-15.
- KAPLAN, R. S.: 1984 "The Evolution of Management Accounting", **The Accounting Review**, 59/3, 390-418.
- KASILINGAM, R. G.: "Air Cargo Revenue Management: Characteristics and Complexities", **European Journal of Operational Research**, 96/1, 36-44, DOI: [https://doi.org/10.1016/0377-2217\(95\)00329-0](https://doi.org/10.1016/0377-2217(95)00329-0).  
 1999
- KAYGUSUZ, S. Y., Ş. **Maliyet Muhasebesi**, İkinci Baskı, Bursa, Dora.  
 DOKUR: 2014
- KHOZEIN, A., R. A. "Effectiveness Implementing and Launching the Target Costing System", **International Research Journal of Finance and Economics**, 70, 197-204.  
 ROYAEE: 2011
- KIMES, S. E., J. "Revenue Management: Advanced Strategies and Tools to Enhance Firm Profitability", **Foundations and Trends in Marketing**, 8/1, 1-68, DOI: 10.1561/17000000037.  
 WIRTZ: 2013
- KIMES, S. E., L. M. "The Role of Space in Revenue Management", **Revenue**

- RENAGHAN: 2011 **Management: A Practical Pricing Perspective**, Ed.: I. Yeoman, U. McMahon-Beattie, Hampshire, Palgrave Macmillan, 17-28.
- KIMES, S. E., L. W. "Golf Course Revenue Management: A Study of Tee Time Intervals", **Journal of Revenue and Pricing Management**, 1/2, 111-120.
- KIMES, S. E., R. B. "Restaurant Revenue Management: Applying Yield Management to The Restaurant Industry", **Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly**, 39/3, 32-39.
- CHASE, S. CHOI, P. Y. LEE, E. N. NGONZI: 1998
- KIMES, S. E., S. "Spa Revenue Management", **Cornell Hospitality Quarterly**, 50/1, 82-95.
- SINGH: 2009
- KIMES, S. E.: 1989 "The Basics of Yield Management", **Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly**, 30/3, 14-19.
- KIMES, S. E.: 1999 "Implementing Restaurant Revenue Management: A Five-Step Approach", **Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly**, 40/3, 16-21.
- KIMES, S. E.: 2000 "Revenue Management on the Links: Applying Yield Management to the Golf-Course Industry", **Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly**, 41/1, 120-127.
- KIMES, S. E.: 2004 "Restaurant Revenue Management: Implementation at Chevys Arrowhead", **Cornell Hospitality Quarterly**, 45/1, 52-67.
- KIMES, S. E.: 2008 "Hotel Revenue Management: Today and Tomorrow", **Cornell Hospitality Report**, 8/14, 6-15.
- KIMES, S. E.: 2016a **SHA531: Introduction to Hotel Revenue Management**, Yayınlanmamış Ders Notları, Gelir Yönetimi Master

Sertifika Programı, Cornell University School of Business Administration, New York, Erişim Adresi: <https://www.ecornell.com/certificates/hospitality-and-foodservice-management/master-certificate-in-revenue-management/>.

KIMES, S. E.: 2016b **SHA532: Forecasting and Availability Controls in Hotel Revenue Management**, Gelir Yönetimi Master Sertifika Programı, Cornell University School of Business Administration, New York, Erişim Adresi: <https://www.ecornell.com/certificates/hospitality-and-foodservice-management/master-certificate-in-revenue-management/>.

KIMES, S. E.: 2017 “The Future of Hotel Revenue Management”, **Cornell Hospitality Report**, 17/1, 1-12.

KOTLER, P., G. **Principles of Marketing**, On Yedinci Baskı, Harlow, ARMSTRONG: 2018 Pearson.

KOUSHIK, D., J. "Retail Price Optimization at IHG”, **Interfaces**, 41/1, 45–57; HIGBIE, C. EISTER: 57; AKTARAN: K. A. McGuire: 2016, Hotel Pricing in A Social World: Driving Value in the Digital Economy, New Jersey, John Wiley & Sons Inc.

KOZAK, N., M. A. **Genel Turizm: İlkeler-Kavramlar**, On Beşinci Baskı, KOZAK, M. KOZAK: Ankara, Detay Yayıncılık. 2014

KOZAK, N.: 2008 “Otelcilik Endüstrisine Giriş”, **Otel İşletmeciliği**, Ed.: N. Kozak, İkinci Baskı, Ankara, Detay Yayıncılık, 1-22.

KÖROĞLU, Ç.: 2013 “Otel İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Elde Etmek İçin Bir İleri Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 57/1, 39-56.

- KRAKHMAL, V.: "Customer Profitability Accounting in The Context Of Hotels", **Accounting and Financial Management Developments in the International Hospitality Industry**, Ed.: P. Harris, M. Mongiello, Routledge, London, 188-210. 2006
- KRUMWIEDE, K. R., "The Use of Activity-Based Costing with Competitive Strategies: Impact on Firm Performance", **Advances in Management Accounting**, 23, 113-148, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/S1474-787120140000023004>. S. L. CHARLES: 2014
- KÜÇÜKSAVAŞ, N.: **Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe)**, On İkinci Baskı, 2012 İstanbul, Beta.
- LANGFIELD-SMITH, "Strategic Management Accounting: How Far Have We Come in 25 Years?", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 21/2, 204-228. K.: 2008
- LAVIANA, A. A., A. "Utilizing Time-Driven Activity-Based Costing To Understand The Short- And Long-Term Costs Of Treating Localized, Low-Risk Prostate Cancer", **Cancer**, 122, 447-455, DOI:10.1002/cncr.29743 M. ILG, D. BURKE, H. TAN, M. A. BURKE, 455, DOI:10.1002/cncr.29743 D. R.
- NIEDZWIECKI, P. A.
- KUPELIAN, C. R.
- KING, M. L.
- STEINBERG, C. R.
- KUNDAVARAM, M.
- KAMRAVA, A. L.

KAPLAN, A. K.  
MORIARITY, W.  
HSU, D. J.  
MARGOLIS, J. C.  
HU, C. S. SAIGAL:  
2016

LAZOL, İ.: 2011 **Genel Muhasebe**, On Yedinci Baskı, Bursa, Ekin Basım  
Yayın Dağıtım.

LEE-ROSS, D., N. "Yield Management in Hospitality SMEs", **International  
JOHNS: 1997 Journal of Contemporary Hospitality Management**, 9/2,  
66-69.

LI, W. S.: 2018 **Strategic Management Accounting: A Practical  
Guidebook with Case Studies**, Singapore, Springer.

LICATA, J. W., A. W. "Revenue Management in the Golf Industry: Focus on  
TIGER: 2010 Throughput and Consumer Benefits", **Journal of  
Hospitality Marketing & Management**, 19/5, 480-502,  
DOI: 10.1080/19368623.2010.482837

M. G. JAGELS: 2007 **Hospitality Management Accounting**, Dokuzuncu Baskı,  
New Jersey, John Wiley & Sons, Inc.

MAJID, J. A., M. "Implementation of Activity Based Costing in Malaysia: A  
SULAIMAN: 2008 Case Study of Two Companies", **Asian Review of  
Accounting**, 16/1, 39-55.

MAKRIDAKIS, S. G., Forecasting: Methods and Applications, Üçüncü Baskı,  
S. C. New York, John Wiley and Sons.

WHEELWRIGHT, R.  
J. HYNDMAN: 1997

MASKELL, B. H.: "Lean Accounting for Lean Manufacturers",  
2000 **Manufacturing Engineering**, 125/6, 46-53, (Çevrimiçi)

<http://www.sme.org/Tertiary.aspx?id=35119>, 9 Mayıs 2018.

MATTIMOE, R., W. “Pricing in a Service Sector Context: Accounting and Marketing Logics in the Hotel Industry”, **European Accounting Review**, 20/2, 355-388.  
SEAL: 2011

MCGUIRE, K. A.: **Hotel Pricing in A Social World: Driving Value in the Digital Economy**, New Jersey, John Wiley & Sons Inc.  
2016

MCWATTERS, C. S., **Management Accounting in A Dynamic Environment**, J. L. ZIMMERMAN: New York, Routledge.  
2016

MONROY, C. R., A. "Activity Based Costing, Time-Driven Activity Based Costing and Lean Accounting: Differences Among Three Accounting Systems' Approach To Manufacturing", **6th International Conference on Industrial Engineering and Industrial Management**, 18-20 Temmuz, Vigo, Spain.  
NASIRI, M. A.  
PELÁEZ: 2012

NAMAZI, M.: 2016 “Time-Driven Activity-Based Costing: Theory, Applications and Limitations”, **Iranian Journal of Management Studies**, 9/3, 457-482.

NEEDLES, B. E., M. **Financial and Managerial Accounting**, Dokuzuncu Baskı, Powers, S. V. Ohio, South-Western Cengage Learning.  
CROSSON:2011

NEWBOLD, P., W. L. **Statistics for Business and Economics**, Altıncı Baskı, Carlson, B. New Jersey, Pearson Prentice Hall.  
THORNE: 2006

NG, I. C. L.: 2008 **The Pricing and Revenue Management of Services: A Strategic Approach**, Routledge: New York.

NOREEN, E. W., P. C. **Managerial Accounting for Managers**, İkinci Baskı, New Brewer, R. H. York, McGraw-Hill Irwin.  
GARRISON: 2011

- NOONE, B. M., C. A. "Total Hotel Revenue Management: A Strategic Profit  
ENZ, J. GLASSMIRE: Perspective", **Cornell Hospitality Report**, 17/8, 1-17.  
2017
- NOONE, B. M., K. A. "Social Media Meets Hotel Revenue Management:  
MCGUIRE, K. V. Opportunities, Issues and Unanswered Questions", **Journal  
ROHLFS: 2011 of Revenue and Pricing Management**, 10/4, 293-305,  
DOI:10.1057/rpm.2011.12.
- NOONE, B. M., P. "Enhancing Yield Management with Customer Profitability  
GRIFIN: 1997 Analysis", **International Journal of Contemporary  
Hospitality Management**, 9/2, 75-79.
- NUSSBAUM, E. M., "Best Practices in Analyzing Count Data", **Best Practices  
S. ELSADAT, A. H. in Quantitative Methods**, Ed.: J. W. Osborne, California,  
KHAGO: 2007 SAGE Publications Inc., 306-323.
- OGBEIDE, G.-C.: **Revenue Management, Cost Control, and Financial  
2014 Analysis in the Hospitality Industry**, Amerika Birleşik  
Devletleri, Cognella.
- OKUTMUŞ, E., A. "Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme, Değer  
ERGÜL: 2015 Analizi ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Birlikte  
Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma", **Muhasebe ve  
Finansman Dergisi**, 65, 97-116.
- OKUTMUŞ, E., İ. "Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Ortaya Çıkışına İlişkin  
KURAR, A. Nitel Bir Araştırma", **Abant İzzet Baysal Üniversitesi  
KAHVECİ: 2014 Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 14/3, 51-77.
- ORKIN, E. B.: 1998 "Wishful Thinking and Rocket Science: The Essential  
Matter of Calculating Unconstrained Demand for Revenue  
Management", **The Cornell Hotel and Restaurant  
Administration Quarterly**, 39/4, 15-19.
- ÖKER, F., H. "Time-Driven Activity Based Costing: An Implementation



- ADIGÜZEL: 2016 in a Manufacturing Company”, **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, 22/1, 39-56, DOI: 10.1002/jcaf.22144.
- ÖKER, F., H. “A New Costing Model in Hospital Management: Time-Driven Activity-Based Costing System”, **The Health Care Manager**, 32/1, 23–36, DOI: 10.1097/HCM.0b013e31827ed898.
- PARK, J., T. W. “Toward an Activity-Based Costing System for Product Families and Product Platforms in the Early Stages of Development”, **International Journal of Production Research**, 46/1, 99-130.
- PAVLATOS, O., I. "Activity-Based Costing In The Hospitality Industry: Evidence From Greece", **Journal of Hospitality & Tourism Research**, 33/4, 511-527, DOI: 10.1177/1096348009344221.
- PERNOT, E., F. “Time-Driven Activity-Based Costing for Inter-Library Services: A Case Study in a University”; **The Journal of Academic Librarianship**, 33/5, 551–560.
- PHILLIPS, R. L.: 2005 **Pricing and Revenue Optimization**, California, Stanford University Press.
- PIZAM, A., J. **International Dictionary of Hospitality Management**, Massachusetts, Elsevier Butterworth-Heinemann.
- RAAIJ, E. M. V., M. J. “The Implementation of Customer Profitability Analysis: A Case Study”, **Industrial Marketing Management**, 32, 573-583.
- RAAIJ, E. M. V.: 2005 “The Strategic Value of Customer Profitability Analysis”, **Marketing Intelligence & Planning**, 23/4, 372-381.
- RAINS, J.: 2011 **Target Cost Management: The Ladder to Global**

**Survival and Success**, Boca Raton, CRC Press.

- RICH, J. S., J. P. **Cornerstones of Financial & Managerial Accounting –**  
JONES, D. L. **Current Trends Update**, Ohio, South-Western Cengage  
HEITGER, M. M. Learning.  
MOWEN, D. R.  
HANSEN: 2010
- SABAN, M., G. G. “Çağdaş Maliyet Yönetimi Sistemlerinden Sürece Dayalı  
İRAK: 2009 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, **ZKÜ Sosyal Bilimler  
Dergisi**, 5/10, 97-108.
- SABAN, M., N. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Altıncı Baskı, İstanbul,  
ERDOĞAN: 2014 Beta Basım.
- SAFFO, P.: 2007 “Six Rules for Effective Forecasting”, **Harvard Business  
Review**, (Çevrimiçi) <https://hbr.org/2007/07/six-rules-for-effective-forecasting>, 19.05.2018.
- SALEM-MHAMDIA, “Value Management and Activity Based Costing Model in  
A. B. H., B. B. the Tunisian Restaurant”, **International Journal of  
GHADHAB: 2012 Contemporary Hospitality Management**, 24/2, 269-288.
- SANCHEZ, J.F., A. “Hotel Yield Management Using Different Reservation  
SATIR: 2005 Modes”, **International Journal of Contemporary  
Hospitality Management**, 17/2, 136-146.
- SARIKAYA, N.: 2003 **Toplam Kalite Yönetimi**, Sakarya, Sakarya Kitabevi.
- SEDGLEY, D. J., C. F. **The 123s of ABC in SAP: Using ASP R/3 to Support  
JACKIW: 2001 Activity-Based Costing**, New York, John Wiley & Sons  
Inc.
- SERPER, Ö.: 2004 **Uygulamalı İstatistik 1**, Beşinci Baskı, Bursa, Ezgi  
Kitabevi.
- SEVİLENGÜL, O.: **Genel Muhasebe**, On Sekizinci Baskı, Ankara, Gazi

- 2016 Kitabevi.
- SIGUENZA- "Recent Evolutions In Costing Systems: A Literature  
 GUZMAN, L., A. V. Review Of Time-Driven Activity-Based Costing", **Review**  
 D. ABBEELE, J. **of Business and Economic Literature**, 58/1, 34-64.  
 VANDEWALLE, H.  
 VERHAAREN, D.  
 CATTRYSSSE: 2013
- SIGUENZA- "Using Time-Driven Activity-Based Costing to Support  
 GUZMAN, L., A. V. Library Management Decisions: A Case Study for Lending  
 D. ABBEELE, J. and Returning Processes", **The Library Quarterly**,  
 VANDEWALLE, H. 84:1, 76-98.  
 VERHAAREN, D.  
 CATTRYSSSE: 2014
- SLAGER, B., L. "Implementation of Cargo Revenue Management at KLM",  
 KAPTEIJNS: 2003 **Journal of Revenue and Pricing Management**, 3/1, 80-  
 90.
- SMITH, M.: 2017 **Research Methods in Accounting**, Dördüncü Baskı, Los  
 Angeles, Sage Publications.
- STOUT, D., J. "Implementing Time-Driven Activity-Based Costing at A  
 PROPRI: 2011 Medium-Sized Electronics Company", **Management**  
**Accounting Quarterly**, 12/3, 1–11.
- STOUTHUYSEN, K., "Time-Driven Activity-Based Costing For A Library  
 M. SWIGGERS, A.-M. Acquisition Process: A Case Study in A Belgian  
 REHEUL, F. University", **Library Collections Acquisitions and**  
 ROODHOOFT: 2010 **Technical Services**, 34/2, 83-91.
- SUGIMORI, Y., K. "Toyota Production System and Kanban System  
 KUSUNOKI, F. CHO, Materialization of Just-In-Time And Respect-For-Human  
 S. UCHIKAWA: 1977 System", **The International Journal Of Production**  
**Research**, 15/6, 553-564, DOI:

10.1080/00207547708943149.

- SZYCHTA, A.: 2010 "Time-Driven Activity Based Costing in Service Industries", **Social Sciences**, 67/1, 49-60.
- ŞENER, B.: 2001 **Modern Otel İşletmelerinde Yönetim ve Organizasyon**, Üçüncü Baskı, Ankara, Detay Yayıncılık.
- TALLURI, K. T. , G. **The Theory and Practice of Revenue Management**, New York, Springer.
- J. V. RYZIN: 2004
- TERUNGWA, A.: "Practicability of Time-Driven Activity-Based Costing on Profitability of Restaurants in Makurdi Metropolis of Benue State, Nigeria", **Journal of Contemporary Management**, 1/2, 33-44.
- 2012
- TERUNGWA, A.: "Time- Driven Activity-Based Costing and Effective Business Management: Evidence from Benue State, Nigeria", **International Journal of Finance and Accounting**, 2/6, 297-306, DOI: 10.5923/j.ijfa.20130206.01.
- 2013
- THOMPSON, G. M.: "Optimizing Restaurant-Table Configurations: Specifying Combinable Tables", **Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly**, 44/1, 53-60.
- 2003
- TOSKAY, T.: 1983 **Turizm: Turizm Olayına Genel Yaklaşım**, İstanbul, Der Yayınevi.
- TRANTER, K. A., T. **Introduction to Revenue Management for the Hospitality Industry: Principles and Practices for the Real World**, Essex, Pearson Education Limited.
- STUART-HILL, J. **Hospitality Industry: Principles and Practices for the Real World**, Essex, Pearson Education Limited.
- PARKER: 2014
- TSIOTSOU, R. H., R. "Target Marketing and Its Application to Tourism", **Strategic Marketing in Tourism Services**, R. H. Tsiotsou, R. E. Goldsmith, Bingley, Emerald, 3-16.
- E. GOLDSMITH: **Strategic Marketing in Tourism Services**, R. H. Tsiotsou, R. E. Goldsmith, Bingley, Emerald, 3-16.
- 2012

Turizm Tesislerinin Resmî Gazete (25852), Erişim Adresi:  
Belgelendirilmesine ve <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/3.5.20058948.pdf>  
Niteliklerine İlişkin f.  
Yönetmelik: 2005

Turizm Teşvik Resmî Gazete (17635), Erişim Adresi:  
Kanunu: 1982 <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2634.pdf>.

UNUTKAN, Ö.: 2010 “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, **Mali Çözüm Dergisi**, 97/1, 87-106.

USTA, Ö.: 2008 **Turizm: Genel ve Yapısal Yaklaşım**, Ankara, Detay Yayıncılık.

VARINI, K., P. SIRSI, “Revenue Management and India: Rapid Deployment Strategies”, **Worldwide Hospitality and Tourism Themes**, 4/5, 438-448.

VENKAT, R.: 2011 “The Era of Convergence in Revenue Management”, **Revenue Management: A Practical Pricing Perspective**, Ed.: I. Yeoman, U. McMahon-Beattie, Hampshire, Palgrave Macmillan, 42-54.

VINOD, B.: 2004 “Unlocking the Value of Revenue Management in the Hotel Industry”, **Journal of Revenue and Pricing Management**, 3/2, 178-190.

WALPOLE, R. E., R. **Probability & Statistics for Engineers & Scientists**, H. MYERS, S. L. Sekizinci Baskı, New Jersey, Pearson Education Inc.

MYERS, K. YE: 2007

WANG, X. L., C. Y. “Revenue Management: Progress, Challenges, and Research Prospects”, **Journal of Travel & Tourism Marketing**, 32/7, 797-811.

SPECKLIN: 2015

- WANG, X. L., D. "Revenue management: The Impact on Business-to-BOWIE: 2009 Business Relationships", **Journal of Services Marketing**, 23/1, 31-41.
- WARREN, C. S., J. M. **Financial and Managerial Accounting**, On İkinci Baskı, REEVE, J. E. Ohio, South-Western Cengage Learning.  
DUCHAC: 2014
- WEATHERFORD, L. "A Taxonomy and Research Overview of Perishable-Asset R., S. E. BODILY: Revenue Management: Yield Management, Overbooking and Pricing", **Operations Research**, 40/5, 831-844.  
2003
- WEATHERFORD, L. "A Comparison of Forecasting Methods for Hotel Revenue R., S. E. KIMES: 2003 Management", **International Journal of Forecasting**, 19/3, 401-415, Doi:10.1016/S0169-2070(02)00011-0.
- WEGANDT, J. J., P. **Managerial Accounting: Tools for Business Decision D. KIMMEL, D. E. Making**, Altıncı Baskı, New Jersey, John Wiley & Sons, KIESO: 2012 Inc.
- WRIGHT, D.: 1996 **Management Accounting**, Edinburgh Gate, Addison Wesley Longman Limited.
- YAŞAR, R. Ş.: 2017 "Zaman Esaslı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile Konteyner Terminallerinde Maliyet Analizi", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 73, 203-228.
- YEOMAN, I., S. "Yield Management a Human Activity System", WATSON: 1997 **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, 9/ 2, 80 – 83, DOI: <https://doi.org/10.1108/09596119710164821>
- YIN, R. K.: 2014 **Case Study Research: Design and Methods**, Beşinci Baskı, Los Angeles, Sage Publications.
- YÜKÇÜ, S.: 2014 **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Sekizinci Baskı,

İzmir, Altın Nokta Yayınevi.

ZEITHAML, V. A., R. “The Customer Pyramid: Creating and Serving Profitable TRUST; K. N. Customers”, **California Management Review**, 43/4, 118-140.  
LEMON: 2001

ZHANG, H., J. “Modeling Hotel Room Price with Geographically  
ZHANG, S. LU, S. Weighted Regression”, **International Journal of  
CHENG, J. ZHANG: Hospitality Management**, 30, 1036-1043.  
2011

## EKLER

**Ek-1:** Birim Bazında Odalar İlk Madde ve Malzeme Maliyeti

Oda Tipi	Buket Malzeme	İkram	Çamaşır Yıkama Giderleri	Doğalgaz Giderleri	Elektrik Giderleri	Su Giderleri	Temizlik Malzemesi Tüketim Giderleri	Birim Direkt Malzeme Maliyeti
TO	1,56 ₺	- ₺	5,29 ₺	1,79 ₺	7,67 ₺	2,92 ₺	1,67 ₺	20,90 ₺
SO	2,48 ₺	- ₺	5,29 ₺	2,13 ₺	7,67 ₺	2,92 ₺	1,67 ₺	22,16 ₺
EO	2,44 ₺	5,00 ₺	5,29 ₺	2,35 ₺	7,67 ₺	2,92 ₺	1,67 ₺	27,34 ₺
KO	2,44 ₺	7,00 ₺	5,29 ₺	2,69 ₺	7,67 ₺	2,92 ₺	1,67 ₺	29,68 ₺



Ek-2: Komisyonuz Hafta İçi Oda Satış Fiyatları

ODA TİPİ	PANSİYON	PAZAR BÖLÜMÜ	DAĞITIM KANALI				
			İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
TO	OD	BP	163,76 ₺	-	140,23 ₺	162,68 ₺	164,52 ₺
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	147,41 ₺	-	-	-
	OK	BP	187,30 ₺	-	159,23 ₺	210,50 ₺	187,02 ₺
		GP	-	199,60 ₺	-	150,30 ₺	-
		AP	-	168,67 ₺	-	161,13 ₺	-
SO	OD	BP	175,07 ₺	-	151,72 ₺	163,80 ₺	178,04 ₺
		GP	-	179,75 ₺	-	-	-
		AP	-	173,35 ₺	186,92 ₺	151,59 ₺	-
	OK	BP	212,79 ₺	-	188,22 ₺	216,95 ₺	214,59 ₺
		GP	-	187,40 ₺	-	179,58 ₺	-
		AP	-	194,51 ₺	154,83 ₺	172,50 ₺	-
EO	OD	BP	199,62 ₺	-	168,40 ₺	177,70 ₺	196,63 ₺
		GP	-	199,50 ₺	-	-	-
		AP	-	179,44 ₺	105,67 ₺	157,26 ₺	-
	OK	BP	261,82 ₺	-	200,42 ₺	235,70 ₺	210,64 ₺
		GP	-	200,65 ₺	-	170,13 ₺	-
		AP	-	196,22 ₺	175,97 ₺	172,03 ₺	-
KO	OD	BP	218,71 ₺	-	183,04 ₺	169,85 ₺	210,95 ₺
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	-	-	273,86 ₺	-
	OK	BP	232,01 ₺	-	203,84 ₺	-	248,23 ₺
		GP	-	196,69 ₺	-	217,10 ₺	-
		AP	-	209,68 ₺	-	172,89 ₺	-

**Ek-3: Komisyonuz Hafta Sonu Oda Satış Fiyatları**

ODA TİPİ	PANSİYON	PAZAR BÖLÜMÜ	DAĞITIM KANALI				
			İMS	İŞS	MRS	SVT	TES
TO	OD	BP	177,82 ₺	-	139,84 ₺	157,34 ₺	169,28 ₺
		GP	-	152,26 ₺	-	-	-
		AP	-	161,50 ₺	-	147,04 ₺	-
	OK	BP	194,66 ₺	-	160,53 ₺	207,04 ₺	186,35 ₺
		GP	-	186,57 ₺	-	190,55 ₺	-
		AP	-	172,02 ₺	-	158,17 ₺	-
SO	OD	BP	179,33 ₺	-	151,75 ₺	168,98 ₺	180,48 ₺
		GP	-	157,06 ₺	-	-	-
		AP	-	173,49 ₺	-	148,04 ₺	-
	OK	BP	199,56 ₺	-	191,96 ₺	209,86 ₺	203,22 ₺
		GP	-	191,79 ₺	-	194,53 ₺	-
		AP	-	197,53 ₺	134,88 ₺	171,20 ₺	-
EO	OD	BP	197,23 ₺	-	168,12 ₺	168,47 ₺	198,71 ₺
		GP	-	152,26 ₺	-	-	-
		AP	-	-	207,84 ₺	141,44 ₺	-
	OK	BP	221,46 ₺	-	207,08 ₺	208,07 ₺	208,33 ₺
		GP	-	187,20 ₺	-	160,74 ₺	-
		AP	-	194,45 ₺	-	180,64 ₺	-
KO	OD	BP	235,95 ₺	-	180,47 ₺	172,27 ₺	215,27 ₺
		GP	-	-	-	-	-
		AP	-	-	-	173,28 ₺	-
	OK	BP	203,30 ₺	-	199,55 ₺	247,53 ₺	236,12 ₺
		GP	-	-	-	217,10 ₺	-
		AP	-	206,80 ₺	-	175,11 ₺	-

## ÖZGEÇMİŞ

1987 yılında İstanbul Üsküdar'da doğan Mehmet Altuğ ŞAHİN, 2005 senesinde Özel Acarlar Lisesi'nden mezun olmuştur. 2005 senesinde Akdeniz Üniversitesi Alanya İşletme Fakültesi Turizm İşletmeciliği Bölümü'nü kazanmış, 2010 senesinde fakülte birincisi olarak mezun olmuştur. Aynı yıl İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı yüksek lisans programında eğitimine başlamış, 2012 senesinde yüksek lisans tez çalışmasını sunarak başarılı olmuştur. Aynı sene İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı doktora programında eğitimine başlamıştır. 2011 senesinde İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Turizm İşletmeciliği Bölümü'nde araştırma görevlisi olarak başladığı görevine halen devam etmektedir. Çeşitli akademik mecralarda yayınlanmış çalışmaları ve görevleri bulunmaktadır.

<http://aves.istanbul.edu.tr/masahin/kimlik>