

STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI, BÜTÜNLEŞİK BİLGİ SİSTEMLERİ ve İŞLETME PERFORMANSI

(KONAKLAMA İŞLETMELERİ YAKLAŞIMIYLA)



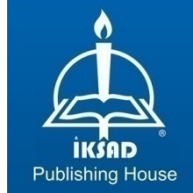
KADRIYE ALEV AKMEŞE



İKSAD
Publishing House

**STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ
UYGULAMALARI,
BÜTÜNLEŞİK BİLGİ SİSTEMLERİ ve
İŞLETME PERFORMANSI
(KONAKLAMA İŞLETMELERİ YAKLAŞIMIYLA)**

KADRIYE ALEV AKMEŞE



Copyright © 2019 by iksad publishing house
All rights reserved. No part of this publication may be reproduced,
distributed, or transmitted in any form or by
any means, including photocopying, recording, or other electronic or
mechanical methods, without the prior written permission of the publisher,
except in the case of
brief quotations embodied in critical reviews and certain other non
commercial uses permitted by copyright law. Institution
of Economic Development And Social
Researches Publications®

(The Licence Number of Publicator: 2014/31220)

TURKEY TR: +90 342 606 06 75

USA: +1 631 685 0 853

E Mail: iksadyayinevi@gmail.com

kongreiksad@gmail.com

www.iksad.net

www.iksad.org.tr

www.iksadkongre.org

It is responsibility of the author to abide by the publishing ethics rules.

Iksad Publications - 2019©

ISBN: 978-605-7923-99-8

Cover Design: İbrahim KAYA

January / 2019

Size = 16x24 cm

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	1
TABLolar LİSTESİ	4
ŞEKİLLER LİSTESİ	5
KISALTMALAR LİSTESİ	6
BİRİNCİ BÖLÜM	7
STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ ve UYGULAMA ARAÇLARI	7
1.1. Strateji Kavramı	8
1.2. Stratejik Yönetim Kavramı	9
1.3. Stratejik Yönetim Evrimi	18
1.4. Stratejik Yönetimin Kavramsal Çerçevesi	21
1.5. Yönetim Aracı Olarak Muhasebe Bilgi Sistemi	26
1.6. Yönetim Kararlarında Muhasebe Bilgilerinin Kullanımı	28
1.6.1. Finansal Tablolar ve Yönetim Kararları	29
1.6.2. Maliyet Davranışları ve Yönetim Kararları	31
1.6.3. Maliyet-Hacim-Kâr Bilgileri ve Yönetim Kararları	34
1.6.4. Gelir Yönetimi ve Yönetim Kararları	35
1.6.5. Müşteri Kârlılık Analizleri ve Yönetim Kararları	40
1.6.6. Bütçeler ve Yönetim Kararları	41
1.7. Yönetim, Yönetim Muhasebesi ve Fonksiyonları	43
1.8. Yönetim Muhasebesi ve Uygulamalarının Gelişim Süreci	53
1.9. Stratejik Yönetim Muhasebesi	59
1.10. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları	65
1.11. Stratejik ve Geleneksel Yönetim Muhasebesinin Ortak Uygulama Araçları	75
1.11.1. Tam Zamanında Üretim/Yönetim	76
1.11.2. Kaizen Maliyetleme	76
1.11.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	77
1.11.4. Stratejik Yönetim Muhasebesi Uygulama Aracı Olarak Balanced Scorecard	79

1.11.5. Maliyet Hacim Kâr (MHK) Analizi	85
1.11.6. Ürün Yaşam Döngüsü Analizi	86
İKİNCİ BÖLÜM	90
KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE İŞLETME PERFORMANS DEĞERLENDİRME YÖNTEMLERİ	90
2.1. İşletme Performansı ve Performans Ölçümü	90
2.2. Performans Ölçüm Modelleri	91
2.2.1. Finansal Performans Ölçüm Modelleri	93
2.2.1.1. Sorumluluk Muhasebesi	93
2.2.1.2. Ekonomik Katma Değer (EVA)	94
2.2.2. Finansal Olmayan Performans Ölçüm Modelleri	95
2.2.2.1. Benchmarking	100
2.2.2.2. Performans Ölçüm ve Değerlendirme Aracı Olarak Balanced Scorecard	115
2.2.2.3. Performans Prizması	117
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	121
BÜTÜNLEŞİK BİLGİ SİSTEMLERİ	121
3.1. Teknolojik Gelişmeler Işığında İşletmelerde Bilgi Sistemleri Dönemi	121
3.2. Bilgi Sistemi Kavramı	122
3.3. Bütünleşik Bilgi Sistemi Kavramı	132
3.4. Bütünleşik Bilgi Sistemi Özellikleri	136
3.5. Bütünleşik Bilgi Sistemi İşlevleri ve Yapısı	139
3.6. Muhasebe Açısından Bütünleşik Bilgi Sistemi; Muhasebe Bilgi Sistemi	142
3.7. Yönetim Açısından Bütünleşik Bilgi Sistemi; Yönetim Bilgi Sistemi	151
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	159
KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ VE BÜTÜNLEŞİK BİLGİ SİSTEMİ UYGULAMALARI	159

4.1. Turizm ve Konaklama Alt Sektörünün Kapsam ve Çerçevesi	160
4.2. Turizm ve Konaklama İşletmelerinin Temel Özellikleri	162
4.3. Konaklama İşletmelerinde Organizasyon Yapısı	165
4.4. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Birimi	172
4.5. Konaklama İşletmelerinde Stratejik Yönetim Muhasebesinin Önemi	178
4.6. Konaklama İşletmelerinde Kullanılan Yönetim Muhasebesi Raporları	181
4.7. Konaklama İşletmelerinde Stratejik Yönetim Muhasebesi Literatür Taraması	183
4.8. Konaklama İşletmelerinde Bütünleşik Bilgi Sistemi	188
4.9. Konaklama İşletmelerinde Kullanılan Bütünleşik Bilgi Sistemi Yazılımları	195
4.9.1. Dışsal Bilgi Sistemleri	199
4.9.1.1. Amadeus Global Dağıtım Sistemleri	201
4.9.1.2. Sabre Bilgisayarlı Rezervasyon Sistemleri	202
4.9.1.3. Galileo Global Dağıtım Sistemleri	203
4.9.1.4. Worldspan Global Dağıtım Sistemleri	203
4.9.2. İçsel Bilgi Sistemleri – Konaklama Yönetim Sistemleri	204
4.9.2.1. Fidelio Version 8 Bütünleşik Otel Yönetim Sistemi	205
4.9.2.2. Elektra Otel Yönetim Sistemi	206
4.9.2.3. Athena Otel Yönetim Sistemi	208
4.9.2.4. Opera Otel Yönetim Sistemi	209
4.9.2.5. Suite8 Otomasyon ve Rezervasyon Sistemleri	210
4.9.2.6. Asyasoft Otel Yönetim Sistemleri	211
4.9.2.7. Sedna- Kod Yazılım	212
4.10. Konaklama İşletmelerinde Bütünleşik Bilgi Sistemi Literatür Taraması	212
SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER	217
KAYNAKÇA	222

ÖNSÖZ

Küreselleşme ile birlikte birçok sektörde olduğu gibi ülke ekonomisine önemli katkısı olan ve bacasız sanayi olarak da adlandırılan turizm sektöründe de hızlı gelişmeler yaşanmaktadır. Bu gelişmeler çerçevesinde artan rekabet koşullarına ayak uydurabilmek adına konaklama işletmeleri stratejik yönetim kararları vermek ve bilgi sistemlerini en etkin ve etkili şekilde kullanmak durumundadırlar. Yönetim muhasebesi bu kararları verme konusunda konaklama işletmelerine rehber niteliğinde bilgiler sağlamaktadır. Bütünleşik bilgi sistemleri ise işletme içindeki bütün süreçlerin etkin bir şekilde ilişkilendirilmesini ve hata payını minimize ederek hızlandırılmasını mümkün kılmaktadır.

Yönetim muhasebesi uygulamaları 1900'lü yılların başından itibaren özellikle imalat ve ticaret işletmelerinde gelişerek kullanılagelmiştir. Ancak küreselleşme ve bilgi teknolojilerindeki gelişme ile birlikte ulusal ve uluslararası rekabetteki artış, işletmeleri kendi iç bilgi sistemleri tarafından üretilen ve kullanılan bilgilere ek olarak işletme dışındaki verileri de dikkate almak ve stratejik bir boyut kazanan işletme dışı bilgileri de karar alma süreçlerinde kullanmak zorunda bırakmıştır.

Türkiye'de stratejik yönetim muhasebesine ve uygulamalarına yönelik çalışmalar genellikle imalat ve ticaret işletmeleri veya sektörleri üzerine yoğunlaşmıştır. Konaklama işletmelerinin bir hizmet alt sektörü olarak faaliyetlerini sürdürmeleri, hizmetleri ürünlerden ayıran stoklanamama, üretim ve tüketimin eş zamanlı

olması ve diğer bazı ayırt edici özellikler nedeniyle, yönetim muhasebesi uygulamaları sektöre uygun hale getirilerek kullanılmaktadır. Ancak konaklama alt sektöründe hangi stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanıldığı, bunlara ilişkin farkındalık düzeyi, bu uygulamaların olumlu etkileri ve bunların kullanılmamasına ilişkin temel sebeplere yönelik araştırma hemen hemen bulunmamaktadır.

Bu çalışmada öncelikli olarak konaklama işletmelerinde stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları ve bütünleşik bilgi sistemlerinin işletme performansı ile etkileşimi açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca bütünleşik bilgi sistemlerinin konaklama sektöründeki kullanım yaygınlığı ve performans üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesi de çalışma çerçevesinde yer verilen konulardan bir diğeridir. Çalışma kapsamında geçmişte bütünleşik bilgi sistemleri ve stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları ile ilgili yapılmış diğer çalışmalara da değinilerek konuların önemi açıklanmaya çalışılmıştır.

Bu kitap çalışması “Konaklama İşletmelerinde Stratejik Yönetim Muhasebesi Uygulamaları ve Bütünleşik Bilgi Sistemlerinin İşletme Performansına Etkisi” başlıklı tezden türetilmiştir.

Bu çalışmanın hazırlanmasında akademik tecrübelerini, bilgi ve desteklerini esirgemeyerek yardımcı olan değerli hocalarım Sayın Prof. Dr. Raif PARLAKKAYA’ya, Sayın Doç. Dr. Yasin BİLİM’e ve Sayın Doç. Dr. M. Atilla ARICIOĞLU’na teşekkürlerimi sunarım.

Son olarak çalışmalarımnda her zaman yanımda olarak desteklerini esirgemeyen, varlıklarıyla güç veren sevgili kızım Meryem Esin'e, sevgili oğlum Tarık Ulaş'a ve kıymetli eşim Halil AKMEŞE'ye sonsuz teőekkürlerimle...

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1.1: Yönetim muhasebesi değişikliklerinin nedenleri	55
Tablo 1.2: Yönetim muhasebesi teknikleri.....	57
Tablo 1.3: Yönetim muhasebesi ile stratejik yönetim muhasebesi karşılaştırılması	64
Tablo 1.4: Stratejik yönetim muhasebesi araçları	66
Tablo 1.5: Balancedscorecard boyutları	80
Tablo 2.1: Finansal ve finansal olmayan performans ölçüm modelleri arasındaki temel farklar	109
Tablo 2.2: Otel scorecard modeli	116
Tablo 2.3: Performans prizması modeli temel soruları	118
Tablo 3.1: OLTP ve OLAP farkları.....	131
Tablo 3.2: Finansal muhasebe, yönetim muhasebesi ve stratejik yönetim muhasebesi sistem özeti	145
Tablo 4.1: Konaklama hizmetleri süreci	191
Tablo 4.2: Konaklama işletmesi bilgi sistemi seçimi kriterleri	197
Tablo 4.3: Amadeus global dağıtım sistemi portföyü	202
Tablo 4.4: Elektra otel yönetim sistemi modülleri	207

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1: Stratejik yönetim çerçevesi	11
Şekil 1.2: Stratejik yönetim süreçleri	12
Şekil 1.3: Stratejik yönetim amaç ve unsurları.....	17
Şekil 1.4: Organizasyon şeması.....	44
Şekil 1.5: Yönetim muhasebesi gelişim süreci.....	54
Şekil 1.6: Faaliyet tabanlı maliyetleme süreçleri	78
Şekil 1.7:Balancedscorecard	81
Şekil 1.8: Yönetim faaliyet stratejisi döngüsü.....	82
Şekil 1.9: Ürün yaşam döngüsü – getiri oranı	87
Şekil 2.1: Benchmarking: İç ve dış çevre ile karşılaştırma	113
Şekil 2.2: Performans prizması	118
Şekil 3.1: Bilgi sistemi veri işleme süreci	123
Şekil 3.2: İç ve dış bilgi akışı	127
Şekil 3.3: Yönetici karar verme süreci	127
Şekil 3.4: Bilgi sistemi bileşenleri.....	129
Şekil 3.5: Bütünleşik bilgi sistemi karması	134
Şekil 3.6: Bütünleşik bilgi sistemi genel çerçevesi	141
Şekil 3.7: Muhasebe bilgi sistemi bilgi akışı.....	143
Şekil 3.8: Finansal ve finansal olmayan verilerin bilgiye dönüşüm süreci	144
Şekil 3.9: Muhasebe bilgi sistemi süreçleri.....	148
Şekil 3.10: Muhasebe bilgi sistemi işleyiş modeli	149
Şekil 3.11: Yönetim bilgi sistemi işleyiş süreci	154
Şekil 4.1: Yiyecek-içecek birimi organizasyon şeması	166
Şekil 4.2: Ön büro birimi organizasyon şeması.....	167
Şekil 4.3: Büyük ölçekli otel organizasyon şeması	171
Şekil 4.4: Konaklama işletmelerinde gelir akışı.....	174
Şekil 4.5: Konaklama işletmesi muhasebe departmanı organizasyon şeması	176
Şekil 4.6: Konaklama işletmelerinde yönetim muhasebesi fonksiyonu	179
Şekil 4.7: Konaklama işletmelerinde bilgisayarlı yönetim sistemi	196
Şekil 4.8: Globaldağıtım sistemi işleyişi.....	200
Şekil 4.9: Suite8 otel yönetim sistemi	210

KISALTMALAR LİSTESİ

GZFT	Güçlü Yönler, Zayıf Yönler, Fırsatlar, Tehditler
SWOT	Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats (Güçlü yönler, Zayıf yönler, Fırsatlar, Tehditler)
PESTÇY	Politik, Ekonomik, Sosyal, Teknolojik, Çevresel, Yasal
Faktörler	
PESTEL	Political, Economical, Social, Technological, Environmental, Legal Factors (Politik, Ekonomik, Sosyal, Teknolojik, Çevresel, Yasal Faktörler)
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IFRS	International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
IASC	International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IASB	International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu)
MHK	Maliyet- Hacim – Kâr
FTM	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
BSC	Balanced Scorecard
BBN	Başabaş Noktası
EVA	Ekonomik Katma Değer
ROIC	Return On Invested Capital (Yatırım Yapılan Sermayenin Getirisi)
OLTP	On Line Transaction Processing Systems (Çevrimiçi İşlem İşleme Sistemleri)
OLAP	On Line Analytical Processing Systems (Çevrimiçi Analitik İşleme Sistemleri)
ERP	Enterprise Resource Planning (Kurumsal Kaynak Planlama)
KKP	Kurumsal Kaynak Planlama
USALI	Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (Konaklama Sektörü İçin Tekdüzen Hesap Sistemi)
BRS	Bilgisayarlı Rezervasyon Sistemleri
GDK	Global Dağıtım Kanalları
KYS	Konaklama Yönetim Sistemleri
IBM	International Business Machines (Uluslararası İş Makineleri)
CRM	Customer Relationship Management (Müşteri İlişkileri Yönetimi)
SPA	Sanus Per Aquam (Sudan Gelen Sağlık)
ETS	Electronic Transport System (Elektronik Taşıma Sistemi)
BHRS	Baltic Hospitality and Retail System (Baltık Ağırlama ve Perakende Sistemi)
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu

BİRİNCİ BÖLÜM

STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ ve UYGULAMA ARAÇLARI¹

İşletmelerde yönetim kararlarının sağlıklı verilebilmesi ve faaliyetlerin kontrol edilebilmesi, hem işletme içi hem de işletme dışından elde edilecek finansal ve finansal olmayan verilerin işlenmesi ve yorumlanmasına bağlıdır. Diğer işletmelerde olduğu gibi konaklama işletmelerinde de hemen hemen bütün departmanlar muhtelif otomasyon sistemleri ve yazılımlarla işletme içi bilgi alışverişinde bulunmaktadır. Muhasebe ve ön büro (bazı işletmelerde odalar bölümü) departmanları bu verilerin oluşturulmasında, işlenmesinde ve yönetim kararları açısından yorumlanmasında en temel rolleri üstlenmektedirler. Bununla birlikte ön büro departmanı genellikle finansal olmayan bilgiler sunarken muhasebe departmanı stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları aracılığıyla yönetim kararlarını desteklemektedir.

Bu bölümde, başta üretim sektörü olmak üzere diğer tüm sektör ve iş alanlarında önemli hale gelen stratejik yönetim muhasebesi ve uygulama araçları konularında açıklamalara yer verilmiştir.

¹Bu kitap çalışması “Konaklama İşletmelerinde Stratejik Yönetim Muhasebesi Uygulamaları ve Bütünleşik Bilgi Sistemlerinin İşletme Performansına Etkisi” başlıklı tezden türetilmiştir.

1.1. Strateji Kavramı

Strateji, belirli bir amaç doğrultusunda izlenmesi gereken süreçlerin ve uygulamaların yaratılma süreci, sağlam ve sağlıklı veriler doğrultusunda geleceğin yönlendirilebilmesidir (Ünalı, 2002).

Ülgen ve Mirze'ye göre ise strateji, dinamik bir plan türüdür. Plan ile ortak paydası bulunan stratejinin plandan ayrıştığı en önemli noktanın daha dinamik süreçleri içermesi olduğunu savunurlar. Strateji, dış çevre, özellikle de rakipler ekseninde sürekli değişim ve güncelleme gerektiren, etkileşimli ve dinamik bir süreçtir (Ülgen ve Mirze, 2016: 35).

Dinçer, stratejinin uzun dönemli yani geleceğe yönelik olma özelliğinden yola çıkarak gelecek için bir yol gösteren, görünüm çizen vizyon kavramı ile stratejinin benzeşmesine ve ayırımına dikkat çekmektedir. Her ne kadar bu iki kavram da geleceğe yönelik bir görünüm sunsa da strateji, vizyonun daha somut bir halidir. Vizyon yalnızca gelecekteki görünümü sunarken strateji vizyona ulaştıracak süreçleri bütünü ile planlar ve uygular (Dinçer, 2007: 16).

Horngren ise stratejiyi “işletmelerin müşteri beklentileri doğrultusunda, rakiplerinden kendilerini ayrıştıracak değerleri yaratma süreçleri” olarak tanımlamaktadır Bir başka ifade ile strateji, işletmelerin nasıl rekabet edebileceklerinin ve yöneticilerin işletme için fırsat oluşturan değerleri nasıl takip edebileceklerinin tanımıdır (Horngren vd.,2012: 5 - 467).

Mintzberg'e göre strateji, sürdürülebilirlik için plan, rekabet için manevra, işletme faaliyetleri için bir model, işletme dış çevresi

açısından bir duruş/pozisyon, işletmenin iç çevresi için genel bir görünüş çizelgesidir (Mintzberg vd., 2008: 11-12).

Kavramsal gelişimi incelendiğinde, stratejik yönetim, işletmelerin planlama süreçlerinin gelişmesi ile geçirdiği evrim sonucu ortaya çıkmıştır. Planlama aşamasında rakiplerin ve dış çevrenin işletmeye olan etki ve stratejilerini değerlendirilmeye başlanması ile birlikte stratejik planlama boyutu ortaya çıkmıştır. Yönetimin diğer önemli evreleri olan kontrol, organizasyon, yönlendirme gibi süreçlerin de stratejik bakış açısı ile geliştirilmesi sonucu stratejik yönetim aşaması gelişmiştir (Ülgen ve Mirze, 2016: 42).

1.2. Stratejik Yönetim Kavramı

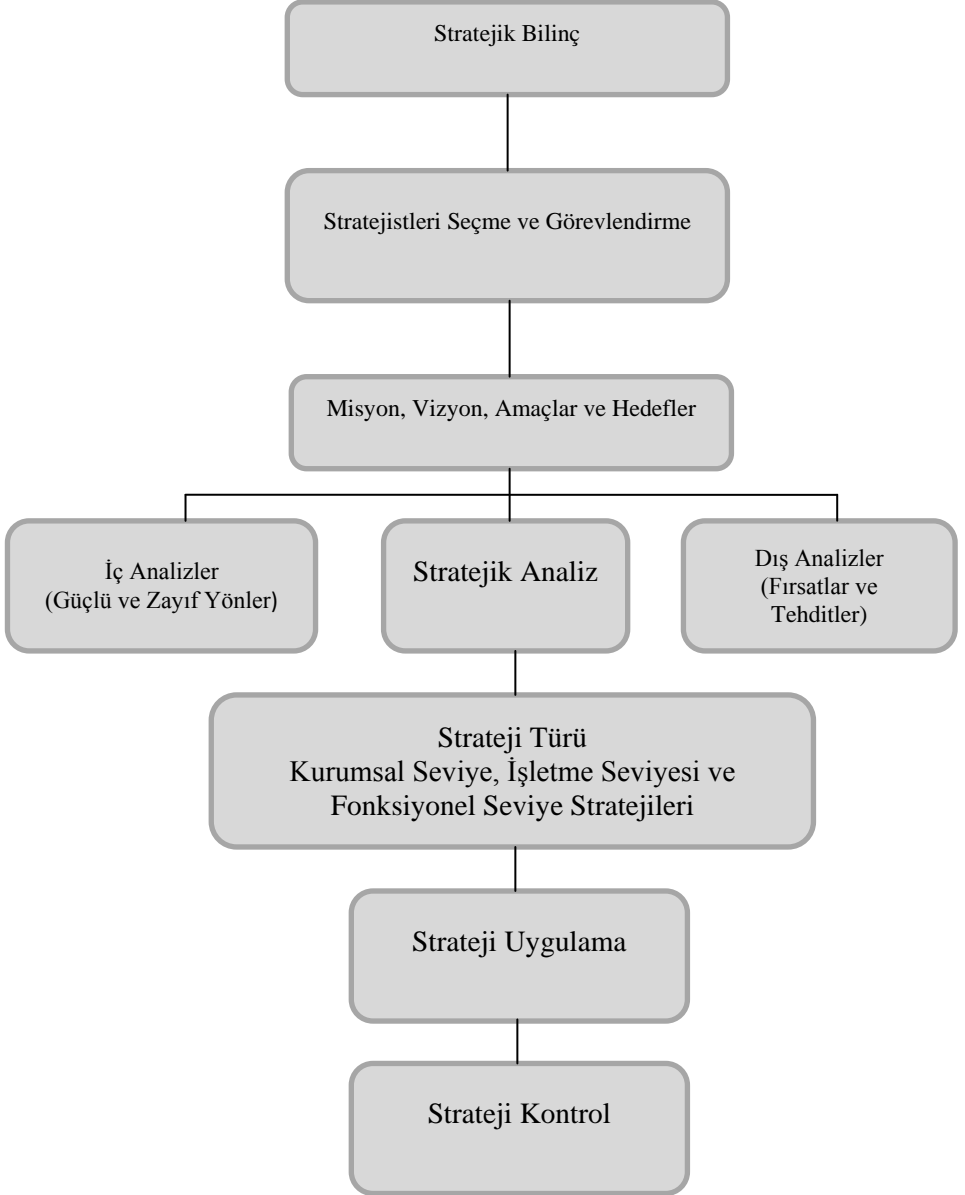
Stratejik yönetim kavramının ortaya çıkışı ve kullanımının yaygınlaşması, 20.yy'ın sonlarından beri süregelen ve artış gösteren bir dizi küresel, ekonomik, ticari ve teknolojik trendin sonucu olarak ifade edilebilir. İşletme bazında stratejiyi geliştiren geleneksel düşünce GZFT (güçlü yönler, zayıf yönler, fırsatlar, tehditler (SWOT - strengths, weaknesses, opportunities, threats)) analizi, yani, işletmelerin iç çevre ile ilgili güçlü ve zayıf yönlerini belirlemeleri ayrıca dış çevresinden gelebilecek olan tehditleri ve fırsatları analiz etmeleri olarak gösterilebilir. Bu analizler ile işletme yöneticileri yalnızca işletme iç durumunu değil, işletmenin dış çevresini de kararlarında dikkate almaya ve değerlendirmeye, planlamalarını bu doğrultuda gerçekleştirmeye başlamışlardır (Enz, 2009: 5-7).

Stratejik yönetim, temel anlamı ile bir işletmenin var oluş amacı ve gelecekte olmak istediği konumu kapsayan, bu oluşum içindeki karar verme süreçlerini sistemli bir şekilde getiren yönetsel uygulamalar bütünü olarak tanımlanabilir. Stratejik yönetim günümüzde kâr amacı güden veya gütmeyen tüm kurum ve kuruluşlarca kullanılmaktadır. Ancak stratejik yönetim uygulamalarının kullanıldığı işletmeler kâr amacı gütmeseler de gelir ve hizmet amacı taşımaktadırlar. Çünkü kâr amacı gütmeseler dahi gelirleri olmadan hiçbir işletme ya da örgüt faaliyette bulunamaz, hizmet sunamaz (Akdemir, 2012, 4).

Stratejik yönetim, içinde barındırdığı yönetim kavramı nedeniyle işletmenin günlük faaliyetlerinin baştan sona planlanması, organize edilmesi, yürütülmesi ve kontrol edilmesi olarak düşünülse de yönetimden ayrılan yönleri mevcuttur. Aslında yönetim ile birbirini kapsayan kavramlar olsa da stratejik yönetim “uzun dönemli” amaçlar, planlar ve hedefler ile ilgilenir. Bu durumda yönetim kavramı ile ayrıştığı yönlerden biri, stratejik yönetimin uzun dönemli işletme sürdürülebilirliği üzerine odaklanmasıdır (Ülgen ve Mirze, 2016: 27-28).

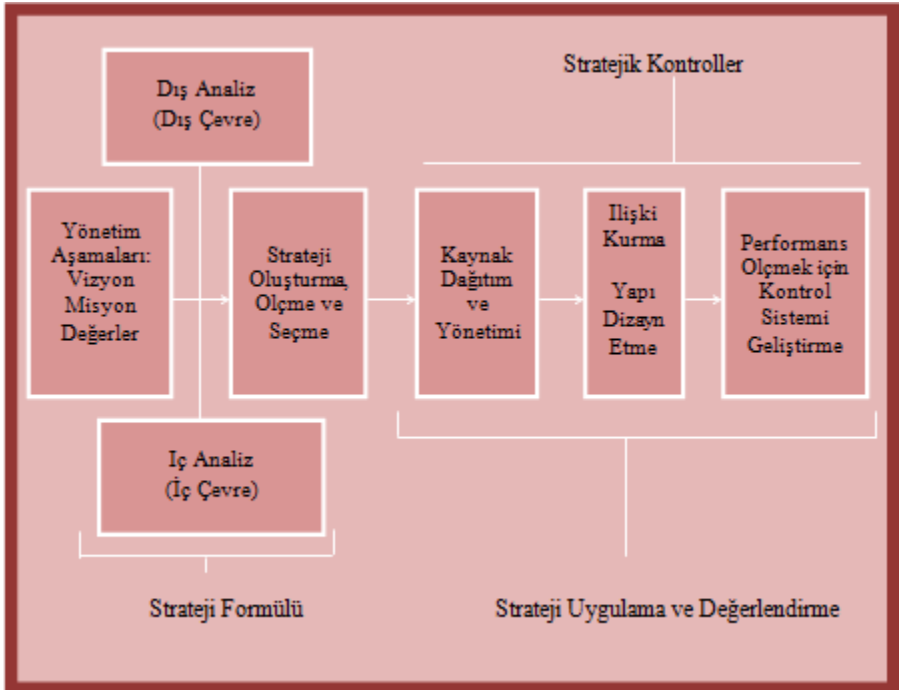
Stratejik yönetim, işletme vizyon, misyon, hedefler ve amaçları ile şekillenen, stratejik kontrol ile sonuçlanan analiz ve adımlardan oluşur. İşletme sahip olduğu vizyon ve misyon doğrultusunda işletme içi ve dışı yapılan analizler ile planlamalar yapar ve bu durum stratejik analizin temelini oluşturur. Stratejik yönetimin en belirgin özelliği ise işletmenin dış bilgileri, yani piyasada karşı karşıya olduğu tehditleri

ve sahip olduğu fırsatları da analiz etmesidir. Stratejik yönetimin temel yapısı şekil 1.1’de gösterilmektedir.



Chathoth vd., 2010: 5, Ülgen ve Mirze, 2016: 57'den hazırlanmıştır.

Stratejik yönetim, belirli süreçleri ve aşamaları kapsayan bir kavram ve olaydır. Bu aşamalar temel olarak strateji oluşturulması ve stratejik kontrollerin yapılması olarak ikiye ayrılabilir. Strateji oluşturulması aşamasında işletme iç ve dış çevre analizleri, işletme vizyon, misyon ve değerleri ele alınır. Kontrol aşamasında ise kaynak yönetimi, stratejik ölçümler ve performans değerlendirmelerine yer verilir. Şekil 1.2, bu süreci açıklamaktadır.



Şekil 1.2: Stratejik yönetim süreçleri

Enz, 2009: 7

Tarihi gelişim süreci boyunca stratejik yönetim süreci çeşitli yazarlar tarafından farklı evrelerle değerlendirilmiş olsa da, sonuçta içerik açısından farklılık olmadığı ve evrelerin çok farklılık göstermediği görülür. Bu bağlamda detaylı bir inceleme yaparak evrelere ayırıştıran Ülgen ve Mirze'nin çalışmasına göre stratejik yönetim sürecinin yedi evresinin bulunduğu söylenebilir.

Bu evreler şu şekilde açıklanabilir (Ülgen ve Mirze, 2016: 57-74, Aktan, 2003: 55-56);

Stratejik Bilinç Evresi: İşletme yöneticilerini kapsayan bir süreçtir. İşletme organizasyon yapısını, faaliyet süreçlerini ve şeklini, misyon ve vizyonunu etkileyen bir kavramdır. Stratejik bilinç, yöneticilerin çevre koşullarının ve rakip stratejilerinin sürekli değişkenlik gösterebildiğini, bu nedenle işletmenin değişen koşullara ayak uydurarak rekabet anlamında daha ileri seviyelere getirebilecek stratejilere ihtiyacı olduğunu görmesi ve bu bağlamda fikri üretimler yapmasını vurgular.

Stratejistleri Seçme ve Görevlendirme: Strateji hazırlama ve strateji uygulama aşamalarında görev alan iki tür stratejist grubu mevcuttur. Stratejik kararların alındığı aşamalarda görev alan ve üst yönetimden kişilerin bulunduğu grup, *yönetici pozisyonundaki stratejistleri*, daha çok uygulama aşamasında ve tüm alt birimlerde görev alan grup, *uzman stratejistleri* oluşturur. Başarılı bir stratejik yönetim süreci için vizyon sahibi ve kararlı liderlerin ve stratejistlerin seçilmesi önemlidir. Stratejistler, strateji oluşturma aşamasından stratejik kontrole kadar tüm aşamalarda görev alan kişi ve

gruplardır. Bu kişi ve grupların belirlenmesi, stratejik yönetim sürecinin operasyonel anlamda ilk basamağıdır.

Stratejik Yönlendirme Evresi; Misyon, Vizyon, Amaçlar ve Hedefler: Bu evre, işletmenin iş tanımı ile ifade edilen misyonu, gelecekteki durumlarına ilişkin bir resmin anlatıldığı vizyonu, uzun dönemli amaç ve hedeflerini içeren yapısal süreçlerini ifade etmektedir.

Stratejik Analiz Evresi; İç ve Dış Analizler: işletmenin içinde faaliyet gösterdiği dış çevresi ve işletme içinde oluşan iç çevresinin değerlendirilerek işletme açısından önemli konuların belirlenmesi sürecidir.

Strateji Oluşturma Evresi; Strateji Türleri: Stratejik analizler ve işletme misyon ve vizyonunun belirlenmesinin akabinde ön plana çıkan ve strateji oluşturma sürecinin en önemli basamağı olan aşama, strateji türlerinin belirlenerek strateji oluşturma evresidir. İşletmenin tüm birimlerini ele alan kapsamlı bir inceleme ile yönetim bazında ve alt birimlerde oluşturulacak stratejiler belirlenir. Fonksiyona göre, birime göre, organizasyonel yapıya göre farklılık gösterebilir.

Strateji Uygulama Evresi: Önceki evrelerde belirlenen stratejilerin değişen çevre koşullarına uygun şekilde sürekli düzenlenerek uygulanması sürecidir.

Strateji Kontrol Evresi: Kontrol, etkili bir stratejik yönetim süreci için bu sürecin her aşamasında yapılması gereken bir uygulamadır. Stratejilerin ve stratejik yönetimin etkinliğini ölçmek ve performans değerlendirmesi yapabilmek için kontrol aşaması önemlidir.

Strateji kavramı uzun dönemli plan ve kararları kapsamaktadır. Bu nedenle stratejik yönetim uygulamaları da özünde işletmenin uzun dönemli planlarını ve kararlarını, ne yapması gerektiğini ve gelecekte hangi noktaya ulaşması ya da yönelmesi gerektiğini ifade eder (Güçlü, 2003,70).Uzun dönemli olma, işletme faaliyet alanına, sektöre, konulara göre değişiklik arz etse de genel olarak somut veri ve göstergelere ulaşılabilen en uzun süreyi ifade eder. İşletmenin arzu edilen nihai sonucu da işletme uzun dönem kavramının altını dolduran bir başka unsurdur. Bu süre işletmenin vizyon ve misyonu çerçevesinde belirlenen hedefleri doğrultusunda oluşur. Bu nedenle işletmeden işletmeye değişiklik göstermesi olağandır (Ülgen ve Mirze, 2016: 29).

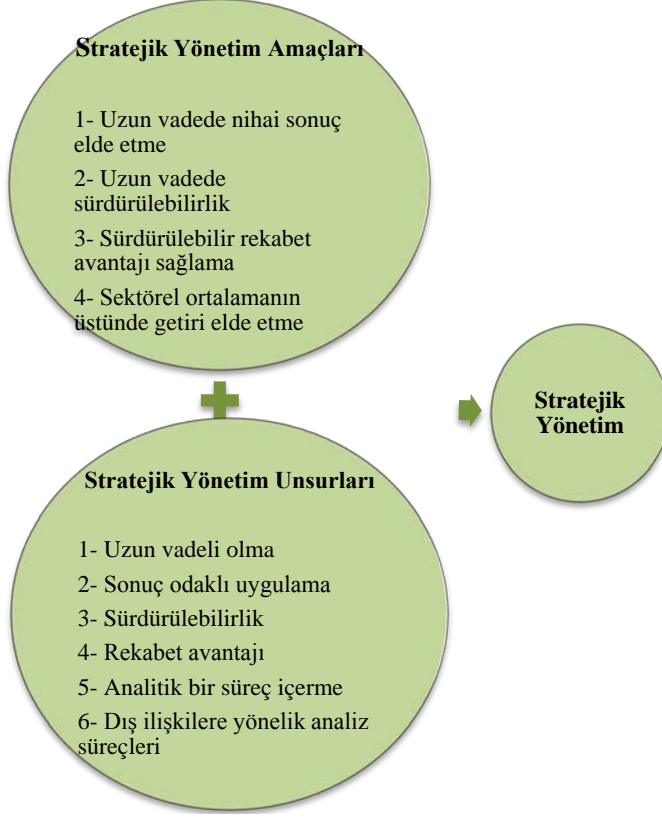
Strateji kavramı ayrıca farklılaşma ve düşük maliyeti içerir. Farklılaşma, işletmenin finansal olmayan yönlerine yönelerek, müşteri ilişkileri yönetimi gibi, performans artırımını öngörürken düşük maliyet, maliyet liderliğini ve maliyet kontrolünü yani finansal olguları ifade eder (Sicari ve Söderlund, 2011: 33). Ayrıca bu farklılaşma ve düşük maliyet, değer zincirinin ortaya çıkmasında kaynak niteliği taşımaktadır. İşletmeler stratejik yapıları ve kararları doğrultusunda değer zinciri belirleyerek kendilerine avantaj sağlayacak faaliyet karmalarına yönelirler. Yani değer zincirinin çıkış noktası, stratejik faaliyet ve kararlardır (Barca, 2009: 43). Bu durumda strateji hem finansal hem de finansal olmayan birimlerin bir arada oluşturdukları bir yapıdır.

Strateji kavramı, bir işletmenin kendi yeteneklerini ve fırsatlarını içinde bulunduğu piyasa koşullarında, amaçları doğrultusunda başarılı bir şekilde uyumlaştırması olarak da ifade edilebilir. Bir strateji oluşturmak için işletme içinde bulunduğu endüstriyi iyi analiz etmelidir. Endüstri analizi beş aşamada gerçekleşmektedir:

- a) Rakipler
 - b) Pazara potansiyel girişler
 - c) İkame ürünler
 - d) Müşterilerin pazarlık gücü
 - e) Tedarikçilerin pazarlık gücü
- (Bhimanivd, 2008:771).

Stratejik yönetimin ayırıcı özelliklerinden biri dış analizler yapmasıdır. Bu aşamada bazı yazarlara göre PESTÇY (politik, ekonomik, sosyal, teknolojik, çevresel ve yasal faktörler(PESTEL (political, economic, social, technological, environmental, legal factors)) çevresel faktörleri göz önüne alınmalı ve analizler bu çerçevede yapılmalıdır. Bu bağlamda yapılan analizlerin işletme stratejilerini doğru bir şekilde etkilediği öne sürülmektedir (Mayanja, 2010: 18-19).

Sonuç olarak araştırmalar kapsamında stratejik yönetimin amaçları ve unsurları Şekil 1.3’de özetlenmektedir.



Şekil 1.3: Stratejik yönetim amaç ve unsurları

Ülgen ve Mirze, 2016: 28'den hazırlanmıştır.

Stratejik yönetim ile ilgili yapılan tanımlamaların birçoğunda aynı ifadelerle rastlanır. Bunlar, stratejik yönetimin unsurları ve amaçları şeklinde özetlenebilir. Uzun vadeli olma, dışa yönelik analizleri kapsama ve sürdürülebilirlik yaklaşımı ile hareket etme, stratejik yönetimin yapısını ifade eden ayırıcı özellikleri arasında sayılabilir. Rekabet avantajı elde etme ise çıkış noktası olarak

değerlendirilebilir. Bu şekilde hem işletme sürdürülebilirliğini sağlayacak, hem de gelirini arttıracaktır. İç süreçlerin bunları sağlamada tek başına yetersiz kalması, dış analizleri ve uzun vadeli planlamaları içeren stratejik yönetim kavramının oluşmasına zemin hazırlamıştır.

1.3. Stratejik Yönetim Evrimi

Stratejik yönetimin tarihi gelişimine bakıldığında ilk olarak askeri alanda kullanıldığı görülmektedir. Strateji kavramı, ilk olarak Sun Tzu tarafından yazılan Savaş Sanatı isimli eser ile kullanılmıştır. Her ne kadar savaş sanatı olsa da aslında eserde strateji kavramı savaş dışında da ele alınarak geniş bir açıdan değerlendirilmiştir. Burada stratejiler, liderler için kılavuz olarak nitelendirilmiştir. Bu açıdan bakıldığında komutanlar ve yöneticiler bağdaştırılarak savaş ve işletme çevresi eş değer bir şekilde ele alınmıştır. Sun Tzu'nun temel görüşü, savaşmadan kazanmak üzerinedir. Bu da en etkili stratejik süreçleri oluşturarak harekete geçme ile sağlanır (Çetin, 2012: 9).

Strateji kelimesi, Yunan kökenli '*strategos*' yani general teriminden türemiştir ve askerlerin lideri anlamını ifade etmektedir. Askeri stratejiler daha çok planlama ve savaş taktikleri üzerine kuruludur. Stratejik kavramının işletmeler bazında kullanımı son 50-60 yıllık bir sürece dayanmaktadır. 1950 ve 1960'lı yıllarda stratejik yönetim kavramı genel yönetim perspektifinden değerlendirilmekteydi ve liderin rolü üzerinde duruluyordu. Bu bağlamda stratejik yönetim kavramı yöneticinin üzerinde şekillenerek, işletme yönetimindeki kişinin işletme çalışanları arasındaki ilişki sağlayıcı ve düzenleyici rolü, işletme faaliyetlerindeki sistemler, süreçler, genel yapı ve

organizasyondaki etkinliği üzerinde durulmaktaydı. 1960'lı yılların sonlarında 1970'lerde ve 1980'lerin başlarında stratejik yönetim yaklaşımının işletme yönetimindeki planlama rolü gündeme gelmeye başlamış ve sonraki yıllarda da bu rol şekillenerek günümüzde kullanılan stratejik yönetim kavramını oluşturmuştur(Chathoth vd., 2010: 6-7).

Askeri alanda, düşman askerini nasıl mağlup edebiliriz, sorusunun cevabını arayan strateji, işletme alanında da, planlanan hedeflere nasıl ulaşılabilir, sorusunun yanıtlarını aramaktadır. Her iki anlamda da bir amaca ulaşmak için uygulanacak yolların belirlenmesi süreci mevcuttur. İşletmeler açısından stratejik yönetimin amaçları daha da çeşitlendirilebilir. Öncelikle rekabet avantajı sağlama ve maliyet liderliği doğrultusunda şekillenen bir stratejik yönetim çerçevesi olduğu söylenebilir (Roslender ve Hart, 2010: 10).

Stratejik yönetim kavramı ve uygulamalarının işletme alanında kullanımına 20. Yüzyılın ikinci yarısında rastlanmaktadır. Bu uygulamalar gelişim aşamaları göz önüne alındığında üç dönemde kendini göstermektedir. Bu dönemler 1960-1980 yıllarını kapsayan “stratejik planlama” dönemi, 1980 ve 1990 yılları arasını kapsayan “rekabet stratejisi anlayışı” dönemi ve 1990 yılından günümüze kadar gelen “temel yetkinliklere dayalı strateji anlayışı” dönemi olarak ayrıştırılmıştır. Stratejik planlama dönemi, stratejik yönetimin klasik tanımının ortaya çıktığı, stratejik yönetimin temel olarak planlama ile ilişkilendirildiği dönemi ifade etmektedir. Aktan, ABD’de mühendislik ve matematik alanlarında eğitimlerini tamamlayan

IgorAnsoff'un, stratejik planlama ve stratejik yönetim kavramlarını yönetim bilimine kazandıran yönetim düşünürlerinin başında yer aldığını ifade etmektedir. Ansoff, stratejik planlama döneminde hazırlanacak olan stratejik plana ilişkin tasarı üzerinde yaptığı çalışmalar ile stratejik yönetimin temellerini atmıştır. Ansoff'a göre stratejik planlama için atılması gereken adımlar, amaçları belirleme, iç ve dış analizler, stratejik açıdan ortaya çıkan seçeneklerin değerlendirilmesi ve nihayetinde uygulanacak stratejinin seçimi şeklinde sıralanmaktadır. Günümüzde de çokça bilinen ve kullanılan bir yöntem olan GZFT analizi de bu dönemde ortaya çıkmıştır. Rekabet stratejileri anlayışı dönemi ise, işletme stratejilerinde planın yetersiz kalıp rekabet avantajı sağlamak için işletmenin pazarda kendisini doğru konumlandırması gerekliliği üzerine ortaya çıkmıştır. Bu anlayış işletmelerin maliyet liderliği, farklılaşma ve odaklanma konularında doğru stratejiler üretmeleri gerektiğini vurgulamaktadır. Bu açıdan çeşitli öneriler mevcuttur. Stratejik bir başarı için ilk önce işletmeler başarılı bir sektör analizi ve sektör tercihi yapmalıdır. İkinci öneri ise uygun örgüt tipi ve yönetim tarzının benimsenmesidir. Bu dönemde ortaya çıkan ve önemli bir adım olan değer zincirinin belirlenmesi ise son öneridir. İşletmeler değer zinciri ile, seçtiği örgüt stratejisine (maliyet liderliği ya da ürün farklılaşma gibi) uyumlu olarak maliyetlerde tasarruf yaparak avantaj sağlayabileceği ya da ürün ve üretimde farklılaşmaya gidebileceği faaliyetlerini belirleyerek rekabet avantajı elde eder. Son yaklaşımda ise stratejik yönetim, işletmeye rekabet avantajı sağlayacak, rakiplerinden üstün olmasını mümkün kılacak temel yeteneklerinin belirlenmesi ve bu yeteneklerin

geliştirilmesi olarak değerlendirilmeye başlanmıştır (Barca, 2009, 36-46, Bilgiç, 2013: 71, Aktan, 2000: 8). Bu doğrultuda günümüzde birçok işletme kontrollü küçülme stratejisi uygulayarak esas uzman olduğu konuya yönelmiş, yan hizmet ya da ürünleri dış kaynaklama (outsourcing) yolu ile temin etmeye başlamıştır.

Dinçer, işletme yönetiminin ortaya çıkması ve stratejik yönetimin bugünkü şekliyle kullanımı arasında geçen zamanı beş döneme ayırmıştır. İlk dönem 1900'lü yılların başını oluşturan, işletme yönetimine ilişkin politikaların geliştirildiği *bütçe ve mali kontrol* dönemidir. İkinci dönem ise 1950'lerde yaşanan ekonomik gelişmeler ve küreselleşme adımları ile önemli hale gelen *uzun vadeli planlama ve işletme politikası*dır. Bu dönemi takip eden süreçte hızla değişen ve gelişen çevresel etmenler ile birlikte stratejik yönetimden bağımsız ancak uzun dönemli bütçelerin de dışında *stratejik planlama* dönemi ortaya çıkmıştır. Stratejik planlama döneminin ardından kısa bir süre içinde *stratejik yönetim* anlayışı gelişmiştir. Son olarak ise stratejik yönetimin rekabet üstünlüğü için önemli bir araç olarak kullanıldığı ve çağın hızına ayak uydurabildiği *yönetimde bütüncül bakış* dönemi yaşanmaktadır (Dinçer, 2007: 59-63).

1.4. Stratejik Yönetimin Kavramsal Çerçevesi

Stratejik yönetimin şekillenmeye başladığı dönemler itibariyle etkilendiği ve bugün ki şekline ulaşmasında katkısı olan on stratejik yönetim okulu şu şekildedir:

Tasarım Okulu: Bu okul, strateji oluşturmada temel analizlerden olan GZFT analizini baz alır ve uygun stratejinin işletmenin güçlü ve

zayıf yönleri ile dışa yönelik sahip olduğu fırsatlar ve dışarıdan gelecek tehditlerin uyumlu hale getirilmesi ile oluşturulacağı görüşüne dayanır (Sarvan vd., 2003: 76). Durağan bir çevre temeline dayanarak oluşturulan bu görüş, Mintzberg tarafından eleştirilmiştir. Bu eleştirilerin nedeni, çevrenin her zaman durağan olmayacağı ve bu durumda bu çalışmaların iş alanında dar bir çerçevede fayda sağlayabilecek olmasıdır (Ülgen ve Mirze, 2016: 47).

Planlama Okulu: Bu okul, strateji geliştirme sürecini önemli hale getirerek strateji kavramını uzun dönemli planlama süreci olarak değerlendirir. Planlama ve süreçleri üzerinde durarak, sağlam strateji oluşturma yolları sunmaktadır (Eryiğit, 2013: 165). Bu okulun stratejik yönetim kavramına en önemli getirisi, planlama sürecini analitik bir şekilde resmileştirerek stratejiye kazandırmasıdır (Sarvan vd., 2003: 79).

Konumlandırma Okulu: Bu okul işletmenin çevre ile ilişkisini temel alarak belli bir endüstri ya da pazarda bulunması gereken konuma ilişkin seçme aşamalarını ve kriterlerini içeren bir süreçtir (Bakoğlu ve Dinç Özcan, 2010: 62). Diğer okullardan farklı olarak konumlandırma okulu, stratejiye farklı ancak önemli bir bakış açısı getirerek işletmelerin sürdürülebilirliklerini sağlayacak avantajlar oluşturabilecekleri pozisyonları üzerinde durmuştur (Sarvan vd., 2003: 80).

Girişimcilik Okulu: Girişimcilik okulu, strateji ve süreçlerini lider ile doğrudan ilişkilendiren ve liderin vizyonu doğrultusunda şekillenen bir olgu olarak görmektedir. Yani girişimcilik okulu, strateji oluşumunda liderin vizyonunu anahtar araç olarak

kullanmaktadır. Bu okul, daha çok lider ve vizyonu üzerine şekillendiğinden girişimcilik okulu işletmeleri liderin tüm düşünce ve faaliyet kararlarını sorgusuz bir şekilde uygularlar. Bu nedenle bu okul lider üzerine sonsuz bir yetki ve sorumluluk yüklemekte ve bu açıdan eleştiri alabilmektedir (Hattangadi, 2017: 33).

Bilişsel Okul: Bilişsel okula göre stratejiler, liderin ya da strateji planlamasından sorumlu olan kişinin beyninde gerçekleşen zihinsel bir süreç sonucu ortaya çıkar. Bu okula göre strateji oluşturma bilişsel bir süreçtir ve stratejiler strateji planlayıcılarının bakış açılarına göre şekillenirler (Jofre, 2011: 64). Bu okulun düşünce sisteminin dayanağını insanların algılarına, düşünce yapılarına ve hareketlerine verilen önem oluşturmaktadır. Bilişsel okul düşüncesine göre işletmelerin daha başarılı faaliyet yürütmesi çalışanlarını, tedarikçilerini ve müşterilerini anlamaları ile mümkün olur. Burada kurumsal iletişim de önemli rol oynar (Hattangadi, 2017: 34).

Öğrenme Okulu: Bu okula göre stratejiler, karmaşık bir şekilde ortaya çıkan ve zamana bağlı olarak işletmenin çevresi ile ilgili öğrenimleri doğrultusunda gelişen ve şekillenen bir yapıya sahiptir. Yani strateji oluşturabilmek için işletmenin birden fazla değişkeni biliyor ve değerlendirebiliyor olması gerekir. Ancak işletmenin iç ve dış çevresinde karmaşık bir yapı mevcuttur. Bu nedenle hızlı ve etkili stratejiler oluşturmak ancak zaman içinde işletmenin öğrenimleri doğrultusunda mümkün olmaktadır (Hattangadi, 2017: 34, Jofre, 2011: 66, Bakoğlu ve Dinç Özcan, 2010: 63).

Güç Okulu: Bu okul güç merkezli bir düşünce yapısına sahiptir. Güç sahibi kişi ya da grup kim ise stratejik kararlarda o etkilidir. Güç merkezleri müşteriler, tedarikçiler, çalışan birlikleri ya da işletme liderleri olabilir. Bu merkezler arası tartışma ve görüşmeler sonucunda stratejiler şekillenmektedir. Burada stratejiyi şekillendiren en önemli unsur ise güç ve politiklardır. Güç sahibi olan ve bunu etkin kullanan taraf strateji sürecinin önemli aktörü haline gelir (Hattangadi, 2017: 34). Burada işletme ile ilgili mikro ve makro güç alanları ortaya konulmuştur. Bu görüşe göre mikro güç alanı, işletme içindeki aktörler arası güç yarışını ifade ederken makro güç alanı işletmenin dış çevresi yani rakipleri ile olan güç mücadelelerini anlatmaktadır (Sarvan vd., 2003: 95-96, Bakoğlu ve Dinç Özcan, 2010: 64).

Kültür Okulu: Bu okul, işletme yani örgüt kültürü ile strateji arasındaki ilişki üzerine yoğunlaşmıştır (Eryiğit, 2013: 169). Kültür okulu, işletmede en önemli unsurlardan birinin entelektüel sermaye olduğunu savunur. İşletme kültürünün yapısı, işletmenin sürdürülebilirliği için anahtar faktörlerdendir. Bu okula göre işletmede strateji oluşma süreci, işletmedeki bireyler arası paylaşılan fikirler, iletişim ve etkileşimin ve bu etkileşim ile aktarılan düşüncelerin bir yansıması olarak ortaya çıkar. Çalışanların düşünce yapıları, inanışlar ve sosyal değerler alınan stratejik kararlar üzerinde doğrudan etkilidir (Hattangadi, 2017: 35).

Çevre Okulu: Bu okulun görüşleri durumsallık kavramı ile yakından ilişkilidir. Çevre okulu işletme strateji oluşturma sürecinde çevrenin etkisine önem vermektedir. Örneğin bilgi teknolojileri ile müşteri beklentileri analiz edilerek bu doğrultuda strateji

oluşturulabilir. Ayrıca durum analizleri ile işletmenin çevresi ve işletmenin çevresindeki durum sürekli değerlendirilerek stratejiler bu doğrultuda şekillendirilir. Bu okulun savunduğu düşünceye göre işletme stratejileri çevre ile olan etkileşimin bir sonucu olarak verilen tepkiler şeklinde ortaya çıkmaktadır (Hattangadi, 2017: 35, Bakoğlu ve Dinç Özcan, 2010: 65).

Biçimleşme Okulu: On okul arasında en fazla tercih edilen düşünce sistemi biçimleşme okuludur. Bu okula göre işletmeler yapısal olarak bir biçime sahipken sürekli değişim ile biçim değiştirebilmektedir. Stratejiler de bu değişime bağlı olarak yeniden şekillenerek biçime uyum sağlamaktadır. İşletmeler sürekli bir döngü içindedir ve stratejiler bu değişime göre şekillenmektedir. Biçimleşme okuluna göre işletmenin herhangi bir evresinde diğer dokuz okuldan biri ya da birkaçı görüş olarak benimsenerek ana aktör olarak ortaya çıkabilir. Ancak bu bir süreçtir ve biçimleşme kapsamında ortaya çıkar. Bu nedenle bu okul diğer okulları da kapsayan geniş ve kapsamlı bir düşünce yapısı sunmaktadır (Hattangadi, 2017: 35-36).

Bu on okul genel olarak değerlendirildiğinde ilk üç okul (Tasarım, Planlama ve Konumlandırma), işletme stratejilerinde öngörüye dayanan bir yapıya sahiptir. Sonraki altı okul ise (Girişimcilik, Bilişsel, Öğrenme, Güç, Kültür, Çevre) betimleyici bir çerçeve sunmaktadır. Son okul olan biçimleşme okulu ise her iki yapıyı birden barındıran bir kapsam sunmaktadır (Bakoğlu ve Dinç Özcan, 2010: 60). Günümüzde modern bir yapıya ulaşan stratejik yönetim kavramı şu anki haline bu sıralanan okulların düşüncelerinin

etkisinde kalarak ve bu bağlamda gelişme göstererek gelmiştir. Bu nedenle bu süreçlerin stratejik yönetim üzerindeki etkisi oldukça fazladır.

1.5. Yönetim Aracı Olarak Muhasebe Bilgi Sistemi

Muhasebe, bir işletmede gerçekleşmiş olan parasal nitelikli faaliyetlerin ve işletme kaynaklarının oluşum aşamalarının sistemli bir şekilde kaydedilmesi, kayıtlı verilerin dönemler itibariyle sınıflandırılması, dönem sonlarında işletme yöneticilerine, işletme ile ilgili tüm kişi ve kuruluşlara eksiksiz bilgi verecek şekilde raporlanarak yorumlanması süreçlerini ifade eden çok yönlü bir bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sistemi dahilinde işletme kaynaklarının oluşumu, kullanımı ve kullanıma bağlı ortaya kaynak artış ve azalışlarının finansal açıdan sistematik kayıt ve açıklamaları yapılmaktadır. İşletme kaynak oluşumu, kullanımı ve sonuç aşamalarını kapsayan bilgi birikim süreci, muhasebe bilgi sistemini finansal ve yönetim muhasebesi bilgi sistemi olarak ayırmaktadır. Üretim maliyetleri ile ilgilenen maliyet muhasebesi türü de bir alt sistem olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak maliyet muhasebesi, hem finansal muhasebe bilgi sistemi hem de yönetim muhasebesi bilgi sistemince kullanılabilir olduğundan temel ayırım bu iki alanda yapılmıştır. Borç-alacak ilişkileri ve varlık ve kaynak oluşumlarının hesaplara kaydı ve sonuçlarına ilişkin raporların hazırlandığı muhasebe sistemi, finansal muhasebe bilgi sistemini ifade etmektedir. Yönetim muhasebesi bilgi sistemi ise genel ve finansal muhasebe bilgi sistemince derlenen verilerin yönetimin kararlarına yardımcı olacak

şekilde analiz edilerek raporlanma süreçleri ile ilgilenen, stratejik nitelikli bir sistemdir (Sayım, 2013: 1-5, Sevilengül, 2011: 3).

Yöneticiler işletme ile ilgili stratejik kararlara varırken işletmenin geçmiş dönem verilerini de göz önünde bulundurmaktadırlar. Bu veriler arasında ilk sırada yer alanlar ise finansal tablolar ve finansal raporlardır. Bu durumda muhasebe birimi ve yönetim arasında doğrudan bir iletişim kanalı bulunmaktadır.

Yöneticilerin muhasebenin ham verileri ile doğrudan karşı karşıya kalmaları durumunda bazı karışıklıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle işletme muhasebe verileri yöneticileri yönetim muhasebesi kanalı ile aktarılmaktadır. Yani yönetim muhasebesi muhasebe ve yöneticiler arasında köprü niteliğindedir (Büyükmirza, 2003: 15). Yönetim muhasebesi, işletmenin kâr amacı taşıyıp taşımadığına bakmaksızın, tüm kamu ve özel kuruluşlarda işletmeye bir değer sağlayan, bu değeri koruyan ve arttıran bir nitelik taşımaktadır. Yönetim muhasebesi verileri, finansal ve operasyonel nitelikte verilerdir. Bu veriler yönetime, geleceğe yönelik strateji planlamalarında, faaliyet kontrollerinde, kaynakların etkin kullanımında ve performans ölçümünde yardımcı olmaktadır. Bu nedenle, yöneticilerin işletmenin finansal ve operasyonel sürekliliği konusunda en büyük yardımcısının, yönetim muhasebesi ve araçları olduğu söylenebilir (Fonseka vd., 2005: 2-3).

Yönetim, yönetim muhasebesi aracılığı ile ulaşılmış olduğu verileri alacağı stratejik kararlarda kullanmaktadır. Ayrıca stratejik politikaları doğrultusunda yine muhasebe verilerini kullanabilmekte,

işlemlere müdahale edebilmektedir. Yani yöneticiler muhasebe verilerini işletme yönetiminde birer araç olarak kullanmakta, bazı yönetim muhasebesi uygulamaları ile işletmeye en uygun kâr ve verimliliği sağlayan bir muhasebe sistemi oturtabilmektedir.

Yöneticilerve yönetim muhasebecileri işletme stratejileri oluşturma ve stratejik kararlar alma konusunda sıkı bir ilişki ve etkileşim içindedir. Yönetim muhasebesi aracılığı ile sağlanan rekabet avantajına ve kârlılığa yönelik bilgiler ile işletme yöneticileri işletme için doğru ve etkili stratejiler oluşturmaktadır (Horngren vd., 2012: 5). İşletme geleceği için en önemli adım olan strateji oluşturma aşaması, yönetime sunulan ve uygun hale getirilmiş muhasebe verileri aracılığı ile olmaktadır. Bu nedenle yönetim muhasebesi işletmenin en önemli yönetim araçlarından biri olarak nitelendirilebilir.

1.6. Yönetim Kararlarında Muhasebe Bilgilerinin Kullanımı

Muhasebe, finansal bilgilerin aktarımını sağladığından işletmenin dili olarak ifade edilir. Bu finansal veriler karar verici konumda bulunan yöneticiler için oldukça önemlidir. Ayrıca bu bilgiler işletme dışından farklı kararları ile işletmeyi etkileyebilecek birim ve kişiler için de önem arz etmektedir. Bu durumda muhasebe bilgilerinin temelde iki tür kullanıcısı bulunmaktadır. Bunlar, iç kullanıcılar ve dış kullanıcılarıdır. İç kullanıcılar işletmenin yönetiminde, organizasyonunda, planlamasında ve kontrolünde rol oynayan yöneticilerdir. Bir konaklama işletmesi açısından ele alındığında genel yöneticilerin dışında odalar bölümü yöneticisi, mutfak yöneticisi, temizlik birimi idarecisi ve diğer departmanlardan sorumlu yöneticiler iç kullanıcılara örnektir. Dış kullanıcılar ise

yatırımcılar (ortaklar), kredi verenler (bankalar), müşteriler, tedarikçiler, devlet (vergilendirme), çalışan birlikleri (sendikal topluluklar) olarak sınıflandırılabilir (Weygandt vd., 2008:4-5).

Muhasebe verileri işletmeler için faaliyet devamlılığı açısından en önemli göstergeler olarak düşünülebilir. İşletmelerin alacakları kararlarda, uyguladıkları yöntemlerde, stratejilerinde ve diğer bütün birimlerin faaliyetlerinde muhasebenin önemli bir yeri bulunmaktadır. İşletme yöneticileri bu muhasebe verilerini kullanarak işletme karlılığını ve rekabet avantajını sağlamaya çalışmaktadırlar. Bu rekabet avantajı ve karlılık ise muhasebe bilgilerinin etkin ve doğru kullanımı ile mümkün olmaktadır. Yöneticilerin muhasebe bilgilerini kullanma şekillerine bakıldığında, finansal tablo değerlemeleri, maliyet bilgileri, maliyet-hacim-kar bilgileri, gelir yönetimi, maliyet ve müşteri karlılık analizleri ve bütçelerin önemli yer edindiği görülmektedir.

1.6.1. Finansal Tablolar ve Yönetim Kararları

Finansal tablolar işletmelerin faaliyetlerine ilişkin bilgileri ve finansal durumlarını işletme iç ve daha çok dış kullanıcılarına sunan raporlardır. İşletmelerde muhasebe birimleri bu tabloları dönemsel olarak raporlayarak işletmenin finansal durumuna ilişkin güncel verileri kullanıcılara sunarlar. Ancak yönetim muhasebesi işletme açısından yönetici kararları ve performans değerlemesi açısından önem arz ettiğinden, bu finansal raporlar yeniden düzenlenerek ve işletme yöneticisinin kararlarını kolaylaştıracak doğrultuda derlenerek yönetime sunulmaktadır. Her işletmenin kendine özgü birimleri ve

işleyişi olduğundan yönetime sunulan bu raporlar farklı isim ve yapıda olabilmektedir. Ancak isim ve şekilleri farklı olsa da içerik açısından işletme departmanlarına ya da bütününe ait finansal verileri ifade etmeleri ortak noktalarıdır. Örneğin bir konaklama işletmesinde yönetimin planlama ve kararları açısından sunulabilecek raporlarda odalar bölümüne ilişkin bir tablo olması muhtemeldir (Atkinson vd., 2012: 13-25).

Finansal tablolar konusu ele alındığında, 2017 yılı itibariyle Türkiye'nin de aralarında olduğu 150 ülke tarafından kabul gören UFRS- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları önem kazanmaktadır (Kamu Gözetim Kurumu, www.kgk.gov.tr). Çünkü bu kurallar bütünü, işletmelerce hazırlanacak temel nitelikli bütün finansal tablolar için uluslararası çerçevede kabul gören bir standart yapı ortaya koymaktadır. İşletmelerce finansal tabloların ve raporların hazırlanması ve ilgili kesimlere sunulması konusunda politika ve prensipler bütünü olan UFRS'nin temel amacı, hazırlanacak olan mali nitelikli raporların ve tabloların uluslararası çerçevede karşılaştırılabilir ve şeffaf bir yapı taşımasıdır (Kablan, 2013: 138-139, Alpman, 2012: 2). 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC- International Accounting Standards Committee) birçok ülkeden muhasebe toplulukları ile işbirliği yaparak yıllar içinde bazı standartlar yayınlamıştır. 2001 yılında ise Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin çalışmaları Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu (IASB- International Accounting Standards Board) tarafından kabul edilip güncellenmiş ve ayrıca standartlar UFRS (IFRS-International Financial Reporting

Standards) olarak kodlanmaya başlanmıştır. Bu şekilde UFRS, küresel nitelik taşıyor hale gelmiştir (Aysan, 2007: 52-54, Erol ve Aslan, 2017: 69-71). UFRS, finansal tablolara uluslararası bir standart getirdiğinden finansal tabloların en kapsamlısı olarak da değerlendirilebilir. Çünkü hazırlanan finansal tablolar, UFRS'nin sunduğu çerçeveler ekseninde geliştirilmektedir.

İşletmelerin UFRS'ye uyumlu olarak hazırlamak zorunda oldukları temel finansal tablolar, bilançolar, gelir tablosu, nakit akım tablosu şeklinde sıralanırken bunları detaylandırmak ve birim bazında çeşitlendirmek mümkündür.

Finansal Durum Tablosu (bilanço), işletmenin an itibariyle mali durumunu ifade ederken gelir tablosu yıllık bazda işletmenin karlılık durumunu belirtir. Nakit akım tablosu ise işletmenin faaliyetlerindeki kaynak kullanım durumunu ve niteliğini gösterir (Brealey vd., 2001: 43).

Bir işletmede alınacak stratejik kararların doğruluğu için işletme yöneticisinin finansal tabloları okuyabilme yeteneği oldukça önem arz etmektedir. Yönetim muhasebesi, finansal tabloları yöneticilerin anlayacağı ve yönetime işlem kolaylığı sağlayacak şekilde düzenleyerek raporlar. İyi bir yöneticinin görevi ise bu tabloları stratejik kararlarında başarı sağlayacak şekilde kullanmayı ve okumayı bilmektir (Franco ve Lattin, 2006:74).

1.6.2. Maliyet Davranışları ve Yönetim Kararları

Maliyet hareketleri, işletme maliyetlerinde farklılaştırmalar yaparak işletmenin faaliyetlerinde ve süreçlerinde değişiklik

yapabilmenin bir yoludur. Maliyet hareketlerinin nasıl olduğunu bilmek, bir yöneticiye üretim ve satış hacmini belirleyerek kârlılık sağlamada yardımcı olur. Aynı şekilde maliyet hareketlerini bilmek, geleceğe yönelik maliyet tahminleri yapma konusunda da yöneticilere fayda sağlar. Maliyet tahminleri alınacak olan stratejik kararlarda önemli yer tutar (Warren vd., 2014: 884).

İşletmelerde kâr planlaması yapabilmek için muhasebe araçlarından yararlanır. Kullanılabilecek birçok muhasebe aracı ile işletmenin kâr maliyet durumu tahmin edilebilir. Ancak bu araçlar arasında en önemlisi maliyet hareketlerinin analizidir. İşletme faaliyetlerinde kullanılan maliyet türü ya da sabit ve değişken maliyetlerin oranının tespiti işletme finansal geleceğinin tespitine oldukça fazla katkı sağlar(Harris ve Mongiello, 2006:149).

Değişken maliyetler; faaliyet hacmine bağlı olarak değişkenlik gösteren maliyetlerdir. İşletmelerde meydana gelen değişken maliyetler, toplam faaliyet ya da üretim seviyesindeki değişiklikler ile doğru orantılı olarak varlık gösterir. İmalat işletmeleri açısından örneklendirilirse; eğer BMW fabrikasında üretilen araç başına direksiyon simidi 60 dolara alınıyorsa, birim başına 60 dolarlık bir değişken maliyet ortaya çıkar. Ancak üretilen her araç için aynı orandaki değişken maliyet, toplam maliyette büyük bir artış yaratır. Bir araç için değişken maliyet 60 dolar iken üretim hacmi 1000 araç olduğunda $60 \times 1000 = 60,000$ dolar şeklinde toplam değişken maliyet tutarına ulaşacaktır. Birim bazında ele alındığında sabit, toplamda ise artan bir değişken maliyet söz konusudur (Horngren vd., 2012: 30). Hizmet üretimi açısından örneklendirildiğinde, bir konaklama

işletmesinde çalışacak olan bayan hizmetli, işçi ücreti oluşturduğu için maliyettir. Bu çalışan sayısı, gelen müşteri sayısına göre değişkenlik gösterir ve değişken bir maliyettir. Bir kişinin maaşı birim başına sabit niteliklidir ancak toplam maliyette artış oluşturur. Bu nedenle değişken maliyetler birim başına sabitken toplam değişken maliyetler artan eğilimlidir (Warren vd., 2014: 886).

Sabit maliyetler ise faaliyet hacminden bağımsız olarak ortaya çıkan maliyetlerdir. Yani sabit maliyet, toplam faaliyet ya da üretim seviyesindeki değişikliklere rağmen, toplam maliyet içinde değişmeyen bir maliyet türüdür (Bhimani vd., 2008: 42). Örnek olarak bir restoran işletmecisinin her ay ödemek zorunda olduğu bina kirası ya da sigorta primi gösterilebilir. Satışı ya da üretim hacmi ne kadar değişkenlik gösterse de, kapasite sınırı içinde ve kısa dönemde bu maliyetler sabit niteliklidir (Atkinson vd., 2012: 33).

Yarı sabit maliyetler ise genellikle kapasite kullanımı artışı ile orantılı olarak ortaya çıkan bir maliyet türü olarak ifade edilebilir. İmalat işletmelerinde normal kapasitenin üzerinde bir üretim gerçekleştirildiğinde, sabit maliyetler küçük oranlarda değişkenlik göstermeye başlayabilir. Fazla mesai ücretleri, üretim fireleri artışı, kapasite üstünde kullanılan ekipmanların tamir ve bakım giderlerinde artış ve bu konuda (bakım ve tamir) bulundurulmuş çalışan sayısındaki artış imalat işletmeleri açısından yarı sabit giderlere örnek olarak gösterilebilir (Kara, 2017). Hizmet üretim işletmeleri için verilebilecek en iyi örnek ise primli ücret alan çalışanın maaşıdır. Belli bir satış hacmine kadar standart maaşını alma hakkına sahip olan

turizm acentesi satış personeli, belli bir miktar satıştan sonraki her birim satış için ek pirim almaktadır. Bu durumda bu çalışanın maaşı yarı sabit bir maliyet unsurudur (Warren vd., 2014: 886).

1.6.3. Maliyet-Hacim-Kâr Bilgileri ve Yönetim Kararları

Maliyet-Hacim-Kâr (MHK) bilgileri, işletmelerin başabaş noktalarına ulaşabilmeleri için ne kadarlık bir satış yapmaları ve hedeflenen satış miktarı için kaç birim üretim yapmaları gerektiğini hesaplamada kullanılan en etkili yöntemdir. Yöneticiler MHK analizlerini stratejik kararlarında da kullanmaktadırlar. İşletmelerce alınacak kararlar her zaman bir risk barındırmaktadır. Yöneticiler bu riski en aza indirebilecek ve farklı tercihler arasındaki karlılık farkını en iyi gösterebilecek yöntem olarak MHK analizlerini alacakları kararlarda kullanmaktadırlar (Horngren vd., 2012: 72).

1.6.4. Gelir Yönetimi ve Yönetim Kararları

İşletme karlılığını arttırmanın iki temel yolu vardır. Bunlardan ilki gelirleri arttırmak, diğeri ise giderleri azaltmaktır. İşletme süreçlerini, politikalarını ve kullandığı strateji araçlarını iyi anlamak, gelir arttırmanın ve gelirin etkili kullanımının temel bileşenleridir (Hales, 2005: 136).

Özellikle hizmete dayalı faaliyet gösteren işletmelerdeki en büyük sıkıntı, farklı davranış potansiyeline sahip farklı alıcılar ile karşı karşıya olmalarıdır. Örneğin konaklama sektöründe müşteriler ya da tur operatörleri, erken rezervasyon ile aylar öncesinden çok sayıda oda için yüksek miktarda indirimler ile rezervasyon yapmak isterler. Bu durumda otel işletmecisi bir yandan erken rezervasyon ile doluluk

garantileme şansına sahip olurken diğer yandan da sezonunda tam tarife ile rezervasyon yapma ve geliri artırma şansını kaçırmaya olabilir. Hizmet işletmelerinde teşvik için indirim yapılmasının gerekli olduğu açıktır. Ancak bu indirimin oranı satış yapılan hizmete bağlı olarak değişkenlik gösterir. Hizmet konusunda sezonun önem taşıdığı sahil otelleri için kış dönemi, hafta ortasında bir düğün organizasyon yeri, yine hafta ortasında bir kır evi sezonu dışında müşteri çekmek için indirim yapılabilecek yerlere örnektir. Ancak kıyı bölgesinde kış ortasında çok uygun ve indirimli fiyatlar sunan oteller bir gün sonra o bölgede düzenlenecek büyük bir futbol müsabakası ya da birkaç günlük bir festival için tam tarife uygulayarak tam doluluk elde edebilirler. Bu durumda gelir yönetimi için en kısa tanım şu şekildedir; doğru ürünü, doğru müşteriye, doğru zamanda, doğru fiyata satmak (Atkinson vd., 2012: 93-94).

Gelir yönetiminin kökeni 1978 yılında yayınlanan Havayolu Düzenleme Yasasına dayanmaktadır. Bu yasaya göre Amerika Birleşik Devletleri Sivil Havacılık Kurulu hava yolu fiyatlamalarındaki sıkı kontrolü gevşetmiştir. Bu durum hava yolu işletmelerine serbestlik getirerek yenilik çalışmalarını ve gelirlerini artırmalarına olanak tanımıştır. İlerleyen süreçte havayolu işletmelerinin hem rekabet koşullarına hem de müşteri talep değişkenliğine ayak uydurarak gelir artırmalarını ve strateji geliştirmelerini sağlayan bir yöntem olarak gelir yönetimi kullanılmaya başlanmıştır. Bu durumda gelir yönetimine ilk olarak havayolu işletmelerinde rastlanmıştır (Talluri ve Van Ryzin, 2005: 6-

10). Hizmet sektöründe benzer iş yapısı ile faaliyet sürdüren konaklama sektörü ise havayolu işletmelerinden sonra gelir yönetimini kullanan ve yarar sağlayan en önemli ikinci sektör olarak ortaya çıkmaktadır.

Gelir yönetiminin temel bileşenleri tahmin, envanter kontrolü ve piyasayı bölümlere ayıran fiyat sınırları olarak ifade edilebilir (Cleophas vd., 2011: 11). Gelir yönetiminin etkili olabilmesi ve başarı sağlaması için sektörün bazı özellikleri taşıması önemlidir. Bunlar kısaca şu şekilde sıralanır (Atkinson vd., 2012: 95-98, Cleophas vd., 2011: 10-11):

- *Ürün/Hizmetlerin Stoklanamıyor olması / Bozulabilir envanter:* Bir imalat işletmesinde günde 100, haftada toplam 700 ürün üretilip bir gün 50 adet diğer gün ise 250 adet satış yapılabilir. Bu durum, ürünlerin stoklanabilme özelliğinden sağlanır. Ancak bir konaklama işletmesinde 100 adet oda var ise ve bir gün için 50 oda satılırsa kalan odaların sonraki günlerde satılarak telafi edilmesi mümkün değildir. Belirli bir oda kapasitesi ile hizmet verdiği için o gün satılmayan her oda işletmenin gelir kaybı olarak ifade edilebilir. Konaklama işletmeleri için odaların, hava yolu şirketleri için koltukların envanter olduğu düşünüldüğünde bu işletmeler stoklanamayan ve depolanamayan bir zaman dilimi satmaktadır. Bu nedenle zamanında satış envanterin kaybolmaması ya da bozulmaması için önemlidir. Bu durumda gelir yönetimi kullanılarak stratejik fiyatlama çalışması sonucu maliyetine yakın fiyat ile odaların ya da koltukların satışı sağlanmaya çalışılabilir.

• *Nispeten sabit kapasite ile hizmet sunma:* Gelir yönetimi için kapasite kısıtı önemlidir. Kapasite kısıtlaması olmayan işletmeler talep dalgalanmaları karşısında envanteri bir tampon olarak kullanabilirler. Ancak konaklama ve havacılık sektöründeki gibi kısıtlı kapasiteye sahip işletmeler, ellerindeki kapasite ile talep dalgalanmalarıyla baş etmek zorundadırlar. Bir konaklama işletmesinin kapasite artırımı yeni bir bina inşa etmek ile mümkündür. Bu ise kısa ve orta vadede gerçekleşebilecek bir durum değildir. Bu nedenle sınırlı kapasite ile hizmet sunarken gelir artırımının sağlanması noktasında gelir yönetiminden faydalanılır. Az sayıda kalan boş odalar için talepler değerlendirilirken ek kapasite oluşturulamayacağından ödeme gücü yüksek kişiler kabul edilerek yüksek kazanç sağlanabilir. Bu durumda gelir yönetiminden fayda sağlayabilmek için kısa vadede sabit kapasite ile hizmet sunulması önemlidir.

• *Dalgalı talep durumu:* Haftanın ve yılın her günü için aynı ticari önem taşıyan işletmelerde gelir yönetimi çok etkili olmayabilir. Ancak konaklama sektörü gibi özellikle dönemsel yoğunluk gösteren sektörler için gelir yönetimi önem kazanmaktadır. Talep durumu ve dönemlere göre fiyat ayarlamaları ile kazanç maksimizasyonu sağlanmaya çalışılır.

• *Uygun maliyet yapısı:* Gelir yönetimi, nispeten düşük değişken ve yüksek sabit maliyet içeren durumlarda etkin çalışır. Örneğin bir konserde kalan %10 boş koltuk, sanatçı maliyeti, mekan

kirası, aydınlatma gibi sabit maliyetler göz önünde bulundurulurken, daha düşük bir fiyat ile satılarak boş kalmalarının maliyeti ortadan kaldırılabilir. Bu durumda sabit maliyet, boş koltukların satılabileceği fiyat ve elde edilecek gelir konusunda gösterge oluşturur. Değişken maliyetlerin düşüklüğü ise bazı fiyatlandırma esnekliklerine olanak sunarak düşük talep sürelerinde fiyat indirimi imkânı sağlar.

- *Belirli bir zaman dilimi ile faaliyet gösterme:* Konaklama sektöründe bir oda rezervasyonu, genellikle 14:00 check-in, 10:00 check-out şeklinde bir zaman dilimi ile sınırlıdır. Bu şekilde zaman standartlarının olması gelir yönetiminin etkinliğinde önem taşımaktadır.

- *Geçmiş veriler ve gelecek tahminlerini değerlendiren gelişmiş satışlar yapılması:* Gelir yönetimi, özü itibarıyla geçmiş müşteri davranışlarına dayanarak gelecekteki talebe ve fiyat ayarlamalarına ilişkin öngörüler ile gelir artırımı sağlamak için çalışır. Örneğin Şubat ayının herhangi bir Pazar günü için bir rezervasyon talebi değerlendirilirken geçmiş yıllarda şubat ayı rezervasyon verileri ve alıcı davranışları önem taşır. Eğer Şubat ayı genel talebi son yıllarda düşükse bu talebi artırmak için daha uygun fiyatlar sunulur. Benzer bir durum olarak ağustos ayı için yapılacak bir erken rezervasyon talebine de aynı şekilde geçmiş veriler değerlendirilerek sezonda tam doluluk tespit edilirse daha yüksek fiyatlar sunulabilir.

- *Piyasanın sınıflandırılabilir olması*: Piyasa, farklı müşteri türlerine yönelik farklı fiyat ve kapasite stratejileri yapmaya olanak tanımalıdır.
- *Çifte rezervasyon politikası*: Bazı konaklama tesislerinde ya da uçak bileti alımlarında rezervasyon anında ödeme talep edilirken bazılarında belirli bir miktar ödeme istenir. Bazılarında ise rezervasyon gününe bir iki gün kalana kadar iptal opsiyonu bulunur. Bu durumda iptal ihtimali ile rezervasyon yapan işletme eğer son gün bir iptal ile karşılaşır ise mali açıdan zarara uğrar. Geçmiş dönem iptal verileri değerlendirilerek belirli bir oranda kapasite üstü bilet ya da oda satılabilir, ancak böyle bir durumda rezervasyonlarda iptal gerçekleşmez ise kapasite artırımını olamayacağından müşteri mağduriyeti yaşanarak ilişki bozulabilir. Gelir yönetimi bu noktada etkin çalışarak uygun stratejiler sunar.

Gelir yönetimi, müşteri hareketlerinin önceden öngörülmesi ile işletmenin ekonomik değerini maksimize edecek kararlar alması olarak ifade edilebilir. Gelir yönetimi ile işletme, üretim miktarı, arz, talep ve fiyatlama gibi konularda bilgi sahibi olur. Alacağı stratejik kararlarda bu bilgileri kullanması, işletme karlılığı için önem arz etmektedir. Örneğin bir konaklama işletmesinde gelir yönetimi, oda fiyatlarının belirlenmesi stratejisi ile ilişkilidir. Bu fiyatlama sezonda beklenen talep ve kapasite durumunu gösterir. Bu şekilde işletme kar maksimizasyonu için stratejik bir fiyatlama yapabilir (Yuan, 2014: 32).

Yöneticiler fiyat vereceklerinde bazı sorularla karşılaşabilmektedirler. Kapasite durumu ve indirimli satış ihtimali, fiyat verirken değerlendirilmesi gereken unsurlardır. Gelir yönetimi, bir yöneticinin geçmiş deneyimlerinin ötesinde, geleceğin tahminlerini yapmak için geçmişteki alıcı davranışının karmaşık modellemesine dayalı olarak, taktiksel piyasa tahmininin daha yapıcı bir yoludur. Sistem, genellikle çok gelişmiş gelir yönetimi bilgisayar yazılımları kullanımıyla, geleceğe yönelik tahminlere dayalı olarak satılabilir birimleri, belirli pazar segmentlerine etkin bir şekilde tahsis eder (Atkinson vd., 2012: 94).

1.6.5. Müşteri Kârlılık Analizleri ve Yönetim Kararları

Müşteri kârlılık analizleri, yönetime müşteri maliyetleri ve müşteri gelirleri ile ilgili analizleri sunar. Yöneticiler stratejik planlamalarında müşterilerin kârlılığa olan etkilerinin boyutlarını bilmek zorundadırlar. Müşteri kârlılık analizleri bu konuda yöneticilere sağladığı maliyet ve gelir bilgileri ile yardım eder (Bhimani vd., 2008: 397). Bu analizler ile müşterilerin alım kapasiteleri, yapılabilecek indirimler, müşterilere satış için katılan maliyetler, avantajlı ve dezavantajlı ürün ya da hizmet grupları tespit edilebilir ve bu doğrultuda satış ve üretim stratejileri geliştirilebilir. Ayrıca avantajlı müşteri grupları belirlenerek kârlılık doğrultusunda bu grupları elden kaçırmayı engelleyici fiyat stratejileri geliştirilebilir.

Müşteri kârlılık analizleri maliyetleme stratejilerinden faaliyet tabanlı maliyetleme ile kullanılarak müşteri getirilerinde artış ya da maliyetlerde düşüş sağlanabilir. Şişelenmiş su dağıtımını yapan bir işletme, dağıtım kanalı ister toptan ister perakende olsun, sipariş

süreci verimliliği arttırma yolu ile (elektronik sipariş gibi) maliyet azalımı sağlayabilir (Hornngren vd., 2012: 510- 513). Ayrıca, bir tatil için müşterinin ayrı ayrı tüm süreçleri planlayıp maliyetlerine katlanmaktansa, bunları faaliyet tabanlı maliyetleme ilkesi doğrultusunda hesaplayıp maliyet detaylarını belirleyen ve toplamda bir paket olarak sunan tur operatörlerini tercih etmesi daha muhtemeldir. Bu şekilde, sadece üretim ve hizmet aşaması dışında müşteriye bağlı olarak da ortaya çıkacak maliyetlerin belirlenmesi ve bu maliyetlerin dağıtımının yapılmasında bu analizden yararlanılabilir. Ödeme güçleri, ilgi alanları, yapılabilecek indirimler gibi konularda net bilgiler sağlayan, seyahate ilişkin her aşamanın maliyeti ve süreci belirlenmiş ve bir zincirin halkaları gibi bir araya getirilmiş tur alternatifleri, müşterilerin ilgilerini çekecektir. Bu şekilde müşterilerin kendi çaba ve yöntemleri ile halledebilecekleri ulaşım, vize, konaklama gibi konularda, tur operatörünün sektöre yönelik sahip olduğu ilişkiler ve buna bağlı gerçekleşen fiyat avantajlarından yararlanarak kar elde edilebilir. Bu yöntemle bir yandan maliyet avantajı ya da gelir artırımını sağlanırken bir yandan da müşteri bağlılığı edinilerek kârlılık analizinin en büyük getirisi elde edilmiş olur (Atkinson vd., 2012: 110).

1.6.6. Bütçeler ve Yönetim Kararları

Bütçeler, kar amaçlı faaliyet göstermesine bakılmaksızın bütün işletme türleri için önem arz etmektedir. Hazırlanan bütçeler, işletmenin stratejik kararları ve hedefleri için temel teşkil eder. Bütçe, temel olarak gelecekte yapılacak eylemlerin tahmini şeklinde ifade

edilebilir. İşletmeler açısından ele alındığında ise geleceğe yönelik tahminler doğrultusunda çizilmiş mali çerçevedir (Keown vd., 2001: 110).

Bütçeler, işletmelerin stratejik bir hedef belirleme ve plan yapmalarını sağlar. Ayrıca bu planı uygulama ve kontrol etme görevlerini yerine getirir. İşletmelerde bütçelerin;

- Planlama,
- Yönlendirme,
- Kontrol ,

fonksiyonları vardır. Hazırlanacak olan bütçenin bu fonksiyonlarını yerine getirmesi bütçenin işletme hedefleri ve işletme çalışanları ile uyumuna bağlıdır. Eğer işletme hedefi çok yüksek ise çalışanlar bu hedefe ulaşamayabilir ve bütçe açığı ortaya çıkar. Eğer hedefler çok düşük marjda tutulursa bu sefer çalışanlar bu hedefi aşarak bütçe açığı oluşmasına neden olabilir. Bu nedenle işletmenin performansı ve çalışan motivasyonu göz önünde tutularak bütçe ve planlama yapılması önemlidir (Warren vd., 2014: 983-984).

Bütçeler, işletmelerin en önemli çıktıları olan performans ölçümlerinin de en önemli araçlarıdır. Belirlenen bütçe ile performans sonucu karşılaştırılarak aradaki fark doğrultusunda başta ilgili birim olmak üzere yönetimin başarısı da tespit edilmiş olur. Bütçeler işletmenin türüne, yapısına ve faaliyet dönemine göre farklılık gösteren niteliktedir. Bu nedenle tüm işletmelerce geçerli olan standart bir bütçe yapısı ve performans ölçümünden söz etmek mümkün değildir (Makrigiannakis ve Soteriades, 2007: 54).

Bütçeler, işletmenin stratejik planlamaları için bir çerçeve çizerler. İşletme yöneticileri bu mali çerçeve doğrultusunda hedefler koyar ve planlamalarını bütçeler doğrultusunda hazırlarlar. Bu stratejik süreç içerisinde, işletmenin hedefine ulaşma yolunda planlanan ile eşdeğer ilerleyip ilerlemediğini kontrol etmek yine bütçeler ile mümkündür. Bu durumda bütçelerin stratejik yönetim açısından önemi yadırganamaz. Ayrıca stratejik planların ve yönetimin bütçeler doğrultusunda şekillendiği de bir gerçektir.

1.7. Yönetim, Yönetim Muhasebesi ve Fonksiyonları

Yönetim, işletme amaçlarına ulaşabilmek için, kaynakların ve imkanların etkin ve etkili bir şekilde koordine edilmesi ve yönlendirilmesi sürecidir (Lewis vd., 2001: 5).

Yönetim birimi, işletme organizasyon yapısında tepe kısımda yer almakta olan ve işletme faaliyetlerinde etkin rol oynayan birimdir. Yönetim biriminin işletmenin sürdürülebilirliğini sağlamak adına sahip olduğu ve uygulaması gereken bazı fonksiyonlar bulunmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanır (Weetman, 2006: 429-430):

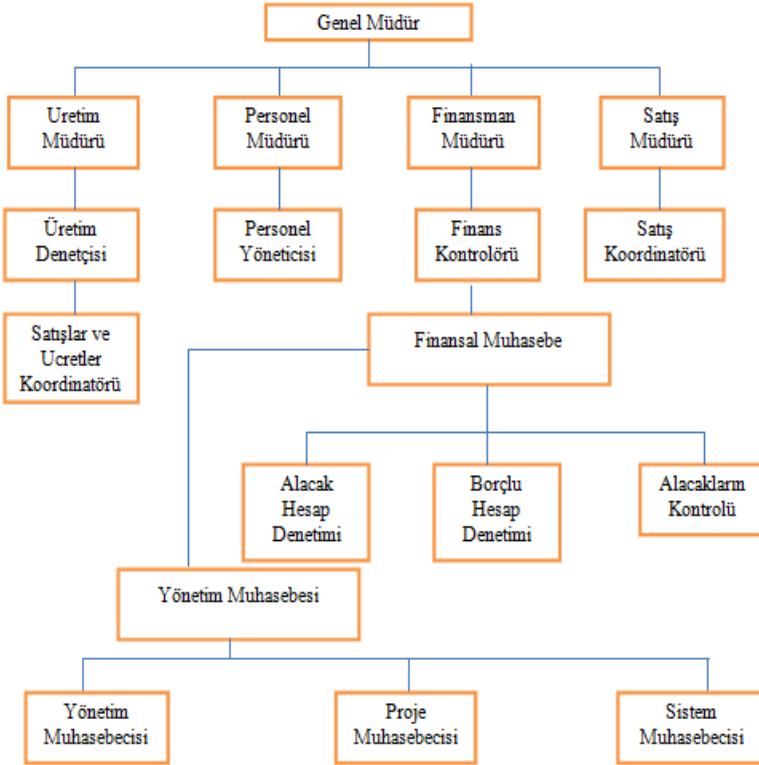
Planlama; hedefler belirleme ve bu hedeflere ulaştıracak süreçleri tanımlamadır (Lewis vd., 2001: 6)

Yönlendirme; işletme içinde çalışanları ve süreçleri uyumlu bir hale getirerek işletme amaçları doğrultusunda koordinasyon sağlamadır. Yönlendirme fonksiyonu, planlama aşaması gerçekleştikten sonra, hazırlanan planlara ulaşmak için işletme bünyesindeki çalışan, ekipman ve diğer bütün ilgili unsurları organize etmeyi ifade eder (Ülgen ve Mirze, 2016: 25-26).

Karar verme; işletme bünyesinde uzun ve kısa vadeli amaçlara ve planlara ulaştıracak yolları belirleme, uygulanacak stratejileri seçme aşamasıdır.

Kontrol; işletmede planlama ve uygulamaya başlama aşamalarından sonra, gerçekleşmekte olan ve planlanan durum arasında bir fark olup olmadığının sürekli gözlenmesidir. Kontrol aşaması işletmenin genel stratejileri için olabileceği gibi, departmanlar bazında da yapılabilmektedir (Davis ve Davis, 2014: 8).

Üretim İşletmesi Organizasyon Şeması:



Şekil 1.4: Organizasyon şeması

Weetman, 2006: 430'dan uyarlanmıştır.

Bir işletmenin organizasyon yapısında en tepede yönetim birimi bulunmaktadır. Bu birimin kapsamı, işletme yapısı doğrultusunda farklılık gösterebilir. Patron, ortaklar ya da yöneticilerden oluşan bir tepe yönetim şeması olabilir. Genel olarak tepe yönetim, genel müdür olarak varlık gösterir. İşletme genel müdürü, işletmenin fonksiyonları doğrultusunda alt birimler ile doğrudan ya da dolaylı bir ilişki içindedir. Üretim birimi, personel birimi, satış ve pazarlama birimi ve finansman birimi yöneticileri, işletme yönetiminin doğrudan ilişki kurduğu birim yöneticileridir. İşletme türü, faaliyet alanı ve ölçeğine göre bu birimlerin sayısı farklılık arz edebilir. Ancak genel bir işletme şeması bu çerçevede şekillenerek işleyiş göstermektedir. Bu bağlamda yönetim, tüm bu birimler arası koordinasyonu sağlayan ve bilgi alışverişini gerçekleştirerek stratejik kararlarda kullanan çok fonksiyonlu bir yapıya sahiptir.

Yönetici kavramı, lider olarak da ifade edilebilen, çalışanların kararlarını etkileyebilme gücüne sahip, işletme ile ilgili amaçları başarılı bir şekilde belirleyen, çalışanları bu amaçlar doğrultusunda koordine ederek süreçleri yürüten kişileri tanımlamaktadır (Akmeşe vd., 2016: 569). Stratejik yönetim muhasebesi açısından bir yöneticinin rolü ise, kullanılan yönetim muhasebesi araçlarını ve tekniklerini anlamak, bu araçların stratejik yönetim kararlarında ve operasyonel kararlarda nasıl kullanılacağını kavramak ve çalışanları koordine ederek uygulama yapabilmektir. 20.yy sonlarında muhasebe birim çalışanlarının rolleri işletme içinde daha izole ve azdı, ancak 21.

yy' da yaşanan gelişmeler ile birlikte muhasebe birimi yöneticileri işletme genelinde daha fazla rol üstlenmeye ve tüm birimlerle aktif iletişim halinde olmaya başlamıştır. Genel yöneticiler de bu bağlamda muhasebe birimi ile koordineli hareket etmeye ve kararlarında aktif rol yüklemeye başlamışlardır (Atkinson vd., 2012: 10, 305).

Yönetim muhasebesi, finansal verilerin tıpkı finansal olmayan veriler gibi ölçülüp raporlandırılmasını ve öncelikli olarak işletme amaçları doğrultusunda yöneticilerin kararları aşamasında kullanılmasını sağlar. Bu bağlamda, yönetim muhasebesi sistemi işletme kontrolü için de önemli bir model teşkil etmektedir. (Bhimani vd. 2008: 5). Ayrıca yönetim muhasebesi, bir işletmede finansal ve maliyet muhasebesinin yönetim kararları için eksik kalan verilerini de derleyerek bu eksiklikleri ortadan kaldırmaktadır (Mayanşa, 2010: 5). Bu durumda yönetim muhasebesinin işletmedeki faaliyeti, finansal ve maliyet muhasebesi birimlerinin işlevlerini sonlandırması ile başladığı söylenebilir. Çünkü yönetim muhasebesi, finansal muhasebeden aldığı veriler ile raporlamalar yapmakta, eksiklikler doğrultusunda başka analizlere yönelmektedir. Bu şekilde işletme yöneticilerine alacakları stratejik kararlarda destek sağlamaktadır (Kahraman, 2012: 35-36).

Muhasebe bilgilerinin yönetim tarafından etkili bir şekilde kullanılması, muhasebe bilgilerinin karmaşıklık ya da sadelik düzeyiyle orantılıdır. Yöneticilerin alacakları kararlarda kullanacakları muhasebe bilgileri ne kadar kararın niteliğine uygun ve sade hazırlanırsa sonuçlar o kadar verimli olmaktadır. Bu nedenle yönetim muhasebesi, işletme yönetimine muhasebenin yoğun sayısal veri açısından ilgili olanları analiz edip raporlayarak, karar almalarında,

performans ölçümlerinde ve değerlendirmelerinde kolaylık sağlamaktadır (Alnamri, 1993: 51-52).

Yönetim muhasebesi, her çeşit organizasyonda karar verme aşamasında kullanılan temel araçtır. Yönetim muhasebesinin yapısı, organizasyon için karar verme, planlama ve kontrol araçları ve tekniklerini ihtiva eder. Bir başka ifade ile yönetim muhasebesi araçları ve teknikleri işletmelerin başarı devamlılıkları için en önemli unsurlardır. Yönetim muhasebesi, işletmenin faaliyet raporlarında bulunan finansal ve finansal olmayan verilerin tanımlanmasını, ölçülmesini ve yönetime fayda sağlayacak şekilde düzenlenerek raporlanmasını ifade eder (Mbumbo, 2015: 14).

Yönetim muhasebesinin üç temel fonksiyonu bulunmaktadır. Bunlar (Weetman, 2006: 432);

- Muhasebe verilerinin işletme planları ve programları doğrultusunda yönlendirilip kullanılması ve işletme kararlarının alınması,
- Alınan kararların etkinliğinin ölçülmesi için bir hedef belirlenmesi,
- Karar verme aşamasında olağan ve olağanüstü şekilde ortaya çıkan problemlerin çözümlendirilmesi.

Yönetim muhasebesinin bu fonksiyonları gerçekleştirmede izlediği temel süreçler ise şu şekildedir (Abadi vd., 2013: 1588-1589):

- Analizler; iç ve dış finansal ve finansal olmayan nitelikteki verilerin değerlendirilerek, yönetime sunulacak şekilde derlenmesi,
- Karar verme; yönetimin alacağı kararlara rehberlik etmesi,
- Planlama; gelecek kararlar için geçmiş verileri kullanarak plan yapması ve
- Kontrol; planlamalar ve analizler doğrultusunda performans ölçümünün ve süreç kontrollerinin sağlanarak yönetime sunulmasıdır.

Yönetim muhasebesi, muhasebe, finans ve yönetimin bir araya gelmesi ile oluşan disiplinler arası bir yapıya sahiptir. Bu yapısı sayesinde işletmeye değer kazandıran uygulamalar içerir. Bu uygulamaların kullanımı, işletme başarısının anahtarı niteliğindedir (Enoch, 2015: 86).

Yönetim muhasebesinin diğer muhasebe türlerinden farklılaştığı birkaç nokta bulunmaktadır. Bunlar (Warren vd., 2014: 755);

- Yönetim muhasebesi raporları uluslararası finansal raporlama standartlarına (UFRS) uygun hazırlanma zorunluluğu taşımamaktadır. Bunun nedeni ise yönetim muhasebesi raporlarının kullanıcılarının yalnızca işletme yöneticileri olmasıdır. Finansal raporlama standartları, işletme yöneticilerinin bilgi ihtiyacı ile çok ilgili değildir. Bu nedenle bu raporlar yönetimin ihtiyacı doğrultusunda hazırlanır.

- Yönetim muhasebesi raporlarının bazıları diğer muhasebe raporları gibi belirli periyot aralıkları ile hazırlanırlar. Ancak çoğu rapor, yönetimin ihtiyaçları doğrultusunda yine yönetimin istediği dönemlerde hazırlanmaktadır. Yani tüm rapor türleri belirli periyotlarla sınırlandırılmamıştır.
- Hazırlanan yönetim muhasebesi raporları yine diğer finansal raporlar gibi işletme ile ilgilidir. Ancak diğer raporlar işletmenin bütünüyle ilgili olurken yönetim muhasebesi raporları hizmetler, ürünler ya da departmanlar bazında ayrılabilir.

Yönetim muhasebesi yöneticilere sağladığı bilgiler ile alınacak kararlarda işletmenin geleceğini tamamen etkileyebilmektedir. Ayrıca yöneticilere planlama, kontrol ve performans ölçümü ile ilgili bilgi sağladığı için önemlidir. Yönetim muhasebecileri muhasebenin karakteristik özelliği gereği geçmişten beri hesap makinesi gibi işlev görseler de artık çoğu organizasyon, yönetim muhasebecilerini veri toplamak ve hesaplamak yerine bilgileri analiz etme ve strateji yaratma görevlerinde kullanmaktadır. Yönetim muhasebecileri finansal muhasebe verilerinden etkilenerek ve bu verileri derleyerek yöneticiler için sürdürülebilir bilgiler sağlamaktadırlar (Matambele, 2014: 46-47).

Yönetim muhasebesi, işletme yöneticilerinin ihtiyaç duyacakları iki tip bilgiyi içermektedir. Bunlar (Warren vd., 2014: 755);

- Tarihi veriler; bu veriler geçmişteki süreçlere dair ölçümler sağlar.
- Tahmini veriler; bu veriler ise işletmenin gelecekte alacakları kararlara dair ölçüm ve analizler sunar.

Yönetim muhasebesi, yöneticinin işletme adına alacağı uzun vadeli yani stratejik kapsamlı kararlarında hayati önem taşımaktadır. Yönetici, alacağı kararlar için yönetim muhasebesi fonksiyonu tarafından derlenen ve raporlanan, işletme iç ve dış çevresine ait, finansal ve finansal olmayan verilere ihtiyaç duymaktadır. Bu veriler sayesinde geleceğe yönelik planlar yaparak işletme stratejisi oluşturabilmektedir. Bu durumda yönetim muhasebesi, yöneticinin alacağı kararlarda ve bu kararların kontrolünde en büyük yardımcısı olarak ifade edilebilir.

Muhasebenin işletmelerdeki rolü, öncelikli olarak işletme içindeki süreçleri yürütmesi için yöneticilere bilgi sağlamaktır. Ayrıca muhasebe birimi hazırladığı raporlarla işletmenin ekonomik performansı ile ilgilenen diğer kullanıcılar için de bilgiler sağlamaktadır. Bu durumda muhasebe, ilgili taraflara ve kullanıcılara işletmenin ekonomik performansı ve finansal durumu ile ilgili raporlar sunan bir bilgi sistemi olarak tanımlanabilir. Muhasebe biriminin sunduğu raporlardan iç ve dış kullanıcılar faydalanmaktadır. İç kullanıcılar çalışanlar ve yöneticilerden oluşmaktadır. Bu kullanıcılar, işletmenin sürekliliği için süreçleri organize eden ve yürüten birimlerdir. Bu nedenle iç kullanıcılara bilgi sağlayan muhasebe birimi, yönetim muhasebesi olarak ifade edilir (Warren vd., 2014: 3).

Yönetim muhasebesi bilgileri, işletme içindeki karar vericiler ve iç yöneticiler tarafından işletmenin vereceği kararlarda kullanılan, finansal bilgiler de içeren strateji kaynaklarıdır. Yönetim muhasebesi bilgileri bütçe tahminleri, finansal oranlar, maliyet muhasebesi ve varyans analizlerinin bir formu şeklinde ortaya çıkabilir. Ayrıca yönetim muhasebesi bilgileri üretim maliyeti hesaplamada, işletme performansını ölçmede, stratejik karar adımlarında ve işletme içinde birçok alanda etkili bir şekilde kullanılabilir. Yönetim muhasebesi, maliyet muhasebesi, bütçeler ve finansal oranlardan gelen sürekli bilgiler ile işletme için oldukça faydalı bir konumdur. Ayrıca işletmenin finansal performansına da oldukça olumlu etkileri bulunmaktadır (Matambele, 2014: 49).

Yönetim muhasebesinin işletmelere yönelik faydaları arasında doğru ve güvenilir bilgiler temin ederek yönetim tarafından sağlam stratejik kararlar alınmasını sağlamak bulunmaktadır. Bunun için yönetim muhasebesi; maliyet muhasebesince hazırlanan bütçeleri doğru ve anlaşılır şekilde analiz eder, ürün maliyet ve fiyatlarını tespit eder, maliyet hareketlerini (sabit, değişken) ve yansımalarını analiz eder. Ayrıca faaliyet tabanlı maliyetleme ile birim ve faktör bazında maliyetleri tespit eder, kar ve zararı hesaplar, maliyet-hacim-kar analizlerini yapar, ürün yaşam döngüsünü belirler ve yönetir (Mbumbo, 2015: 15-21). Yönetim muhasebesi, yönetime işletmenin dış çevresiyle ve iç organizasyonel süreçleriyle ilgili sağladığı önemli bilgiler ile işletmenin alacağı stratejik kararları planlaması ve kontrol aşamaları için ortam hazırlar. Bu bilgilerin sunulmasına kadar geçen

süreçte ise kaydetme, sınıflandırma, özetleme, düzenleme, raporlama, eksik analizlerin yapılması gibi büyük bir muhasebe bilgi sistemi süreci bulunmaktadır (Alnamri, 1993: 89).

Yönetim muhasebesinin temel fonksiyonlarından biri işletme yöneticilerine stratejik kararlarında yardımcı olmaktır. Bunun yanı sıra yönetim muhasebesinin işletme ve yönetime sağladığı diğer yararları şu şekilde sıralanabilir (Bhimani vd. 2008: 5);

- İşletme stratejisi oluşturma,
- İşletme faaliyet ve süreçlerini planlama ve kontrol,
- İşletme sürdürülebilirliği ve faaliyet sürekliliği için karar verme,
- Etkili kaynak kullanımı,
- Performans yükseltme ve işletme değer artırımı,
- İşletmenin sahip olduğu menkul ve gayrimenkul değerlerin korunması,
- Kurumsal yönetim ve iç kontrol sağlanması.

Ayrıca yöneticilerin işletme adına alacakları fiyatlama, üretim ve yatırım kararları, yönetim muhasebesi verilerine dayanarak verilmektedir. Bu kararlar, işletmenin sürdürülebilirliği için en önemli finansal kararlardır. Yönetici, hangi ürün ya da hizmet türü için nasıl bir fiyatlama stratejisi yürüteceğini, ne ölçüde üretim yapacağını ve elde edilen gelir ve karı nasıl değerlendireceği konusunda atacağı önemli adımları, yönetim muhasebesi verileri ile karşılaştırmaktadır. Bu kararlar hem finansal hem de organizasyonel nitelikli kararlardır ve işletmenin devamlılığı konusunda alacağı en önemli kararlardır. Bu

şekilde, yönetim muhasebesi işletme içinde ayrı bir birim olmanın ötesinde, aslında işletmenin bütün faaliyetleri ve süreçleri ile yakından ilişkili ve yönetimin rehberi niteliğindedir (Alnamri, 1993: 120-126).

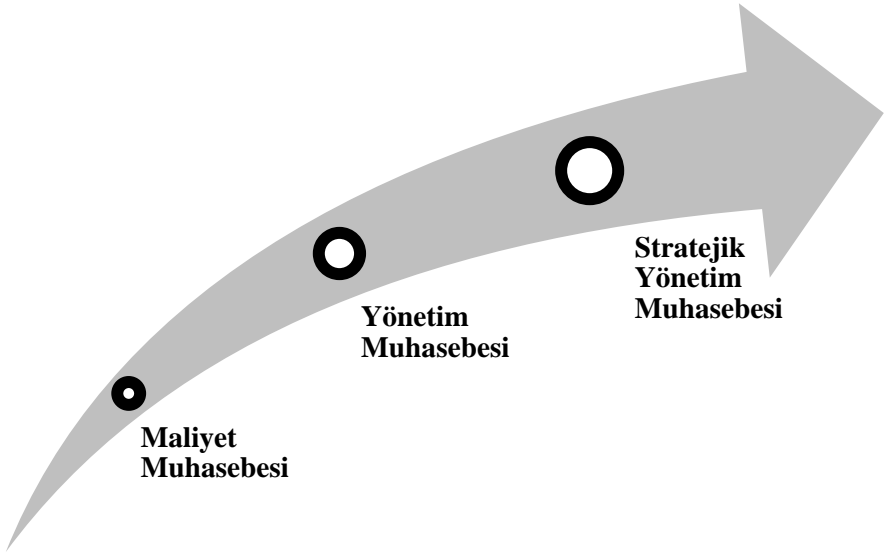
1.8. Yönetim Muhasebesi ve Uygulamalarının Gelişim Süreci

Günümüzde kullanılan modern muhasebe sistemi ile bir benzerliği olmasa da ilk muhasebe verilerine M.Ö. 3400 yılında eski mısırdaki, kralın askerlere yaptığı ödemelerin kaydı şeklinde rastlanmaktadır. Bu kayıtlara göre ödemeler para şeklinde olmamıştır (değerli taş, vb.). Ancak burada önemli olan nokta, parasal bir ödeme olmasa da kayıtlara geçirilmiş olmasıdır. 17. ve 18. yy dönemindeki endüstri devrimi Avrupa'da ekonomik hareketlilik sağlamış ve 19. yy muhasebe sisteminin geliştiği dönem olarak ortaya çıkmıştır (Şavlı, 2006: 5-6). 19. yy ile birlikte ticaretin artmasıyla muhasebe kayıtları önemli hale gelmiştir. Bunun yanı sıra işletmeler için yönetim kararları ve süreklilik de kendini gösteren unsurlar haline almıştır. Bu doğrultuda gelişen ticaret ağı ve küreselleşme hareketlilikleri ile birlikte yönetim kararları ve bu kararlara ışık tutan muhasebe verileri gittikçe önemli hale gelmiştir.

Yönetim muhasebesi, 19.yy'ın başlarında endüstri devrimi sonrası ortaya çıkmıştır. Yönetim muhasebesi araçlarının geliştirilmesi ve uygulamalarının kullanılmaya başlaması ise 19. yy'ın sonlarında ve 20.yy'ın başlarında görülmektedir. O dönemde kullanılan yönetim muhasebesi araçları özellikle son yıllarda teknoloji ve küreselleşmenin etkisi ile birçok değişiklik geçirmiştir. Yönetim muhasebesi araçlarında ve uygulamadaki yenilikler, işletme başarısı, maliyet

avantajı, üretim kalitesi, işletmenin finansal ve organizasyonel esnekliği için anahtar başarı faktörüdür (Fonseka vd., 2005: 4-5).

Yönetim muhasebesi tekniklerinin ve araçlarının geçirdiği evrim süreci incelendiğinde 1800’lerde “*maliyet muhasebesi*” nin başlangıç adımı olduğu görülmektedir. Sonraları ise gelişen ticari ağlar ve küreselleşmenin etkisi ile “*yönetim muhasebesi*” kavramı ortaya çıkmıştır. Son dönemlerde ise tüm bu gelişmelere ilave olarak teknolojinin de etkisi ile “*stratejik yönetim muhasebesi*” kavramı ortaya çıkmış ve uygulanmaya başlanmıştır (Atkinson vd., 2012: 302-303).



Şekil 1.5: Yönetim muhasebesi gelişim süreci

Atkinson vd.,2012: 303

Şekil1.5’de maliyet muhasebesi ile başlayan, teknolojik ve küresel gelişmeler ile birlikte yönetim muhasebesi formuna dönüşerek gelişen ve sonuç olarak günümüz gereklilikleri karşısında stratejik yönetim muhasebesi kapsamında değerlendirilen işletme yönetimine katkı sağlayan muhasebenin gelişim süreci anlatılmaktadır.

Yönetim muhasebesi kavramı, ortaya çıktığı dönemden günümüze kadar çeşitli değişikliklere uğrayarak süregelen bir olgudur. Maliyet muhasebesi ile başlayan ve stratejik yönetim muhasebesi şeklinde devam eden sistem, zaman içinde bazı faktörlerin etkisi ile değişime uğrayarak oluşmuştur. Bu değişikliklerin nedenleri ise içi ve dış faktörlere bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Bu faktörler tablo 1.1’de gösterilmektedir (Sulaiman, 2003: 18-22).

Tablo 1.1: Yönetim muhasebesi değişikliklerinin nedenleri

İç Faktörler	Dış Faktörler
<ul style="list-style-type: none">• Organizasyonel yapı• Yönetim politikaları• Maliyet yapısı• Üretim teknolojisi• Çalışanlar• Finansal performansın kötüleşmesi• Kullanılan tekniklerde problemlerin oluşması	<ul style="list-style-type: none">• Ekonomik, politik ve sosyal etkiler• Rekabet ve rakiplerin durumu• Pazarın genel durumu• Müşteriler• Tedarikçiler

Sulaiman, 2003: 18-22’den hazırlanmıştır.

İç ve dış faktörlerin işletme üzerindeki etkileri doğrultusunda işletme muhasebe sisteminde değişikliklere ve yeniliklere yönelmektedir. Bu doğrultuda ortaya içinde bulunulan dönemin ihtiyaçlarını karşılayacak ve gelecek dönemlere ilişkin stratejiler oluşturmaya yardımcı olacak nitelikli yönetim muhasebesi teknikleri geliştirilmiştir. Sonuç olarak da çağımızın gerekliliklerini anlayarak stratejik planlara ve kararlara destek sağlayacak stratejik yönetim muhasebesi kavramı ortaya çıkmıştır.

Küreselleşme, yönetim muhasebesi alanındaki değişikliklerin en temel sebebi olarak gösterilebilir. Buna bağlı olarak teknolojik gelişmeler ve gelişen teknolojinin ticari ve iş hayatına hızlı adaptasyonu yönetim muhasebesinde değişiklik kaynaklarındandır. Yine teknolojik gelişmelerin hızları nedeniyle yeni ürünlerin ömrünü kısaltması, üretimde hammadde yapısının ve pazarının farklılaşması, maliyet yapısının değişmesi gibi nedenler de klasik yönetim muhasebesi uygulama ve süreçlerinin hızla stratejik bir yapı almasında rol oynamaktadır (Ergin ve Elmacı, 1999: 36-37).

Yönetim muhasebesi teorisi ve uygulamalarının ortaya çıkış dönemleri ve bu uygulamaların sayısı incelendiğinde, bu teorinin endüstri devrimi sonrası yönetim muhasebesinin bilinirliğinin artması ile gelişmeye başladığı ve yaygınlaştığı söylenebilir. Fonseka vd., ortaya çıkış dönemi ile birlikte gelişen, Türkiye’de de hala karşılaşılan ve kullanılabilen 34 tane yönetim muhasebesi teori ve tekniği listelemişlerdir. Bunlar tablo 1.2 ‘ de görülmektedir (Fonseka vd., 2005: 9).

Tablo 1.2: Yönetim muhasebesi teknikleri

No	Muhasebe Uygulaması	Gelişme aşamaları			
		Temel Amaçlar	Geleneksel	Niteliksel	Bütünleşik
	İşletme Stratejisi Oluşturma				
1	Stratejik Yönetim Muhasebesi				
2	Balanced Scorecard Analizi				
	Planlama ve Kontrol				
3	Standart Maliyetleme ve Varyans Analizi				
4	Hedef Maliyetleme				
5	Bütçeleme ve Bütçe Kontrol				
6	Oran Analizi				
7	İş Maliyeti				
8	Süreç Maliyeti				
9	Nakit Akış Tahmini ve Planlama				
10	İstatistiksel Tahmin Teknikleri				
	Karar Verme				
11	Tam Maliyetleme				
12	Değişken Maliyetleme				
13	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme				
14	Karar Modelleri				
15	Lineer Programlama Modelleri				
16	Sermaye Bütçeleme Teknikleri				
17	Network Analizi				
18	Maliyet Hacim Kar Analizi				
19	Kuyruk Teorisi				
20	Taşıma Modeli				
	Etkin Kaynak Kullanımı				
21	Süreç Yeniden Yapılandırma				
22	Tam Zamanında Üretim Sistemi				
23	Toplam Kalite Yönetimi				
24	Yaşam Dönemi Maliyetleme				
25	Yeniden Sipariş Düzeyi				
26	Ekonomik Sipariş Miktarları				
27	Pareto Analizi				
	Performans İyileştirme Ve Değer Artırımı				
28	Kaizen Maliyetleme				
29	Değer Zinciri Analizi				
30	Benchmarking				
31	Faaliyet Tabanlı Yönetim				

32	Performans Değerleme				
33	İş Etüdü Modelleri				
	İç Kontrol				
34	İç Denetim				

Fosenka vd., 2005:10

Fosenka vd., yönetim muhasebesi tekniklerini sıralarken, Akira Nishimura tarafından ortaya atılan ve Asya ülkelerinde yönetim muhasebesi uygulamalarının gelişimini baz alan dört aşamadan yararlanılmıştır. Bu dört aşama; temel amaçlar, geleneksel, nicel ve bütünleştirici olarak ortaya çıkmaktadır (Dung ve Aoki, 2014: 169). Temel amaçlar aşaması, karar verme işleminin durumsal temelde gerçekleştiği ve on-line gözlemlerin yanı sıra çoğunlukla tarihi finansal verilerin çerçevesinde şekillendiği en temel seviyeyi ifade eder. Bu aşamada ayrı bağımsız bir yönetim muhasebesi sistemi mevcut değildir ve yönetim muhasebesine ilişkin verilerin üretilmesinde kullanıcılar, en düşük katılım oranına sahiptir. Geleneksel aşama, temel yönetim muhasebesi tekniklerinin oluşum ve gelişimini göstermektedir. Bu iki aşama arasındaki dönüşüm, hükümetin kanuni düzenleyici etkilerinin sonucu olarak yorumlanmaktadır. Nicel aşama, iş analizleri ve karar verme aşamalarında kapsamlı bir şekilde kullanılan Yöneylem Araştırmaları ve Matematiksel Modellerin gelişmesi ile ortaya çıkmıştır. Bu aşamada temel amaç, planlama sürecini kontrol etmek ve eldeki veriler ile gelecekteki önemli ticari göstergeleri kesin olarak tahmin edebilmektir. Bu da oldukça riskli bir süreci ifade etmektedir. Son aşama olan bütünleştirici aşama ise, işletmelerde yüksek düzeydeki karışıklığa vurgu yaparak işletmedeki farklı birim ve süreçlerin

bütünleşerek merkezi bir yönetim muhasebesi bilgi paketine odaklanmasını savunmaktadır. İlk aşamanın aksine, yönetim muhasebesi bilgilerinin geliştirilmesinde yüksek oranda kullanıcı katılımı gerekir (Fosenka vd.,2005: 7-8). Son aşamada yönetim muhasebesi, işletme yönetimi, stratejik yönetim, ileri bildirim kontrol (feed forward control) gibi işletmedeki diğer yönetim mekanizmaları ile bütünleşmektedir. İleri bildirim kontrol, geri bildirim aksine daha koruyucu ve atılımcı bir kontrol sistemini içermektedir. Bu sistem ile güncel faaliyetler sürekli kontrol edilip düzenlenerek gelecek hedef ve planlarına kısa sürede ve az maliyetle ulaşmak garanti altına alınmaktadır (Dung ve Aoki, 2014: 171).

1.9. Stratejik Yönetim Muhasebesi

Artan rekabet koşulları ve küreselleşme, işletmeleri yalnızca üretim bazında değil yönetim alanında da değişiklikler yapmaya yöneltmektedir. Düşük fiyat avantajı ya da kalite, artık sürdürülebilirliğin ve pazar payında artışın bir garantisi olmamaktadır. İşletme yönetimi artık işletmenin gelecekteki konumunu, amaçlarını tanımlamalı ve bu amaçlara başarılı bir şekilde ulaştırabilecek yolları ortaya koyabilmelidir. Maliyet muhasebesi finansal muhasebenin bir fonksiyonu olarak işletmelerde varlığını sürdürse de yönetimin ihtiyaç duyduğu bilgileri derleyen ve sağlayan yönetim muhasebesi gittikçe önem kazanmaktadır. Stratejik yönetim muhasebesi kavramı da bu gereklilikler sonucu yönetim muhasebesinin yeni yüzü olarak ortaya çıkmaktadır. Stratejik yönetim muhasebesi kavramı kısaca tanımlanacak olursa, yönetim plan ve programlarının muhasebe

uygulama araçları ile uyumlaştırılması olarak ifade edilebilir. Bu uyumlaştırmada değişen çevre koşulları da dikkate alınarak bir süreklilik sağlanması beklenmektedir (Şavlı, 2006: 80).

Guilding, Cravens ve Tayles, stratejik yönetim muhasebesini yönetim muhasebesinin bir yansıması şeklinde, stratejik kararlar ve kontroller için düzenlenen bilgiler şeklinde tanımlamaktadırlar. Ayrıca strateji kavramının varlığı ve stratejik kararların gerekliliği için rakiplerin önemli unsurlar olduğunu vurgulamaktadırlar (Guilding vd., 2000: 132). Kapsamlı bir tanımlama yapılacak olursa stratejik yönetim muhasebesi, işletme stratejileri için bir formül oluşturmada kullanılacak bilgiler sağlayan ve stratejilerin işletme süreç ve çalışanlarına uyumunu sağlamaya yardımcı olan, yönetim tarafından maliyetleri azaltmaya, performans ölçümü yapmaya, stratejik planlar hazırlamaya ve bu planları gerçekleştirmeye yardımcı olan muhasebe sistemidir. (AlMaryani ve Sadik, 2012: 389) Stratejik yönetim muhasebesi, işletmelerin finansal durumlarının bir analizi ve görünümü olmanın yanı sıra işletmenin içinde faaliyet gösterdiği pazar ve rakiplerin maliyet yapıları, rekabet durumları ve stratejileri ile ilgili bilgiler de sağlamaktadır (Ahmad, 2012: 88-89). Yani stratejik yönetim muhasebesi, hem işletme içi hem de işletme dışı bilgileri toplayan, kaydeden, işleyen ve analiz eden bir yapıdadır.

Stratejik yönetim muhasebesi, işletmede alınacak olan stratejik kararlara yardımcı olabilecek bilgilerin temin edilmesidir. Stratejik kararlar genellikle uzun dönemli ve işletme üzerinde önemli etkiye sahip olan kararlardır. Bunun yanı sıra işletmenin iç ya da dış çevresine yönelik de alınabilirler. Stratejik kararlara yardımcı olması

beklenen bilgiler, işletme yatırım yaklaşımlarını, stratejik planlama ve bütçeleme süreçlerini, ürün karmalarını ve uzun dönemde işletmeyi etkileyebilecek birçok önemli veriyi taşımaktadır. Bütün bu veriler ile işletme önemli bir maliyet ve rekabet avantajı da sağlamaktadır. Bu durumda stratejik yönetim muhasebesi teknikleri, işletme için bilgi teknolojilerini de kullanarak başarılı bir rekabet stratejisi tasarımılamaktadır (Drury, 2012: 579).

Stratejik yönetim muhasebesi terimi önceleri işletmelerde yaygın olarak kullanılmasa da bazı işletmeler, organizasyonun stratejik amaçları doğrultusunda rakip işletmeler ile ilgili muhasebe verilerini ve nitel verileri karşılaştırmakta, değer zinciri ile ortaya çıkan maliyet avantajı oluşturan unsurları takip etmekte ve müşteri/pazarlama verilerini kullanmaktaydı. Tüm bu uygulamalar ise stratejik yönetim muhasebesi kavramının birer boyutu olarak ifade edilebilir. Yaniterim olarak sıklıkla kullanılmadığı dönemde bile bu faaliyetler süregelmekteydi (Bhimanivd, 2008:771).

Yönetim muhasebesi, klasik anlamda ele alındığında işletme yöneticilerine işletme içinde gerçekleşen finansal ve finansal olmayan nitelikteki verileri derleyerek sunmaktadır. Ancak stratejik yönetim muhasebesi kavramı ile birlikte yöneticiler işletme dışındaki verileri de elde etmeye başlamışlar, rekabet unsuru doğrultusunda daha etkili kararlar vermeye başlamışlardır. Bu durumda stratejik yönetim muhasebesi, yöneticilere yalnızca işletme içinden değil, işletmenin ilgili olduğu dış çevresinden de finansal ve finansal olmayan verileri sunmaktadır (Weetman, 2006: 426).

Stratejik yönetim muhasebesinin işletmelerce genel olarak iki türlü kullanımı mevcuttur. Bunlardan ilki, yönetimin planlama amaçlı stratejik yönetim muhasebesince hazırlanan verileri kullanmasıdır. Diğeri ise piyasa ve rakiplerin genel durumunun takibi ve rakiplerin rekabet stratejilerinin değerlendirilmesidir (Angay, 2003: 109-110).

Stratejik yönetim muhasebesinin son yıllardaki gelişimi ve bunu tetikleyen unsurlar incelendiğinde ilk etapta teknoloji unsuru dikkat çekmektedir. Gelişen teknoloji ve küreselleşmenin etkisi ile işletme yöneticilerinin alacakları kararlarda ve geleceğe yönelik planlamalarında kullanabilecekleri daha fazla ve kapsamlı veriye ulaşmaya başladıkları görülmektedir. Ayrıca dış çevre, rakipler ve müşteriler, işletme sürdürülebilirlikleri için daha büyük önem arz etmeye başlamıştır. Teknolojik gelişmeler sayesinde müşteriler daha fazla alternatiflere sahip olmuşlar ve farkındalıkları daha da artmıştır. Aynı şekilde rekabet unsuru da ön plana çıkmaya başlamış, rekabet avantajı önem kazanmıştır. İşletme yöneticilerinin tüm bu gelişmeler ve değişimler arasında sağlıklı kararlar verebilmeleri için uyguladıkları yönetim stratejilerini ve yönetim muhasebesi araçlarını geliştirmeleri gerekliliği ortaya çıkmıştır. Tam zamanında üretim, toplam kalite yönetimi gibi yönetim teknikleri, bu yeni çağın gereklilikleri doğrultusunda ortaya çıkan uygulama araçlarına örnek gösterilebilir (Atkinson vd., 2012: 258-259).

Stratejik yönetim muhasebesi ile işletme dış çevresinden elde edilen dış ve iç finansal ve finansal olmayan verilerin entegrasyonu sağlanmaktadır. Ayrıca maliyet yönetimi yaklaşımı kapsamında yer alan yaşam boyu maliyetleme, değer zincir analizleri, faaliyet

tabanlı yönetim, balans skorkart yaklaşımı gibi yaklaşımlar da stratejik yönetim muhasebesi kapsamında kullanılmaktadır. Stratejik yönetim muhasebesi yayılarak ilerlemektedir ve klasik yönetim muhasebesi araçlarından standart maliyetleme, maliyet-hacim-kar analizi, sorumluluk muhasebesi ve faaliyet tabanlı muhasebe gibi uygulamalar organizasyon içinde ihtiyaçlar ve gereklilikler doğrultusunda stratejik amaçlı geliştirilerek kullanılabilir (Bhimani, 2008: 789).

Geleneksel yönetim muhasebesi sisteminin stratejik bir boyut kazanarak işletme stratejik amaçlarına hizmet etmesi için bazı özellikleri taşıması gerekmektedir. Yönetim muhasebesini stratejik boyuta ulaştıran ilk olgu, işletme içi verilerin yanı sıra işletme dış çevresine ait verilerin de sisteme dahil edilmesidir. Bir diğer önemli nokta ise, işletmenin geçmiş verileri dikkate aldığı kadar gelecek dönemlere ilişkin verilerin de önemle incelenmesidir. Tablo 1.3' de stratejik yönetim muhasebesi ve yönetim muhasebesi arasındaki ayırtıcı farklar gösterilmektedir (Atkinson vd., 2012: 258-259).

Tablo 1.3: Yönetim muhasebesi ile stratejik yönetim muhasebesi karşılaştırılması

Geleneksel Yaklaşım	Stratejik Yaklaşım
Finansal odaklı	Değer odaklı
Maliyetlerin dağıtımını için tam maliyet kullanımı	Marjinal maliyet, hedef maliyet vb. kullanımı
Maliyet kontrolü odaklı	Müşteri değeri odaklı
İçer dönük	Dışa dönük
Performans ölçümünde sadece finansal bilgilere dayanır	Çok boyutlu performans değerlendirmesi ve kıyaslama
Parçalı ve bağımsız sistemler	Bütünleştirilmiş sistemler
Muhasebe ve faaliyet bilgileri bağımsız ele alınmakta	Kaynak kullanımı ve muhasebe bilgileri bütünleştirilmekte
Kısa vadeli kâr motivasyonu	Uzun vadeli kâr motivasyonu
Kısa vadeli ve maliyetlere dayalı fiyatlandırma	Piyasa şartlarına bağlı ve stratejik fiyatlandırma

Atkinson vd., 2012: 259

Stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları geleneksel yönetim muhasebesi anlayışına göre daha fazla rekabete odaklanmaktadır. Geleneksel yaklaşım üretim ve finans odaklıyken stratejik yaklaşım rekabet ve müşteri odaklıdır. Bu da stratejik yönetim muhasebesine performans ölçümü niteliği kazandırmaktadır. Stratejik yönetim muhasebesi, işletme süreçlerindeki performansın ölçülmesi ve yönetilmesi ile daha fazla ilgilidir. Bu şekilde stratejik başarıların daha kolay elde edileceğini ve işletme değeri ve üretim kalitesinin artacağını savunur (Inghirami, 2013: 188).

Al Maryani ve Sadik (2012)' de stratejik yönetim muhasebesi uygulama tekniklerinin Romanya'daki işletmelerde kullanımına ilişkin yaptıkları çalışmada, geleneksel yönetim muhasebesi araçlarının yanı sıra, işletmelerin stratejik yönetim muhasebesi araçlarını kullanmaya da önem vermeye başladıklarını ve bu şekilde stratejik hedeflerine ulaşmayı başardıklarını göstermektedir.

Ghasemivd.'nin (2015) İran imalat işletmeleri üzerine yaptıkları araştırmada, AlMaryani ve Sadik'in bulgularının tersine, İran'da stratejik yönetim muhasebesi araçlarına adaptasyonun henüz sağlanamadığı tespit edilmiştir. Yalnızca finansal performans verilerine yönelik analizlerinde bir gelişme olduğu, finansal olmayan verilerin analizleri üzerine yoğunlaşmadığı, bu durumun da ülke gelişmişlik ve teknoloji kullanım düzeyi konusunda daha geri kalmış olması ile açıklandığı görülmektedir.

1.10. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları

Ortaya çıktığı dönemden günümüze değin değişen küresel şartlar ve rekabet koşullarına göre değişiklik gösterse de birçok araştırma sonucu tespit edilen stratejik yönetim muhasebesi araçları sayısı 21 olarak belirtilmektedir. Bu araçlar;

- Maliyetler,
- Planlama, kontrol ve performans ölçümü,
- Karar verme,
- Rekabet merkezli muhasebe,

- Müşteri muhasebesi olmak üzere beş alanda etkili olmaktadır (Pavlatos, 2015: 5).

Tablo 1.4’de, stratejik yönetim muhasebesi araçlarını ve etkili olduğu alanlar açıklanmaktadır.

Tablo 1.4: Stratejik yönetim muhasebesi araçları

Stratejik Yönetim Muhasebesi Teknikleri Kategorisi	Stratejik Yönetim Muhasebesi Teknikleri	Tanımlar
Maliyetleme	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) işletmedeki ürün, hizmet ya da müşteri tabanlı maliyetlerin doğru bir şekilde saptanarak, maliyete temel olan unsurlara, harcamalar oranında yansıtılmasını ifade eder (Mbumbo, 2015: 20). Üretim sürecinin tüm aşamaları ayrı bir faaliyet unsuru olarak ele alınır ve tüm maliyet bu unsurlara yol açtıkları ölçüde pay edilir.

	Kaizen Maliyetleme	Japon kökenli bir maliyet kısma aracı olan kaizen maliyetleme, üretime değer katmayan aşamaların tespit edilerek süreçten çıkarılması yoluyla maliyetlerin düşürülmesi yöntemidir.
	Yaşam Döngüsü Maliyetleme	Bu teknik ile üretimin bütününe ilişkin maliyet, ürün ya da hizmetin aşamalarını detaylandırarak şekilde belirlenir (Sevim ve Korkmaz, 2014: 162). Maliyetlerin ortaya çıkışı, işletmenin ürettiği ürün ya da hizmetin yaşam süresi ve aşamaları ile sınırlıdır.
	Kalite Maliyetleme	Çoğunlukla mal ya da hizmetin üretim sürecine başlamadan hazırlık aşamasından müşteriye ulaşacağı ana kadar ortaya çıkan maliyetlerdir (Bhimani

		<p>vd., 2008: 702). Bir ürün veya hizmet üretiminde kaliteye ulaşmak için katlanılan bütün maliyetler olarak da ifade edilebilir (Weetman, 2006: 687). Ürün ve ya hizmetin kalite standartlarına ulaşması için yapılan dizayn, hazırlama, tamir ya da hataların düzeltilmesi işlemleri kalite maliyetine örnek oluşturur.</p>
	Hedef Maliyetleme	<p>Bu maliyetleme, ürünün maliyet kontrolünü sağlamak için stratejik yönetim muhasebe sisteminin bir aracı olarak kullanılır (Sevim ve Korkmaz, 2014: 163). Hedef maliyet, ürünün yapılan analizler sonucu satılması düşünülen fiyatı ile getirmesi beklenen hedeflenen kar arasındaki farkı ifade eder (Atkinson vd., 2001: 373). Bir mal ve ya hizmet üretiminin tasarım aşamasında yapılan bazı analizler doğrultusunda oluşan maliyet beklentisidir.</p>

	Değer Zinciri Maliyetleme	Değer zinciri, üretilen ürüne özelliklerini katan fonksiyonel kademeler olarak tanımlanabilir. Değer zincirini oluşturan fonksiyonlar ise üretimin ilk aşamasından başlayan tasarım, ar-ge, üretim, pazarlama ve müşteri hizmetleri şeklinde sıralanır (Drury, 2012: 564-565). Değer zinciri maliyetleme ise, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin kullandığı, işletmedeki üretim aşamalarının ve fonksiyonlarının hepsine yol açtıkları kadar maliyetin tahsis edilmesini ifade etmektedir.
	Tam Zamanında Üretim	Bu yöntem, özellikle mal üreten işletmelerde stoklama maliyetini ve bekleme sürelerini azaltmak ve boş zaman israfından kaçınmak için uygulanan, maliyet azalımı ve verimlilik artışı sağlayan stratejik bir üretim

		yöntemidir (Weetman, 2006: 685).
Planlama, Kontrol ve Performans Ölçümü	Benchmarking	Rekabetçi maliyetleme olarak da açıklanabilecek bir yöntem olan benchmarking, işletmenin organizasyonel ve finansal durumunu sektördeki rakip işletmelerle kıyaslamayı ve farklılıkların nedenlerinin tespitini ifade eder (Sevim ve Korkmaz, 2014: 163).
	Balanced Scorecard	Balanced Scorecard (BSC), işletme finansal performansının, öğrenme yetilerinin, inovasyon faaliyetlerinin ve işletme için operasyonel birimlerin denge durumunun ölçümünü yaparak işletme performansını değerlemeye yardımcı olan bir yönetim muhasebesi modelidir(Matambele, 2014: 60).

	Bütünleşik Performans Ölçümü	Finansal ve finansal olmayan ölçümlerin işletmenin kurumsal performansının değerlendirilmesinde kullanılmasıdır (Egbunike vd., 2014: 143) Kısaca işletme performansının ölçümünde finansal olmayan detayların da (müşteri beklentileri gibi) sisteme dahil edilmesidir.
Karar Verme	Stratejik Maliyetleme	Stratejik maliyetleme, işletmedeki üretim süreçlerinde maliyet ölçümü yaparken değer zincirini temel olarak değerlendirmenin doğru olduğunu savunur (Atkinson vd., 2012: 268). Maliyet verilerinin stratejik ve pazar bilgilerine dayanarak geliştirilmesi ile kullanılmasıdır. Bu kullanım şekli işletmeye stratejik rekabet avantajı sağlayacaktır.
	Maliyet Hacim Kar Analizi (MHK)	Maliyet-hacim-kar analizi, işletme faaliyetlerinin devamı

		<p>için alınacak kararlarda başvurulan en önemli araçlardan biridir. Bu analiz, işletmedeki üretim hacminde ve maliyetlerdeki değişimin işletme karlılığına etkisini belirleyen bir uygulamadır. (Weygandt vd., 1998: 1003).</p>
	Stratejik Fiyatlama	<p>Rakip fiyatları, pazar büyüklüğü, fiyat esneklikleri gibi stratejik faktörlerin analiz edilerek fiyatlama kararının verilmesidir.</p>
	Marka Değeri	<p>Bu teknik, yönetim muhasebesi verilerine işletmenin marka değerinin getirilerini de ilave ederek, oluşturulacak olan işletme stratejilerinde işletmenin markasının önemini de hesaba katılmasını sağlar. Marka değeri, müşteri bağlılığı konusunda önemli bir etkidir (Atkinson vd., 2012: 267). İşletme finansal değeri, marka değeri ile doğru orantılıdır. İşletmenin tarihi</p>

		geçmişi, pazar değeri, uluslararası olup olmaması gibi birçok etken marka değerini belirleyen unsurlardır.
	Ürün Yaşam Döngüsü Analizi	Ürün yaşam döngüsü, bir mal veya hizmetin ortaya konulduğu ilk andan itibaren başlayan ve öngörülen kullanım ömrünü tamamlayacağı zamana kadar süren dönemdir (Bhimani vd.,2008: 394-395). Bir ürün ya da hizmetin pazara giriş aşamasından geri çekilme aşamasına kadar devam eden süreçler, piyasaya tanıtma, yükselme, olgunluk ve geri çekilme evreleri olarak da sıralanabilir (Atkinson vd., 2012: 263).
Rakip Merkezli Muhasebe	Rakiplerin Maliyetlerinin Değerlendirilmesi	Rakiplerin pazar pozisyonlarının değerlendirilmesinden ayrı olarak (Egbunike vd., 2014: 143) birim maliyetlerinin

		araştırılarak değerlendirilmesidir. Bu şekilde maliyet avantajı elde etme konusunda stratejiler üretilebilir.
	Rakiplerin Pazar Pozisyonları	İşletmenin kendi pazar payı, birim maliyetleri ve satışlarını belirleyerek (Atkinson vd., 2012: 267) kıyaslama ve strateji geliştirme için rakiplerin pazardaki satışları, maliyetleri, pazar payları gibi bilgilerinin tespit edilmesidir.
	Rakiplerin Performans Değerlendirmeleri	Rakiplerce yayınlanmış olan finansal durum raporları işletmelerin rekabet avantajı sağlamak için kullanabilecekleri anahtar kaynaklardır.
Müşteri Muhasebesi	Müşteri Karlılık Analizi	Müşteri karlılık analizi, işletmenin içinde bulunduğu pazarı baz alan bir analizdir ve işletme içi maliyet kontrol yöntemlerinden faaliyet tabanlı maliyetleme ile ilişkilidir (Santos vd., 2012:

		4). Müşteri karlılık analizi belli bazı müşterilerden kazanılan karı tespit etmede kullanılır. Bu yöntem ile müşterilerin işletmeye kazanımları ve maliyetleri belirlenir ve kar oranı yüksek olan müşteri tipine yönelik faaliyetlere ağırlık verilir.
	Müşteri Karlılık Analizi Yaşam Süresi	Bu tespit ile müşteri karlılığı zamana yayılarak gelecekte beklenen getirileri tahmin edilmeye çalışılır.
	Müşteri Varlık Değeri	Müşterilerin işletmeye kattıkları değeri hesaplamada kullanılır. Bu değer ile işletmenin gelecek değeri tespit edilir.

Pavlatos, 2015 :44-45 ‘den uyarlanmış ve geliştirilmiştir.

1.11. Stratejik ve Geleneksel Yönetim Muhasebesinin Ortak Uygulama Araçları

Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının listelendiği tablo 1.4’de, stratejik yönetim muhasebesi tarafından kullanıldığı görülen, ancak geleneksel yönetim muhasebesi tarafından da kullanılan bazı önemli uygulama araçları bulunmaktadır. Bu araçlar geleneksel

yönetim muhasebesi tarafından, yöneticilere strateji oluşturmaları için işletme ile ilgili bilgi veren önemli uygulamalardır. Strateji kavramı yönetim muhasebesine dışarıdan da bilgi sağlama meziyeti kazandırmaktadır. Ancak işletme içi bilgilendirmelerde ve analizlerde yine klasik yönetim muhasebesinin en kapsamlı yöntemleri kullanılabilir. Bunlar şu şekilde sıralanmaktadır:

1.11.1. Tam Zamanında Üretim/Yönetim

Tam zamanında üretim, özellikle imalat işletmelerinde stoklama maliyetini ve iş makinelerinin bekleme sürelerini azaltmak ve boş zaman israfından kaçınmak için uygulanan, maliyet azalımı ve verimlilik artışı sağlayan stratejik bir üretim yöntemidir. Bu yöntemde göre üretim aşamaları belirlenir ve her aşama için gerekli olan girdiler, planlanan zamanda sürece dahil edilir, talep doğrultusunda üretim yapılarak stoklama maliyeti ortadan kaldırılır (Weetman, 2006: 685).

Tam zamanında üretim sistemi ile amaçlanan, sıfır stok bulundurma ile yalnızca gerekli olduğu zaman gerekli olduğu yerde gereken malzemelerin bulunmasını sağlayarak verimliliği arttırmak, maliyetleri azaltmaktır (Crawford, 1991: 34).

Maliyetlerin düşürülmesi, yönetimin rekabet avantajı sağlamada ve karlılığın arttırılmasında en önemli araçtır. Ancak bunu sağlamak kolay değildir. Tam zamanında üretim maliyet düşürülmesi için önemli uygulamalardan biridir.

1.11.2. Kaizen Maliyetleme

Japon işletmelerinde ortaya çıkan ve hedef maliyetlemenin bir süreci olarak ifade edilebilen, çoğunlukla teknoloji yoğun çalışan

işletmelerin maliyet kısıtlama yöntemidir. (Sevim ve Korkmaz, 2014: 163).

Kaizen maliyetlemede amaç, üretilen ürüne değer katmayan süreçlerin maliyetlerinin ortadan kaldırılması ve üretime ilişkin maliyetlerin üretimin tüm aşamaları boyunca azaltılmaya çalışılmasıdır (Hilton, 1994: 265).

Kaizen maliyetleme ile işletme rekabet üstünlüğü sağlamak için gerekli olan maliyetleri düşürme sürecini gerçekleştirmeyi hedeflemektedir. Bu şekilde hem gelirini arttıracak hem de rekabet avantajı sağlayacaktır.

1.11.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

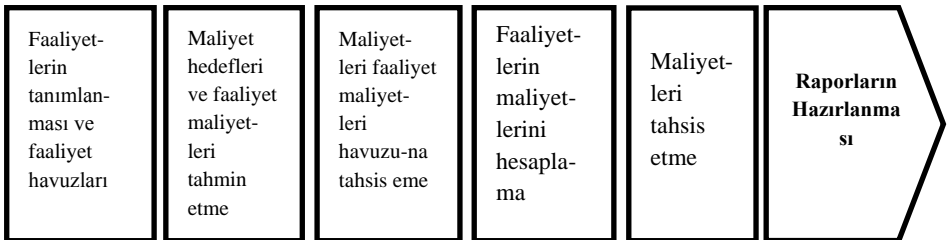
İşletmeler değişen rekabet koşullarına ayak uydurabilmek için öncelikli olarak maliyetlerini düşük tutmaya odaklanmaktadır. Bu nedenle yöneticiler, etkin bir maliyet kontrolü sağlamak amacı ile çeşitli uygulamalar gerçekleştirmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme, kullanılan maliyet kontrol araçlarından biridir. Bu yöntem ile işletmede üretilen mal ya da hizmetin hangi safhasının ne oranda maliyet oluşturduğu tespit edilebilmekte, teknolojinin ya da uygulanacak farklı stratejilerin desteği ile maliyeti fazla olan safhalara müdahale edilerek maliyet düşürülmesi amaçlanmaktadır (Bhimani vd., 2008: 341).

Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM), işletmedeki ürün maliyetini daha doğru ve yakın değerlerde hesaplamayı sağlayan, değer zincirindeki bütün aktiviteleri daha yakından ve dikkatli takip eden, yönetim kararlarının daha doğru alınmasına imkân sağlayan ve

işletme genel giderlerini çok iyi takip eden bir yönetim muhasebesi uygulama aracıdır. FTM, aynı zamanda, işletmelerde ürün maliyeti hesaplamada ve müşteri karlılığı ölçümünde de kullanılabilir (Matambele, 2014: 49-50). FTM ile işletmedeki ürün, hizmet ya da müşteri tabanlı maliyetler doğru bir şekilde saptanarak, maliyete temel olan unsurlara, harcamalar oranında yansıtımlar yapılır (Mbumbo, 2015: 20).

Faaliyet tabanlı maliyetleme işletmedeki üretim süreçlerinde gerçekleşen maliyetlerin kökenlerini tespit etme amacı taşımaktadır. Bu durumda, faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin öncelikli konusu maliyetlerdir. Sonrasında bu maliyetlere neden olan süreçler ele alınmaktadır. Ardından süreçler ve maliyetler arası ilişkilendirme sağlanarak maliyete dayalı diğer konular üzerine odaklanılmaktadır (Sevim ve Korkmaz, 2014: 4). Kısacası bu yöntemde, üretim esnasında ortaya çıkan genel üretim giderleri öncelikle faaliyetlere yüklenmekte, sonrasında ise bu faaliyetler aracılığı ile ürüne ve ürünün nihai alıcısı olan kişilere yansıtılmaktadır (Raiborn vd., 1993: 10).

FTM süreçleri şu şekildedir:



Şekil 1.6: Faaliyet tabanlı maliyetleme süreçleri

Matambele, 2014: 52

1.11.4. Stratejik Yönetim Muhasebesi Uygulama Aracı Olarak Balanced Scorecard

Balanced scorecard, işletme stratejilerine uygunluk durumunun bir çerçevesini çizen, işletmenin misyon ve stratejisi kapsamında performans ölçümünü sağlayan bir yönetim muhasebesi aracıdır. Balans skorkart yalnızca finansal merkezli değil, finansal olmayan işletme ile ilgili konulara da önem veren ve ölçümleyen bir yapıya sahiptir. Balans skorkart işletme performansına ilişkin dört ana unsurun ölçümünde kullanılır. Bunlar (Weetman,2006: 684);

- a) Finansal Boyut: İşletmenin karlılık ve mali durumunu içeren finansal bilgilerdir.
- b) Müşteri Temelli Boyut: İşletmelerin esas dikkate almaları gereken unsur olan müşterilerin talep, beklenti ve görüşlerini öğrenmeye yönelik uygulamalardır.
- c) İşletme İçi Süreçlere Yönelik Boyut: Bu ölçümler işletmenin yönetim, iletişim, faaliyetler ve bilgi sistemleri gibi iç süreçlerinde üstün olma çabasını, performans değerlemesini ifade eder.
- d) İşletme Büyümesi ve Öğrenme Durumu Boyutu: İşletmelerin yenilikler ile uyum süreçlerini ve adaptasyon için eğitim faaliyetlerini içerir.

Tablo 1.5, balanced scorecard uygulamasının boyutlarını ve fonksiyonlarını göstermektedir.

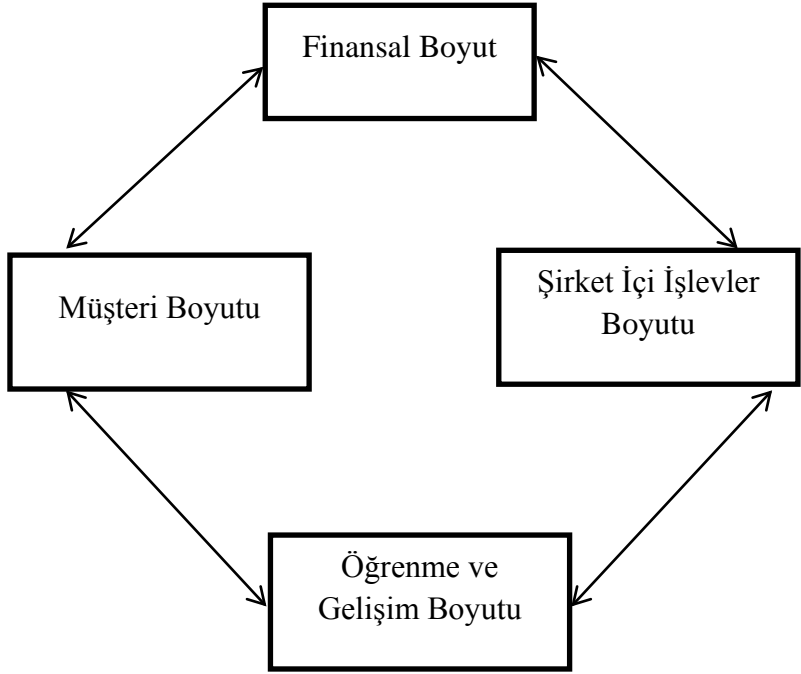
Tablo 1.5: Balancedscorecard boyutları

BOYUTLAR	KRİTERLER				
FİNANSAL BOYUT	Karlılık artışı sağlama	Ekonomik olarak büyüme	Verimlilik artışı sağlama	Maliyetleri düşürmek	Nakit akış hızını artırmak
MÜŞTERİ BOYUTU	Müşteri bağlılığı sağlama	Müşteri memnuniyetlerini artırma	Ürün çeşitlilik yelpazesini genişletme		
ŞİRKET İÇİ İŞLEMLER BOYUTU	Envanter kullanım oranı	Yeni ürün geliştirme çalışmaları	Faaliyete dayalı sorunların azaltılması		
ÖĞRENME VE GELİŞME BOYUTU	Çalışanların eğitilmesi ve geliştirilmesi	Çalışan memnuniyeti ve sadakati sağlama	Çalışan devir hızının düşürülmesi	Çalışanlara kariyer imkanları sunmak	

Baynal ve Karasakal, 2011: 2

Örneğin konaklama işletmeleri açısından balans skor kart uygulaması ele alındığında şu unsurlar ön plana çıkmaktadır (Medlik ve Ingram, 2000: 172-173):

- Finansal Boyut: Konaklama işletmesinin paydaşlar tarafından nasıl algılandığı
- İşletme İçi Süreçler Boyutu: Konaklama işletmesinin üstün olması gereken faaliyetler
- İşletmenin Öğrenme ve Büyüme Boyutu: Konaklama işletmesinin değer yaratma ve artırma yolları
- Müşteri Boyutu: Konukların konaklama işletmesini değerlendirme açısı



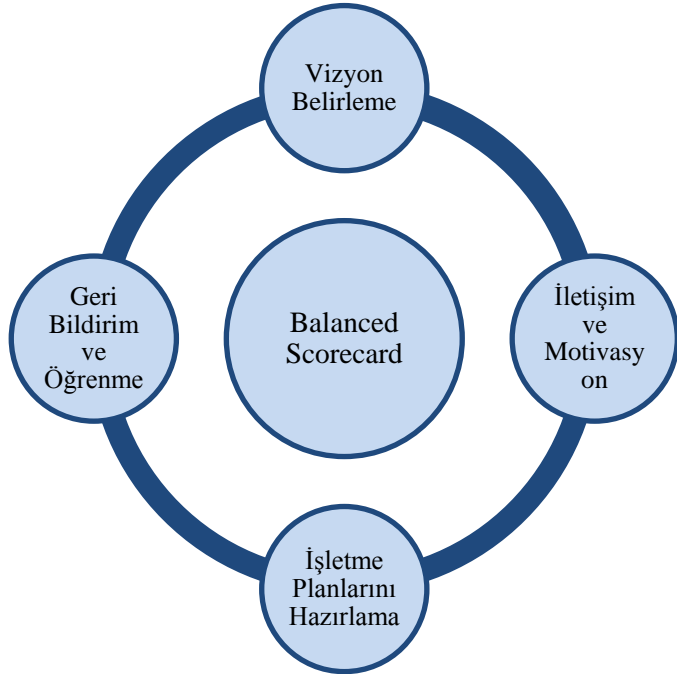
Şekil 1.7:Balanced score card

Medlik ve Ingram, 2000: 173

Balanced score card terimi, kullanılan yöntemde finansal ve finansal olmayan verilerin birlikte kullanılmasından dolayı balans yani denge ifadesi üzerine kurulmuştur. Finansal veriler ile işletme kısa vadeli planlarına, finansal olmayan veriler ile işletme uzun vadeli stratejilerine değinilmektedir. Bu durumda finansal ve finansal olmayan veriler arasında işletme uzun ve kısa vadeli stratejilerine yönelik bir denge kurulmaktadır (Bhimani vd., 2008: 776). Bu terimin

Türkiye de dengeli puan tablosu ya da kurumsal karne olarak da kullanımları mevcuttur.

Balanced Score card (BSC), işletme finansal performansının, öğrenme yetilerinin, inovasyon faaliyetlerinin ve işletme için operasyonel birimlerin denge durumunun ölçümünü yaparak işletme performansını değerlendirmeye yardımcı olan bir yönetim muhasebesi modelidir (Matambele, 2014: 60). Performans ölçümüne yönelik geliştirilen pek çok model olsa da son yıllarda balanced score cardın en fazla tercih edilen model olduğu söylenebilir. Bu durumun nedeni ise finansal verilerin yanı sıra finansal olmayan verileri de değerlendirmeye tabi tutmasıdır (Lawrie vd., 2006: 360).



Şekil 1.8: Yönetim faaliyet stratejisi döngüsü

Atkinson vd., 2012: 266

İşletmeler uzun dönemli stratejilerine başarıyla ulaşmak için dört aşamadan oluşan stratejik yönetim süreci uygular. Yanyönetim, kısa dönemli faaliyetleri için dört aşamalı bir strateji geliştirir. Bu aşamaların ilki, işletmenin plan, strateji, amaç ve hedeflerine yön verecek olan stratejilerinin vizyon ve misyonlarının belirlenmesidir. İkinci aşama, bu hedef ve amaçlara ulaşmak için işletme içinde iletişim ve motivasyon sağlamaktır. Üçüncü aşama, işletmenin uzun dönemli başarıları için finansal ve organizasyonel planlamalar yapmasıdır. Dördüncü aşama ise gerçekleşen kısa dönemli faaliyetlerin sonuçları ile olması gereken sonuçların karşılaştırılması ve uzun dönemli stratejiler için hızlı geribildirimler sağlanmasıdır. Bu süreç döngüsünde başarıya ulaşmak için balans skor kart uygulamak hem işletme stratejik yönetimine katkı sağlar hem de balans skor kartı yalnızca performans ölçüm aracı olmaktan çıkartıp işletmenin uzun dönemli stratejilerinin önemli bir unsuru haline getirebilir (Atkinson vd., 2012: 266).

1.11.5. Maliyet Hacim Kâr (MHK) Analizi

Bir işletme, yeni bir ticari aktiviteye girme kararı verdiğinde, aktif olarak devam eden faaliyetlerinde değişiklik ihtiyacı doğduğunda ya da mevcut kapasite ile gelecek yıllara ait finansal planlama yapmak istediğinde, karın fonksiyonlarından oluşan unsurların tespitini içeren maliyet- hacim- kar analizleri ile karara varabilmektedir. İşletmenin gelecekteki kar düzeyine odaklanan bu analiz ile işletmenin ne kadarlık satış hacmi ile ne kadar maliyet ve kar edeceğini belirlemek mümkündür (Guilding, 2002: 102). Bu analiz ile işletmenin kar

potansiyeli ve hangi satış hacmi ile zarar etmeyeceği noktaya, yani başabaş noktasına, ulaşabileceği kolaylıkla tespit edilebilmektedir.

Maliyet-hacim-kar analizi kısaca, işletmedeki üretim hacminde ve maliyetlerdeki değişimin işletme karlılığına etkisini belirleyen bir uygulamadır. MHK analizi kar planlaması için oldukça önemlidir. Bu durumda karı belirleyen ürün satış fiyatı belirlemede ve bu fiyatı minimum maliyetle oluşturacak üretim bileşenlerini oluşturmada da büyük önem taşır (Weygandt vd., 1998: 1003).

Maliyet hacim kar analizleri yapacak olan işletmeler, bu analizi bazı varsayımlar altında gerçekleştirmektedirler. Bu varsayımlar şu şekilde açıklanabilir (Horngren vd., 2012: 68):

- İşletme gelirleri ve maliyetlerindeki değişiklik yalnızca işletmenin ürettiği ve sattığı ürün ve hizmet birimlerindeki değişikliklerden kaynaklanmaktadır.
- Toplam maliyet sabit maliyet ve üretim düzeyine bağlı olarak değişim gösteren değişken maliyet olmak üzere iki temel unsurdan oluşmaktadır.
- Maliyetler ve üretim miktarına ilişkin bir grafik hazırlandığında toplam gelir ve toplam maliyetler belirli bir üretim aralığı ve belirli bir dönem için doğrusal nitelikli olmalıdır.
- Birim satış fiyatı, birim değişken maliyetler ve sabit maliyetler bilinmektedir ve dönem içinde değişiklik göstermez

Bu konuyla ilgili bazı fonksiyonlar kısaca açıklanacak olursa:

Kar Fonksiyonu

Toplam Kar = Toplam Gelir – Toplam Maliyet

Toplam Gelir = fx (f: satış fiyatı, x: satış miktarı)

Toplam Maliyet = $ax + b$ (a: birim değişken maliyet, ax: toplam değişken maliyet, b: sabit maliyetler)

Bu durumda kar = $fx - ax - b$

$K = (f - a)x - b$ şeklinde hesaplanır.

Burada $f - a$ ifadesi satış fiyatı ile birim değişken gider arasındaki farktır. Bu fark satış fiyatından değişken maliyetlerin düşülmesinden sonra sabit maliyeti karşılayan ve kara katkıda bulunan kısımdır. Bu kısma katkı payı denilmektedir. Bu durumda kar fonksiyonu şu şekildedir:

$$K = KP_x - b$$

Başabaş Noktası Analizi:

Başabaş noktası, işletmelerin kazançları ve maliyetlerinin eşit olduğu, kar ya da zarar etmedikleri durumdur.

BBN = Sabit Maliyetler/ Birim Katkı Payı, formülü ile hesaplanır.

Bu formül ile işletmenin zarar etmemesi için satması gereken ürün/hizmet miktarı tespit edilebilir. Ayrıca kara geçiş için ya da istenilen bir kar oranı için ne kadar satış yapmak gerektiği de belirlenebilir (Atkinson vd., 2012 :49-50).

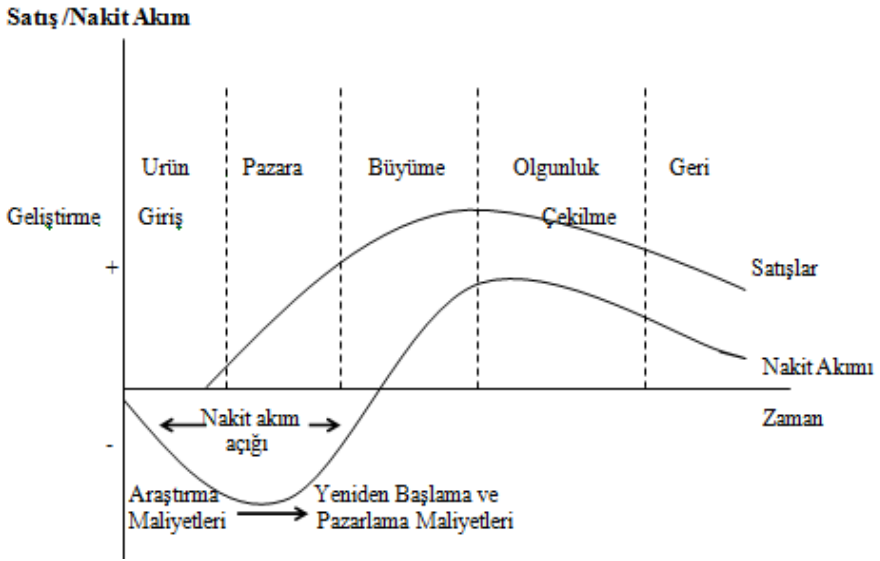
Maliyet-hacim-kar analizi ile işletmeler ne kadarlık üretim ve satış hacmi ile ne kadar kar edebileceklerini ve maliyet durumlarının ne olacağını tespit edebilmektedirler. Bu durum hem işletmenin maliyet yapısı için önem arz etmekte, hem de stratejik üretim planlaması ve kar hedeflemeleri için temel teşkil etmektedir. Stratejik yönetim muhasebesi analizleri ile birlikte işletmenin iç süreçleri için MHK analizini gerçekleştirmesi, işletme stratejik planlarının başarılı sonuçlanması için önemlidir.

1.11.6. Ürün Yaşam Döngüsü Analizi

Ürün yaşam döngüsü, bir mal veya hizmetin ortaya konulduğu ilk andan itibaren başlayan ve öngörülen kullanım ömrünü tamamlayacağı zamana kadar süren dönemdir. Terim, bir zaman aralığını ifade eder. Bir motor parçası için bu ömür 5-10 yıl arası olabilirken bazı ecza ürünleri için bu süre 3-5 yıl arası olabilir. Bir kıyafet için ise 1 yıl veya daha kısa bir süre öngörülebilir. Ürün yaşam süresi fiyatlama kararları için oldukça büyük önem arz eder. Bu durum dolaylı olarak karlılığa etki etmektedir. O nedenle yönetim kararlarında bu analizin önemi büyüktür. Yönetici üretime, maliyetlere ve fiyatlama yönelik yapacağı stratejilerde bu analizden yararlanmaktadır (Bhimani vd.,2008: 394-395).

Ürün yaşam döngüsü, bir ürün ya da hizmetin pazarda yer alacağı dönemin evreleri olarak da ifade edilebilir. Bir ürün ya da hizmetin pazara giriş aşamasından geri çekilme aşamasına kadar devam eden süreçler, piyasaya tanıtma, yükselme, olgunluk ve geri çekilme evreleri olarak sıralanabilir (Atkinson vd., 2012: 263). Her bir süreçte farklı getiri beklentileri ve fiyatlandırma stratejileri olacağından bu süreçlerin analizinin yönetim tarafından iyi değerlendirilmesi, işletme stratejik kararlarını doğrudan etkilemektedir.

Satış / Nakit Akım



Şekil 1.9: Ürün yaşam döngüsü – getiri oranı

Atkinson vd., 2012: 263

Hizmet üretiminde ise durum farklıdır. Hizmetler, yapısal özellikleri gereği dayanıksız niteliklidir ve üretim ile tüketimi çoğunlukla eş zamanlıdır. Bu nedenle hizmet üretimi yapan işletmelerdeki yöneticiler bu süreci daha farklı değerlendirerek stratejilerine yansıtırlar. Örneğin yönetimin, bir hizmeti gerçekleştiren kişinin ücreti ve hizmetin yol açtığı maliyet ile o hizmetin müşterideki değeri, getireceği gelir mukabilinde bir strateji gerçekleştirmesi beklenebilir.

Bu yöntemleri arttırmak mümkündür. Ancak stratejik yönetim muhasebesi kapsamında dış analizlerle birlikte uygulanan iç analizler araştırıldığında en sık karşılaşılanları ve kapsamlı olanları bu yöntemler olduğundan, çalışmada bu altı yöntemin açıklamalarına yer verilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE İŞLETME PERFORMANS DEĞERLENDİRME YÖNTEMLERİ

İşletmeler açısından belirli kuruluş ve faaliyet amaçları mevcuttur. Kâr amacı güden ya da gütmeyen bütün işletmelerin ortak amacı ise sürdürülebilirliklerini sağlamaktır. Bu amaç doğrultusunda işletme faaliyet türüne yönelik alt amaçlar şekillenmektedir.

İşletmelerin amaçlarına ulaşmaları için hazırladıkları planlar, stratejiler bulunmaktadır. Bu stratejilerin planlanana uygun gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin kontrolü ile işletmelerin kârlılıkları ve sürdürülebilirlikleri sağlanır. Bu kontrol ise işletme performans analizleri ile gerçekleşir. Teknolojik gelişmeler ile bu analizlerin daha kapsamlı ve güvenilir bir şekilde yapılması olanaklı hale gelmiştir. Gelişen teknoloji sayesinde işletmeler performans analizlerini çok yönlü ve karşılaştırılabilir bir şekilde yapabilmektedir. Yeni teknikler ve geliştirilen eski kapsamlı yöntemler ile işletme performans bilgilerine daha hızlı ve kolay bir şekilde ulaşılmaktadır. Verilerin bilgisayar programları aracılığıyla işletme sistemlerine kaydedilmesi ve hızlı analizleri ile her daim güncel performans sonuçlarına ulaşmak ve karşılaştırmalar ile stratejik kararlar almak, işletme yönetimi için mümkün hale gelmiştir.

Bu bölümde işletme sürdürülebilirliği için büyük önem arz eden ve konaklama sektöründe de kullanılan işletme performans analizi yöntemlerine ilişkin ayrıntılı araştırmalar yer almaktadır.

2.1. İşletme Performansı ve Performans Ölçümü

Performans ölçümü ve değerlendirmesi, işletmelerin karar verme aşamalarında çok uzun yıllardır kullanılan bir araç olmasına rağmen popülerlik kazanması 1990'lı yılları bulmuştur (Harris ve Mongiello, 2006: 4-5). Geçmişte işletmelerin öncelikli amacı kâr sağlamak olduğundan performans ölçümü kâr maksimizasyonu ile bağdaştırılmaktaydı. Ancak günümüzde performans ölçümünün finansal merkezli olmaktan çıktığı ve gelir artırma, kâr maksimizasyonu, maliyet düşürme amaçlarının dışında çalışan devir hızı ve motivasyonu, müşteri beklentileri gibi unsurlardan da etkilendiği bilinmekte ve göz önünde tutulmaktadır. Bilgi teknolojilerinin kullanımı ve küreselleşmenin etkisi ile işletmelerin üretim süreçleri değişmektedir. Bu da performans değerlemelerinde de farklı etmenlerin göz önüne alınmasını gerektirmektedir. Günümüzde işletmeler tarafından sıklıkla kullanılan ve çoğunlukla gereklilikleri karşılayan performans ölçüm modeli 1992 yılında Kaplan ve Norton tarafından geliştirilen Balanced Score card 'tır (Atkinson vd., 2012: 243-244).

Performans ölçümü, özü itibarıyla işletmenin faaliyetlerinin etkinlik ve etkililik düzeyinin belirlenmesi olarak ifade edilebilir. Geniş anlamda değerlendirildiğinde performans ölçümü, işletmede yürütülen faaliyetlerin gözlenmesi, başarı düzeyinin belirlenerek raporlanması ve işletme stratejik amaçlarına ulaşma derecesinin saptanması için yürütülen kontrol ve değerlendirme çalışmalarıdır (Melia, 2009: 27). Performans ölçümleri, işletmelerde kontrol ve planlama aşamalarının en önemli verilerini sunmaktadır. İşletme yöneticileri,

performans verileri doğrultusunda planlanan durum ile uyum kontrolü yapmakta ve yeni dönemlere ilişkin planlar hazırlamaktadırlar. Bunların yanı sıra performans ölçümleri, işletme hedeflerinin çalışanlar ve yönetim tarafından ne kadar kabul görerek çalışanlarca uyum sağlandığını göstermektedir. Ayrıca işletmede problemlili süreç ve alanların belirlenmesini sağlamakta, gelecek dönem stratejileri için zemin hazırlamaktadır (Matambele, 2014: 54).

İşletme performansı, işletmelerin stratejik planları doğrultusunda gerçekleştirdiği süreçlerin sonucunda elde ettiği çıktılarının değerini ifade etmektedir. Bu değerlerin ölçümü ve raporlanması, işletme süreçlerinin etkinliği açısından hayati önem taşımaktadır. Üst düzey yöneticiler, işletme stratejik planlarını hazırlarken belirli bir sonuç değeri hedeflemektedirler. Performans ölçümü ile planlamaların ne denli doğru ve istenilen düzeyde ilerlediği tespit edilebilmektedir. Bu şekilde etkin kontrol sistemi de sağlanarak süreçler ve çalışanların bireysel ve toplu performansları da değerlendirilmiş olur.

2.2. Performans Ölçüm Modelleri

İşletmelerde kontrol ve planlama amacı ile yönetim biriminin en fazla ihtiyaç duyduğu verileri ifade eden performans değerleri, işletme bütünü ve birimleri için çeşitli ölçüm metotları aracılığı ile elde edilmektedir. Finansal ya da finansal olmayan nitelikteki ölçütlerin her biri işletme stratejik planlamaları için gerekli ve önemlidir. Bu nedenle tüm birimlerin durumunu doğru değerlendirebilmek adına farklı metotlar kullanılabilir. İşletmelerde hem finansal ve finansal

olmayan performansına hem de çalışanların performans değerlemelerine yönelik uygulanan birçok yöntem mevcuttur.

Çalışanlara yönelik bazı yöntemler şu şekildedir (Üzmez, 2012):

- 360 derece performans değerlendirme yöntemi; çalışanların çok yönlü görüşler ile (yöneticileri, aynı düzeydeki iş arkadaşları, müşteriler gibi) değerlendirilmesine olanak sağlayan değerlendirme yöntemidir.
- Değerlendirme merkezi uygulamaları; çalışanın geleceğe ilişkin performans öngörülerinin görüşülüp değerlendirildiği yöntemlerdir.
- Amaçlara göre değerlendirme; çalışanın belli bir periyot için amiri ile birlikte uzlaşarak belirlediği hedefler doğrultusunda dönemsel olarak amir ile çalışanın görüşmeleri ile gelişen performans iyileştirme yöntemidir.
- Ayrıca sıralama, karşılaştırma, sicil değerlendirme gibi geleneksel olarak nitelendirilen ve hata oranlarındaki yükseklikten dolayı günümüzde kullanımı oldukça azalmış yöntemlerle de performans ölçme aşamalarında karşılaşılabilir.

Performans ölçme ile ilgili geleneksel ve modern olarak sınıflandırılmış pek çok yöntem kullanılmaktadır. Çalışmanın bu kısmında günümüz işletmelerinde sıklıkla kullanılan ve özellikle konaklama sektöründe de karşılaşılan, işletmenin genel finansal ve

finansal olmayan faaliyet performansına yönelik çoğunluklu sağlıklı ve yeterli değerlemelerin elde edildiği metotlar incelenmiştir.

2.2.1. Finansal Performans Ölçüm Modelleri

Özellikle kâr amacı ve değer artışı ile sürdürülebilirlik misyonunu benimseyen işletmelerin performans ölçümü denildiğinde ilk uyguladıkları yöntemler, işletme kârlılığı, maliyet durumu, gelir-gider durumu gibi mali performans verilerini gösterecek olan finansal yöntemlerdir. Bu yöntemler çalışan, müşteri ya da tedarikçi kanalını göz ardı ederek işletmenin elde ettiği sayısal veriler ekseninde performans değerlemesi sunar. İşletmelerin mali durumları ve finansal istikrarlarının değerlendirilmesi için önemli yöntemlerdir. Ancak günümüzde işletmelerin iç ve dış çevresindeki birçok unsurun da işletme performansına etkilerinin kaçınılmaz olduğu düşünüldüğünde, finansal yöntemlerin tek başlarına artık yeterli olmadıkları söylenebilir. İşletmelerde sıklıkla kullanılan ve geniş kapsamlı finansal nitelikli performans değerlendirme yöntemleri, sorumluluk muhasebesi ve ekonomik katma değer olarak karşımıza çıkmaktadır.

2.2.1.1. Sorumluluk Muhasebesi

Sorumluluk muhasebesi, finansal nitelikli bir performans ölçüm aracıdır ve muhasebe biriminin temel performans değerlendirme ve kontrol unsurlarından biridir. Bir bakıma yetki devrini de içeren bu sistem, birim bazında performans değerlendirilmesi için önemlidir. Sorumluluk muhasebesi, birim yöneticilerine verilen yetki ve sorumluluklar ile dönem sonunda birimlerin ve yöneticilerin ulaştığı performansın değerlendirilmesini ifade eder. Bu şekilde birim bazında

performans değerlendirmesi yapılabilmekte ve birim yöneticilerinin başarıları tespit edilebilmektedir (Özkan, 2013: 157-158).

2.2.1.2.Ekonomik Katma Değer (EVA)

Performans ölçümü, kısaca işletmede geçmiş dönemde gerçekleşen faaliyetlerin etkinliği ve etkililiğinin belirlenmesi olarak tanımlanabilir. Faaliyetlerin etkinlik düzeylerinin belirlenmesi, işletmenin gelecek süreçleri için büyük önem taşımaktadır. Performans değerlerine işletmelerin yönetim muhasebesi raporlarında çeşitli başlıklar altında rastlamak mümkündür. Bunlardan en yaygın kullanılanı ise Ekonomik Katma Değer(Economic Value Added - EVA)'dir. Yönetim muhasebesi raporlarında işletme finansal performanslarını EVA aracılığıyla görmek mümkündür (Mayanja, 2010: 38). EVA, sermaye getirisi ve sermaye maliyeti arasındaki fark üzerinden ortaya çıkan gerçek değeri hesaplamaktadır. Geleneksel finansal performans ölçümlerinde kullanılan artık kâr (net kâr hesaplamaya dayalı) ve yatırım getirisi (ROIC – yöneticilerin etkinliklerini arttırmaya yönelik) gibi yöntemler de mevcuttur. Ancak EVA, bu yöntemlerin kısıtlı yönlerini ortadan kaldırarak işletmenin hem birim bazında hem de bütününde performans artışı sağlamasını kolaylaştırmaktadır. EVA hesaplama yöntemi şu şekildedir (Öztürk, 2004: 354-361);

$$EVA = [(Net Faaliyet Karı - Düzeltilmiş Vergiler) - (Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti x Yatırılan Sermaye)]$$

EVA hesaplamaları sonucunda ulaşılan değerin yüksekliği işletme açısından olumlu bir durumdur. Yani hesaplanan EVA değeri

ne kadar yüksekse işletmenin değer yaratma kapasitesi o kadar iyidir. EVA hesaplamaları doğrudan finansal nitelikli olduğundan veriler muhasebe kayıtlarından elde edilir ve bu nedenle sonuçların güvenilirliği yüksektir (Özdoğan, 2010: 81-82).

EVA, finansal nitelikli bir performans ölçümü sağladığından günümüzde işletmeler için tek başına yeteli olmamaktadır. Artan rekabet koşulları ve unsurları doğrultusunda finansal ve finansal olmayan etkenlerin bütünü değerlendirmeye alınarak işletme performansı saptanmaktadır.

2.2.2. Finansal Olmayan Performans Ölçüm Modelleri

İşletmeler yalnızca hammadde girdisi ve ürün çıktısı ile faaliyet gösterdiklerinde finansal yöntemler ile performans ölçümü kusursuz sonuçlar sağlayabilmektedir. Ancak, tüm işletme türlerinin üretim işletmesi olmadığı ve üretim işletmelerinde de çalışan unsurunun yer aldığı göz ardı edilmezse, finansal olmayan ölçümleri ile finansal ölçümlerin desteklenmesi gerekliliği ortaya çıkar. İşletmeler, performans değerlendirmelerinde ürün ve hizmet kalitesi, gelirler ve maliyetler kadar bunu sağlayan çalışanların kara etkisini de göz önünde bulundurmalıdır. Bazen işletmelerde çalışanların konumları itibariyle oluşturdukları maliyet ve sağladıkları getirilerin performans değerleri finansal yollarla doğrudan ölçülemeyebilir. Bu durumda finansal olmayan ölçüm metotları gündeme gelmektedir. Weetman'a göre finansal olmayan metotlar, finansal metotların çalışanlarca daha kolay anlaşılmasını ve finansal hedeflerin çalışanlara daha kolay

tanımlanabilmesini sağlamaktadır. Yani işleyişte finansal metotları destekler niteliktedir (Weetman, 2006: 638).

Finansal olmayan performans ölçüm yöntemleri, işletme içi finansal verilerin dışında, işletme bünyesinin dışında yer alan ve işletmenin devamlılığında etkili olan unsurlara yönelik bilgi sağlama açısından daha zengindir. Bu ölçüm yöntemleri, paydaşlar, yöneticiler, yatırımcılar, tedarikçiler ve müşteriler ile ilgili daha fazla bilgi sağlamaktadır (Melia, 2009: 50).

Özellikle hizmet sektöründe, finansal metotların çerçevesinde şekillenen finansal olmayan performans ölçümleri ile işletmeler uzun vadeli faaliyet planları için daha sağlıklı veriler elde etmektedirler. Yöneticiler doğrudan finansal performans değerlerini planlamalarında kullanmaktadırlar, ancak finansal olmayan performans verileri ile de uzun dönemli stratejik planlarını geliştirirler. Bu nedenle konaklama sektöründe de özellikle kullanılan balancedscorecard gibi performans değerlendirme modelleri finansal ve finansal olmayan performans değerlendirmelerini bir arada sunduğu için sıklıkla kullanılan stratejik planlama ve yönetim araçlarından (Horngren vd., 2012: 822).

Finansal veriler ve performans değerlendirmeleri ile işletmenin kısa dönemli durum değerlendirmeleri daha sağlıklı yapılabilirken daha uzun vadede planlar ve değerlendirmeler için finansal olmayan ölçümlere de ihtiyaç duyulmaktadır. Doğrudan finansal olmayan performans ölçümleri model olarak değerlendirildiğinde benchmarking ve balans skorkart ekseninde şekillenmektedir. Bu modellerin bir standardı olsa da her işletme ya da sektör kendi

gereklilikleri doğrultusunda eklemeler ve düzenlemeler yapabilmektedir (Bhimani vd., 2008: 645).

Tablo 2.1: Finansal ve finansal olmayan performans ölçüm modelleri arasındaki temel farklar

Finansal Performans Ölçümleri	Finansal Olmayan Performans Ölçümleri
Geçmiş performans verilerine dayanır	Gelecek dönemlere ilişkin veriler sunar
Sayı tabanlıdır	Finansal verilerin dışındaki girdileri değerlendirir
Değerlendirme ve ölçüm kolaydır	Değerlendirme ve ölçüm zordur
Sıklıkla kullanılır	Sıklıkla kullanılmaz
Geçmiş verileri sunar	Geleceğe yönelik veriler sunar
Bilgiye kolay ulaşılır	Ölçümler için fazla zaman harcanır
Finansal veriler üzerine yoğunlaşır	Dengeli ölçüm sağlar
İşletme uzun dönemli stratejileri ve başarısı için fayda sağlamayabilir	Ölçümler için çeşitli alternatifler sunar
Hedeflere ulaşma konusunda operasyonel yaklaşır	İşletmede eş zamanlı birden fazla birimin performansını izlemeye imkan sunar
İşletme raporlarından bilgi edinmek kolaydır	Hedeflere ulaşma konusunda daha stratejik yaklaşır
Gerçekçidir	

Melia, 2009: 50

McLaney ve Atrill, finansal performans ölçüm metotları işletmeler için hayati önem taşıdığını, ancak geçmiş dönem göstergelerine ulaşmayı sağladığı, finansal olmayan metotların ise gelecek döneme ait göstergeler sunabildiğini vurgulamaktadırlar. Yani finansal metotlar, oluşmuş muhasebe verilerinden derlenerek hazırlandığı için işletmenin şu an ki finansal durumunun verilerini sunmaktadır. Ancak finansal olmayan metotlar ile yapılacak araştırmalar ile gelecek dönemlere yönelik stratejik planlar için gerekli olan verilere de ulaşmak mümkündür. Bu nedenle finansal olmayan metotların kullanılması ile, yöneticiler gelecek dönemlere ilişkin yapmaları gereken değişiklikleri ya da düzenlemeleri önceden hızlı bir şekilde gerçekleştirecek adımları atmaktadırlar (McLaney ve Atrill, 2010: 418).

Finansal olmayan ölçüm modellerinin ortaya çıkmasına neden olan durumlar iki şekilde sınıflandırılabilir. Bunlar (Weetman, 2006: 638-639);

- *Miktar Ölçümü*

Mal üretim işletmeleri söz konusu olduğunda performans değerlemek için birim başına maliyetlerin ve diğer maliyet kanallarının hesaplanması ile sonuca ulaşılabilir. Ancak hizmet üreten işletmelerde durum bu kadar kolay olmamaktadır. Maliyet verilerinin üretilen birime değil çalışanlara yönelik adaptasyonu gerekmektedir. Ancak performans değerlendirme için bu da tek başına yeterli olmamaktadır. Örneğin bir okulda performans ölçümü yapılacağında yönetim muhasebesi öncelikli olarak öğrenci sayısını temel alacaktır.

Öğretim personeli uzun dönemli sözleşmeler ile atandığından maliyeti büyük ölçüde sabit giderdir. Öğretim personelinin maliyeti öğrenci sayısına göre öğrenci başına maliyet olarak her dönem ufak değişiklikler gösterecektir. Hatta öğrenci sayısındaki artış öğretim personelinin maliyetini düşüren unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Bu yöntem muhasebeci için en cazip performans yöntemi olabilir ancak sınav başarısını performans kriteri olarak gören öğretmenler ve dış çevre için yeterli değildir. Öğretmenlerin birincil performans ölçütü öğrencilerin sınav başarısıdır ve öğrenci sayısındaki dalgalanmaların bu başarı oranını etkilemesi kaygısını taşırlar. Bu nedenle bir hizmet işletmesi olan bu okulda performans ölçümü için öncelikli olarak sınav başarısı değerlendirilecek ve başarı oranı maliyetler ile bağlantılı hale getirilecektir. Yani öncelik finansal olmayan kriterlerin ölçülmesidir. Ardından finansal ölçümler ile ortak ve dengeli bir değerlendirme yapılması doğru bir performans değerlemesi için olmazsa olmazdır.

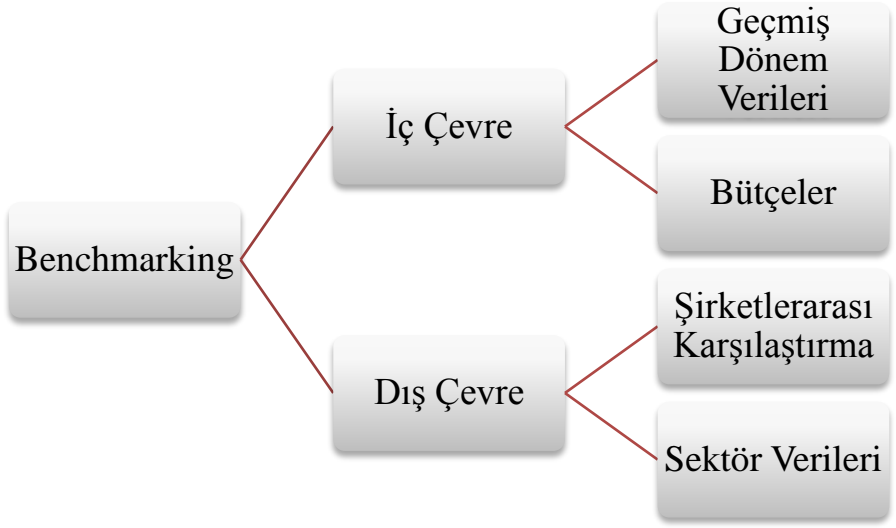
- *Kalite (Quality) Ölçümü*

İşletmelerde kalite ölçümünün en temel noktasını müşteri beklentileri oluşturur. İşletmenin ürettiği mal ve hizmetler, müşteri beklentilerini karşıladığı ölçüde kalitelidir ve performans sağlar. Bu nedenle işletme çalışanlarının birincil hedefi müşteri beklentilerini tespit ederek çalışmalarını yönlendirmektir. İkinci kalite göstergesi ise işletmelerin objektif yabancı kurumlar tarafından aldığı kalite sertifikalarıdır. Son kalite göstergesi ise işletme süreçlerinin girdileri

ve çıktıları arasındaki farkın değerlendirilmesidir. Yani doğru ve kaliteli girdi ile hatasız çıktıların elde edilmesi kalitenin bir göstergesidir. Üretimde boşa geçen zaman ya da hata vb. nedenler ile ziyan olan hammadde, verimliliği ve performansı olumsuz etkileyerek ürün kalitesine olumsuz etki etmektedir.

2.2.2.1. Benchmarking

Benchmarking, işletmelerin üretim ve hizmet süreçlerini özellikle pazar lideri rakip işletmelerin süreçleri ile karşılaştırarak rekabet avantajı sağlayan önemli bir yöntemdir. İşletmeler hangi departmanları ya da faaliyetlerini karşılaştıracaklarının kararını vererek benchmarking sürecini başlatırlar. Ardından pazarda lider olan ya da iyi olan rakip işletmeler belirlenir. İşletmelerin performans düzeylerini belirlemede kullanacakları ölçüm yöntemleri belirlenir. Ardından rakip işletmenin güçlü yönleri belirlenerek işletmenin kendi süreçlerine uygulayabilmesi için kayıtlar gerçekleştirilir. Benchmarking yapılan işletmeden alınan bilgiler doğrultusunda yeni faaliyet planları hazırlanması ve uygulanması ile süreç sona erer (Weetman, 2006: 637-638). Benchmarking, işletmede elde edilen bir gelir düzeyinin anlam kazanmasını da sağlar. Bir departman yöneticisinin kazandırdığı gelirin başarı düzeyi, emsalleri ile kıyaslama yolu kullanılarak net bir şekilde belirlenebilir (Atkinson vd., 2012: 252).



Şekil 2.1: Benchmarking: İç ve dış çevre ile karşılaştırma

Atkinson vd., 2012: 252

Geçmiş dönem verileri ile güncel verilerin kıyaslanması, olağandışı durumlar haricinde olumlu sonuçlar vermektedir. Bütçeler ile kıyaslama, geçmiş dönem verileri ile kıyaslamamanın tersi sonuçlar verebilir, ancak işletme içinde yapılabilecek benchmarking uygulamaları için önemlidir. Şirketler arası kıyaslamalarda en önemli nokta benchmarking yapılacak şirketler arası uyumdur. İşletmelerin kullandıkları muhasebe araçları, büyüklükleri, üretim türleri büyük ölçüde benzeşmek zorundadır. Aksi takdirde benchmarking olumlu şekilde sonuçlanmayabilir. Sektör verileri ise aynı sektörde faaliyet gösteren işletmelerden elde edilen veriler ile oluşturulan genel verilerdir. Bu veriler baz alınarak kıyaslama yapılması da sektörel

anlamda olumlu sonuçlara ulaştırmaktadır (Atkinson vd.,2012: 252-254).

Aynı şletmede benzer birimlerin yöneticileri ve departmanları arasında da kıyaslama yoluyla performans artırımı bir benchmarking yöntemi olarak kullanılabilir. Bu durumda yöneticilerin iş birliği sağlamaları şletme genel performansı için olumlu bir tablo çizebilir. Ancak bireysel birim performansını göz önünde bulunduran yöneticilerin iş birliği ve bilgi paylaşımından kaçınmaları gibi durumlar da ortaya çıkmaktadır. Ayrıca bilgi paylaşımı sırasında dışa kapalı bir benchmarking olduğundan objektif değerlendirme yapılamaması nedeniyle olumsuz durum ve uygulamaların da diğer birim yöneticisi tarafından dikkate alınması söz konusu olabilir. Bu durumda şletme bütünü olumsuz etkilenebilir. Bu nedenle bu benchmarking türünün şletme için doğrudan fayda ve performans artırımı getirisinin herhangi bir garantisi olmadığı söylenebilir (Horngren vd., 2012: 823).

Hizmet sektöründe yer alan konaklama şletmeleri, benchmarking yoluyla performans değerlendirmeyi uzun yıllardır kullanmaktalar. Bu alanda oluşturulmuş uluslararası kapsamlı bir kuruluş olan Smith Travel Research (STR)'de 30 yılı aşkın bir süredir konaklama şletmelerine benchmarking hizmeti sunmaktadır (Atkinson vd., 2012: 254).

2.2.2.2. Performans Ölçüm ve Değerlendirme Aracı Olarak Balanced Scorecard

Balanced scorecard, işletmenin stratejik ve kısa vadeli planları ile finansal ve finansal olmayan performans göstergeleri arasındaki bağlantıyı analiz ederek açıklayan ve bu sayede strateji oluşturmaya katkı sağlayan performans değerlendirme modeli olarak ifade edilebilir. Finansal ve finansal olmayan göstergeler ile hem işletmenin geçmiş ve bu günkü verileri değerlendirilirken hem de gelecek tahminleri ile uzun dönemli strateji oluşturma imkanı ortaya çıkar (Karaman, 2009: 418).

Kaplan ve Norton tarafından 1992 yılında geliştirilen yöntem, finansal ve finansal olmayan ölçütlerin bir arada kullanılması ile stratejik hedeflere ulaşmayı ve işletme içi iletişimi sağlamaktadır. Bu modelin finansal boyutu ile işletmenin şu anki finansal durumu, finansal olmayan boyutları ile de işletmenin müşteri portföyü ve beklentileri, işletme içi süreçlerde mükemmellik sağlama, işletmenin yeniliklere yaklaşımı ve gelişmesi değerlendirilerek çok boyutlu bir performans ölçümü sağlanmaktadır (Yüreğir ve Nakıboğlu, 2007: 555).

Temelde finansal ve finansal olmayan ölçümlerin bir arada kullanılması esası ile uygulanan bu modelde ayrı ölçme ve değerlendirme kriterlerine sahip dört boyut bulunmaktadır. Bunlar, finansal, müşteri, işletme içi süreçler ve öğrenme ve gelişme boyutları olarak özetlenmektedir. Her bir boyutun altında ölçümü için önemli olan ve uygulanan farklı kriterler mevcuttur (Ölçer, 2005: 93).

Temelde bu yöntemin uygulanabilmesi ve esas boyutların incelenebilmesi için işletme şu soruları sorar (Weetman, 2006: 640);

- Müşterilerimiz bizi nasıl değerlendiriyor? (Müşteri Boyutu)
- Paydaşlarımız bizi nasıl değerlendiriyor? (Finansal Boyutu)
- Biz işletme olarak kendimizi nasıl değerlendiriyoruz? (İşletme İçi Süreçler Boyutu)
- Değer yaratma ve uygulamayı öğrenip geliştirebilir miyiz? (Öğrenme/İnovasyon ve Geliştirme Boyutu)

Atkinson, konaklama işletmelerinin hizmet sektöründe yer aldığından dolayı finansal performans ölçüm metotlarının konaklama sektörü için tek başına yeterli olmadığını vurgulamaktadır. Bu nedenle geliştirilen ve uyarlanan balanced scorecard modeli ile konaklama işletmelerinin performans ölçümü için gerekli olan model oluşturulmuştur. Bu model tablo 2.2.'de görülmektedir (Atkinson vd., 2012: 250):

Tablo 2.2: Otel scorecard modeli

Boyutlar	Başlıca Amaçlar
Finansal	Otel Karlılığı Satış
Müşteri	Müşteri Memnuniyeti Sadakat Sağlama
İşletme içi süreçler	Satış Geliştirme/Arttırma Marka Standartları
İnovasyon ve öğrenme	Sürdürülebilir İşletme Otel Gelişme/Büyümesi

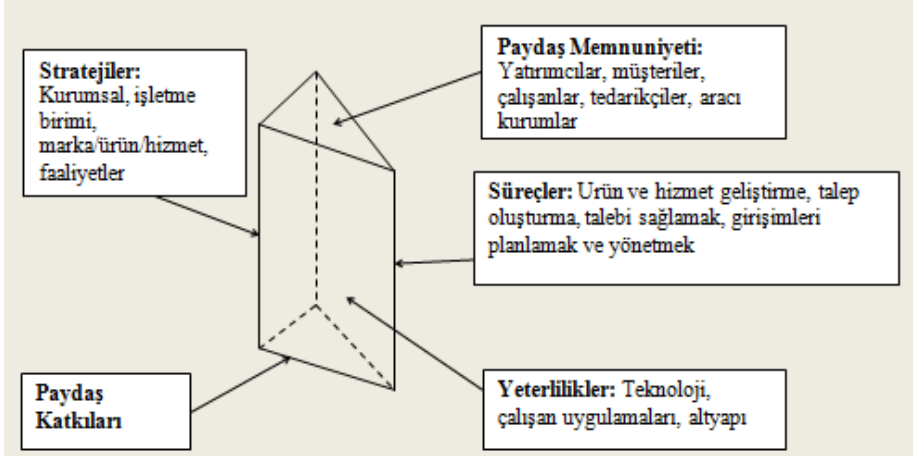
Atkinson vd., 2012, 250

Bu yöntemle balanced score card (dengeli ölçüm kartı) denilmesinin birkaç nedeni bulunmaktadır. Öncelikli nedeni, işletme içi (işletme içi süreçler, öğrenme ve yenilikler) ve işletme dışı (müşteri ve paydaşlar) etkenlerin bir arada değerlendiriliyor olmasıdır. İkinci neden ise, finansal yani geçmiş ve şu anki durumu veren veriler ile finansal olmayan yani gelecek kararlara ilişkin verilerin bir arada değerlendiriliyor olmasıdır. Sonuç olarak bu yöntem kesin finansal ölçümler ile daha soyut olan finansal olmayan ölçümlerin dengeli bir şekilde değerlendirilmesini ifade etmektedir (McLaney ve Atrill, 2010: 421).

2.2.2.3. Performans Prizması

Cranfield üniversitesi araştırmacıları tarafından balanced score card modeline alternatif olarak geliştirilen performans prizması, işletme performansını etkileyen beş anahtar faktör üzerinde durmaktadır. Bu modeli diğer modellerden farklılaştıran en belirgin nokta ise bu performans prizması içerisinde paydaş beklentilerinin ve memnuniyetlerinin yanı sıra paydaşların performans için işletmeye olan katkılarına da değinmesidir. Paydaş perspektifi sayesinde bu model balanced score card ile birlikte kullanılarak işletme performansına avantaj sağlayabilir (Atkinson vd., 2012: 249-250).

Bütün paydaşların beklentileri, memnuniyetleri ve katkıları ele alınarak strateji oluşumu önerildiğinden tek başına eksik yönleri bulunan performans prizması, farklı paydaş türleri açısından kapsamlı veri sağladığı için diğer modellerle birlikte kullanılarak işletmeye başarı getirebilir (Yüreğir ve Nakıboğlu, 2007: 554).



Şekil 2.2: Performans prizması

Atkinson vd., 2012: 249

Performans prizması modelini hazırlarken işletmenin sorduğu ve cevabını aradığı sorular şu şekildedir;

Tablo 2.3: Performans prizması modeli temel soruları

Paydaşların Memnuniyet Düzeyi	Anahtar paydaş grubumuz kimlerden oluşuyor ve beklentileri ve ihtiyaçları nelerdir?
Stratejiler	Paydaşlarımızın beklenti ve ihtiyaçlarını sağlayabilmek için nasıl stratejiler geliştirmeliyiz?
Süreçler	Stratejilerimizi gerçekleştirebilmek için ihtiyacımız olan kritik süreçler nelerdir?
Yeterlilikler	Süreçleri gerçekleştirebilmek için ihtiyacımız olan yeterlilik ve yetenekler nelerdir?
Paydaşlardan Sağlanan Katkı	Yeteneklerimizi sağlamak ve geliştirmek için ihtiyacımız olan ve paydaşlarımızdan edineceğimiz katkılar nelerdir?

Atkinson vd., 2012: 250

Bu modellerin yanı sıra son yıllarda ortaya çıkan ve geliştirilen bütünleşik Performans Ölçüm Sistemi ve Bütünleşik Dinamik Performans Ölçüm Sistemi, Dinamik Performans Ölçüm Sistemi, Organizasyonel Performans Ölçüm Sistemi (Dönmez vd., 2013: 41-56) gibi modeller de mevcuttur. İşletmelerin ihtiyaçları ve yapıları doğrultusunda geliştirilen bu modellerde de finans merkezlikten kaçınılmakta, finansal olmayan unsurlar da değerlendirmeye tabii edilmektedir. Ancak bu modeller günümüzde sıklıkla kullanılan diğer modeller kadar ihtiyaçları karşılamadıklarından balanced scorecard ya da performans prizması gibi modellerle kullanımları etkin sonuç için faydalı olacaktır.

Konaklama sektöründe performans değerlemelerinin gelişim süreci incelendiğinde, diğer üretim sektörlerinde olduğu gibi finansal tabanlı ölçümlerin yapıldığı ve performansın bu şekilde değerlendirildiği görülmektedir. Ancak son yıllara küreselleşmenin etkisi, bilgi sistemlerinin kullanılması ve müşteri odaklı yaklaşımların işletme stratejilerinde daha fazla yer edinmeye başlaması ile finansal olmayan metotlar ile performans değerlemeleri konaklama sektörü için olmazsa olmaz duruma gelmiştir (Jamil ve Mohamed, 2013: 203). Hizmet üretmesi ve insan odaklı çalışma yapısı yürütmesinden dolayı finansal verilerin yanı sıra finansal olmayan veriler konaklama sektöründe yer alan işletmeler için hayati önem taşımaktadır.

Hizmet sektörü üretim sektörü ile karşılaştırıldığında, performans ölçümü açısından, finansal yöntemlerin yanı sıra finansal olmayan verileri de içeren yöntemlere ihtiyaç duymaktadır.

Konaklama işletmelerinin performans ölçüm metotları üzerinde durulduğunda, özellikle finansal olmayan verileri de kapsayan ve tüm sektörlerce kabul görmüş balans skorkart yöntemi ile sıklıkla karşılaşılmaktadır. Sektörel bazı uyarlamalar ile konaklama işletmelerinin performans ölçüm ve kontrol için çoğunlukla kullandığı yöntemin balans skorkart olduğu söylenebilir (Melia, 2009: 30-32).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BÜTÜNLEŞİK BİLGİ SİSTEMLERİ

Teknolojinin performans ölçüm yöntemleri dışında işletmelere sağladığı başka önemli yenilikler ve getiriler de mevcuttur. Günümüzde işletmeleri amaçlarına daha hızlı ve kolay ulaştıracak, performanslarını da olumlu yönde etkileyen bilgisayar yazılımları hazırlanmaya ve kullanılmaya başlanmıştır. Bu yazılımlar, işletme faaliyet alanı, uygulama birimi ve uygulama amacına göre farklılık gösterebilen alt sistem ya da bütünleşik sistem şeklinde formüle edilebilmektedir. Bu sistemlerin kullanımı ile işletme performansı ve sürdürülebilirliği doğrudan etkilenmektedir.

3.1. Teknolojik Gelişmeler Işığında İşletmelerde Bilgi Sistemleri Dönemi

20. yy'ın başlarında birçok işletmede üretim ve yönetime ilişkin klasik sistemler benimsenerek kullanılmaya başlanmış olsa da, son 50 yılda teknolojinin de hızla gelişerek bilgisayar çağını gündeme getirmesi, işletmeleri süreçlerinde bilgisayarlaşmaya itmiştir. Teknoloji çağında işletmelerin rekabet avantajı sağlayarak ilerlemelerinin koşulu, teknolojiye uyum sağlayarak süreçlerini teknolojik sistemler doğrultusunda yenilemeleri ve geliştirmeleri olmaktadır.

Hızlı ve güvenilir bilgi toplumun her kesiminin önceliği haline almıştır. Bunu sağlayabilen işletmeler müşterilerce daha fazla tercih edilmekte ve rekabet avantajı kazanmaktadırlar. Bütünleşik bilgi sistemi, işletmelere öncelikle kendi içlerinde etkin, hızlı ve güvenilir

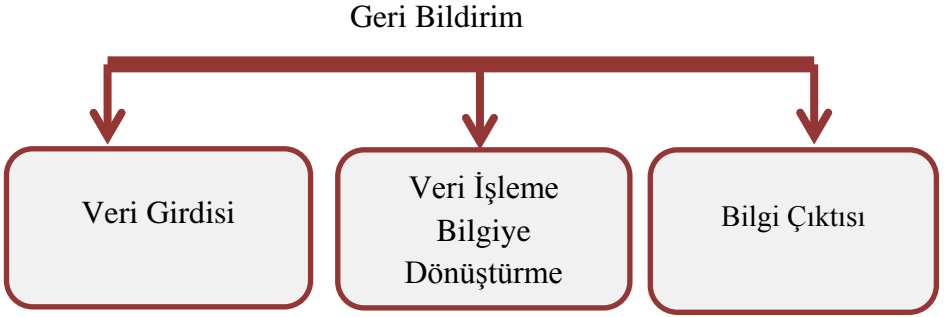
bilgi akışı sağlayarak üretim yapmalarını sağlayan bir sistemler bütünüdür. Bütünleşik bilgi sisteminin alt sistemleri ve işletmelerde karşılaşılan ara yüzü olarak muhasebe bilgi sistemi ve yönetim bilgi sistemi kavramları ortaya çıkmıştır. Bu bölümde bütünleşik bilgi sistemi ve ilişkili diğer kavramlar ile ilgili ayrıntılı tanımlamalar yer almaktadır.

3.2. Bilgi Sistemi Kavramı

İnternet ve sosyal medya gibi teknolojik gelişmelerin ve teknolojinin günlük hayatta kullanımının artması ile müşteri tercih, beğeni ve iletişim şekilleri de değişmeye başlamıştır. Bilgiye daha kolay ulaşan ve daha kolay iletebilen müşteri kitlesi, tercihlerinde daha seçici hale gelmiştir (Salleh vd., 2016: 87-88). Bu durum bilgi sistemlerinin önemini gözler önüne sermektedir. Değişen müşteri beklentileri doğrudan işletmeleri etkilemekte ve bu durum işletmenin geleceğine yön çizmektedir. Bilgi sistemleri ve teknolojinin toplum üzerindeki bu etkisi, işletmeleri de değişen rekabet koşullarında ayakta kalabilmeleri için yeni bilgi sistemler geliştirmeye ve kullanmaya sevk etmektedir.

Sistem kavramı, farklı işleyiş, uygulama ve özelliklere sahip birçok birimin bir araya gelmesi ile oluşan yapı olarak ifade edilebilir. Yani her sistemin birden fazla alt sistemi bulunmaktadır ve bu alt sistemlerin kendilerine özgü işleyişleri mevcuttur. Ancak bu alt sistemlerin bir süreçte etkili olabilmeleri, birbirleri ile koordine olarak sağlanacak etkileşimleri ile mümkün olmaktadır. Sistemler özü itibarıyla bir amaç doğrultusunda örgütlenen ve bir takım verilerin değerlendirilmesiyle sonuca ulaşan bir yapıya sahiptir. Bu durumda

verilerin uygun alan ve zamanlarda kullanılmaları için, teknolojiden faydalanılarak düzenlenmesi ve depolanması işlemi de bilgi sistemini ortaya çıkarmaktadır (Özdoğan, 2010: 38-39).



Şekil 3.1: Bilgi sistemi veri işleme süreci

Kara, 2013: 8

Bilgi sistemleri, verinin sisteme girmesi, veri üzerinde gerekli işlemlerin yapılarak bilgiye dönüştürülmesi ve çıktı olarak ilgili birimlere sunulması şeklinde işler. Bu durumda bir sistem, verileri toparlayarak sisteme dahil eden ve sistemin yürütülmesini takip eden *bireyler*, gerekli sistemsel *yazılım ve donanımlar* ve *süreçlerden* meydana gelmektedir (Kara, 2013: 8). Bilgi sisteminin esas fonksiyonu, kolay ve kısa karar verme süreçleri sağlamaktır. Bu nedenle verinin sisteme girişi, işlenmesi ve çıktı haline dönüşmesi, yönetimin ihtiyaçlarını karşılayacak ölçüde hızlı olmaktadır (Kurt ve Kurdoğlu, 2016: 662).

Bilgi sistemlerinin ortaya çıkması 1970'li yıllara dayanmaktadır. Bu yıllarda bilgisayar sistemleri, ekonomi ve yönetim alanlarında alt

yapı kurmaya başlayan bilgi sistemleri kısa sürede hızlı bir ilerleme kaydetmiştir. Günümüzde ise işletmelerin muhasebe, finans, yönetim ve pazarlama alanlarında yaygınlıkla hakim olan temel işletme sistemi olarak fonksiyonunu sürdürmektedir (Sidorova vd., 2013: 1-2).

Günümüz rekabet koşullarında işletmelerin ayakta durabilmeleri, gelişen teknoloji ve bilgi sistemleri ile başarılı uyumlarına bağlıdır. Ayrıca bilgi sistemlerini yönetim ve pazarlama süreçlerinde etkili bir şekilde kullanabilmeleri işletmelere rekabet avantajı ve stratejik kararlarda yüksek başarı oranı sağlamaktadır (Law vd., 2009: 1-2).

Bilgi sistemi, işletmeler ya da bireyler tarafından veri oluşturma, depolama, verileri işleme, sınıflandırma gibi işlemlerde kullanılan, donanım ve yazılımların bütünleyici faktörü olan, karar alma koordinasyon sağlama, analiz yapma, kontrol etme gibi süreçlerde kullanılan tamamlayıcı bir bilgi ağıdır (Bourgeois,2012, bus206.pressbooks.com).

Bilgi sistemleri işletmelerde birçok amaca hizmet etmektedir. Bunların arasında müşterilerin değişen taleplerine karşılık verebilme, pazar genişletme ya da küresel pazarlarda da faaliyet gösterebilme, maliyet avantajı sağlama ve bu şekilde uygun fiyat seviyesi ile müşteri potansiyelini artırma sayılabilmektedir. Ayrıca işletmede hizmet açısından esneklik ve üstün kalite sağlama, rekabet avantajı sağlama ve başarılı stratejik kararlar vermek de bilgi sistemlerinin etkin kullanımı ile sağlanmaktadır (Emeksiz, 2000: 34).

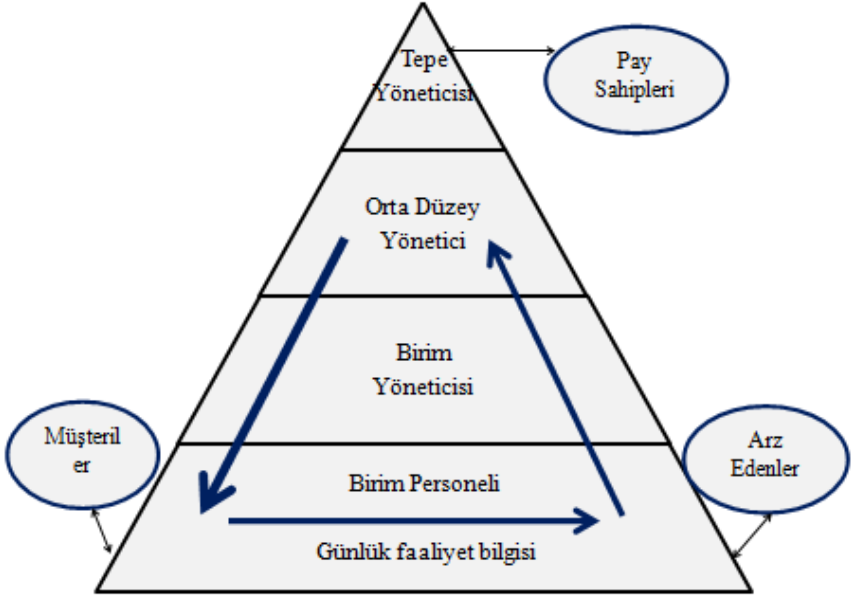
İşletmelerde bilgi sistemlerinin kullanımı ve bilgi sistemlerinin işletmeleri etkileme oranları incelendiğinde ilk olarak yatırım ve işletme değeri açısından etkili olduğu ve bu amaçlarla kullanıldığı görülmektedir. Bilgi sistemlerinin kullanımı ile işletmelerde yatırım, getiri ve işletmenin değeri alanında etkili veriler sağlanarak analizler yapılabilmektedir. İkinci olarak işletme yönetimi ve organizasyonunda kullanımı yaygındır. Yönetim planları, stratejik kararlar, kaynak planlamaları gibi konularda oldukça fazla fayda sağlamaktadır. Üçüncü olarak işletme için veri sağlamada kullanımı yaygındır. Gerek işletme içi gerekse müşteri verilerinin saklanması ve analizlerle kararlarda kullanılması için bilgi sistemlerinin varlığı gereklidir. Son olarak işletmenin dış çevresi ile iletişimde bilgi sistemlerinin kullanılması yaygınlaşmıştır. Bu verilerden anlaşılacağı üzere işletmelerin iç ve dış süreçlerinde bilgi sistemi kullanımı artık oldukça yaygınlaşmıştır ve hatta gereklilik halini almaktadır (Sidorova vd., 2013: 33-35).

İşletmeler müşterileri için ürün ya da hizmet üreterek gelir sağlamaktadırlar. Temelde basit bir denklem olarak algılansa da bu üretim ve kazanç sürecinin birçok değişkeni ve etken unsuru vardır. İşletmeler rekabet edebilmek ve sürdürülebilirliklerini sağlamak için bu etkenlerin ve değişkenlerin hepsini göz önüne almak zorundadırlar. Bu ise karmaşık bir süreci ifade etmektedir. İşletmeler eş zamanlı olarak ürettikleri mal ya da hizmete, çalışanlarına, müşterilerine, tedarikçilerine, rakiplerine ve daha birçok etkili faktöre ait veriyi kaydetmeli ve sürekli analiz ederek planlamalarında kullanmalıdır. Bu

verilerin işletme bünyesine girişi ve kullanımı bilgi sistemleri ile sağlanmaktadır. Bu nedenle bilgi sistemleri işletmenin bel kemiği olarak nitelendirilebilen ve tüm işletme çapında etkin olan sistemlerdir. Ayrıca bu sistemlerin işletme ihtiyaçları ve küresel değişiklikler konusunda esnek olması, bilgi sistemlerini işletmeler açısından ömür boyu bilgi sistemi olarak kullanılmasını sağlamaktadır. Böyle bir sistemin oluşturulması maliyetli ve zor olsa da oluşumundan sonra işletmeye olan getiri ve faydası oldukça önemlidir. Kurulan bilgi sisteminin işletme hayatı boyunca ihtiyaçlarına cevap verebilecek esneklikte olması bu sistemi kullanan işletmeler için büyük rekabet avantajı sağlamaktadır (Information Systems, mitpress.mit.edu: 2-14).

Bilgi çağında işletmelerin rekabet avantajı sağlayabilmeleri ve yönetimin doğru stratejik kararlar verebilmesi, doğru bilgiye hızlı ve en güvenilir yollardan ulaşılması ile mümkündür. Bilgi sistemleri işletme yönetimine işletmenin amaçlarını belirleyebilmesi ve bu amaçlara ulaştıracak stratejik planlamaları hazırlayabilmesi için doğru, güvenilir ve yalın bilgileri sağlamaktadır (Bertan, 2008: 293-294).

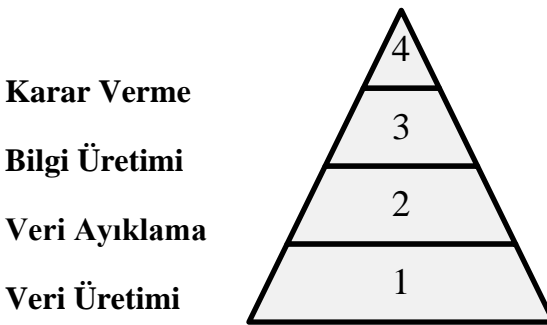
İşletmelerde günlük faaliyetlere dayalı iç ve dış kaynaklardan edinilen seri bir bilgi akışı mevcuttur. Bu bilgi akışı hem birim bazında hem birimler ile yönetim arasında hem de işletme içinden ve dışından sağlanan veriler ile gerçekleşmektedir. Yani çok boyutlu bir bilgi akışı mevcuttur (Hall, 2011: 4). Şekil 3.2’de bu durum görülmektedir.



Şekil 3.2: İç ve dış bilgi akışı

Hall, 2011: 4

Bir işletmede yöneticinin kararlarını verdikleri süreçler dört aşama ile sınıflandırılmaktadır. Bunlar şekil 3.3' de görülmektedir.



Şekil 3.3: Yönetici karar verme süreci

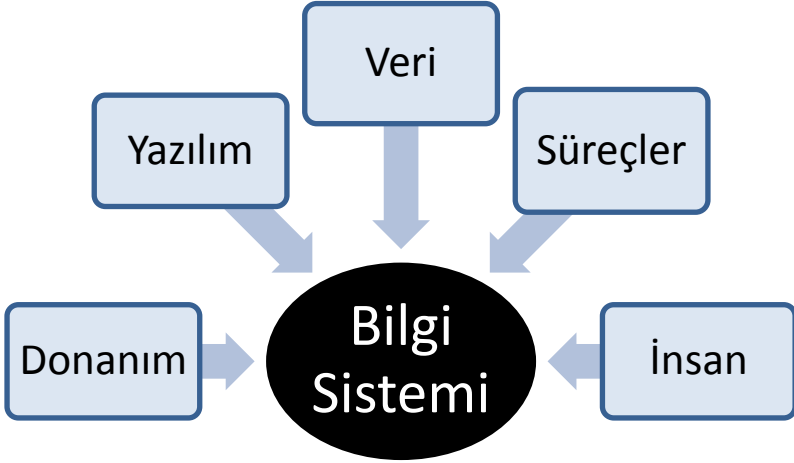
Jagels ve Ralston, 2007: 562

Birinci aşama olan veri üretimi aşamasında, örneğin bir konaklama işletmesinde, misafirlere verilen misafir çekleri kaydı, nakit kaydı gibi ham veri kayıtları yer alır. İkinci aşama, kaydedilen ham verilerin sınıflandırıldığı, ilgili birimlere sevk edildiği, düzenlendiği, dönüştürüldüğü en önemli aşamalardandır. Örneğin verilen misafir çeklerinin aylık ya da haftalık olarak sınıflandırılması gibi. Üçüncü aşama bilgi üretimi aşamasıdır. Bazı üretim işletmelerinde ham veri bilgi olarak da kullanılabilirken özellikle hizmet işletmelerinde ve yönetim birimlerinde birçok birimden gelen verilerin anlamlı bilgilere dönüşmüş olması önemlidir. Bu aşamalar bilgi üretiminde bilgisayarlaşmanın ve bilgi sistemi kurmanın önemliliğini vurgulamaktadır. Son olarak ise karar verme aşaması vardır. Bu aşamada bilgi sistemi aracılığı ile istenilen şekillerde yönetime ulaşan bilgiler doğrultusunda yönetimin alacağı kararlar vardır (Jagels ve Coltman, 2004: 556-561). Tüm bu aşamalardan anlaşılacağı gibi bilgi sistemi işletmelerde en önemli aşama olan stratejik planlamalar ve kararlar için büyük önem arz eden bir yapıdır.

Bilgi sisteminin beş önemli bileşeni bulunmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanır (Kornkaew, 2012: 8-9);

- Donanım: Bilgi sisteminin oluşumunda kullanılan, bilgisayar gibi fiziki yapıları ifade eder (Lewis vd., 2001: 577).
- Yazılım: Donanımda kullanılan işletmelere göre farklılık gösterebilen kayıt ve sanal kullanım ortamıdır. İşletme tür ve yapısına göre farklılık gösteren paketler, sistemler kullanılabilir, muhasebe veri paketi gibi (Lewis vd., 2001: 577).

- İşlenmemiş Veri: bilgi sistemine işletmenin ilgili birimleri ile ilgili kaydedilen anlık oluşumlardır. Bunların birikmesi ve anlamlı bir bütüne dönüştürülmesi ile bilgi ortaya çıkar.
- Süreçler: Bilgi sisteminde verinin sisteme girişi ile başlayan ve bu verilerin anlamlı bilgi haline dönüştürülerek ilgili birim yönetiminin kullanımına sunulacak hale getirilmesi ile sonlanan basamaklar bütünüdür.
- İnsan: Bilgi sisteminin yürütücüsü, takipçisi ve kullanıcıdır.



Şekil 3.4: Bilgi sistemi bileşenleri

Kornkaew, 2012: 9

Bu bileşenlerin bir araya gelmesi ile işletmeler için önemli bir başarı unsuru olan fonksiyonel bilgi sistemleri oluşmaktadır. İşletmelerin uygun donanım cihazları ile işletme yapılarına ve ölçeklerine en uygun yazılımları üretmeleri ya da benimsemeleri

sonucunda, işletme verilerini en hızlı ve doğru şekilde kaydedip sınıflandıran ve gerekli analizleri en hızlı şekilde yaparak birim yöneticilerine sunan bilgi sistemleri ve bütünleşik bilgi sistemi ortaya çıkmaktadır. Bu şekilde işletme ile bütünleşen bilgi sistemi, işletmelerin başarılarında ve stratejik kararlarında en büyük yardımcılarıdır. Sağladıkları hızlı, güvenilir ve kapsamlı bilgi ve analizler ile yönetimin alacağı kararlarda önemli rol oynar.

Bilgi sistemleri tarafında birbirinden ayrılmış ancak birbirlerine bağlı ortamlarda kullanılan temel iki sistemden söz edilebilir. Bunlardan ilki, veri girişi, kaydı ve saklanması konusunda sıklıkla kullanılan OLTP (On Line Transaction Processing Systems), diğeri ise analiz süreçlerinde yararlanılan ve büyük çaplı, karmaşık verilerin işlenerek işlem yapıldığı OLAP (On Line Analytical Processing Systems)'tır (Inghirami, 2013: 194).

Atomik iş işleme sistemleri olarak bilinen ve verilerin doğrudan bilgisayar üzerine kaydı anlamını taşıyan OLTP (On Line Transaction Processing Systems), genel olarak gündelik işlemlerin yürütülmesini sağlayan ve temelde veri işleme, kaydetme ve saklama görevini hızlı bir şekilde yerine getirerek günümüz işletmelerinde büyük kolaylık sunan bir sistemdir. Tüm sektörlerde kolaylık sağlayan ve yaygın olarak kullanılan bir sistemdir. Mal üretiminde sipariş girdileri için kullanılabilirken hizmet üretiminde otel rezervasyon kayıtları için kullanılabilir. Günlük hayatta çokça kullanılarak büyük kolaylık sağlasa da karmaşık işlem ve veri türleri için çok uygun değildir. Uzun dönemli analizler için geliştirilen diğeri bir sistem ise online analitik veri işleme sistemleri yani OLAP (On Line Analytical Processing

Systems)'tır. Yüksek veri boyutu ve karmaşık ilişkili analizler için uygun olan bu sistem daha çok analistler tarafından tercih edilir. Ayrıca stratejik alt yapıli işlemler için de kullanımı uygun ve yaygındır. Günlük ofis işlerinin yürütülmesi için ise yalnızca OLTP yeterlidir (Akça, 2012)

Tablo 3.1 OLTP ve OLAP sistemlerini ve aralarındaki farkları açıklamaktadır.

Tablo 3.1: OLTP ve OLAP farkları

	OLTP (On Line Transaction Processing Systems)	OLAP (On Line Analytical Processing Systems)
Yönelim	Uygulama odaklı	Konu odaklı
Veri Kaynağı	Operasyon verileri; orijinal veri kaynağıdır	Bütünleştirilmiş veri; Olap verileri farklı OLTP veri tabanlarından sağlanır.
Zaman Ölçeği	Mevcut verileri saklar	Tarihi verileri analiz için saklar
Listeleme	Dizin sayısını minimize ederek güncel performansı optimize etme	Birçok veri girerek anlık sorguları optimize etme
Veri Tabanı Dizaynı	Birçok tablo ile yüksek normallik	Tipik olarak daha az tablo ile normalleştirilmiş, yıldız ve/veya kar tanesi şemalarının kullanılması
Yoğunluk (Veri)	Fazla değil	Fazla
Sorgulama	Nispeten az sayıda kayıt dönüştüren ve nispeten standartlaşmış basit sorgular	Sıklıkla toplama içeren karmaşık sorgular
Organizasyon	İşletme fonksiyonları ile ilgili veri saklama	Bilgi konuları ile ilgili veri saklama
Depolanan Değerler	Tipik kodlanmış veri	Konu odaklı, veri depolarında merkezileşmiş veriler
Homojenlik	Farklı veri tabanları ya da farklı değerlerde kodlama şemalarında dağınık	Merkezileşmiş veriler
Veri Modeli	Varlık ilişkisi	Çok boyutlu

Inghirami, 2013: 190

OLTP, günlük işlemler için büyük kolaylık sağlarken OLAP, yönetimin için veri sağlayan ve yönetimin veriler üzerinde işlem yapabildiği, uzun analitik süreçlerde esnekliği ve hızı ile büyük kolaylık sağlayan stratejik bir sistemdir (Inghirami, 2013: 194).

3.3. Bütünleşik Bilgi Sistemi Kavramı

Bir işletmede yönetici hem günlük hem de uzun dönemli stratejik olmak üzere sürekli karar verme ve planlamalar ile karşı karşıyadır. Bu kararların sağlıklı bir şekilde verilebilmesi için yöneticinin birçok bilgiye ihtiyacı vardır. Örneğin stratejik olarak misafirlerine oda ücretinin yanında kahvaltıyı da ücretsiz olarak verme taktiğini kullanmayı düşünen bir yöneticinin eş zamanlı olarak birçok bilgiye ihtiyacı vardır. Öncelikli olarak gelen müşteri türlerini (grup/bireysel), cinsiyetlerini, iş için ya da seyahat amaçlı olup olmadıkları gibi birçok bilgiye sahip olması gerekir. Ardından mutfak biriminin kahvaltı hazırlığına yönelik çalışan sayısını ve malzeme kullanım miktarını bilmelidir. Son olarak ise bütün bu unsurların oluşturacakları maliyeti tespit etmeli ve bu taktiğin kazanç sağlayıp sağlamayacağını analiz edebilmelidir. Bütün bu birimler arası bilgi aktarımını ve bütünleştirilmesini içeren aşamalar yalnızca bir taktiksel uygulamanın kararı için yöneticiye eş zamanlı ve hızlı bir şekilde gereklidir. Bu durumda bu bilgileri sağlayabilecek bir sistemin varlığı işletmeler için oldukça önemlidir ve gereklilik halini almaya başlamıştır (Jagels ve Ralston, 2007: 561).

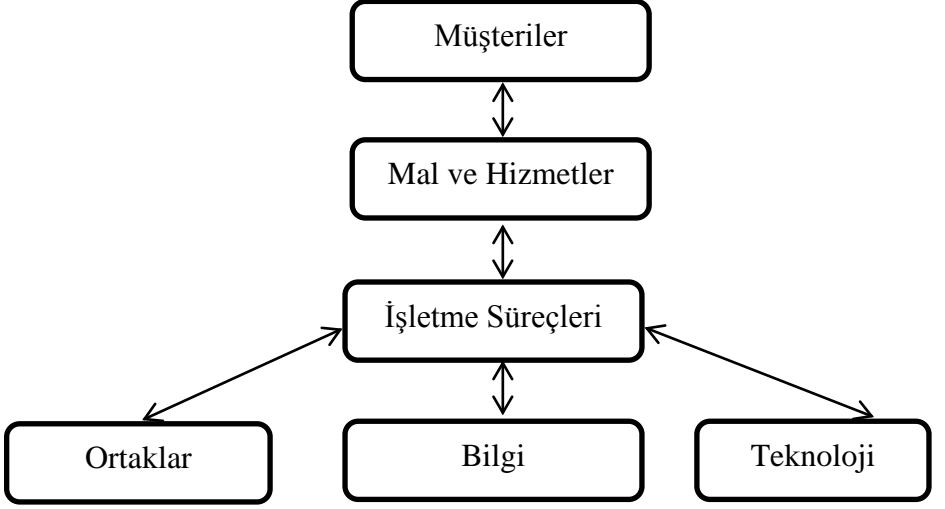
Bütünleşik bilgi sistemi, bilgi ve iletişim teknolojilerini bir arada kullanarak işletme birimleri arasında etkili veri akışı ve alışverişini sağlayan, teknoloji tabanlı ve etkileşimli bir sistemdir. En önemli

özelliği işletme içindeki alt sistemlerin birbirleri ile etkileşimini ve veri alışverişini sağlayarak bütünleşik hale getirmesidir (Pizam ve Holcomb, 2008: 147).

Bütünleşik bilgi sistemi, işletme içindeki ortak verilerin, birimlerin ve yönetimin kullanımı için uygun şekilde dönüştürülmesini ve uyumlaştırılmasını sağlayan bir yönetim paketi olarak ifade edilebilir. Bütünleşik bilgi sistemi, yönetim muhasebesi üzerinde etkili olmuştur. Yönetim muhasebesinin fonksiyonlarını daha hızlı yerine getirmesini sağlamış ve işletmenin alacağı kararlar için daha güvenilir ve yalın bilgiler sunmasını desteklemiştir. Ayrıca stratejik yönetim muhasebesi kavramının oluşmasına ve işletme sistemine hızla yerleşmesine de katkı sağlamıştır (Sumkaew, 2016: 35-36). Bütünleşik bilgi sistemi, bütünleşik sistem ile yönetim bilgi sisteminin bir kombinasyonu olarak da ifade edilmektedir. Bilgisayar destekli bütünleşik bilgi sistemi, sistem ile yönetimin kullandığı bilgi sisteminin bir bileşenidir aynı zamanda (Pendleton, www.computer.org).

Bütünleşik bilgi sisteminin kurulmasında ve yapısında en önemli unsur işletme organizasyon yapısı ve süreçleridir (Information Systems, mitpress.mit.edu). Bu yapı ve süreçler aracılığı ile işletme birimlerine özgün bilgi sistemlerini modüllerini seçmekte ve bu modüllerin birleşimi ile işletmenin kullanacağı bütünleşik bilgi sistemi ortaya çıkmaktadır. İşletmelerin kullanacakları bütünleşik bilgi sistemleri, aynı sektörde faaliyet gösterecekler bile birbirlerinden

farklılık gösterebilmektedir. Bunun nedeni işletmelerin organizasyon yapı ve süreçleridir.



Şekil 3.5: Bütünleşik bilgi sistemi karması

Information Systems,mitpress.mit.edu: 3, e.t.:15.03.2017

1990’larda ortaya çıkan işletme kaynak planlaması (ERP- enterprise resource planning) sistemi, işletmelerde öncelikli olarak gereksiz ve birden fazla departmanda eş zamanlı yer tutan veri kalabalığını ayıklamayı amaçlamıştır. Bu nedenle bu sistemin satış ve üretim departmanlarında kurulması öngörülmüş, ancak verimli bir geri dönüş alınamamıştır. Bu nedenle esas veri kaynağı olan muhasebe biriminin verileri ayıklama ve sınıflandırma özelliği göz önüne alınarak bu sistemin muhasebe departmanınca idare edilmesi uygun görülmüştür. Bu sistem, gelişerek bütünleşik bilgi sistemi kavramını ortaya çıkaran, hızlı, sade ve güvenilir veri akışı sağlayan bir

sistemdir. Bütünleşik bilgi sistemi, işletmedeki gereksiz verileri ayıklayarak ilgili birimlerden ilgili verileri derleyip, sistemli bir şekilde sınıflandıran ve yönetime sunan bir sistemdir. Birimler arası ve yönetim ile alt birimler arası sistemli bilgi akışını sağlar. Bütünleşik bilgi sistemi, işletme kaynak planlama sisteminden ortaya çıkan, ancak geliştirilerek tüm planlama ve kontrol aşamalarını destekleyen ve daha geniş bir bilgi ağı ile işletme yönetimine katkı sağlayan bir sistemdir. Bütünleşik ismini de tüm birimlerin verilerini derlemesinden, birimler arası bir misyon yüklenmesinden almaktadır (Rom, 2008: 33).

Sistem yaklaşımı açısından ele alındığında bir işletme için bütünleşik bilgi sistemini anlaşılır hale getirmek istersek, işletmeyi bir sistem olarak tanımlamak doğru olur. İşletmenin alt birimleri ise alt sistemleri meydana getirir ve bu alt sistemlerdeki verilerin derlenip birbirlerine iletilmesi ve yönetimin ihtiyacına hizmet edecek duruma getirilmesi ile bütünleşik bilgi sistemi kurulmuş olur (Gül, 2012: 44-45).

Bütünleşik bilgi sistemi, işletme içinde birimler arası süreçlerin, bilgilerin, kayıtların ve yönetimin karar ve planlamalarında kullanabilecekleri tüm verilerin sistemli bir şekilde etkileşime tabi tutularak, işletmenin dili olarak iç ve dış kullanıcılara sunulmasıdır. Bir işletmede kullanılan bütünleşik bilgi sistemi, o işletmenin kendine özgü yapısının ve uygulamalarının bir bileşimidir. Bu doğrultuda dış kullanıcılar için işletmeyi ifade eden dil olarak algılanırken iç kullanıcılar için de işletmenin temel teknolojik yapısını ifade eder.

Bütünleşik bilgi sistemi yapısı itibariyle hem gelişmiş bir teknolojik alt yapı gerektirir, hem de kullanıldığı işletmenin teknoloji seviyesini oldukça yükseltmeyi sağlar (Ferreira ve Kuniyoshi, 2015: 48-49).

Bütünleşik bilgi sistemi, işletmelerin sürdürülebilirliklerinde ve başarılarında hayati öneme sahip bir rol oynamaktadır (Karim, 2001: 30). Bilgi sistemi, işletmelerde önceleri manuel olarak da kullanılan yapılar olmasına rağmen bütünleşik bilgi sistemi bilgisayarlaşmanın ve teknolojinin bir ürünü ve faydalı bir çıktısı olarak görülebilir. Birimler arası ve tüm işletmeyi kapsayan yapısı nedeni ile teknolojik bir alt yapı olmadan bütünleşik bilgi sisteminin varlığı düşünülemez. Ancak işletmelere sağlayacağı yarar göz önüne alındığında bu sistemin oluşturulması için katlanılacak olan maliyet kesinlikle göz ardı edilebilir düzeydedir.

Osama (2011), 1988 yılında Microsoft tarafından otel işletmeleri için hazırlanmış, muhasebe ve yönetim bilgi sistemlerini bir arada düzenleyen ve otel çalışanlarının kullanımına sunan Fidelio Hotel System'in kullanımını, teknolojinin gelişmesi ile birlikte arttırmayı ve muhasebe ve yönetim bilgileri ile daha fazla ilgili hale getirmeyi amaçlayan bir çalışma yapmıştır. Bu çalışmasında, özellikle otellerde muhasebe bilgilerinin ve diğer tüm birimlere ilişkin bilgilerin yönetim bilgi sistemi ile bütünleştirilmesini ve yönetimin uygulamalarını kolaylaştırmasını sağlayan sistemler ve bunların faydaları üzerinde durmuştur.

3.4. Bütünleşik Bilgi Sistemi Özellikleri

Bütünleşik bilgi sistemlerinin işletmelerdeki stratejik önemi ve değeri günden güne artmaktadır. Teknolojik gelişmelerin ve

uyumlaştırmaların da etkisi ile bilgi sistemleri işletmelerin doğal bir birimi gibi varlık göstermeye başlamıştır. Bu da işletme performansında ve yönetimin faaliyet becerilerinde ciddi olumlu artış sağlamaktadır (Çetinkaya, 2006: 1).

Bütünleşik bilgi sisteminin temel özellikleri şu şekilde sıralanır (Rom, 2008: 35-37):

- Bütünleşme; işletme içindeki tüm departmanlara ait verilerin bütünleştirilmesi, bir araya getirilmesidir.
- Esneklik; işletmedeki organizasyonel değişikliklere kolay uyum sağlayabilen bir yapısının olmasıdır
- İşlevsellik; sistemin derinliğini ve noksan yönünün olmamasını ifade eder.
- Karmaşıklık; işlevselliğinden bağımsız olarak sistemin yapısının karmaşık olduğunu ifade eder. Birimler arası kompleks bir yapısı vardır ancak bu işlevselliğini olumsuz etkilemez, aksine destekler.
- Kullanıcı dostu; sistemin karmaşıklık düzeyinin kullanıcıların anlaması ve uygulamasını kolaylaştıracak ölçüde azaltılmasıdır.
- Kolay uygulanma: maliyetlerin uygunlaştırılması ile işletme bünyesine kurulum ve adaptasyonunun kolaylığıdır.
- Geniş kapsam: Tüm işletmeyi kapsaması ve tüm işletmelerce kullanılabilecek bir yapısının olmasıdır.

- İşleme odaklı ya da analiz odaklı olma: Bilgi sistemleri, veri işleme ya da veri analizi odaklı olabilir. İşleme odaklı sistemler birçok verinin sisteme işlenmesi ile ilgilenirken analiz odaklı sistemler karmaşık ve yüksek oranlı verilerin analizlerinde kullanılırlar.
- Performans ve değer ölçümü; işletme verileri doğrultusunda planlanan ve gerçekleşen senaryolar arasındaki farkın kolay değerlendirilmesidir. Ayrıca yönetim muhasebesinin önemli bir aracıdır.

Bütünleşik bilgi sistemi, işletmedeki satış, pazarlama, üretim, planlama gibi birimleri bir araya getiren bilgisayar tabanlı yönetim sistemidir. Bilgisayar ağının gerekliliği bütünleşik bilgi sisteminin bir özelliğidir. Bu şekilde birimler arası iletişim ve bilgi ağı kurulabilir. Manuel sistem yalnızca bilgi sistemini ifade ederken bilgisayar tabanlı sistem bütünleşik bilgi sisteminin yapısal özelliğidir (Sumkaew, 2016: 35).

Bütünleşik bilgi sistemi, kendi içinde üç boyutun bütünleşmesini ifade eder. Bunlar (Rom, 2008: 34),

- Veri bütünleşmesi; bütün verilerin tek bir yerde birleşmesi, toplanmasını ifade eder.
- Donanım- yazılım bütünleşmesi; işletmenin sistemlerinin teknik anlamda birleşmesini, teknik donanım ve yazılım türü olarak tek tip kullanımın olmasını ifade eder.

- Bilgi bütünleşmesi; farklı birim ve departmanlardaki bilgilerin işletme vizyon ve misyonu doğrultusunda tek bir amaca yönelerek bir araya gelmesi ve işletme için anlamlı bir görünüm oluşturmasını ifade eder.

Bütünleşik bilgi sistemi, işletmelerde doğru bir şekilde konumlandırılıp yönetim tarafından doğru kullanıldığı zaman, işletmeye büyük rekabet avantajı sağlamaktadır. Süreçleri hızlandırması, gereksiz verileri elemesi ve tekrarları ortadan kaldırması, odaklanılmadı gereken bilgileri analiz ederek yönetime sunması hem maliyetleri kısmaya hem de kalite artırımına ve rekabet üstünlüğü sağlamaya olanak tanımaktadır (Bourgeois, 2012).

3.5. Bütünleşik Bilgi Sistemi İşlevleri ve Yapısı

Bütünleşik bilgi sistemi için birçok terim içeren ve farklı çok sayıda tanım ile karşılaşılabılır. Bir kavramın kullanıldığı sistemlere ve işletmelere göre farklı bir bakış açısı ile ifade edilmesi normaldir. En kısa ve öz hali ile tanımlanacak olursa, bütünleşik bilgi sistemi, işletmedeki alt sistemlerin bir araya gelmesi ile oluşan ve bu alt sistemlerin birbirleri ile koordine olmasını sağlayan bir üst sistem olarak ifade edilmektedir.

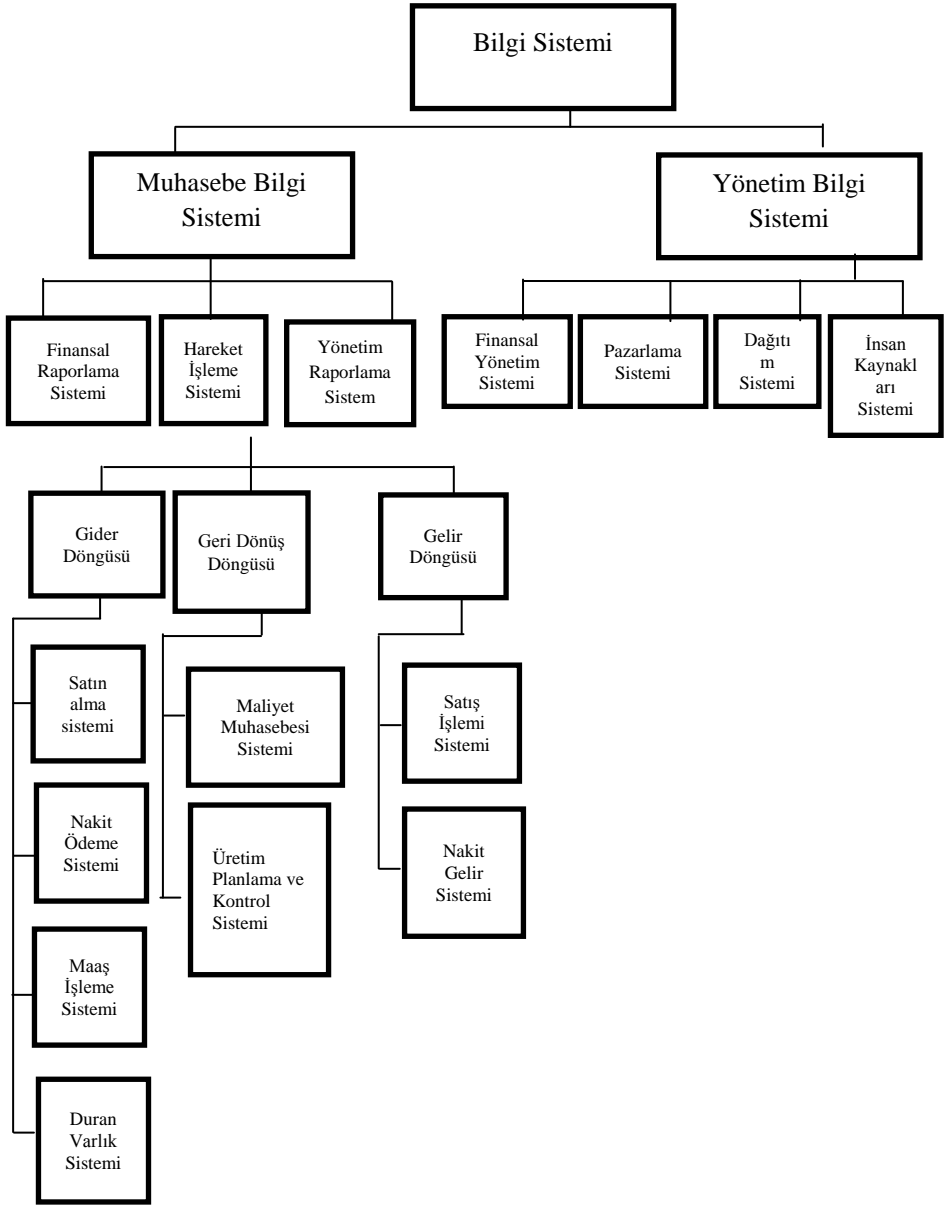
Bütünleşik bilgi sistemi, temelde teknoloji, insan ve süreçlerden oluşan üç elemanlı bir yapıya sahiptir. Bütünleşik bilgi sistemi teknoloji üzerine kuruludur. İnsan tarafından kullanılır, yönlendirilir ve insana hizmet eder. Ayrıca bu sistemin kendisi de başlı başına bir süreçtir ve işletmedeki diğer süreçleri veri olarak kullanır ve işler

(Bourgeois, 2012). Bu yapısal özelliklerin dışında birçok işlevi de bulunmaktadır.

Bütünleşik bilgi sisteminin bileşenlerini açıklarken yapılan tanımlardaki ortak noktalara bakarak, yapısı ve işlevlerini şu şekilde sıralayabiliriz (Rom, 2008: 37-38);

- Veri bütünleştirme fonksiyonu sunması
- Süreç oryantasyonu sağlaması
- Gerçek zamanlı veri üretimi yapması
- Ortak veri paylaşımı yapması
- Birim bazlı yapıya sahip olması
- İşletmedeki tüm birimleri destekleyecek kapsama sahip olması
- İstemci/sunucu teknoloji kullanımı
- Bütünleşik veri ağı alanı inşa etmesi
- Bütünleşim tabanlı yapı (Configuration-based)

Bu bileşenler, bütünleşik bilgi sistemini oluşturan yapı taşlarıdır. Bütünleşik bilgi sistemi işletmelerde, muhasebe bilgi sistemi ve yönetim bilgi sistemi olarak iki ayrı şekilde uygulanan alt bilgi sisteminin bütünleşik hali olarak da nitelendirilebilir. Şekil3.6, işletmelerde bütünleşik bilgi sisteminin yapısını göstermektedir.



Şekil 3.6: Bütünleşik bilgi sistemi genel çerçevesi

Hall, 2011: 8

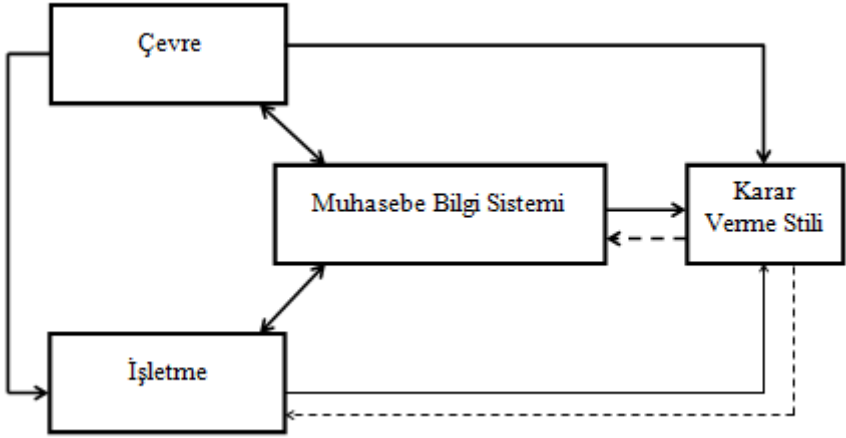
Bütünleşik bilgi sistemi işletme içinde çeşitli alt sistemlerin bir araya gelmesi ile bilgi akışının düzenlendiği ve sağlandığı, yönetimin kararlarında ve faaliyetlerinde sıklıkla başvurduğu önemli ve günümüzde gereklilik halini almaya başlamış bir sistemler bütünüdür.

3.6. Muhasebe Açısından Bütünleşik Bilgi Sistemi; Muhasebe Bilgi Sistemi

Muhasebe birimi, işletmeyle ilgili gerçekleşen finansal nitelikli olayları kayıtlara geçiren, işletme içi ve dışı ihtiyaçlar doğrultusunda sınıflandırarak düzenleyen ve sistemli bir şekilde ilgili kullanıcılar raporlayan bilgi sistemi olarak tanımlanmaktadır (Kaya ve Köse, 2013: 7). Temelde işletmeyi ilgilendiren önemli bilgiler üzerinde bir takım süreçler gerçekleştirdiğinden bilgi sistemi olarak ifade edilmesi anlamlıdır.

Bilgi sistemlerinin işletmelerde muhasebeyi destekler nitelikte olması, bütünleşik bilgi sisteminin doğmasına ortam hazırlamıştır. İşletmelerde her departmanın kendine özgü bir bilgi sistemi vardır. Sayısal verilerin tüm departmanları ilgilendiriyor olması muhasebe departmanını, muhasebe departmanının diğer birimlerle ve yönetimle daha fazla ilişki içinde olması gerekliliği de bütünleşik bilgi sistemi kurulumunu desteklemiştir (Rom, 2008: 32).

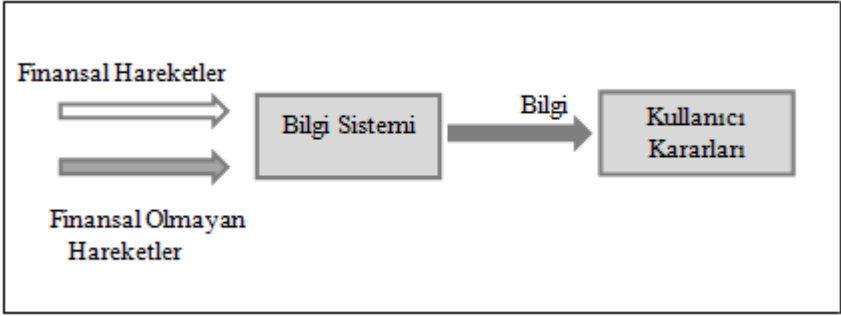
Muhasebe bilgi sistemi, işletmenin iç ve dış çevresinden veri sağlayan ve etkileşim içinde bulunan, bu etkileşim ve veriler sayesinde de işletme kararlarına önemli katkıda bulunan bir bütünleşik bilgi sistemidir.



Şekil 3.7: Muhasebe bilgi sistemi bilgi akışı

Mat,2014: 92

Muhasebe biriminde çalışanlar, işletmenin iç ve dış kullanıcıları için işletmeyle ilgili öncelikle finansal nitelikli verilerin toplanması ve işlenerek raporlanması ile ilgilenmektedirler. Ancak günümüzde küreselleşme ve teknolojinin gelişmesi ile rekabet koşullarındaki zorluk artışı, muhasebe biriminde finansal verilerin yanı sıra finansal kararlara etki edebilecek finansal olmayan verilerin depolanarak işlenmesini gerekli kılmıştır. Bu şekilde işletme iç ve dış kullanıcılarına işletmenin finansal ve finansal olmayan verilerini düzenleyerek teknolojinin de yardımı ile sistematik bir şekilde raporlayarak sunan bir muhasebe bilgi sistemi ortaya çıkmıştır (Gül, 2012: 45-46). Muhasebe bilgi sistemi ile finansal ve finansal olmayan verilerin bilgiye dönüşümü ve kullanıcı kararlarını etkilemesi şekil 3.8'de görülmektedir.



Şekil 3.8: Finansal ve finansal olmayan verilerin bilgiye dönüşüm süreci

Hall, 2011: 8

Muhasebe bilgi sistemi bütünleşik bir bilgi sistemidir ve kendi içinde üç ayrı alt sistemden meydana gelmektedir. Bunlar finansal muhasebe sistemi, yönetim muhasebe sistemi ve stratejik yönetim muhasebe sistemidir (Inghirami, 2013: 194). Yönetim muhasebesi ve stratejik yönetim muhasebesi ile ilgili alt sistemler finansal olmayan verileri de derlerken finansal muhasebe sistemi finansal veriler üzerine yoğunlaşmakta ve iki türde veri de bu sistem altında bir araya gelmektedir. Bu nedenle muhasebe bilgi sistemi hem finansal hem de finansal olmayan verileri derleyen ve yönetim birimlerine sunan bir sistemdir.

Tablo 3.2, finansal muhasebe, geleneksel yönetim muhasebesi ve stratejik yönetim muhasebesinin bilgi sistemleri yapılarını özetlemektedir.

Tablo 3.2: Finansal muhasebe, yönetim muhasebesi ve stratejik yönetim muhasebesi sistem özeti

	Finansal Muhasebe	Geleneksel Yönetim Muhasebesi	Stratejik Yönetim Muhasebesi
Veri Kaynağı	İç Veriler	İç Veriler	Dış ve İç Veriler
Teknoloji	OLTP	OLAP yada OLTP	OLAP
Öncelikli Kullanıcılar	Dış kullanıcılar	İç orta düzey yöneticileri	İç tepe yöneticileri

Inghirami, 2013: 195

Finansal muhasebenin ihtiyaç duyacağı veriler ve sistemik özellikleri tamamen OLTP sistemi tarafından karşılanır. Bu kategorideki işletme kaynak planlama (ERP)' olarak da adlandırılan yazılım uygulamaları, Müşteri Siparişi ve Muhasebe Yönetimi süreci, Satın Alma ve Nakit Ödeme işlemleri ve Üretim süreci gibi birincil faaliyet süreçlerini destekleyecek yapılandırılabilir. ERP, aynı zamanda finansal muhasebe ile tam olarak bağlantılı olmayan diğer görevleri de yönetebilir. Yazılım üreticileri Üretim Yönetimi, Kalite Yönetimi, İnsan Kaynakları Yönetimi, Varlık Yönetimi ve benzeri faaliyetler için ERP sistemine gerekli uygun modülleri ilave etmişlerdir. Her halükarda, tüm ERP modülünün ortak noktası işlem yaklaşımıdır. Veri tabanlarındaki bütün değişiklikler, bir olay tarafından başlatılırlar. Bu değişikliğe neden olan olaylar, veri

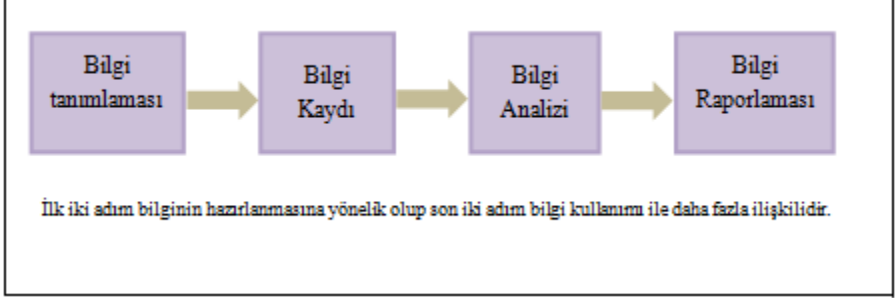
tabanlarında bulunan verileri güncelleyen uygun işlemleri meydana getirirler. Sonuç olarak yaygın referans modeli işlem yaklaşımına dayandığından, hesaplamaların yapılması ve raporlamalar çok zor değildir. Yalnızca bir OLTP ortamı oluşturularak benimsenmelidir. Yönetim muhasebesi, her bir spesifik modelin karakteristik ve teknolojik karmaşıklığına bağlı olarak OLTP ya da OLAP sistemlerini kullanır. Referans modeli işlemsel veri ile yakından alakalı ise bir OLTP sistemi seçilir. Örneğin, maliyet muhasebesi, işlem sistemleri tarafından ele alınan faturalara dayanır. Aksine, referans model çok boyutlu analizler, ağır hesaplamalar ve karmaşık raporlamalar gerektiriyorsa, bir OLAP sistemi kullanılması doğru olacaktır. Örneğin, verilerin birden fazla boyutunun (müşteri, pazar, ürün, vb...) analiz edilmesinin, özetlenmesini ve farklı, karmaşık raporların hazırlanmasının önemli olduğu bütçeleme süreçleri söz konusudur. Stratejik yönetim muhasebesi ise en uygun ortamı OLAP sistemlerinde bulur. Bu sistemler esnek ve güçlü bir yapıya sahiptir. Ayrıca, yöneticilere veri ile oynama yapma imkanı sunarlar. OLAP sistemlerinin asıl fonksiyonları, yönetim yeteneklerinin geliştirilmesi ve güçlendirilmesine yöneliktir (Inghirami, 2013: 194-195).

Muhasebe bilgileri, bütün tür ve yapıdaki işletmelere gelecek için planlamalarında, süreç kontrollerinde ve performans ölçümlerinde rehberlik yapar. Ancak küreselleşme ve teknolojik gelişmelerin etkisi ile artık bu bilgilerin klasik sınıflandırılma ve kullanım şekilleri yöneticiler için yeterli olmamaktadır. Muhasebe bilgi sistemi, muhasebe verilerinin bilgi teknolojileri aracılığı ile kaydedilmesi, sınıflandırılması, kontrol ve raporlamalarının yapılarak yönetime

sunulmasını ifade eder. Yöneticiler muhasebe bilgi sistemi aracılığı ile hem süreçleri daha etkin yürütür ve kontrol eder, hem de verileri daha etkili kullanabilir. (Ramli, 2015: 46). Ayrıca muhasebe bilgi sistemi işletme içinde tüm yönetici seviyelerine özgü bilgileri derler ve sunar. Alt ve orta düzey yöneticiler ile üst düzey yöneticilerin bilgi ihtiyaçları, sorumluluk ve alacakları kararlar farklılık göstermektedir. Muhasebe bilgi sistemi tüm bu yönetim düzeylerine ihtiyaçları olan bilgileri sunabilecek yeterliliğe sahiptir (Inghirami, 2013: 186). Bu nedenle işletmenin bütün veri ihtiyacını sağladığı söylenebilir.

Yöneticiler alacakları günlük ve uzun vadeli stratejik kararlarında sıklıkla muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyarlar. İşletmeler için planlama, kontrol, satış tahmini, üretim, maliyetler, fiyatlama, pazar araştırmaları ve işletme faaliyetini ilgilendiren birçok konu hem kısa hem de uzun vadede oldukça önem arz etmektedir. Özellikle işletme ölçeği büyüdükçe ve yapısı karmaşılaştıkça bu konular ile ilgili bilgiler daha da önemli hale gelmektedir ve bu bilgilerin toplanması ve düzenlenmesi daha da zorlaşmaktadır. Muhasebe bilgi sistemi, işletme için oldukça önemli olan bu verileri ve ilgili analizleri sağlayarak yönetimin kullanımına sunmaktadır. Bu şekilde işletme süreçlerinde aksama olmadan hızlı bir şekilde kararlar alınabilmekte ve faaliyetler sürdürülmektedir (Hall, 2011: 9). Muhasebe bilgi sistemi, sunduğu güvenilir ve hızlı veriler ile işletmelerin iç ve dış çevrelerinde gerçekleşen değişimlere adaptasyonunu sağlayarak stratejik hedeflere ulaşmalarını kolaylaştıran, stratejik kontrol ile

işletme başarılarını destekleyen bir bütünleşik bilgi sistemidir (Gobbo, 2013: 139-140).

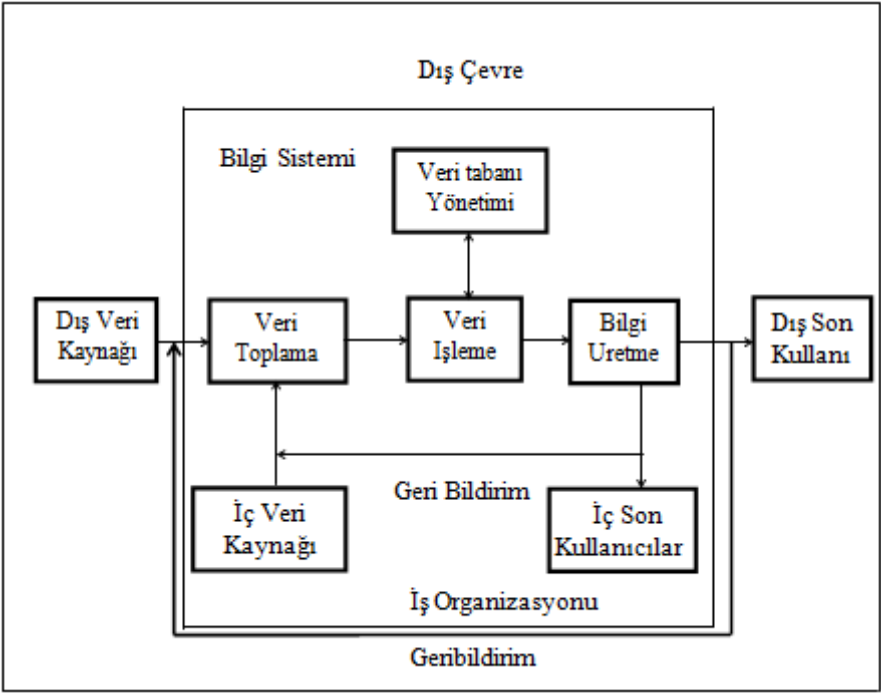


Şekil 3.9: Muhasebe bilgi sistemi süreçleri

McLaney ve Atrill, 2010: 12

Gros'a göre mali konuların işletmelerdeki önemine bakıldığında muhasebe departmanı bir işletmenin kalbi olarak nitelendirilebilir. Bu durumda işletme için gerekli olan ve muhasebe departmanının kontrolünden geçen tüm bilgiler kalbe giden damarlardaki kanı, muhasebe bilgi sistemi ise işletmenin vasküler, yani hayati damarlarından oluşan yaşam sistemi olarak tanımlanır (Gros, 2013: 25).

Muhasebe birimi işletme içinden ve işletme dışından edindiği verileri kaydedip işleyerek yine işletme içi ve işletme dışındaki kullanıcılara sunmaktadır. Muhasebe bilgi sisteminin bir işletmedeki detaylı işleyiş süreci şekil 3.10'da görülmektedir.



Şekil 3.10: Muhasebe bilgi sistemi işleyiş modeli

Hall, 2011:11

Küreselleşmenin de etkisi ile ekonomik ve teknolojik dünyadaki hızlı değişimle birlikte işletmelerin rekabet durumunu güçlendirecek sistemler geliştirilmektedir. Muhasebe bilgi sistemi de bilgi ve veri tabanlı, işletme yöneticilerine alacakları kararlarda kolaylık sağlayacak düzenlemeler sunan bir bilgi sistemidir. Birçok yönetici muhasebenin ham verilerini doğru anlamlandıramadıklarından yönetim muhasebesi ve teknolojinin de katkısı ile muhasebe bilgi sistemi yönetime kolaylık sağlamaktadır. Muhasebe bilgi sistemi,

güvenilir verilerin yönetici tarafından zamanında edinilmesini ve kullanmasını sağlar(Jawabreh ve Alrabei, 2012: 174).

Bir işletmenin iç ve dış çevresinde işletme uygulamaları ile ilgili tüm çevrelerin işletme ile ilgili alacakları kararlarda öncelikle ekonomik ve finansal verilerini bilmeye ihtiyaçları vardır. Muhasebe bilgi sistemi, bilgileri toplama, kaydetme, ilgili birimler açısından düzenleme ve raporlama faaliyetlerini yerine getirerek işletme içi ve dışındaki tüm kullanıcıların doğru ve hızlı bilgiye ulaşmasını sağlar (McLaney ve Atrill, 2010: 11).

Muhasebe bilgi sisteminin etkin ve etkili kullanılabilmesi için üç özelliğe sahip olması gerekir. Bunlar, maliyet farkındalığı (düşük maliyet), faydalılık ve esnekliktir. Bir muhasebe bilgi sistemi, işletme açısından faydalı olan bilgileri sağlayabilir, gelecekteki beklentiler karşısında esneklik sunabilir ve bunları minimum maliyette gerçekleştirirse, işletme için etkili bir sistem oluşturmuş olur (Weygandt vd., 1998: 232-233).

Muhasebe bilgi sistemi, teknoloji, yönetim uygulamaları ve modeli ve muhasebe ile ilgili uygulanan kurallardan etkilenir ve bunlar çerçevesinde değişim gösterir. Ancak bunlar arasında diğer tüm unsurları etkileyen ve değişime yönlendiren temel faktör teknolojidir. Teknolojik gelişmeler işletme uygulamalarını ve muhasebe tekniklerini değişikliğe sevk eder. Bu durumda muhasebe bilgi sisteminin etkilendiği temel faktör teknoloji ve teknolojik gelişmelerdir (Mancini vd., 2013: 2).

Jawabreh ve Alrabei (2012),Jodhpur'daki otellerde muhasebe bilgi sisteminin kullanımını ve sağladığı faydaları ölçmek üzere bir araştırma yapmıştır. Bu araştırma sonuçları incelendiğinde Jodhpur'daki otellerin muhasebe bilgi sistemini aktif kullanmaya başlayamadıkları görülmüştür. Bu sistemi oluşturmanın ve konusunda uzman kişileri bulup eğitim sağlamanın maliyeti, bu oteller için oldukça fazla görülmektedir, bu nedenle muhasebe bilgi sistemini kullanamamaktadırlar. Ancak bu durum sonucunda işletmelerde muhasebenin yönetime planlama, kontrol ve karar verme aşamalarında da katkı sağlayamadığı tespit edilmiştir. Bu bölgedeki otellerin muhasebe bilgi sisteminin işletmeye sağlayacağı faydalardan emin olmamaları bu eksikliğe yol açmaktadır.

Ramli (2015), Malezya'da ki otel işletmelerinde muhasebe bilgi sistemi kullanımına ve faydalarına ilişkin yaptığı çalışmasında, Malezya'da 3,4 ve 5 yıldızlı otellerin çoğunda muhasebe bilgi sisteminin kullanıldığı sonucuna ulaşmıştır. Ancak bu sistemin yönetim tarafından kontrol ve süreç yürütme aşamasında kullanıldığı, stratejik kararlar alma aşamasında henüz kullanılmadığı tespit edilmiştir. Bu durum ülkenin bilişim teknolojileri konusunda yeni gelişmeye başladığı ve etkin kullanımın sağlanamaması ile açıklanmıştır.

3.7. Yönetim Açısından Bütünleşik Bilgi Sistemi; Yönetim Bilgi Sistemi

Yönetim bilgi sistemi, en kısa şekliyle ifade edilecek olursa, işletmenin rutininde kullandığı ve faaliyetleri ile ilgili bilgi ve

raporlara odaklanan bilgi sistemidir. Bu sistem işletme yönetiminin işletmenin tüm birimlerine dair bilgi sağlayabileceği ve günlük, aylık ve daha uzun süreli verilere ulaşabileceği bir yapıdadır (Lewis vd., 2001:585).

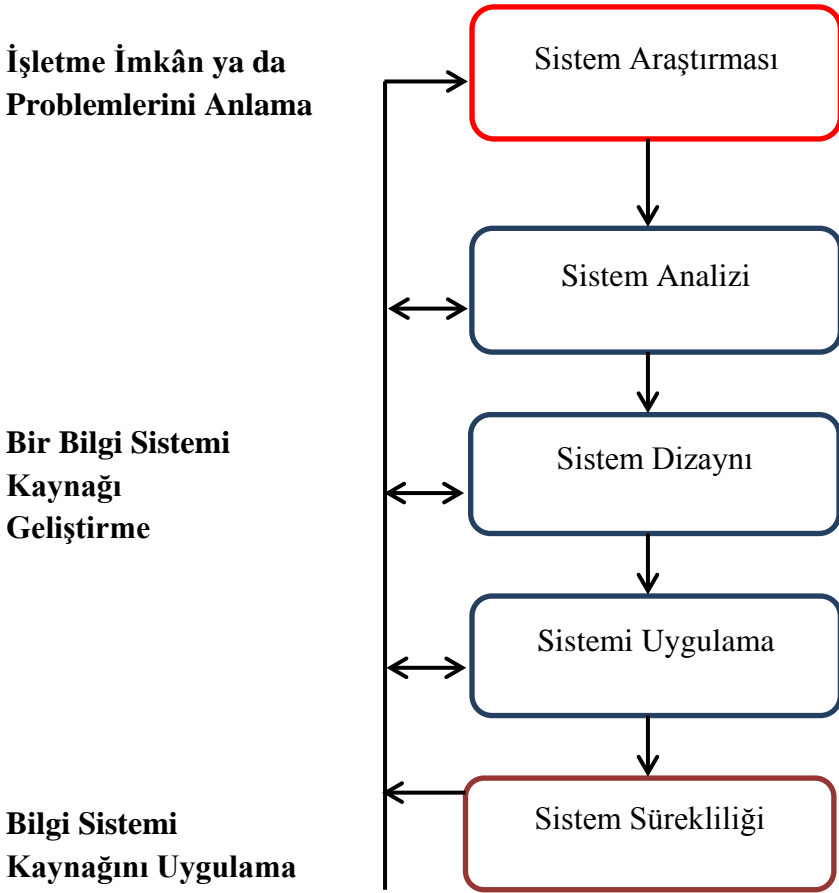
Yönetim bilgi sistemi, işletmedeki çalışanlar ve süreçler arasında bir bağ kurarak yönetimin stratejik kararlarında ihtiyaç duyacağı verilerin zamanında depolanmasını, ayrıştırılmasını, analizini ve yönetim adına değerlendirmelerinin yapılmasını sağlar. Yönetim bilgi sisteminin en önemli fonksiyonu veri toplaması, depolaması ve sınıflandırmasıdır. Bu şekilde yönetim, ihtiyaç duyduğu bilgiye seri şekilde ulaşabilir. Yönetim bilgi sistemi sağladığı bu fonksiyonlar ve hız sayesinde bütün işletme türlerinde ve bütün departmanlarca etkili bir şekilde kullanılabilir ve tüm işletme türleri için önemli bir rekabet avantajı sağlar (Pizam ve Holcomb, 2008: 173).

Bilgi sistemi, elde edilen ham verilerin işlenerek ilgili birimlere fayda sağlayacak şekilde düzenlenmesini ifade etmektedir. Bu sistemden en fazla yararlanan ve stratejik kararlarına dahil eden birim ise yönetim birimidir. İşletme bütününe ilişkin hem tek tek birim bazında, hem de bütünsel olarak işletme bazında tüm veri ve bilgilerin düzenlenerek yönetimin kullanımına hazır hale getirilmesi ve sunulması yönetim bilgi sistemini ifade eder (İraz ve Zerenler, 2008: 377,379). Bir işletmede var olan bilgi akışının koordinasyonunu ve uyumlaştırılmasını sağlamak amacı ile hazırlanan ve kullanılan yazılımlara da kurumsal kaynak planlaması (KKP) adı verilir. Kurumsal kaynak planlaması ve yönetim bilgi sistemi bu bakıma eş

anlamda kullanılan kavramlar olarak da düşünülebilir. KKP'nın fonksiyonu da işletmedeki bütün birimlerin verilerini tek bir veri tabanında birleştirerek yönetimin kullanımına hazır hale getirmek ve birimler arası uyum sağlamaktır. İşletme içi ve dışından elde edilen verilerin ve işletme içi süreçlerin bütünleştirilmesi amacı ile kullanılan yazılımları ifade etmektedir. Yani yönetim bilgi sisteminde kullanılan ve bütünleşik bilgiyi sağlayan yazılımlar KKP tarafından hazırlanmaktadır (Culfa ve Nat, 2015: 3-4).

Yönetim bilgi sistemi, işletmedeki bir ya da daha fazla yönetici tarafından, görevlerini yerine getirebilmeleri için kullanılan, bilgilerin toplandığı, ayıklandığı, düzeltmelerin yapıldığı ve raporlandığı bir sistemdir. Ayrıca yöneticilerin strateji oluşturmalarında kullandığı ve taktikler sağlayan bir bilgi sistemidir. Yönetim bilgi sistemi, bilgisayar tabanlı bilgi sistemi ya da yönetim sistemi olarak da adlandırılmaktadır. Yönetim bilgi sistemi uygulama süreçleri beş adımda gerçekleşir. Bunlar; (1) araştırma, (2) analiz, (3) dizayn, (4) uygulama, (5) sürdürmedir. İlk aşama yönetim sistemine ve amaçlarına uygun bilgi sistemi türünü araştırma ve karar verme faaliyetlerinin içerir. Sistem analizi aşamasında bilgi ihtiyacına ve sistemin fonksiyonel gerekliliklerine odaklanılır. Sistem dizaynı aşamasında sistemde kullanılacak donanım, yazılım, veri, insan ve ağ gibi teknik detaylar planlanır. Ayrıca bu aşama bilgi sisteminin belirlendiği aşamadır. Sistem uygulama aşaması, bilgi sisteminin kullanılmaya başlanması, sistemin test edilmesi, çalışanların sisteme uyumlarının sağlanması ve sistem hakkında eğitilmesi ve işletmenin

kullandığı sisteminin yeni bilgi sistemi ile tamamen değiştirildiği aşamadır. Son aşama olan bilgi sisteminin sürdürülmesi aşaması ise, yeni bilgi sisteminin işletme fonksiyonlarınca gerekli uyumlaştırmalar yapıldıktan sonra sürekli kullanılmasını ifade eder (Kornkaew, 2012: 7-12). Şekil 3.11, yönetim bilgi sistemi süreçlerini ve uygulama aşamalarını açıklamaktadır.



Şekil 3.11: Yönetim bilgi sistemi işleyiş süreci

Kornkaew, 2012: 12

Yönetim bilgi sisteminin performansının ölçülmesi ve değerlendirilmesi üç şekilde yapılabilir. Bunlardan ilki, çalışanların bu sistemin verilerini tekrar hesaplama yapmadan ya da yeni bilgi ihtiyacı duymadan kullanıp kullanmadığını tespit etmektir. Yani sistemin çalışanlara tüm istedikleri bilgileri doğru şekilde sunup sunmadığının ölçümüdür. İkincisi, yönetim bilgi sisteminin işletmede karar verme aşamalarında kullanılıp kullanılmadığının tespitidir. Sistem yavaş işliyorsa ve bilgiler ilgili kişilere ihtiyaçları olduğundan geç ulaşıyor ve karar vermek için başka bilgi kaynakları kullanmaya sevk ediyorsa, sistem istenen verimliliğe ulaşmamıştır. Üçüncü yöntem ise sistem raporlarındaki bilgilerin yönetimin istekleri ile ne kadar ilgili olup olmadığının tespitidir. Bu şekilde sistem yönetimin ihtiyaçlarını karşılayacak verilerden daha fazla alakasız veri sunuyorsa etkili çalışmadığı ya da kullanılmadığı söylenebilir (Jagels ve Ralston, 2007: 566-567).

Yönetim bilgi sistemi, muhasebe bilgi sistemi ile kıyaslandığında verilerin sisteme girişi ile daha az ilgilenir. Muhasebe bilgi sistemi hem veri kaydıyla, hem de düzenlenmesiyle ve yönetimin ihtiyaçları doğrultusunda raporlanmasıyla ilgilenirken yönetim bilgi sistemi, birimlerce kaydedilip düzenlenen verilerin analizi ve yönetim tarafından kararlarda kullanılması ile ilgilenir (Karim, 2001: 72). Yönetim bilgi sistemi, yönetimin ihtiyaçları doğrultusunda bilgi hazırlarken muhasebe birimince hazırlanmış verileri de kullanmaktadır. Muhasebe birimi sorumlu olduğu finansal raporlamalı düzenli olarak hazırlamaktadır. Yönetim bilgi sistemi ise hazırlayacağı

raporlarda muhasebenin hazırladığı bu finansal raporlardan da yararlanmaktadır (Dixon, 1998: 276). Bu nedenle yönetim bilgi sistemi ve muhasebe bilgi sisteminin tamamen birbirinden ayrı düşünülemez. Yönetim bilgi sisteminin, muhasebe bilgi sistemine bağlı raporlamalar yaptığı söylenebilir.

İşletmelerde etkili bir bütünleşik bilgi sistemi kurmanın ve yönetmenin temeli, finansal olmayan bilgilerin finansal analizler sonucu elde edilen bilgiler çerçevesinde tutarlı bir şekilde analiz edilmesi ve bu bilgilerin yönetime stratejik kararlarında kullanabilmeleri için sunulmasıdır (Bhimani ve Smith, 2007: 8). Yani finansal ve finansal olmayan bilgilerin birbirleri ile tutarlı olması, analizlerin birbirlerini desteklemesi önemlidir. Bu nedenle bütünleşik bilgi sisteminde ve stratejik karar verilmesinde hem finansal hem de finansal olmayan verilerin kullanılması gerekmektedir.

Hyvönen (2007), işletmelerde uygulanan strateji, performans ölçüm teknikleri ve kullanılan bilgi teknolojilerinin işletme performansına etkisini ölçmek için yaptığı çalışmanın sonucunda, modern performans ölçme tekniklerinin tek başına işletme performansına etki etmediğini, modern yönetim muhasebesi sistemleri ve ileri bilgi teknolojilerinin kombinasyonu ile performans artışı sağlanacağını gözlemlemiştir. Çalışmada müşteri odaklı stratejiler üzerinde durularak işletme performansı değerlendirilmek istenmiştir. Sonuç olarak müşteri odaklı stratejiler, muhasebe bilgi sistemi ve teknolojik gelişmeler takip edilmeden işletme performansına tek başına büyük bir katkı sağlayamamaktadır. İşletme performansında

anamlı artışlar gözlemek için işletme süreçlerinde bilgi sistemlerinden faydalanılmalıdır.

Bhimani ve Smith (2007) işletmelerde strateji geliştirme ve uygulamada finansal ve finansal olmayan bilgilerin önemine yönelik yaptıkları araştırmada, işletmelerin strateji geliştirme ve uygulama konusunda öncelikle yapısal özelliklerinin etkili olduğunu gözlemlemişlerdir. Bunun yanı sıra finansal ve finansal olmayan bilgilerden oluşan bilgi sisteminin işletme stratejilerinde oldukça önemli olduğu, ancak finansal nitelikli bilgilerin stratejik kararlarda daha fazla dikkate alındığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuçlar, işletme yönetiminde kullanılan bilgi sistemlerinin stratejik adımların temeli olduğunu ve hem finansal hem de finansal olmayan verilere ihtiyaç duyulduğunu ortaya koymaktadır.

İraz ve Zerenler'in (2008) turizm işletmelerinde kullanılan yönetim bilişim sistemlerinin yönetsel kararlara etkisini ölçmek üzere yaptıkları çalışma sonucunda, yönetim bilgi sistemi kullanımının işletme yönetimine önemli katkıları olduğu belirlenmiştir. Ancak bu katkıların sürekliliği için, bu alanda uzman kişilerin işletme bünyesinde bulundurulmaları ve teknolojik gelişmelerle birlikte sürekli eğitime tabi tutulmaları gerekliliği belirtilmiştir.

Santa vd. (2010), işletmenin verimliliği ve teknolojik yeniliklere açık olması arasındaki ilişkiyi ölçmeye ve bunların işletme performansına etkisini değerlendirmeye yönelik bir çalışma yapmıştır. Bu çalışma sonucunda işletme stratejisi ve bilgi sisteminin tek başına işletme performansına doğrudan etkisi olmadığı, olumlu etki

sağlaması için teknolojik yeniliklere de açık olması gerektiğini gözlemlemişlerdir. Teknolojik yenilikler ile uyumlu geliştirilen bilgi sistemi ve stratejiler işletme performansı üzerinde pozitif etki sağlamaktadır. Bu nedenle işletmelerin bilgi sistemlerini değişen çevre unsurları ve gelişen teknolojik koşullar doğrultusunda yenilemeleri ve geliştirmeleri gerekmektedir. Bu şekilde işletme performansının sürekli artışı sağlanabilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ VE BÜTÜNLEŞİK BİLGİ SİSTEMİ UYGULAMALARI

Birçok yazar tarafından farklı kelimelerle ve değişik şekillerde tanımlanan turizm, özü itibariyle sürekli ikamet edilen yerden başka bir yere dönemlik hareketi ifade eder. Bu dönemlik hareketin turizm tanımına uyması için bazı özellikleri taşıması gerekir. Bunların en önemlisi belirli bir süre için olması ve para kazanma amacı gütmeyen yapılmış olmasıdır. Bunun dışında günümüzde birçok türü ve şekli olan turizm hareketlerini farklı şekillerde açıklamak mümkündür. Ancak bütün turizm türlerinin özünde bu iki özellik yer almaktadır.

Turizm sektörünün günümüzde hızlı büyüyen bir sektör halini alması, sosyal, politik ve çevresel etkilerinden çok ekonomik etkilerinin hissedilmesine yol açmaktadır (Kurt ve Kurdoğlu, 2016: 661). Turizm sektörü, temelinde sosyo-ekonomik olgular taşıyan ancak ekonomik varlığı oldukça ağır hissedilen bir sektördür. Turizm hareketinin temelinde bile kişilerin ekonomilerinin iyileşmesi bulunmaktadır. Bu şekilde kazancını turizm hareketi ile harcayabilecek bireyler ve toplumların ortaya çıkması, bu kazancı çekmek isteyen farklı toplulukları da harekete geçirmektedir (Unur vd., 2016: 481). Nihayetinde turizm sektörünün olumlu ekonomik etkileri işletmeleri turizm sektöründen daha fazla kazanç elde edebilecekleri uygulamalara yöneltmektedir. Bu uygulamalar ile işletmeler hem hızla değişen rekabet koşullarına ayak uydurmakta hem de gelişen

teknolojiye adapte olarak işletmelerinin etkinlik ve verimliliklerini arttırabilmektedirler. Bu bölümde, konaklama işletmelerinde özellikle sürdürülebilir bir strateji ve uygulama çerçevesi için önem arz eden stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının ve bütünleşik bilgi sistemlerinin kullanımı ve etkileri üzerinde durulmaktadır.

4.1. Turizm ve Konaklama Alt Sektörünün Kapsam ve Çerçevesi

Turizmin birkaç kelime ile kısa bir tanımını yapmak oldukça güçtür. Çünkü içinde birçok alt sektörü barındıran ve tüm dünyayı kapsayan oldukça geniş bir sektördür. Bu nedenle turizmin gelişmesi ile paralel olarak birçok tanımının ortaya çıktığı söylenebilir (Bardis, 2012: 8). Ancak turizm en genel anlamıyla, insanların sürekli ikamet ettikleri yerden, evlerinden, para kazanma amacı gütmeyen en az 24 saat süre ile uzaklaşmaları ve başka bir yerde kalmalarını ifade etmektedir. Turizm, seyahat kapsamında, yeme içme, ulaştırma, eğlence, konaklama gibi bir çok etkinliği de kapsayan bir aktivitedir (Atkinson vd., 2012,4).

Konaklama alt sektörü, turizm sektörü içinde turizmin alanlarından biri olarak ortaya çıkmaktadır. Günümüzde seyahatlerin dışında kalan turizm seyahatlerinin tümünde sürekli ikamet edilen yerden uzakta geceleme durumu söz konusudur. Bu seyahatler bazen akraba ziyareti şeklinde olabilmektedir. Böyle durumlarda ziyaret edilen kişinin evinde konaklamak mümkün olabilir. Ancak bunun dışındaki gezi ve seyahatlerde kişilerin konaklayabilmeleri için bir yere ihtiyaçları vardır. Bu ihtiyaç doğrultusunda turizm faaliyetlerinin aksamaması ve gelişmesi için konaklama alt sektörünün varlığı önem taşımaktadır.

Konaklama işletmeleri, misafirlerine öncelikli olarak zorunlu ihtiyaçları karşılamaya yönelik kalacak yer imkanı sunan, bunun yanında türüne göre değişiklik göstermekle birlikte yeme-içme, eğlence imkanları, dinlenme olanakları ve tur alternatifleri sunan geniş kapsamlı yapılardır (Sarı, 2012: 20-21). Bütün bu olanaklar işletmenin ölçeğine göre değişiklik göstermektedir. Ancak konaklama işletmelerinin temel fonksiyonu kalacak yer imkanı sunmasıdır. Çoğu konaklama işletmesi ise konaklama ve yeme içme hizmetlerini zorunlu ihtiyaçlar olarak sunmaktadır. Diğer hizmetler ise daha çok büyük ölçekli konaklama işletmeleri için geçerlidir.

Turizm sektörü, dünya üzerinde en hızlı büyüyen sektör halini almıştır. Bu hızlı büyüme, turizm sektörünün en önemli alt sektörü olan konaklama sektörünün de aynı hızda büyümesine ve yayılmasına ortam hazırlamıştır (Melia ve Robinson, 2010: 2-3). Konaklama alt sektörü, oldukça geniş yelpazede çeşitlilik arz eden işletmelerden oluşur. Genellikle konaklama işletmelerinin yapısal özellikleri, hizmet verdikleri alana göre değişkenlik gösterir. Mevsimlik olarak faaliyet gösteren tatil amaçlı oteller olabildiği gibi yıl boyu hizmet veren şehir otelleri de mevcuttur. Bu farklılık konaklama işletmesinin faaliyetlerine ve mali dönemlerine de yansımaktadır. Bu nedenle konaklama işletmelerini kendi içinde standartlaştırmak oldukça güçtür.

Turizmin gelişimi incelendiğinde tarihçesinin Sümerlere kadar dayandığı, MÖ 3000'li yıllarda gezginlerce en fazla ziyaret edilen yerin Eski Mısır olduğu bilgilerine ulaşılabilmektedir. Ayrıca, MÖ

700'lü yıllarda Olimpiyat Oyunlarının başlaması ile bu dönemlerde bölgeye oldukça fazla turistin geldiği de ulaşılan bilgiler arasındadır (Kozak vd., 2015, 49-50). Genel olarak ifade edilmek istenirse, turizmin geçmişinin çok eski tarihlere dayandığı ve o dönemden bu döneme gezginler için konaklama, yeme-içme, ihtiyaçlarını karşılamak için çeşitli isim ve her kültürün kendine has şekillerde oluşturduğu tesislerin var olduğunu söylemek mümkündür. Anadolu Selçuklu Devleti döneminde ortaya çıkan kervansaraylar da bunun bir örneğidir.

4.2. Turizm ve Konaklama İşletmelerinin Temel Özellikleri

Turizm sektörü, içinde birçok yapıda işletmeyi barındıran bir sektör türüdür. Konaklama, ulaştırma, restoran – yeme/içme, eğlence gibi birçok hizmet alanı turizm sektörü kapsamında yer almaktadır. Ancak bunların içinde konaklama işletmeleri günümüzde neredeyse diğer tüm hizmetleri de bünyesinde barındırmaya başlamıştır. Büyük ölçekli otellerde bu hizmetlerin neredeyse tamamı ve daha fazlası müşterilere sunulmaktadır (Guilding, 2002: 4-5). Bu nedenle konaklama işletmelerinin daha kompleks bir yapıda olduğu ve stratejik yönetim uygulamalarının daha sistemli çalışmalar sonucu gerçekleştirilebildiği söylenebilir.

Her sektörde olduğu gibi turizm ve konaklama sektöründe de işletme yöneticilerinin alacakları stratejik yönetim kararlarını etkileyen unsur ve özellikler bulunmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir (Atkinson vd., 2012:6-10);

Sabit Kapasite: Konaklama işletmeleri fiziki yapısı itibariyle belirli bir oda ve yatak sayısına, yani müşteri kapasitesine sahiptirler. Bu kapasite kısa dönemde esneklik göstermeyen, sabit bir yapıdadır. Örneğin 100 odalı 200 yataklı gibi ölçütler verilebilir.

Değişken Talep: Turizm aktivitesi dışarıda gerçekleşen bir etkinlik olduğundan çoğunlukla çevresel faktörlerden etkilenmektedir. İş, okul, sağlık durumu, hava durumu, gelir gibi birçok etken turizm talebini etkileyebilmektedir. Yaz aylarında okul tatilleri nedeniyle tatil talebinin artması, hava tahminleri nedeniyle yağmurlu dönemlerde seyahat taleplerinin düşmesi turizm ve konaklama talebinin ani değişkenlik arz edebildiğinin göstergeleridir (Atkinson vd., 2012:6-10). Konaklama işletmelerinde satışlardaki dalgalanmalar ekonomik konjoktüre bağlı dalgalanmalar, sezona bağlı dalgalanmalar, haftalık satış dalgalanmaları ve günlük satış dalgalanmaları şeklinde dört boyutta incelenebilir (Guilding, 2002: 6).

Dayanaksızlık: Birçok ürünün belirli bir kullanım ya da dayanıklı kalma süresi mevcuttur. Bu süre, giyim satan mağazalarda satış süresini sezonluk olarak belirlerken bir sebze tazeliğinin dayanacağı birkaç gün ile sınırlandırılabilir. Ancak ürünlerin aksine hizmetlerin belirli periyoda yayılan kullanım süreleri mevcut değildir. Bir konaklama tesisindeki odanın satılması gereken süre, içinde buldukları günü kapsar, bir sonraki güne geçildiğinde odanın boş kaldığı gün bir kayıptır ve geriye dönük olarak satış işlemi gerçekleştirilemez.

Emek Yoğun Faaliyetler: Diğer birçok sektör veya meslek dalına kıyasla hizmet işletmelerinde faaliyetler tamamen emek-yoğun bir yapıda gerçekleşmektedir. Temizlik, yemek hazırlama ve servisi, danışma, eğlence birimleri ve ulaştırma gibi bütün birimler yoğun bir şekilde hizmeti hazırlayan ve sunan çalışanlarla doludur. Bu nedenle çalışan sayısı özellikle büyük ölçekli konaklama işletmelerinde oldukça fazla olabilmektedir. Bu durum hizmetin üretim ve satışının eş zamanlı olması ile, yani stoklanamaması ile de ilişkilidir(Guilding, 2002: 7).

İşletme Büyüklüğü: Konaklama işletmelerinde stratejik kararlar verilirken göz önünde bulundurulması gereken etkenlerden biri de işletmenin ölçeğidir. Büyük ölçekli işletmeler alacakları kararlar ve uygulamalar ile daha fazla maliyet ve kayıp riskini göze almaktadırlar. Bu nedenle stratejik bir karar verilirken işletme ölçeği de göz önünde bulundurulmalıdır (Atkinson vd., 2012: 9).

Sabit Bileşenli Maliyet Yapısı: Konaklama işletmelerinde, özellikle büyük ölçekli işletmelerde maliyet yapısı sabit bir özellik gösterir. Satış talebi ile doğru bir orantı sergilemez. Bunun nedeni işletme binasının kira olması ya da borçlanma yolu ile yapılmış bir yatırım kararı olması olabilir. Yani müşteri talebinin düşük olduğu dönemde bile işletme binanın kirasını ya da kredi taksitini ödemelidir (Guilding, 2002: 7). Bunun dışında emek yoğun yapısı nedeniyle yüksek oranda iş gücü çalıştırıldığı için çalışan maaşları da müşteri talebinden bağımsız sabit bir gider olarak ortaya çıkmaktadır. Bu konuda bazı oteller dönemlik uygulamalarla maliyetleri düşürme

stratejileri uygulamasalar da büyük ölçekli otellerde bu durum pek mümkün olmayabilir.

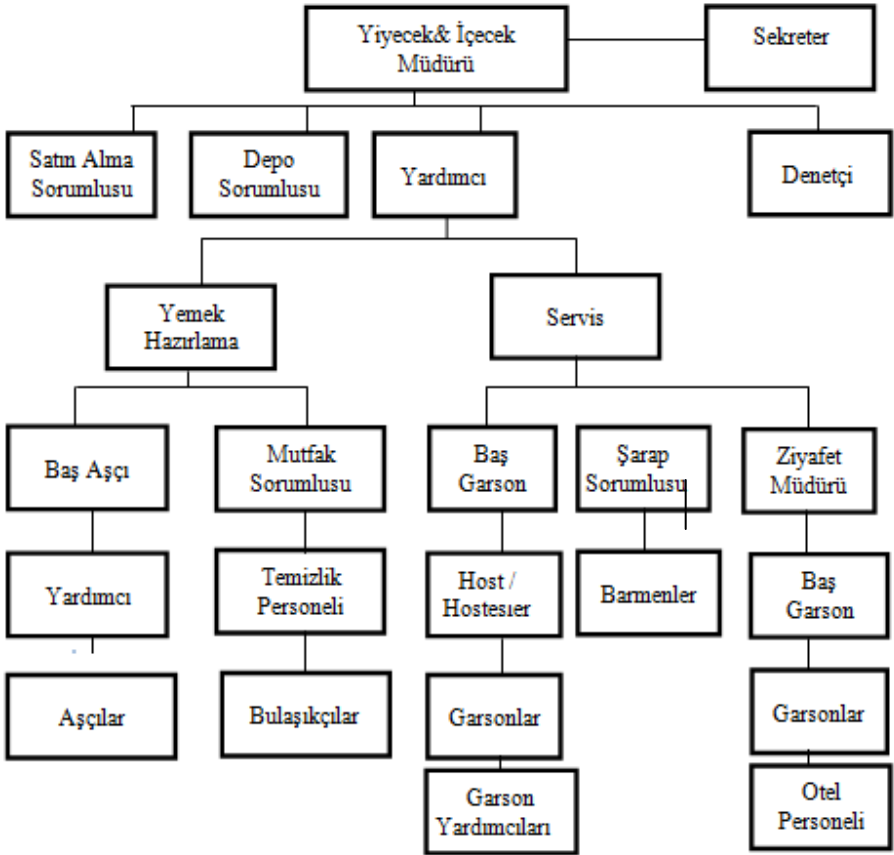
4.3. Konaklama İşletmelerinde Organizasyon Yapısı

İşletmelerde organizasyon yapısı, işletmenin genel bir haritasını çizen ve sınırlarını belirten çerçeve olarak ifade edilebilir. Konaklama işletmeleri açısından ele alındığında standart bir organizasyon şemasının olması beklenemez. Çünkü konaklama işletmeleri de faaliyet türleri ve tipleri, büyüklükleri ve kuruluş amaçlarına göre farklı şekillerde organize olabilmektedir. Ancak standart olmasa da genelde orta ve büyük ölçekli konaklama işletmelerinde belli bazı departmanları içeren bir organizasyon yapısı mevcuttur.

Konaklama işletmeleri temelde, yiyecek ve içecek, satış ve pazarlama, odalar bölümü, muhasebe ve personel olmak üzere beş departmandan oluşan bir yapıya sahiptir (Nebel, 2007: 78). Bu yapı konaklama işletmesinin ölçeği ve işletme stratejisi doğrultusunda değişiklik gösterebilir. Ancak değişiklikler çok belirgin olmamakla birlikte bazı departmanların daha detaylı alt birimlere ayrılması ya da bazı departmanların bir arada faaliyet göstermesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Yiyecek- İçecek Birimi: Konaklama işletmesinde yiyeceklerin üretimi ve yönetimiyle, içeceklerin yönetimiyle, oda servisiyle, mutfak, restoran ve lounge/barlar ile ilgilenen birimdir (Özdoğan, 2010: 14). Yiyecek içecek departmanı konaklama işletmelerinin en kapsamlı ve geniş birimlerinden biridir. Odalar biriminden sonra en

fazla gelir getiren birimdir. Ayrıca konaklama işletmelerinde en fazla maliyet de bu birimde meydana gelmektedir. Yiyecek içecek biriminin büyük ölçekli konaklama işletmelerinde kendine ait bir organizasyon şeması bulunabilir. Şekil4.1 bu şemaya bir örnektir.



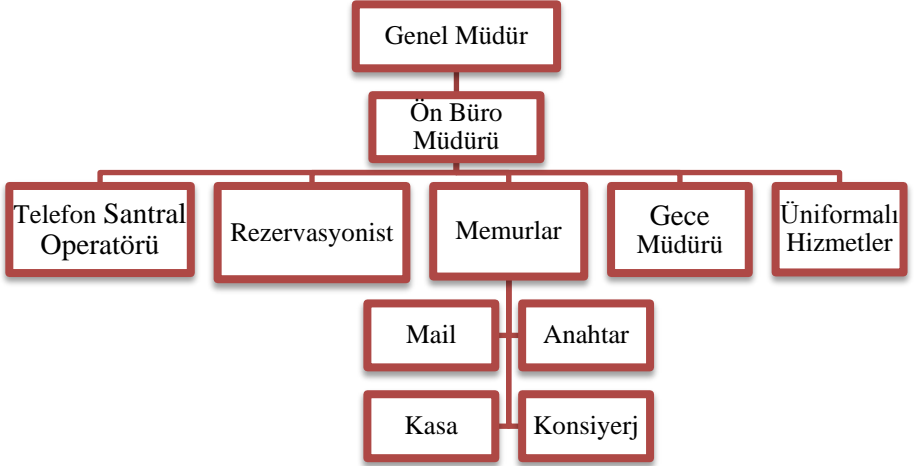
Şekil 4.1: Yiyecek-içecek birimi organizasyon şeması

Weissinger, 2000: 135

Odalar Birimi: Konaklama işletmelerinin temel birimlerindedir ve gelir getirme açısından ilk sırada yer alır. Odalar birimi kendi

içinde ön büro yani resepsiyonu, kat hizmetlerini yani housekeeping ve üniformalı hizmetler olarak bilinen servis hizmetlerini kapsar (Angay, 2003: 14-15).

Ön büro konaklama işletmelerinde en fazla gelir getiren odalar bölümünün neredeyse tüm temel işlemlerinin yürütüldüğü birimdir. Ön büro alt biriminin kendi içinde bir organizasyon hiyerarşisi ve şeması vardır. Şekil 4.2 bu şemayı göstermektedir.



Şekil 4.2: Ön büro birimi organizasyon şeması

Weissinger, 2000: 53

Ön büro alt biriminin temel fonksiyonları şu şekildedir (Weissinger, 2000: 52):

- Rezervasyon talebini almak,
- Misafirlerin karşılanması,
- Misafirlerin odalarına yerleştirilmesi,
- Misafirlerin bavullarının taşınması
- Oda anahtarlarının misafirlere verilmesi
- Misafirlere oda ve otel ile ilgili bilgi verme
- Müşteri maillerini takip etme
- Telefon servisini yönetme
- Ödeme ve fatura işlemlerinin muhasebe kayıtlarını tutma
- Misafirlerin otelden ayrılma işlemlerini gerçekleştirme

Housekeeping alt birimi konaklama işletmesinde ortak kullanım alanlarının hem de misafir odalarının temizliği ve kullanıma hazır hale gelmesinden sorumlu birimdir. Ayrıca oda ve genel alan dizaynı ve misafirleri için ferah bir ortam oluşturulması da bu alt birime aittir. Konaklama işletmelerinde etkin bir bütünleşik bilgi sistemi sayesinde housekeeping odanın hazır olduğunu zamanında ön büroya bildirebilir. Bu da rezervasyon ya da misafir kaybının minimuma indirilmesini sağlar (Weissinger, 2000: 118).

Ön büro birimi, otel müşterisinin otele gelişinden itibaren karşılanması, rezervasyon işlemlerinin yapılması, odalarının belirlenmesi, konukların odalarına yönlendirilmesi, odaların ve katların bakım ve temizlikleri ve konukların genel konaklamaya ilişkin ihtiyaçları ile ilgilenir.

Konaklama işletmelerinde satış birimi, konaklama hizmetinin satışı ile ilgilenen birimdir. Bu birim işletmenin pazarlama, tanıtım ve oda satış faaliyetlerini yürütmektedir.

Muhasebe birimi özellikle büyük ölçekli konaklama işletmelerinde ayrı bir birim olarak ortaya çıkan ve diğer tüm birimlerle iletişim halinde olarak yönetimin ihtiyaç duyacağı verileri derleyen birimdir. Konaklama işletmelerinde muhasebe biriminin temel fonksiyonları şu şekilde sıralanmaktadır (Kahraman, 2012: 32-33);

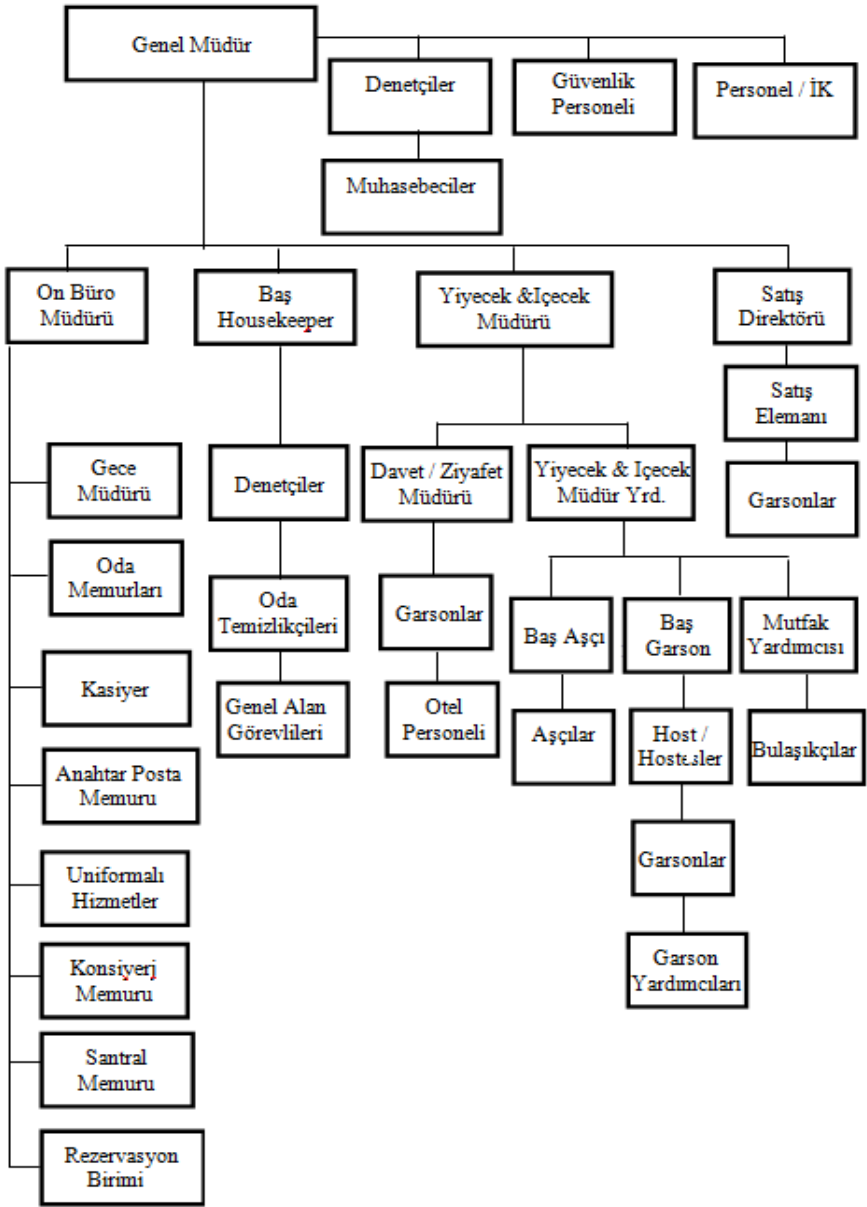
- Verilerin derlenmesi ve bilgi işlem faaliyetleri
- Hesap defterlerinin tutulması
- Çalışanlara yönelik ücret bordrolarının takibi
- İşletmenin vergilerine ilişkin hesapların takibi
- Konaklama işletmelerinin 7/24 faaliyet göstermesine bağlı olarak gece işlemlerinin takibi
- Konaklama işleminde gelir getiren restoran ve barlar, resepsiyongibi birimlerin kasalarının aktarılması, kasa tahsil ve tediye işlemleri
- Konaklama işletmesinin kullanması durumunda kredilerinin ve banka hesaplarının takibi, şeklindedir.

Konaklama işletmelerinde muhasebe birimi ön büro ile sıkı temas halindedir. Müşterilere ilişkin tüm kayıtlar ve mali işlemler ön büro tarafından takip edilir. Muhasebe birimi, müşterilere ait mali

nitelikli olayların tespiti ve fatura gibi işlemler için ön büro ile birlikte faaliyet yürütür.

Personel biriminde konaklama işletmelerinde çalışanların eğitimi, yönetimi ve yönlendirilmesi, personel ihtiyacının belirlenmesi ve temini, personel çalışma saat ve dönemlerine ilişkin düzenlemeler yapılmaktadır. Konaklama işletmeleri sezonluk faaliyet gösteren bölgelerde faaliyet dönemlerine göre çalışan istihdam etmekte ya da organizasyonlar çerçevesinde personel ihtiyaç ve eğitimi gerekebilmektedir. Bu gibi olağan ve olağan dışı personellere yönelik ihtiyaç ve eğitimlerin idaresi bu birim tarafından gerçekleştirilmektedir.

Büyük ölçekli bir otelin organizasyon şeması şekil 4.3’de gösterilmektedir.



Şekil 4.3: Büyük ölçekli otel organizasyon şeması

Weissinger, 2000: 28

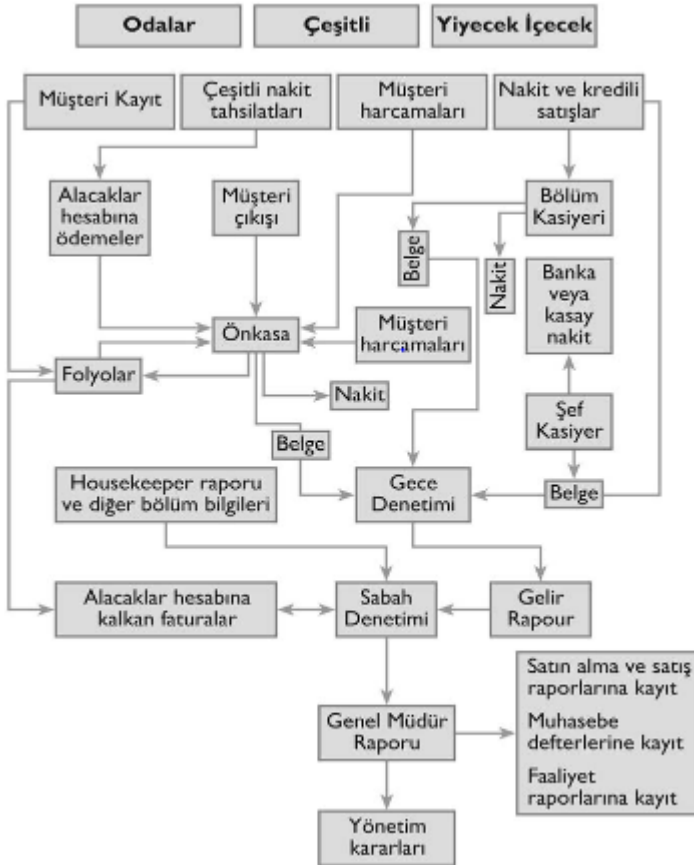
Büyük bir otelde birçok organizasyonel birim olması kaçınılmazdır. Bu birimleri yönetecek olan orta düzey yöneticilerin sayısı da küçük otel işletmelerine göre fazladır. Muhasebe birimi büyük otel işletmelerinde çoğunlukla ayrı bir departmandır ve doğrudan genel yönetime bağlıdır. Ayrıca diğer birimlerle de sürekli bilgi alışverişi söz konusudur. Konaklama işletmelerinde en fazla gelir getiren birimler odalar ve yiyecek-içecek birimleridir. Bu gelirlerin takibi ve ideal dağılımı için muhasebe biriminin tüm gelir getiren ve getirmeyen birimler ile iletişimi zorunludur. Bu durumda yönetimin işletmeye dair bilgileri en doğru şekilde ve en kolay edindiği birim muhasebe birimidir.

4.4. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Birimi

Muhasebe departmanı, özellikle büyük ölçekli konaklama işletmelerinde önemli bir yer tutmaktadır. Muhasebe birimi her türlü organizasyon büyüklüğünde önem taşısa da küçük ölçekli konaklama işletmelerinde muhasebe için oluşturulmuş ayrı bir departmana rastlanamayabilir. Bu işlem daha çok ön büro tarafından takip edilir. Ancak büyük ölçekli konaklama işletmelerinde muhasebe birimi ayrı bir departmanda toplanmaktadır ve doğrudan genel yönetime bağlıdır.

Konaklama işletmelerinde muhasebe işlemleri, hizmet üreten işletmeler olması nedeniyle farklı hesaplar ve sorumluluk merkezleri üzerinden değerlendirilebilir. Bir konaklama işletmesinde işletme gelirleri ve maliyetleri üzerinde etkin rol oynayan birimler sorumluluk merkezi olarak adlandırılır ve restoran, odalar bölümü gibi bölümler bu merkezlere örnektir. Konaklama işletmelerinde muhasebe verilerinin kaydı ve analizi bu sorumluluk merkezleri kapsamında

gerçekleşir (Kaya ve Köse, 2013: 17). Konaklama işletmelerinde gelirlerin, müşteri hesaplarının ve günlük faaliyetlerin denetlenmesi oldukça zahmetli ve çok fonksiyonlu bir süreçtir. Bu denetimin yapılabilmesi için gelir getiren ve maliyet unsuru olan tüm birimlerden faaliyet raporlarının alınmış olması gerekir. Bu nedenle söz konusu denetlemeler gece yapılmaktadır ve bu işleme gece denetimi adı verilmektedir. Gece denetiminde konaklama işletmesine ilişkin tüm gelir-gider kalemleri, faaliyetler ve tüm hesaplar kontrol edilir. Bu işlem bütün birimlerin verilerinin analizini ve ilişkilendirilmesini içerdiğinden oldukça karışıktır. Bilgi sistemleri, konaklama işlemlerinin muhasebesinde en önemli aşamalardan biri olan gece denetimini de güvenilir ve kolay bir hale getirmeye yardımcı olmaktadır (Emeksiz ve Yolal, 2013: 75).



Şekil 4.4: Konaklama işletmelerinde gelir akışı

Emeksiz ve Yolal, 2013: 76

Şekil 4.4'de büyük ölçekli bir konaklama işletmesinde gece denetiminde takip edilecek gelir akışının kapsamı görülmektedir. Birden çok birimin raporunun gelir akışında ve gece denetiminde etkin rol oynadığı söylenebilir.

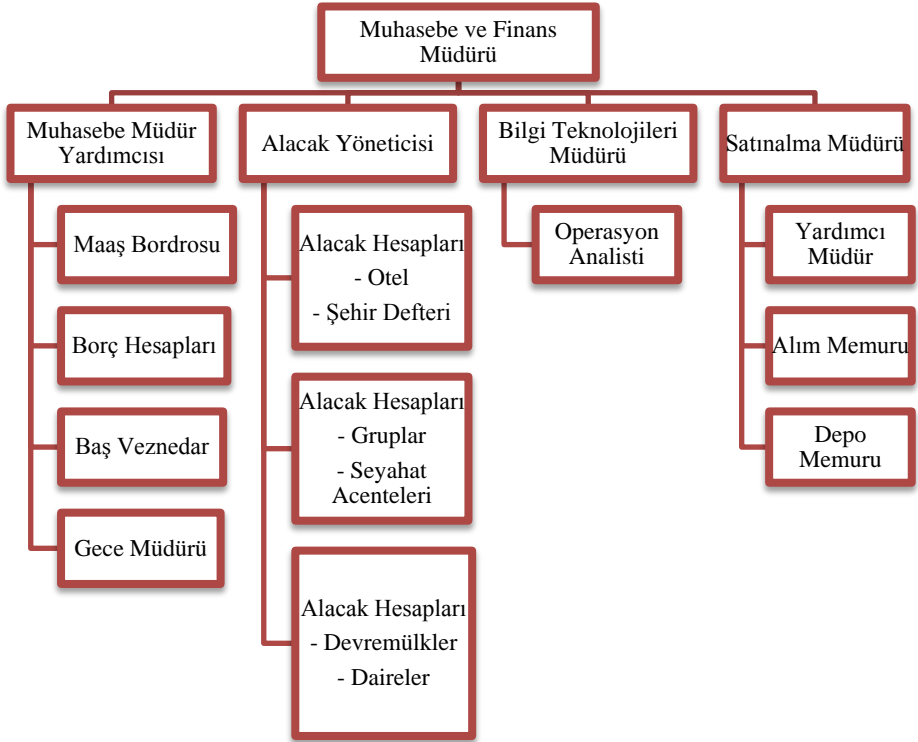
Birçok konaklama işletmesinde muhasebe sistemi, 1923’de geliştirilen ve son düzenlemesi 1996 yılında yapılan Konaklama Endüstrileri İçin Tekdüzen Hesap Sistemi (USALI- uniform system of accounts for the lodging industry)’ne dayanmaktadır. Bu sistemin en büyük getirisi konaklama işletmelerdeki bütün departmanların gelir ve maliyet durumlarının, finansal performanslarının ayrı ayrı takip edilebilmesidir (Harris ve Mongiello, 2006: 139, Angay, 2003: 22).

Konaklama işletmelerinde muhasebe departmanının görevleri şu şekilde sıralanır(Hales, 2005: 51-52);

- Aylık finansal tabloları hazırlamak,
- Farklı muhasebe fonksiyonlarını kullanarak işletme genelindeki bütün faaliyetleri yönlendirmek,
- Yıllık faaliyet bütçesini hazırlamak ve yatırımları planlamak,
- Finansal tabloları analiz ederek haftalık gelirleri ve çalışan giderleri tahmin etmek,
- Otel yönetimine finansal tavsiyelerde bulunmak,
- İşletmenin bölgesel ve kurumsal tüm birimleri arasında koordinasyon sağlamak,
- İşletmeye ait bütün finansal tabloları hazırlayarak ilgili kesimlere sunumunu gerçekleştirmek.
- Gelirlerin kaydını gerçekleştirmek,
- Otelin kasasını tutmak,
- Ödemeleri takip etmek, indirim, ıskonto uygulamak,

- Çalışanların ücretlerini ödemek (otellerde sezonluk ya da saatlik çalışma söz konusu olabileceğinden çalışanların çalışma saat ya da günlerini takip ederek uygun maaşın ödenmesi muhasebe biriminin görevidir.)

Şekil 4.5’de bir konaklama işletmesine ait muhasebe departmanının organizasyonel şeması bulunmaktadır.



Şekil 4.5: Konaklama işletmesi muhasebe departmanı organizasyon şeması

Weygandt, 2008:20

Konaklama işletmelerinde işletmenin yapısal özellikleri nedeniyle farklı muhasebe hesapları olabilir. Ön kasada açılan müşteri hesapları, konaklama işletmesinde yer alan en ayrıntılı ve takibi önemli olan hesaplardır. Bir müşterinin işletmeye girişinden itibaren açılarak çıkışına kadar tüm mali nitelikli olayları bu hesaplarda tutulmaktadır. Bu işlemlerin hatasız ve eksiksiz olarak yapılması, bilgi sistemleri ile mümkün olmaktadır (Emeksiz ve Yolal, 2013: 64).

Konaklama işletmelerinde hizmet üretimi gerçekleştirildiği için uygulanan muhasebe faaliyetlerinde farklılıklar söz konusu olabilmektedir. Birçok imalat işletmesinin aksine konaklama işletmelerinin doluluk ya da talep oranlarının sezonları dışında öngörülememesi muhasebe yaklaşımları için problem olmaktadır. Atıl kapasitenin fazla olduğu dönemler etkin finansal verimlilik için olumsuz sonuç doğurur. Bunun dışında maliyetlerin türü ve yapısı imalat işletmelerine göre farklılaşır. Konaklama işletmesinin departmanları arası maliyet farklılıkları olmasının yanı sıra genellikle bina yatırımı söz konusu olduğundan yüksek sabit maliyet ortaya çıkmaktadır. Konaklama işletmeleri hizmet üreten nitelikte işletmeler olduğundan ürünün kullanım dayanıklılığı söz konusu değildir. Konaklama hizmeti müşterinin gelmesi ile başlayan ve gidişi ile son bulan bir sürece sahiptir. Stoklanması söz konusu değildir. Konaklama işletmelerinin kendine özgü yapılarından dolayı yine konaklama sektörüne özgü muhasebe araçlarının oluşturulması, uygulanması ya da adapte edilmesi sektörün finansal başarısı için önem arz etmektedir (Angay, 2003: 26-29).

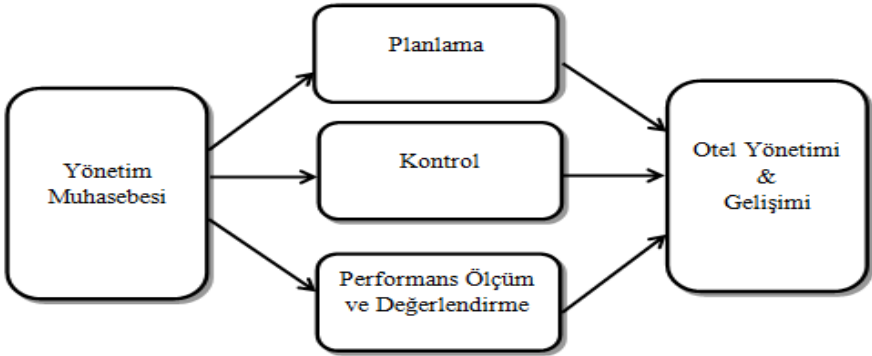
4.5. Konaklama İşletmelerinde Stratejik Yönetim Muhasebesinin Önemi

Yönetim muhasebesi, yöneticiler tarafından işletme yönetiminde ve geleceğe dair planlamalarında kullanılan en etkili araçları barındırır. İşletme yönetiminin geleceğe yönelik yani uzun dönemli kararlar vermesi ve planlar yapması, yönetim muhasebesi verilerinin ve araçlarının en iyi şekilde değerlendirilmesi ile mümkündür. Bu verilerin stratejik yapılı, yani işletme dış çevresini de analizlerine dahil eder bir şekilde hazırlanmış olması, alınan kararların başarısı için önem arz etmektedir.

Hizmet sektöründe muhasebe birimi, birçok kişi tarafından operasyonel süreçlerden çok uzak gibi algılanmaktadır. Hizmet sektöründe sayılar ve finansal raporlar, operasyonel süreçler içerisinde çok da rastlanmayan kavramlardır. Ancak özünde hizmet süreçleri ve muhasebe birimi düşünüldüğü kadar birbirinden uzak değildir. Aslında bütün hizmet süreçleri muhasebe biriminin sağlayacağı veriler ve bilgiler tarafından yönlendirilmektedir (Franco ve Lattin, 2006: 17-18). Muhasebe birimi tarafından kaydedilen sınıflandırılan ve düzenlenerek raporlanan veriler işletme yöneticilerine süreçlerle ilgili rehber olarak işlev görmektedir. Yönetim muhasebesi bu ham muhasebe verilerini işletme yöneticilerinin ihtiyacı doğrultusunda düzenleyerek yönetime raporlamaktadır. Bu veriler ile, yöneticiler işletmelerdeki süreçler ile ilgili kararlar alarak planlamalar yapmaktadır.

Konaklama işletmeleri hizmet sektörü altında hizmet verdiği için yönetim muhasebesi uygulamaları ve araçlarının etkinliği

ve verimliliği, imalat işletmelerine göre farklılaşmaktadır. Bu durumda konaklama işletmelerinin, imalat işletmeleri tarafından uygulanarak başarıya ulaşmalarını sağlayan yönetim muhasebesi araçlarını doğrudan referans almaları olumsuz sonuçlar doğurabilir. Konaklama işletmelerinin etkili bir analiz süreci sonrası kendi sistemlerine uyguna yönetim muhasebesi araçlarını tespit etmesi ve uygulamaya geçirmesi, işletmenin gelecek adımları için önem arz etmektedir (Özdoğan, 2010: 89-90). Ancak işletmelerin türü ve üretim şekli ne olursa olsun, yönetim muhasebesi uygulamalarının işletme performansı ve sürekliliği için artık tercihten öte gereklilik halini aldığı görülmektedir. Bütün işletme türlerinin planlama yapma, strateji oluşturma, bütçeleme, performans ölçümü, maliyet analizleri gibi bir çok kritik aşamasında yönetim muhasebesi araçlarından yararlandıkları bilinmektedir (Chand ve Ambardar, 2013: 2-3).



Şekil 4.6: Konaklama işletmelerinde yönetim muhasebesi fonksiyonu

Enoch, 2015: 87

Yönetim muhasebesinin konaklama işletmeleri açısından önemi ve rolleri genelleştirilerek açıklanacak olursa (Sarı, 2012: 50-51):

- Yönetim muhasebesinin tüm işletmeler için geçerli olan en önemli rolü yöneticilere işletme adına verilecek kararlarda yardımcı olmasıdır. Konaklama sektörü açısından durum ele alındığında, bir konaklama işletmesinin yapacağı yatırım ya da yapacağı yeni bina alımı/ yapımı konusunda karar vermede yönetim muhasebesi yapacağı iç ve dış analizler ve hesaplamalar ile yönetime bilgi sağlamaktadır. Yönetim de bu bilgiler ışığında karlılık durumunu ve sürekliliğini değerlendirerek yatırım kararını almaktadır.
- Yönetim muhasebesinin işletmeler için diğer önemli rolü ise işletme faaliyet ve süreçlerinde kontrol sağlamasıdır. Bir konaklama işletmesinin departmanlarında en fazla hareketliliğin olduğu birim olan ve gelirlerde etkili bir paya sahip olan mutfak bölümünün idaresi ve kontrolü etkin bir muhasebe sistemi ile mümkündür. İşletme yönetimi faaliyet değerlemeleri için bu muhasebe verilerine ihtiyaç duyar. Bu bilgileri derleyerek yönetime raporlayan ve kontrolü sağlayan aracı ise yönetim muhasebesidir.
- Yönetim muhasebesinin diğer önemli rolü ise işletmenin genelinde ve departmanlar bazında performans ölçümüne yardımcı olmasıdır. Yönetim muhasebesinin vereceği bilgiler ve raporlar ışığında bir konaklama işletmesi hangi oda tipinin daha fazla gelir sağladığını ya da hangi yemeğin daha çok talep

gördüğüne karar verebilir. Bu şekilde performans değerlemeleri ile işletme için maliyet yaratan unsurlar ortadan kaldırılarak işletme performansına olumlu etkisi olan unsurlar desteklenebilir.

4.6. Konaklama İşletmelerinde Kullanılan Yönetim Muhasebesi Raporları

İmalat işletmelerinden farklı olarak hizmet işletmelerinde yönetimin kullandığı birimlere özgü raporlar bulunmaktadır. Tüm işletmelerde kullanılan gelir tabloları, bilançolar, nakit akım tabloları muhasebe biriminin düzenlediği genel nitelikli raporlardır. Ancak konaklama işletmelerinde farklı operasyonel birimlere ilişkin farklı raporlar da hazırlanmaktadır.

Bunlar (Franco ve Lattin, 2006: 25-35):

- *Konaklama işletmesinin günlük gelir raporları* (bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu),
- *Günlük maaş ödemeleri raporları*; çalışan kişi sayısı ve ücretleri konaklama sektöründe dönemsel olarak değişiklik gösterebildiğinden bu rapor konaklama işletmeleri için önem arz etmektedir.
- *Odalar gelir tahminleri*; bu rapor konaklama işletmelerinde çalıştırılacak olan kişi sayısı belirlenmesinde ve odalara ilişkin düzenlemeler yapılmasında önemlidir
- *Yiyecek ve içecek menü tahminleri*; Bu rapor ile yönetim, konaklama işletmesine ait restoranda en çok beğenilen ve en

az tercih gören yiyecek ve içecekleri belirleyerek karlılıkları doğrultusunda menü düzenlemeleri yapabilmektedir. Bu şekilde konaklama işletmesi için en önemli gelir ve aynı zamanda maliyet unsuru olan restoran biriminin işletme gelirine ve karlılığına katkısı arttırılabilir, maliyetleri düşürülebilir.

Konaklama işletmelerinde yönetimin kullandığı önemli iki tür rapor vardır. Bunlar bir önceki gün ya da haftanın faaliyet sonuçlarını gösteren *tarihi raporlar* ve gelecek gün ya da haftalara ait öngörülerini gösteren *tahmini raporlardır*. Bu raporlar iç otel yönetim raporlarıdır. Bunların bu şekilde adlandırılmasının nedeni ise otel yöneticilerine yine otelin içinde tüm birimlerde gerçekleşen faaliyetleri ve sonuçlarını bildirmesidir. Günlük ve haftalık olarak hazırlanan raporlar yönetim aracı olarak kullanılırken, aylık hazırlanan finansal raporlar daha çok genel nitelikli raporlardır (gelir tablosu, bilanço ve nakit akım tablosu gibi) Günlük hazırlanan raporlar diğer raporlar gibi oldukça detaylı olmaktadır. Her birimin yöneticisi kendi birimine ilişkin verileri, gelir-gider durumlarını, ödemeleri ve çalışan verimliliklerini bu raporlardan takip etmektedir. Günlük olarak çalışanların ödemeleri de bu raporlarda kayıt altına alınarak gösterilmektedir. Haftalık raporlar ise daha çok tahmin ve kontrol amaçlıdır. Günlük raporlara göre daha uzun bir periyodun analiz edilmesi ve geleceğe yönelik tahminleri bu raporlara stratejik anlamlar yükler. Aylık raporlar ise, otel içi yöneticilerin ve dışından ilgili

tarafların inceleyip gözlemleyebileceği genel nitelikli finansal raporlardır (Hales, 2005: 112-127).

4.7. Konaklama İşletmelerinde Stratejik Yönetim Muhasebesi Literatür Taraması

Konaklama işletmeleri de temelinde kâr ve finansal sürdürülebilirlik amacı ile kurulmuş olduğundan stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları ile verimlilik artırma çalışmaları yapabilmektedirler. Konuyla ilgili literatür incelendiğinde bu alanda yapılmış bazı akademik çalışmalara rastlanmıştır. Bunlara bakıldığında ise genelde büyük ölçekli işletmelerde ayrı bir muhasebe biriminin var olduğu ve bu otellerin stratejik yönetim muhasebesi araçlarını kullanmaya başladıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Rasim (2004) işletme belgeli 500 otel işletmesinde yaptığı araştırmada bu işletmelerin tamamında muhasebe bölümünün olduğu ve işletmelerin %50'sinin geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerini kullandığı, kalan yarısının ise bir kısmının basit maliyet hesaplaması, bir kısmının da faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi kullandığı sonucuna ulaşmıştır.

Vrdoljak ve Bukvic (2004) tarafından Hırvatistan'da faaliyet gösteren Excelsior otel üzerinde yapılan araştırmada, modern yönetim muhasebesi araçlarının bu otelde uygulanmaya başlandığı ve oldukça olumlu sonuçlar elde edildiği, teknolojinin de etkin bir şekilde kullanılması ile modern yönetim muhasebesi tekniklerinin etkinliğinin arttırıldığı görülmüştür. Çalışmanın yapıldığı dönemde gelişme aşamasında olan stratejik muhasebe uygulamalarını kullanmaya

başlayan Excelsior otel, özellikle kontrol ve planlamada oldukça başarılı sonuçlar elde etmiş, etkili yönetimin temelini atmıştır.

Didin ve Köroğlu (2008)'nin, Marmaris ilçesinde yaptıkları anket çalışması sonucunda bölgedeki otellerin yaklaşık olarak yarısının bağımsız faaliyet gösteren muhasebe departmanına sahip olduğu görülmüştür. Ayrıca maliyet kalemleri çoğunlukla en fazla işçilik giderlerinden oluşurken satış gelirlerinin çoğunluğunu oda gelirleri karşılamaktadır.

Pavlatos ve Paggios (2009) tarafından Yunanistan'daki otel işletmelerinde yapılan çalışmada, yönetim muhasebesi araçlarından faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin kullanım oranı saptanmak istenmiştir. Çalışmada, geleneksel yönetim muhasebesi araçlarının yüksek oranda kabul gördüğü ve çağdaş yönetim muhasebesi tekniklerine de (faaliyet tabanlı maliyetleme, faaliyet tabanlı bütçeleme gibi) yüksek oranda önem verildiği ve bu tekniklerin de kabul gördüğü tespit edilmiştir.

Özdoğan (2010) Türkiye' de faaliyet gösteren 13 otel zinciri ile Anemon Otelleri'ndeki yönetim muhasebesi sisteminin yapısı ve sistem araçlarının kullanımını araştırmıştır. Bu araştırma sonucunda ise Anemon Otelleri'nde farklı durumların analizi için farklı maliyet muhasebesi yöntemlerinin kullanılabilirdiği, genelde ise fiili maliyetleme yönteminin kullanıldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Köroğlu, Biçici ve Sezer (2011) Marmaris'te faaliyet gösteren otel işletmelerinde maliyet kontrolü ile sağlanabilecek rekabet üstünlüğü arasındaki ilişkiyi açıklamak için bir çalışma yapmışlardır. Bu çalışma sonucunda otel yıldız sayısı arttıkça kullanılan maliyet

kontrol yöntemlerinin farklılaştığı, 2ve 3 yıldızlı otel işletmelerinin çoğunluğunun maliyet kontrol sistemlerine fazla önem vermediği saptanmıştır.

Atmaca ve Yılmaz (2011) Marmara bölgesinde faaliyet gösteren 5 yıldızlı otel işletmeleri üzerinde yaptıkları çalışma sonucu ankete katılan konaklama işletmelerinin maliyet kontrolüne, muhasebe ve maliyet muhasebesi uygulamalarına yaklaşımlarının pozitif yönde olduğunu tespit etmişlerdir.

Otel işletmelerinde yönetim muhasebesi uygulamalarını tespit etmeye yönelik Kapadokya bölgesinde Tanç'ın yaptığı çalışmada (2012), bu bölgede faaliyet gösteren 68 otel işletmesine anket uygulanmıştır. Uygulanan anket ile Kapadokya Bölgesinde faaliyet gösteren oteller ile ilgili maliyet bilgileri, maliyet yaklaşımları ve yönetim muhasebesi araçları ile ilgili bilgiler alınmaya çalışılmıştır. Çalışma sonucunda ise Rasim (2004) ün aksine bölge genelinde otellerde ayrı bir maliyet muhasebesi sistemlerinin bulunmadığı, çoğunlukla tam maliyetleme yöntemine başvurulduğu, değişken maliyetleme yönteminin ise hiç kullanılmadığı saptanmıştır. Sonuç olarak bu bölgede faaliyet gösteren otellerde etkin birmaliyet ve yönetim muhasebesi sistemi olmadığı, otellerin çağdaş yönetim muhasebesi araçları konusunda fazla bilgi sahibi olmadıkları belirlenmiştir.

Yönetim muhasebesi uygulama araçlarının hizmet ve imalat işletmeleri arasındaki farklılaşmasını ölçmek isteyen Chand ve Ambardar (2013), Hindistan da bir araştırma yapmışlardır. Bu

araştırma sonucunda, turizm sektörü ve diğer hizmet üreten işletmeler arasında yönetim muhasebesi uygulama araçlarının ciddi anlamda farklılaştığını tespit etmişlerdir. Bu durumu ise aynı sektördeki işletme türleri arasındaki yapısal farklılıklara bağlamaktadırlar.

Abadi vd. (2013) tarafından yapılan, Tahran'daki otellerde planlama, kontrol ve fiyatlama kararlarında yönetim muhasebesi araçlarının uygulama düzeyine yönelik araştırmada, Tahran'daki otellerde yönetim muhasebesi araçlarının kullanımının yaygın olduğu, ancak bu konudaki tek sınırlayıcı noktanın teknoloji olduğu görülmüştür.

Sarı ve Çam (2014), yapmış oldukları çalışmada konaklama işletmelerinde maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarını incelemek, maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarından ne ölçüde yararlandığını tespit etmek için Türkiye'de faaliyet gösteren 153 işletme belgeli konaklama işletmesine anket uygulamışlardır. Uygulanan anket sonucunda ise işletmelerin çoğunluğunun sipariş maliyetleme yöntemi kullandığı saptanmıştır. En fazla maliyet oluşturan kalem ise, Didin ve Köroğlu (2008)'nin çalışma bulgularından farklı şekilde, direk ilk madde ve malzeme giderleri olarak ortaya çıkmıştır. Ayrıca araştırmaya katılan işletmelerin büyük çoğunluğunun maliyet bilgilerini satış fiyatı belirlemek için kullandıkları belirlenmiştir.

Okutmuş ve Ergül (2015) Antalya'da faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir otel işletmesinde yaptıkları alan araştırması ile konaklama işletmelerinde, hedef maliyetleme, değer analizi ve kaizen maliyetleme yöntemlerinin entegrasyonu ile işletmede oluşan

maliyetleri tam ve doğru saptayarak maliyet minimizasyonu ve etkinliği sağlamayı hedef almışlar ve ilgili dönemde işletme bünyesinde hangi kalemlerde maliyet minimizasyonuna gidilebileceğini saptamışlardır.

Arsu ve diğerlerinin(2015) Kapadokya bölgesinde 65 otel işletmesi üzerinde yaptıkları çalışma sonucunda bu işletmelerde geleneksel yönetim muhasebesi tekniklerinden Detaylı Bütçeleme Sistemi uygulamalarının yaygın olarak kullanıldığı tespit edilmiştir. Nedeni ise kısa dönemli planlamaların yapıldığı basit uygulamalar içermesinden kaynaklanmaktadır. Ulaşılan bu sonuç, Tanç'ın(2012) çalışma bulgularını destekler niteliktedir.

Pavlatos (2015) tarafından yapılan, Yunanistan'daki otellerde stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımına ilişkin çalışmanın sonucunda, çalışma kapsamına alınan 106 otelden çoğunun bu teknikleri kullandığı ve stratejik yönetim muhasebesi tekniklerinin kullanımının yıllar itibariyle artış gösterdiği görölmektedir.

Enoch (2015) tarafından Nijerya'daki oteller üzerinde yapılan araştırmada, yönetim muhasebesi çalışmalarının ve raporlamalarının konaklama sektörünün gelişiminde doğrudan ve olumlu rol oynadığı tespit edilmiştir. Bu durumda işletme bazında yapılan doğru yönetim muhasebesi uygulama ve stratejileri, tüm ölkede sektörün ve ölkede ekonomisinin gelişmesini olumlu etkilediği sonucuna ulaşılabilir.

Kırlioğlu ve Doğan (2016) konaklama işletmelerinde yönetim muhasebesi konularının akademik gelişimine yönelik yaptıkları çalışmada ulusal tez merkezinde 2000 ve 2014 yılları arasında 20

lisansüstü tez bulgusuna ulaşmıştır. Bu sayının yetersizliği ve son yıllarda bu alanda hiç tez çalışmasının bulunmaması da çalışmanın sonuçları arasında yer almaktadır.

Çalışmalar yıllar itibariyle değerlendirildiğinde, son yıllarda geleneksel muhasebe araçlarının yanı sıra modern muhasebe araçlarının da uygulanmaya başlandığı görülmüştür. Ayrıca muhasebe biriminin varlığının daha çok büyük ölçekli otellerde söz konusu olduğu, yıldız sayısı düştükçe ayrı bir muhasebe biriminin var olma oranının da düştüğü görülmüştür.

4.8. Konaklama İşletmelerinde Bütünleşik Bilgi Sistemi

Kâr sağlama amacı ile kurulsun ya da kurulmasın, bütün işletmeler faaliyetlerinin devamı için belirli bir kazanç sağlamak zorundadırlar. Kar amacı ile kurulan işletmelerin ise önceliği kar elde etmek ve paydaşlarının beklentilerini karşılayarak finansal sürdürülebilirliklerini sağlamaktır. Konaklama işletmeleri de kar sağlama amacı ile kurulan işletmelerdir ve öncelikli hedefleri dönem sonunda kar elde etmektir.

Konaklama işletmelerinin bilgisayar ile ilk buluşması 1960'lı yıllarda gerçekleşmiştir. İlerleyen ilk yıllarda yavaş bir gelişim ve uyumlaşma gözlenmiştir. Ancak turizm sektörünün ekonomideki etkisinin artması, küreselleşme ve teknolojik gelişmeler ile bilgisayarların kullanımının artması, konaklama işletmelerinde bilgisayarlaşma ve buna bağlı yazılımların oluşturulmasına hız kazandırmıştır (Yılmaz ve Özmen, :1). Günümüzde birçok konaklama işletmesi iç ve dış süreçlerinde teknolojiyi ve bilgi sistemlerini aktif olarak kullanmaktadır. Bu şekilde hem hızlı ve güvenilir bilgi sunumu

yapabilmekte hem de kendi iç sistemleri için gerekli veri toplama işlemini gerçekleştirebilmektedirler. Bilgi sistemleri, konaklama işletmelerine sağladığı hız ve güvenli veri akışı imkanı ile rekabet avantajı sağlamaktadır (Houghton, 2007: 2).

Bilgi sistemleri ve teknolojileri hızlı, güvenilir ve ucuz elektronik cihazlar ile konaklama işletmelerine şu alanlarda fayda sağlamaktadır (Medlik ve Ingram, 2000: 162):

- İdare: Süreçli yazılım, Hesap çizelgesi, veri depolama ve yönetme
- İletişim: Fax, e-mail, telefon, mesajlaşma, telsiz
- Kontrol: Rezervasyon, ilan verme, telefon şarjetme, odada eğlenme imkanı (ağırlama)
- Finans: Bütçeleme, muhasebe ve vergi hesaplama
- İç Sistemler: Mülk ve enerji yönetimi, güvenlik ve yangın kontrol
- Yönetim: Yönetim bilgi sistemleri ve karar verme, yönetim bilgi sistemi tasarlama
- Pazarlama: İnternet satışı ve müşteri profili oluşturma

Günümüzde konaklama işletmelerini birçok alanda etkileyen önemli unsurlardan biri teknoloji ve sunduğu bilgi sistemleridir. Gerek müşteri memnuniyeti ve potansiyeli açısından gerekse iç süreçlerindeki verimlilik ve performans artışı açısından konaklama işletmeleri bilgi sistemlerinin etkisi altına girmiştir (Milne vd., 2004: 184). Konaklama işletmeleri müşterilere yönelik hazırladıkları bilgi

sistemleri ile müşteri memnuniyeti sağlarken, işletme bünyesinde yönetimin karar alma aşamasında gerekli bilgileri sağlama adına kullanacağı bilgi sistemleri ile işletmenin verimliliğini ve karlılığını arttırmaktadır.

Bütünleşik bilgi sistemleri, konaklama işletmelerinde bilgisayarlaşma sağlayarak gelir ve karını arttırmakta, aynı zamanda da işlem maliyetini düşürmektedir. Bilgisayar ağı ile işletme içinde gerekli tüm veri ve bilgiler, gerek duyan tüm birim yöneticilerine eş zamanlı sunulabilmektedir. Bu da zaman kaybını ve işlem maliyetini ortadan kaldırmakta, etkin, hızlı ve güvenilir kararlar alınmasını sağlamaktadır (Law vd., 2009: 610).Konaklama işletmelerinde hizmet üretimi yapıldığından insan odaklı süreçler yoğundur. Bu durumda hem çalışanlara hem de hizmet kalitesine yönelik verilerin sürekli derlenerek analiz edildiği bir sistemin olması, işletme için büyük avantajdır. Yöneticiler aynı anda mutfak, ön büro ve odalar bölümüne ilişkin verilere ulaşabilmekte, aralarında ilişki kurarak üretim ve faaliyet oranını belirleyebilmektedir. Bu şekilde bu üç birime de eş zamanlı bilgi sunarak işlemlerin hızlı yürütülmesini de sağlamaktadır.

Konaklama işletmelerinde misafirin işletmeye gelmesinden önce başlayan ve ayrılmasına değin süren bir işlem süreci vardır. Bilgi sistemi kullanmadan bu süreçlerin kontrolü ve idaresi mümkün değildir. Bütün bu süreçlerin çok hızlı ilerlemesi gerekliliği de bütünleşik bilgi sistemi kullanımını neredeyse zorunlu hale getirmektedir.

Tablo 4.1, bir misafirin konaklama işletmesine rezervasyon araştırması ile başlayıp işletmeden ayrılıncaya kadar geçen süreçte karşılaştığı aşamaları ve işletmenin bu aşamalarda verdiği hizmetleri kısaca özetlemektedir.

Tablo 4.1: Konaklama hizmetleri süreci

Misafir Konaklama Süreci Aşamaları	Konaklama Sürecindeki Hizmet Kapsamları
1- Rezervasyon Öncesi	<ul style="list-style-type: none"> • Rezervasyona ilişkin soruşturmanın yapılması • Verilecek hizmete ilişkin özelliklerin tanımlanması • Satış arttırmaya yönelik çabalar ve sunular • Satış için uygun ve hazır odanın mevcudiyeti
2- Rezervasyon Aşaması	<ul style="list-style-type: none"> • Odanın misafire sunumu • Rezervasyona ilişkin bilgileri sisteme kaydı • Ödemeye ilişkin yöntemin tespiti • Satış için hazırlanmış olan odanın müşteriye tahsis edilmesi
3- Rezervasyon Onay Aşaması	<ul style="list-style-type: none"> • Rezervasyon onayının verilmesi • Rezervasyon onay mektubunun sisteme kaydedilmesi • Rezervasyon depozitinin sisteme kaydedilmesi • Satış için hazırlanan odanın kontrol edilmesi • ‘Overbooking’ (çifte rezervasyon durumu) kontrolü • Rezervasyonu otele girişler listesine ekleme

4- Otele Varış Aşaması	<ul style="list-style-type: none">• Otele ulaşmak için kullanılan aracın park edilmesi• Misafir bagajlarının otele getirilmesi
5- Otele Giriş ve Kayıt Aşaması	<ul style="list-style-type: none">• Misafirlerin karşılanması• Misafir rezervasyon bilgilerinin kontrol ve teyit edilmesi• Misafirlerin otele kayıt işlemlerinin yapılması• Misafirler için hazırlanan odanın teslim edilmesi• Misafire verilen odanın sisteme kaydedilmesi• Oda anahtarının misafirlere teslim edilmesi• Misafirlere mesajların iletilmesi• Otele ait hizmet satışlarını arttırmaya yönelik çabalar• Oteldeki ilgili diğer birimlere misafir girişine ilişkin bilgilendirme yapılması
6- Odaya Gidiş Aşaması	<ul style="list-style-type: none">• Misafirlerin odalarına kendilerinin ya da çalışan eşliğinde gitmesi• Misafirlerin bagajlarının odaya taşınması• Misafir için hazırlanarak teslim edilen odanın tanıtımının yapılması• Misafirin odaya girişi
7- Konaklama Aşaması	<ul style="list-style-type: none">• Misafir tarafından odanın kullanılması• Odanın günlük ya da periyodik temizliğinin sürdürülmesi• Misafirin oda numarasına yönelik hesap açılması (ücretli hizmetler için)• Misafirin yapmış olduğu kredili harcamaların hesaba kaydedilmesi

	<ul style="list-style-type: none"> • Misafiri ilgilendiren mesajların ulaştırılması • Misafire yönelik anahtar hizmetleri • Misafirleri için konaklama süresince kullanabilecekleri emanet kasası tahsis edilmesi • Misafir kullanımı sonucu oda durumunun kontrolünün yapılması • Misafirin kullanmış olduğu odanın yeni kullanımlar için hazırlanması
8- Misafire Ait Konaklama Hesabının Çıkarılması Aşaması	<ul style="list-style-type: none"> • Misafirin konaklama sürecinde gerçekleşen toplam hesabının belirlenerek çıkarılması ve misafirin hesaba ilişkin onayı • Hesaptaki miktarın misafirden tahsil edilmesi • Misafire gelecekte tekrar satış yapabilmek için olanak oluşturma çabası ve misafirin otelden uğurlanması
9- Çıkış ve Misafir Sonrası Aşamalar	<ul style="list-style-type: none"> • Oteldeki ilgili diğer birimlere misafirin çıkış işlemine ilişkin bilgilendirme yapılması • Misafirin çıkış yaptığı odanın yeni müşteri girişi için hazır hale getirilmesi

Emeksiz ve Yolal, 2013: 10

Konaklama işletmelerinde finansal ve finansal olmayan işlemlere yönelik birçok sistem kullanılabilir. Her birimin kendi içinde bilgi akışını sağlayan sistemleri de bulunabilir, rezervasyon sistemi gibi. Ancak konaklama işletmelerinde de diğer işletmelerde olduğu gibi bütünleşik bilgi sisteminin temel amacı, otel

yönetimi için bilgi ve verilerin depolanarak yönetim kararlarında kullanılmasıdır (Pukkila, 2009: 2). Bütünleşik bilgi sistemi ile konaklama işletmeleri hem bütün birimlere yönelik verileri tek bir sistem üzerinde depolayabilmekte, hem de birimler arası iletişimi etkin bir şekilde sağlayarak hizmetin aksamadan, kaliteli ve müşteri beklentilerini karşılayacak şekilde hızlı üretilebilmesini sağlamaktadır. Söz konusu hizmet üretimi ve insan odaklı üretim olduğunda, verimlilik için en önemli unsur hız olmaktadır. Konaklama işletmelerine bu hızı kazandıran unsur da bütünleşik bilgi sistemleri olmaktadır.

Konaklama işletmelerinde bilgi teknolojilerine yönelik açılımlar ve uygulamalar incelendiğinde müşterilere yönelik ve yönetime yönelik hazırlanan bilgi sistemleri göze çarpmaktadır. Konaklama işletmeleri dinamik bir sektör olan ve hizmet kapsamında sürekli müşterilerle etkileşim halinde bulunan turizm sektörünün bir alt sektörü olduğundan, bu işletmelerde müşterilerle ilgili bilgi sistemleri ve teknolojik açılımlar önem taşır. Online rezervasyon, işletme ile ilgili kablosuz iletişim ve uygulamalar, self servis (self check-in, check-out) gibi müşterilere verilen kişisel parolalar ile yapılan uygulamalar, e-ticaret teknolojileri gibi teknoloji tabanlı uygulamalar müşterilere yönelik uygulamalara örnektir. Müşteri ilişkileri yönetimi, veri depolama, gelir yönetimi ve maliyet kontrolü gibi yönetime yönelik hazırlanmış uygulamalar da mevcuttur (Zhao ve He, 2008: 156-161). Bu sistemlere ayrı birer uygulama olarak değerlendirilebilir. Ancak tüm bu uygulamaların verilerini de

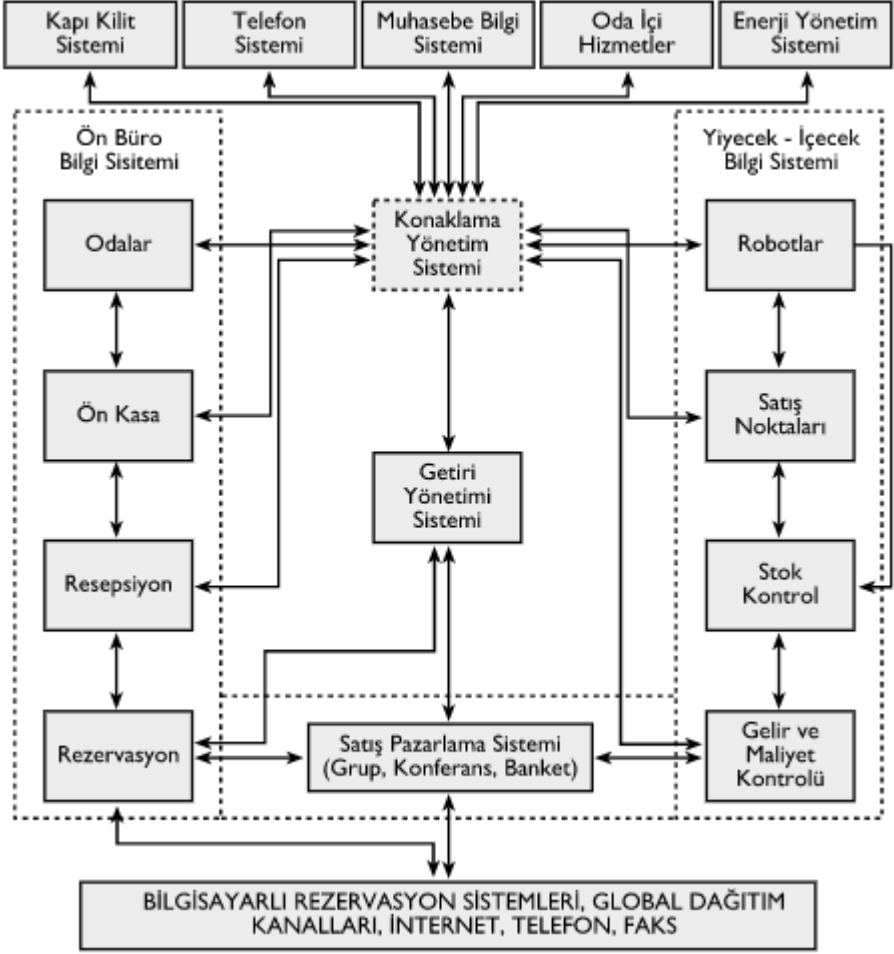
kapsayan ve bu uygulamalara da dayanak hazırlayan bütüncül sistem, işletmenin kullandığı bütünleşik bilgi sistemidir.

Konaklama işletmelerinde bütünleşik bilgi sistemlerinin kullanımı ve yaygınlaşmasını kısıtlayan tek unsur işletme yapısı doğrultusunda kullandığı teknolojinin kısıtlı kalabilmesidir. Bu nedenle özellikle büyük ölçekli konaklama işletmelerinde bütünleşik bilgi sistemi yazılımlarına ve kullanımına rastlanırken küçük ölçekli işletmelerde birim bazlı bilgi sistemlerinin varlığı söz konusu olabilmektedir (Pizam ve Holcomb, 2008: 147).

4.9. Konaklama İşletmelerinde Kullanılan Bütünleşik Bilgi Sistemi Yazılımları

Konaklama işletmelerinde bilgi sistemleri içsel ve dışsal bilgi sistemleri olarak ayrılmaktadır. Dışsal bilgi sistemleri; Bilgisayarlı Rezervasyon Sistemleri (BRS), Global Dağıtım Kanalları (GDK) ve internetten oluşmaktadır. Bir konaklama işletmesi, kendi bağımsız sistemini oluşturabilir. Ayrıca bu konuda kurulmuş olan çoklu sistemlere dahil olarak pazarda etkin rol almayı da amaçlayabilir. Bu seçenek işletmenin kendi stratejik kararları doğrultusunda şekillenmektedir. Konaklama işletmelerinde işletmenin kendi faaliyetlerinde kullanabileceği bilgisayara dayalı sistemler, Konaklama Yönetim Sistemleri (KYS) olarak ifade edilir. Bir konaklama işletmesinde kullanılan KYS, birçok alt bileşenden oluşabilir. Bu alt bileşenler ayrı ayrı işletilebileceği gibi bütünleşik bir şekilde işletme yönetimine stratejik kararlarında bilgi sağlayacak,

maliyetleri düşürecek ve müşteri ilişkilerini geliştirecek şekilde kullanılabilir (Emeksiz ve Yolal, 2013: 37-40).



Şekil 4.7: Konaklama işletmelerinde bilgisayarlı yönetim sistemi

Emeksiz ve Yolal, 2013: 41

Konaklama işletmelerinde bilgi sistemi kullanımı büyük önem arz etmektedir. Kullanılacak bilgi sistemi, işletmenin beklentilerini

karşılıyan, büyüklüğü doğrultusunda ortaya çıkan karmaşık ve çok fonksiyonlu yapıya uyum sağlayan, özellikle bir çok verinin kayda alındığı ön büro birimi için kolay kullanım ve hızlı hizmet sağlayan bir yapıda olmalıdır. Konaklama işletmelerinin kullanacakları sistemi belirlerken dikkat ettikleri ve beklenti içinde buldukları konular Tablo 4.2’ de görülmektedir.

Tablo 4.2: Konaklama işletmesi bilgi sistemi seçimi kriterleri

Seçim Kriteri	Açıklamalar
Sistemin İşlevsel Olması	Konaklama işletmesi kapsamında verilen hizmetlerin ve bu hizmetlere ilişkin alt kalemlerin kullanılacak olan sistemde bir karşılık bulabilmesi
Sistemin Geliştirilmeye Uygun Olması	Konaklama işletmesinin yeni hizmet ve süreçler benimsemesi ile kullandıkları sistemin bu yeniliklere kolay adaptasyonu, esnek olması
Sistemin Veri Depolama Kapasite ve Süresi	Konaklama işletmesine ilişkin kaydedilecek veriler için depolama kapasitesinin büyüklüğü kadar kaydedilen verilerin saklanma süresinin uzun olması
Sistemin Analiz ve Raporlama Yeteneği	Sistem aracılığı ile kaydedilen verilerden stratejik ve günlük kararlarda kullanılacak raporlar ve analizler hazırlayabilme yeteneği
Sistem Erişimi	Tüm konaklama işletmesi kapsamında kullanıma olanak sağlayan çoklu kullanım ortamına uyum süresi ve yeteneğidir.
Sistemin İç Entegrasyonu	Konaklama işletmesinde kullanılan diğer bilgi sistemleri, veri tabanları ya da karar verme araçları ile entegre edilebilme kabiliyeti
Sistemin Dış Entegrasyonu	Konaklama işletmesi dışındaki ilgili veri tabanları ile bilgi alışverişini sağlayan özelliklere sahip olma

Demirtaş, 2011: 8’den uyarlanarak hazırlanmıştır.

Konaklama işletmelerinde çeşitli bilgi sistemleri ve yazılımlar kullanılabilmektedir. Bu çeşitlilik, konaklama işletmelerinin kendi içinde de çeşitlilik arz eden bir yapısının olmasından kaynaklanmaktadır. Yani işletmeler, kendi yapılarına ve ölçeklerine uygun bir bilgi sistemi kurmakta ve uygulamakta serbesttirler. Konaklama işletmelerinde sıklıkla kullanılmakta olan yazılımların bazıları şu şekildedir (Culfa ve Nat, 2015: 5-6):

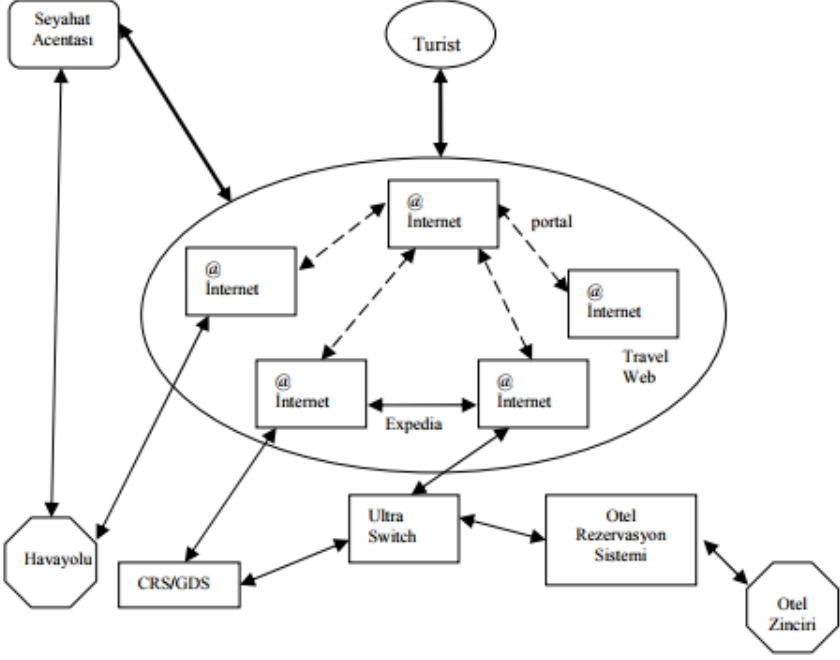
- Dışsal Bilgi Sistemleri:
 - Amadeus Global Dağıtım Sistemleri
 - Sabre Bilgisayarlı Rezervasyon Sistemleri
 - Galileo Global Dağıtım Sistemleri
 - Worldspan Global Dağıtım Sistemleri
- İçsel Bilgi Sistemleri
 - Konaklama Yönetim Sistemleri
 - Fidelio Version 8 Bütünleşik Otel Yönetim Sistemi
 - Elektra Otel Yönetim Sistemi
 - Athena Otel Yönetim Sistemi
 - Opera Otel Yönetim Sistemi
 - Suite8 Otomasyon ve Rezervasyon Sistemleri
 - AsyaSoft Otel Yönetim Sistemleri
 - Sedna Otel Yönetim Sistemleri

4.9.1. Dışsal Bilgi Sistemleri

Dışsal bilgi sistemleri, konaklama işletmelerinin rezervasyon ve tanıtım kolaylığı sağlamak için faydalandığı uluslararası kapsamda bir ağa sahip olan sistemlerdir. Bu sistemler, her hangi bir bölgede faaliyet gösteren bir konaklama işletmesinin dünyanın pek çok bölgesinde yaşayan kişiler tarafından ulaşılır bir hale gelmesini sağlayan ve tanınırlığını arttıran önemli pazarlama araçlarıdır.

Dışsal bilgi sistemlerinin kullanımı 1960'lı yıllara dayanmaktadır. Bu yıllarda ilk olarak bilgisayarlı rezervasyon sistemlerinin kullanımı şeklinde ortaya çıkan dışsal sistemler, 1980'li yıllarda Global Dağıtım Sistemlerinin kullanılmaya başlaması ile genişlemeye başlamıştır. Merkezi rezervasyon sistemleri, yalnızca havayolu şirketlerince kullanılan ve geliştirilen rezervasyon odaklı sistemleri ifade ederken global dağıtım sistemleri, oteller, araç kiralama servisleri, seyahat acenteleri ve havayolu şirketlerince kullanılan farklı rezervasyon sistemlerinin bir araya getirilerek bütüncül bir çatı altında toplanması ile ortaya çıkmıştır (Yüksek, 2013: 59). İnternetin günlük hayata ve işletmelerin sistemlerine tamamen dahil olması ile birlikte bu sistemler yeniden şekillenmiş ve internet günden güne aracısız iletişim olanağı sunmaya başlamıştır. 1960'lı yıllarda AmericanAirlines tarafından kullanılan Sabre, bu alanda kullanılan ilk bilgisayarlı rezervasyon sistemidir. İlerleyen zamanlarda benzeri programların üretilmesi hız kazanmış ve Amadeus, Galileo gibi farklı yazılımlar da ortaya çıkmıştır (Keskinkılıç vd., 2016: 448-449).

Dışsal bilgi sistemlerinin en gelişmiş ve bütünleşik hali olan global dağıtım sistemlerinin işleyişi Şekil 4.8’de gösterilmektedir.



Şekil 4.8: Global dağıtım sistemi işleyişi

Kurgun vd., 2007: 268

Dışsal bilgi sistemlerinin turizm ve konaklama endüstrisine olan faydaları genel olarak rezervasyon hizmetleri ve tanınırlık sağlama üzerine olmaktadır. Rezervasyonlar konusunda her türlü bilgi sunumunun ve hizmetin tek bağlantı ile gerçekleşebilmesi, müşteriler açısından kolaylık ve hız sağlamaktadır. Ayrıca güvenilir olması da müşterileri internet üzerinden işlem yapmaya çeken yönlerden biri olmaktadır (Kurgun vd., 2007: 268-269). İşletmelerin müşterilerce

kolay tanınabilmesi ve tercih edilmesini sağlaması da konaklama sektörü açısından önemli bir artıdır.

4.9.1.1. Amadeus Global Dağıtım Sistemleri

Dışsal dağıtım sistemlerinden olan Amadeus, dünyanın en gelişmiş sivil bilgi işlem merkezlerinden birine sahiptir. Tüm dünyada turizm alanında birçok işletmeye hizmet sunan bir merkezi rezervasyon sistemidir. Sisteminde yüzden fazla otel zinciri ile binlerce konaklama işletmesi mevcuttur ve bunlara ait tüm veriler bulunmaktadır (Özdemir, 2007: 25-27).

Amadeus, Air France, Iberia, Lufthansa ve SAS'ın yeni bir küresel dağıtım sistemi oluşturmak üzere anlaşmaları ile 1987 yılında ortaya çıkmıştır. Amadeus, seyahat sektörü için gerek duyulan tüm aşamalarda varlığını gösteren önemli bir global dağıtım sistemi olmayı başarmıştır (Amadeus, www.amadeus.com). Amerika'da ortaya çıkan ilk bilgisayarlı rezervasyon sistemi Sabre sonrasında Avrupa'da üretilen ve konaklamanın yanı sıra ulaştırmaya yönelik alternatifleri de kapsamına alarak bütün turistik hizmetleri bir araya getiren kapsamlı global dağıtım kanallarından biridir (Emeksiz, 2000: 37).

Amadeus global dağıtım sisteminin kapsamı Tablo 4.3'de gösterilmektedir.

Tablo 4.3: Amadeus global dağıtım sistemi portföyü

Amadeus Global Dağıtım Sistemi Portföyü
Havayolları
Seyahat Acenteleri
Seyahat Sigortası
Oteller
Havalimanları
Yer Hizmetleri
Şirketler ve Kurumlar
Araç Kiralama
Demiryolları
Seyahat Yönetim Şirketleri
Online Seyahat Acenteleri

www.amadeus.com, Amadeus web sitesinden düzenlenmiştir.

Turizm için önemli olan aşamaların çoğunda birçok bölgede ve alanda faaliyet gösteren Amadeus, konaklama sektörünün dış süreçlerini hızlı ve güvenilir bir şekilde yürütülmesini sağlayan önemli bir sistemdir.

4.9.1.2. Sabre Bilgisayarlı Rezervasyon Sistemleri

Dünyanın ilk bilgisayarlı rezervasyon sistemi olan Sabre, günümüzde önemli bir global dağıtım sistemi haline gelmiştir (Özdemir, 2007: 21-22). Amadeus gibi dışsal bilgi sistemlerindedir ve bu sistemlerin ilkidir. Bünyesindeki konaklama işletmelerine ve turizm alanında faaliyet gösteren işletmelere hem geniş bir veri ve rezervasyon ağı, hem de büyük bir pazar imkanı sunmaktadır. Dışsal bilgi sistemlerinin en büyük faydası işletmelere küresel pazarda var olma imkanı sunmasıdır. Sabre’de bu alanda en gelişmiş sistemlerden biridir.

Yarı otomatik iş araştırma ortamı anlamına gelen Sabre (Semi-Automated Business Research Environment), 1960'lı yıllarda ilk olarak IBM ve American Airlines tarafından geliştirilerek kullanılmıştır (Yüksek, 2013: 59). Kuruluşunda havayolu şirketlerini temel alan bu program, merkezi rezervasyon sistemleri ve ardından gelişen global dağıtım sistemleri açısından öncü olmayı başarmıştır.

4.9.1.3. Galileo Global Dağıtım Sistemleri

Galileo Global Dağıtım sistemi, 1993 yılında kuzey Amerikalı ve Avrupalı 11 havayolu işletmesi (Aer Lingus, Air Canada, Alitalia, Austrian Airlines, British Airways, KLM Royal Dutch Airlines, Olympic Airlines, Swissair, TAP AirPortugal, United Airlines, ve US Airways) tarafından kurulmuştur. Dünya çapında hizmet ağına sahiptir ve teknoloji geliştirme konusunda lider olduğu söylenebilir (Das, 2002). Galileo sisteminin acentelerce tercih edilmesinin en önemli nedenlerinden biri geliştirdiği teknolojiler sayesinde acentelerin hizmet konusunda hız kazanmasına büyük katkı sağlamasıdır (Kurgun vd., 2007: 266).

Amadeus ve Sabre kadar iddialı olmasa da sektörde bu iki sistemden sonra gelen önemli bir global dağıtım sistemidir. Tüm dünyada faaliyet gösteriyor olması, teknoloji üzerine yoğunlaşması, sistemin tanınırlığını ve faaliyetlerinin sürekliliğini sağlamaktadır.

4.9.1.4. Worldspan Global Dağıtım Sistemleri

1990 yılında Delta ve Northwest Havayollarının iş birliği yaparak birleşmesi sonucu kurulmuştur. İşletme yapısı bakımından geleneksel özellikler sergilemeyerek hizmet pazarlamalarında

distribütörler kullanmaktadır. Global dağıtım sistemleri arasında kapsam ve pazar payı açısından dördüncü sırada yer almaktadır (Özdemir, 2007: 32). Türkiye’de Travelport seyahat ticaret şirketi aracılığı ile faaliyet göstermektedir. Travelport, 170 ülkede faaliyet gösteren bir ticari seyahat platformudur. Turizm hizmeti sunan işletmeler için güvenilir rezervasyon ve ödeme hizmeti tasarlayan bu platform aynı zamanda havayollarında satış, biletleme, kalkış kontrol gibi ara hizmetler için etkili bilgi teknolojileri hizmetleri de sağlamaktadır. Bu şekilde hava yolu şirketlerinin temel faaliyet alanlarına ve maliyet düşürmeye odaklanmalarını sağlamaktadır. (Travelport, www.travelport.com.tr).

Worldspan global dağıtım sisteminin faaliyet anlayışı, müşteri odaklı, iş birliği üzerine kurulu ve yeniliklere açık bir çerçeveye sahiptir (Das, 2002). Yeniliklere açık yapısı, diğer işletme ve sistemler ile iş birliği yapma konusundaki olumlu tutumu ve müşteri odaklı sistem anlayışı nedeniyle sektörde ayrı bir sistem olarak varlığını sürdürmeyi başaran bir global dağıtım sistemidir.

4.9.2. İçsel Bilgi Sistemleri – Konaklama Yönetim Sistemleri

İçsel Bilgi Sistemleri, konaklama işletmelerinin yönetimi ile ilgili olarak iç birimlerini bir araya getirmeyi amaçlayan ve veri kaydetme ve işleme süreçlerini gerçekleştiren bilgi sistemleridir. Bu sistemler, konaklama işletmelerinin ölçeği ve ihtiyacı doğrultusunda değişiklik göstererek farklı birimlere özgü hazırlanabileceği gibi, bir konaklama işletmesinde yer alan önemli ana birimlerin tümü için kapsamlı modüller ile bütüncül bir yapıda da hazırlanabilir. Özellikle veri kayıt ve hesaplama işlemlerinin yoğun olduğu ön büro ve

muhasebe birimleri, bazı yazılımlarla bu süreçlerini kolaylaştırmaktadırlar.

Çoğu küçük ölçekli konaklama işletmesinde yalnızca ön büro için bir bilgi sistemi yazılımı kullanılması o tesislerin işlemlerini kolaylaştırma adına yeterli gelebilir. Ancak daha büyük ölçekli ve lüks statüdeki konaklama işletmelerinde ön büro, restoran, insan kaynakları, müşteri ilişkileri ve diğer önemli birimlerin tümü için ortak bir yazılım kullanılarak veri paylaşımı ve raporlamalar yapıldığı görülmektedir.

Fidelio, Elektra, Opera, Suite8 ve Athena bu iç yönetim programları arasında en kapsamlı yapıya sahip olarak bilinen ve kullanılan yazılımlardır. Fidelio, Elektra ve Suite8 bütünlük sistem olarak ifade edilebilen konaklama işletmeleri bilgi sistemleridir. Opera ve Athena, birim bazında geliştirilerek bütüncül bir yapı oluşturulması konusunda çalışmaları süren ve yeni sürümleri hazırlanmaya devam eden bilgi sistemi yazılımlarıdır.

4.9.2.1. Fidelio Version 8 Bütünlük Otel Yönetim Sistemi

Fidelio sistemi, web sayfası üzerinden veri girişi sağlanan web tabanlı bir sistemdir. Bu sistemde Oracle veri tabanı kullanılmaktadır (Akagün, 2015: 5). Fidelio sistemi, konaklama işletmesinin ihtiyacı olan fonksiyonların çoğuna sahip olan geniş kapsamlı bir bütünlük bilgi sistemidir. Bu nedenle büyük ölçekli konaklama işletmelerinin çoğunda etkin bir şekilde yönetim tarafından tercih edilen ve kullanılan bir sistemdir (Demirtaş, 2011: 8).

İhtiyaçlar ve teknolojik gelişimler doğrultusunda en son versiyonu olan Fidelio Suit 8 ile tamamen bütünleşik bir yapıya kavuşmuştur. Bir otelde bulunması gereken günlük hizmet ihtiyaçlarından daha olağan dışı lüks hizmet ihtiyaçlarına kadar bütün gereklilikler bu versiyon ile sağlanmıştır. Müşteri ilişkilerinden ön büroya, restoran hizmetlerine kadar tüm birimleri kapsayan ve birleştiren bir yapıya sahiptir. Bu sayede tamamen bütünleşik bir sistem haline dönüşmüştür (Micros-Fidelio, 2005).

Oracle veri tabanı sayesinde güvenilir bir yapısı olan bu sistem, turizm sektöründeki hızlı gelişmeler ve özelleşen yapının ortaya koyduğu gereklilikleri sağlayabilmek için üretilmiştir. Müşteri ilişkileri, varlık yönetimi, restoran hizmetleri, online rezervasyon, çalışan kontrolü gibi bir çok farklı birim tek sistem ile birleştirilerek kolay iletişim ve geniş raporlama seçenekleri sunmaktadır (BHRS, 1996).

4.9.2.2. Elektra Otel Yönetim Sistemi

Bu sistem, konaklama işletmelerinin bütün faaliyetlerini elektronik ortamda izleyebilecekleri nitelikte geniş kapsam ve alt yapıya sahip birim modüllerine sahiptir (Talya Bilişim, www.talyabilisim.com.tr). Birimlerin ayrı modüllerde tanımlanması, konaklama işletmelerinin ihtiyaçları doğrultusunda modül, yani kullanacakları birime ilişkin tasarlanmış elektronik sistem, seçerek kullanmalarına ve kendilerine bir sistem paketi oluşturmalarına imkan tanır. Bu nedenle her ölçekte konaklama işletmesinin kullanımına uygundur.

Elektra, Türk mühendisler tarafından tasarlanmış ve kullanacak olan otel işletmesinin yapısı ve ölçeği doğrultusunda entegrasyonu sağlanabilen bir bütünleşik bilgi sistemidir. Bu sistemin içinde bir işletmenin ihtiyacı olabilecek yirmi sekiz modül bulunmaktadır. Bu modüller ile otel işletmesinin tüm departmanları tek bir merkezi sistem ile yönetilip kontrol edilebilmektedir. Personele, muhasebe birimine, restoran birimine özel programları ile otelin ihtiyaç duyacağı ve merkezileşmesi zor olan tüm ana birimler tek çatı altına alınmış olur. Elektra sisteminin sağladığı modüller tablo 4.4’de görülmektedir (Elektra, 14-20).

Tablo 4.4: Elektra otel yönetim sistemi modülleri

Elektra Ön Büro Yönetimi	Online Rezervasyon
Stok ve Maliyet Analizi Yönetimi	iSafe İnternet Güvenlik ve Loglama
Personel Devamlılık Kontrol Sistemi	CRM + Kiosk Yönetimi
POS Yönetimi	Call Center ve Satış CRM Entegrasyonu
Sağlık, Spor ve SPA Yönetimi	Sistem Entegrasyonları
Satış ve Pazarlama Yönetimi	ETS Muhasebe Yönetimi
KimlikOkur Kimlik ve Pasaport Okuma	ETS Satın Alma Yönetimi
Çağrı Yönetimi	Demirbaş ve Amortisman Yönetimi
Devre Mülk ve Devre Tatil Yönetimi	Banket Yönetimi
Misafirler İçin Mobil Uygulamalar	Satış Kanalları Yönetimi
Üyelik Yönetimi	Teknik Servis ve Cihaz Bakımı
ETS Personel ve Bordro Yönetimi	Mobil Yönetim Sistemi
İnsan Kaynakları Performans Yönetimi	Sadakat Yönetimi
E-Fatura, E-Defter, E-Arşiv	Misafir Yorum Sitelerinin Entegrasyonu

Elektra, 19, www.elektraotel.com

Bu modüller arasında otel işletmesinin ihtiyaç duyduğu ön büro, restoran, teknik hizmetler, müşteri ilişkileri, personel ve insan kaynakları ve otellerin yapısına göre şekillenebilen diğer ilave hizmet ve birimleri kapsayan birçok program mevcuttur. Bu sayede otel işletmesi tüm birimlerinde aynı programı kullanarak verilerin kolay aktarımını ve tek merkezden yönetilmesini sağlar. Örneğin restorandan girilen bir siparişin bilgisi aynı anda hem mutfağa hem de maliyetleri ve gelirleri açısından muhasebeye aktarılabilir. Yine müşteri beklentileri ile ilgili bir talep bilgisi aynı anda hem ilgili birime hem de yönetime ulaşabilir. Tüm işletmede aynı sistemin kullanımı, bu şekilde iletişim kolaylığı da sağlayarak hizmet sektörünün önemli özelliklerinden biri olan hız faktörünü gerçekleştirerek rekabet avantajı yaratabilir.

4.9.2.3. Athena Otel Yönetim Sistemi

1997 yılında turizm sektörü için yazılımlar geliştirme amacı ile kurulan Athena Bilgisayar yazılım firması, konaklama işletmelerinin ihtiyacı olan hızlı veri işleme ve analiz kolaylığı üzerine yoğunlaşarak tüm ölçekteki konaklama işletmelerinin kullanımına sunulan, misafir veri takibinde hız ve kolaylık sağlayan bir sistem hazırlamıştır. Konaklama sektöründe ihtiyaç duyulabilecek bütün birimlere yönelik paket programları mevcuttur. Bu şekilde bir konaklama işletmesinin neredeyse bütün birimlerinde Athena programına ait alt sistem paketleri kullanılarak bir bütünlük ve işlemsel kolaylık sağlanabilir. Rezervasyon ve ön bürodan müşteri ilişkilerine kadar birçok birime yönelik paketi bulunan bu sistem, değişen teknoloji ve talepler doğrultusunda sistemsal yenilikler ve birleştirmeler ile turizm

sektöründeki bilgi sistemi taleplerine cevap vermeye devam etmektedir (Athena, www.athena.com.tr).

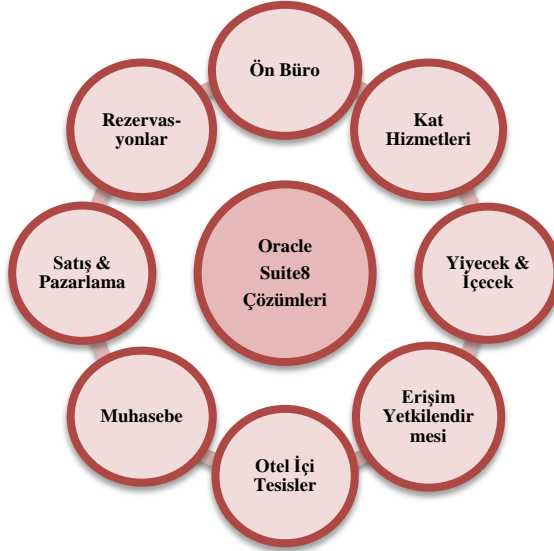
4.9.2.4. Opera Otel Yönetim Sistemi

Bu sistem, elektra gibi işletme fonksiyonlarına göre geliştirilmiş modüllerden oluşan ve bu nedenle tüm ölçekte konaklama işletmeleri için kullanılabilir nitelikte olan bir otel yönetim sistemidir. Opera, özellikle zincir otel işletmeleri için büyük avantaj sağlayan tek merkezden ortak veri sağlama, standart fiyat belirleme ve yönetme imkanları sunar. Çoklu kullanıma olanak sağlaması bu sistemi öne çıkaran özelliklerden biridir. Ayrıca otel yönetiminde ihtiyaç duyulabilecek bütün raporları hızlı ve güvenilir bir şekilde sunması, bu sistemin diğer avantajlarından biridir. İstatistiki karşılaştırmalara ve değerlendirmelere olanak sunan raporlar, işletme geleceği ile ilgili alınabilecek kararlar için büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle işlenen verilerin uygun raporlara dönüştürülebilmesi yönetim için büyük kolaylık ve karar alma konusunda destek sağlar (Protel-Opera, 2-6).

Bu sistemin temel özelliği, bir çok modül entegrasyonuna olanak sağlaması ve bu şekilde otelin tüm birimlerinde uygun modüller ile Oracle veri tabanı kullanılarak veri depolamaya ve raporlamaya imkan sunmasıdır. Temelde ön büronun ihtiyaçlarına cevap veriyor olsa da ek modüller ile gelişimi ve kullanımı yaygınlaşarak işletme içinde bütünleşik bir sistem halini alabilmektedir.

4.9.2.5. Suite8 Otomasyon ve Rezervasyon Sistemleri

Suite8, konaklama ihtiyacı için otel arama sürecinden başlayarak check-out sonrası iletişim dahil tüm süreçleri müşteri merkezli ele alan bir programdır. Sağladığı hizmetlerle sağlıklı müşteri ilişkileri geliştirmenin yanı sıra, konaklama işletmesinin restoran, satış ve pazarlama, kat hizmetleri ve banket etkinlikleri gibi birçok farklı faaliyet de etkin şekilde yönlendirilerek yönetilebilir. Merkezde toplanan veriler aracılığıyla müşteri beklenti ve etkileşimleri, çalışanların koordinasyonu, işletme içi birim ve tesislerin yönetimine olanak sağlayarak bütüncül bir yapı sergiler. Ayrıca veriler aracılığı ile ihtiyaçlar doğrultusunda raporlar hazırlamaya olanak sunar. Bu raporlar işletme yönetimince değerlendirmelere olanak sağlayarak hızlı ve etkin karar alımına imkan sunar (Protel- Suite8, 2017: 2-6).



Şekil 4.9: Suite8 otel yönetim sistemi

Protel, 2017: 5'den düzenlenmiştir.

Bu sistem, son dönemde geliştirilmiş ve bütünleşik bir yapı sergileyen önemli bir sistemdir. Konaklama işletmelerinin bütün önemli performans kontrol noktaları ve birimlerine yönelik yönetim imkanı sunar. Tek yönlü olmaması ve işletmenin muhasebeden satış ve pazarlamaya, kat hizmetlerinden personele bütün birimleri ile ilgilenmesi bu sistemin avantajları arasında yer almaktadır. Bütünleşik yapısı sayesinde konaklama sektöründe bilgi sistemleri arasında büyük bir eksiği kapatabileceği bütünleşik bilgi sistemi kavramını karşılayabileceği söylenebilir.

4.9.2.6. Asyasoft Otel Yönetim Sistemleri

Asyasoft, turizm sektöründe konaklama işletmelerine yönelik otomasyon yazılımları üreten bir şirkettir. Ürettiği yazılımlar, bir konaklama işletmesinin ihtiyaç duyabileceği tüm birimleri kapsayan çeşitliliğe sahiptir. Bu sistemin özelliği, opera sisteminde olduğu gibi birimlere yönelik modüller şeklinde geliştirilmesidir. Ancak hizmet alanı özellikle konaklama işletmeleri olduğundan, işletmenin ihtiyaç duyacağı tüm modülleri sunmaktadır. Bu şekilde birimler arası sistem entegrasyonu ile bütünleşik bir yapı elde edilebilir. İşletme genelinde tüm birimlerde aynı sistemin kullanılması, veri iletim hızı ve analizler açısından önem taşımaktadır. Bu sistem tüm birimlere sunduğu modüller ile işletme için bütünleşik sistem özelliği taşıyabilmektedir (Asyasoft, <http://asyasoft.com.tr>).

4.9.2.7. Sedna- Kod Yazılım

Sedna- Kod Yazılım, turizm işletmelerinin ihtiyaçları doğrultusunda özellikle ön büro ve muhasebe alanlarında yazılımlar hazırlayan bir işletmedir. Bu sistem, stratejik kararlar için finansal analizlerin ve raporların önemine vurgu yaparak muhasebe birimi merkezli bir yapı oluşturmuştur (Sedna Hotel, <http://www.kod.com.tr>). Muhasebe ve ön büro gibi muhasebe tabanlı birimlere yönelik kullanımının olmasından dolayı kısmi bilgi sistemi olarak nitelendirilmektedir.

4.10. Konaklama İşletmelerinde Bütünleşik Bilgi Sistemi Literatür Taraması

Konaklama işletmelerinde bilgi sistemlerinin kullanımı ve bütünleşik bilgi sistemlerinin adaptasyonuna yönelik bazı çalışmalar ve araştırmalar bulunmaktadır. Sistemlerin teknolojinin ışığında yakın dönemde gelişmeye başlaması ve maliyetlerinin yüksek olması, bu sistemlerin kullanımını etkilemiş olsa da, yapılan bazı çalışmalar bu yazılımların ve sistemlerin konaklama işletmeleri için faydalarını göz önüne sermektedir.

Milne vd.'nin (2004) yaptıkları çalışmada, bütünleşik bilgi sistemlerinin turizmi olumlu etkilediği, turizmin sektörünün ve konaklama işletmelerinin geri kaldıkları noktalarda destekleyici olduğu, bu şekilde kalkınmaya da katkı sağladığı vurgulanmaktadır.

Özdemir (2007), yapmış olduğu çalışmada kullanılan bilgi sisteminin işletmeye faydalarını ve karlılığına etkisini ölçmek için bir konaklama işletmesi üzerinde uygulama yapmıştır. Bu uygulamada

işletmenin bütünleşik bilgi sistemi kullanmadan önce ve kullandıktan sonraki gelirleri karşılaştırılmıştır. Ancak anlamlı bir sonuca ulaşılamamıştır. Özdemir bu sonucu, bilgi sistemleri kullanılması için işletmenin bütün gereklilikleri yerine getirmemiş olduğuna ve bu sisteminden etkili sonuç alabilmenin bazı şartlar sağlandığı sürece mümkün olabileceğine bağlamıştır.

Kurgun vd. (2007), yaptıkları çalışma ile seyahat acentelerinin global dağıtım sistemleri ile mücadele edemeyecekleri ve bu nedenle bir değişim geçirmeleri gerekliliği üzerinde durmuşlardır. Bilgi sistemlerindeki gelişme ve tercih edilmelerinin artması ile seyahat acentelerinin fonksiyonel değişikliğe giderek rezervasyon ofisi niteliğinden seyahat danışmanlarına dönüşmelerinin bu sistem içerisinde yok olmalarının önüne geçebilecek bir düzenleme olabileceğini vurgulamışlardır.

İrazve Zerenler (2008) otellerde kullanılan bilgi sistemlerine yönelik çalışmalarında, kullanılan bilişim sistemlerinin yönetimin strateji ve kararlarını olumlu etkilediği ve sistemin faydalı olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Bertan (2008), yapmış olduğu çalışmada konaklama işletmelerinde bilgi sistemlerinin kullanımını ve hangi birimlerin daha fazla faydalandığını araştırmıştır. Sonuç olarak, gelir getiren birimlerden ön büronun en fazla bilgi sistemi kullanan birim olduğu, ardından yiyecek içecek birimlerinin bu sistemlere ihtiyaç duyduğunu ve son olarak da müşteri ilişkilerine yönelik uygulamaların geliştirilmesi için kullanıldığını tespit etmiştir. Bu sonuçtan, bilgi

sistemlerinin hem finansal hem de finansal olmayan veri ve faaliyetler için kullanıldığı anlaşılmaktadır.

Konuyla ilgili Jawabreh ve Alrabei (2012), Jodhpur'daki otellerde yaptıkları çalışmada, bütünleşik bilgi sisteminin bir ifade ve uygulama şekli olan muhasebe bilgi sisteminin kullanımını ölçmek istemiş ve maliyet unsurundan dolayı bu sistemin o bölgedeki otellerde henüz aktif kullanılmadığı sonucuna ulaşmışlardır. Buradan teknolojik gelişmelerin ve ülkenin bu konudaki gelişmişliğinin önemli olduğu sonucu çıkmaktadır. Teknolojik ve ekonomik açıdan gelişmekte olan ülkelerde tamamen bilgisayara dayalı bir sistemin işletmelerin idaresinde kullanımı oldukça maliyetli olacaktır. Ayrıca bu konuda uzman kişileri çalıştırma gerekliliği ve çalışanların eğitilmesi ek maliyet oluşturacağından bu ülkelerde bütünleşik bilgi sisteminin kullanım oranı oldukça düşük olacaktır.

Yüksek (2013), tarafından dışsal bilgi sistemlerinden Amadeus global dağıtım sistemi ile ilgili hazırlanan çalışmada, dışsal bilgi sistemlerinin ve turizmde bilgi sistemleri konusunda gelişmelerin yıllar itibarıyla artacağı ve stressiz bir seyahat ve turizm anlayışı için bu sistemlerin varlığının önem kazanmaya devam edeceği vurgulanmıştır.

Ramli (2015), Malezya'daki otel işletmelerinde muhasebe bilgi sisteminin kullanımının büyük ölçekli otellerde yüksek olduğunu tespit etmiş, küçük ölçekli otellerin bu tarz teknoloji tabanlı sistemleri maliyetli bulduklarından kullanmadıklarını belirlemiştir.

Culfa ve Nat (2015) Kuzey Kıbrıs'ta faaliyet gösteren beş yıldızlı otel işletmelerinde bütünleşik bilgi sistemi yazılımlarının

kullanımını ölçmeye yönelik bir çalışma yapmışlardır. Bu çalışmanın sonuçlarına göre Kuzey Kıbrıs'ta faaliyet gösteren beş yıldızlı otellerin çoğunluğu bütünleşik bilgi sistemi yazılımları kullanmaktadır. Ancak çalışanların bu sisteme adaptasyonları konusunda henüz tam bir bütünlük sağlanamamıştır. Bu nedenle Culfa ve Nat, bu otellerin bütünleşik bilgi sistemi kullanımı ve kendi sistemlerine adaptasyonu konusunda dışarıdan destek almaları gerektiğini savunmaktadırlar.

Keskinçilç vd. (2016) tarafından internet aracılığı ile tatil süreci geliştirme ve otel ve seyahat tercihlerinde internet kullanımının yaygınlığını ölçmeye yönelik yapılan çalışmada, internet aracılığı ile tatil seçmenin en büyük tercih nedeninin, internetin kullanıcı yorumlarına ve fiyat karşılaştırmalarına olanak sağlaması olduğu görülmektedir. Ayrıca internet aracılığı ile tatil süreci yönetenlerin daha çok genç nüfus ve eğitilmiş kesim olduğu bulgular arasında yer almaktadır. Turizm sektöründe dışsal bilgi sistemlerinin kullanımına yönelik yapılan bu çalışma ile konaklama işletmelerinin olduğu kadar müşterilerin de bu sistemlere güvenmeye başladıkları ve tercih ettikleri görülmektedir.

Konuyla ilgili yapılan çalışmaların genelinden çıkan sonuç, bütünleşik bilgi sistemlerinin konaklama sektörü için oldukça önemli olduğu, ancak sağlam ve geniş bir teknolojik alt yapı ve uzman çalışanlar gerektirdiğinden maliyetli olduğudur. Bu nedenle bütünleşik bilgi sistemi, muhasebe bilgi sistemi ya da yönetim bilgi sistemlerinin

kullanımı ekonomik gelişmişlik ile orantılı bir şekilde artış göstermektedir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER

Konaklama sektörü, bacasız sanayii olarak nitelendirilen, ülke ekonomilerinde olduğu kadar uluslararası sosyal ve kültürel ilişkilerde de yeri günden güne artan turizm endüstrisinin önemli alt kollarından biridir. Turizm hareketliliği ile bir yerden başka bir yere seyahat eden kişilerin öncelikli ihtiyacı barınma ve yemektir. Konaklama sektörü bu öncelikli ihtiyacı sağlamasından dolayı turizm içinde önemli alanlardan biri olarak nitelendirilebilir.

Türkiye turizm gelirleri 2018 yılı ilk çeyrek (Ocak, Şubat ve Mart) verileri incelendiğinde, 2017 yılı ilk çeyreğine göre %31,3 oranında bir artış ile 4 milyar 425 milyon 237 bin \$ gelir elde edildiği görülmektedir. Ziyaretçi sayısında ise %26,4 oranında bir artış meydana gelmiştir. Bu durum Türkiye'nin ilk çeyrekte uluslararası alanda 6 milyon 122 bin 182 kişi tarafından ziyaret edildiğini göstermektedir(TÜİK, 2018, <http://www.tuik.gov.tr>). Bu rakamlar hem ekonomik hem de sosyal açıdan önem arz etmektedir. Önceki yıllardaki güven kaygısı ve uluslararası ilişkilerde yaşanan bazı aksaklıklar ziyaretçi sayısında düşüklüğe neden olarak turizm gelirlerini olumsuz etkilemiştir. Ancak son iki yılda bu alanda atılan bazı adımlar ile turizm hareketliliğinde artış sağlanarak gelirleryükseltilmiştir.

Turizm hareketliliğinin ve gelirlerinin artmasında öncelikli rol ülke güvenliği ve genel durumu ile ilgili olabilir. Ancak normal şartlarda turizm gelirlerinin artışı ve maliyetlerinin düşürülmesi, işletmelerin uygulayacağı etkin muhasebe sistemleri ve müşteri

ilişkilerini öncelik alan yeni ve hızlı sistemlerin geliştirilerek kullanılması ile de yakından ilgilidir. Bu durumda turizm işletmelerinin doğru zamanda doğru kararlar ve araçlar ile etkin ve verimli bir süreç yönetmeleri önem arz etmektedir. Stratejik yönetim muhasebesi araçları, konaklama işletmelerince etkin ve etkili kullanıldıklarında yüksek verimlilik sağlayabilen uygulamalardır. Ancak hizmet üretimi yapan konaklama işletmeleri imalat işletmelerinden yapısal açıdan ve faaliyetlere yönelik farklılıklar gösterdiğinden uygulanacak stratejik yönetim muhasebesi araçları da esasen ve şeklen farklılaşmaktadır. Hangi araçların daha etkili ve verimli sonuçlar sunduğunun tespiti, işletmelerin elde edeceği geliri artırma ya da maliyetleri düşürme konusunda atılacak en önemli adımlardan biridir.

Hizmet üretimi yapan işletmelerin en önemli özelliklerinden biri doğrudan müşteri ile iletişim halinde olmalarıdır. Hizmetin kendi özgü yapısal özellikleri de bu tür işletmelere farklı sorumluluklar ve nitelikler yüklemektedir. Müşteri ilişkileri işletmelerin gelirleri ve sürdürülebilirlikleri açısından oldukça önemlidir. Bu nedenle müşteriler ile olan ilişkilerin olumlu bir çerçevede tutulması gerekmektedir. Bu noktada müşteri beklentileri ve hizmet sunumunda hızın önemi ortaya çıkmaktadır. İşletme içinde müşterilerin beklentilerinin kısa sürede karşılanabilmesi ve birimler arası etkin iletişim, etkili ve hızlı bir sistem alt yapısı ile mümkündür. Bu şekilde müşterilere ilişkin her türlü veri tek noktadan sisteme kaydedilerek hem hızlı bir şekilde ilgili birime iletilir hem de işletme yönetiminin stratejik ya da günlük analizleri için kullanımı sağlanır. Bütünleşik ya

da kısmi bilgi sistemleri işletmelerin müşterilere ilişkin verilerinin saklanması ve ilgili birimlerce kullanılması için olanak sağlar. Kısmi bilgi sistemlerinin muhasebe temelli olarak yoğun kullanımına rağmen bütünleşik bilgi sistemleri işletme içi veri hareketliliği açısından daha fazla önem taşıyan bir yapı sunmaktadır.

Sonuç olarak değerlendirildiğinde konaklama işletmeleri, hizmet üretimi yapmalarından dolayı tüketici tercihleri ve taleplerinden hızlı bir şekilde etkilenmektedirler. Bu nedenle kullanılan finansal ve donanımsal sistemler bu işletmelerin performansında etkili olsa da müşteri unsurunun gerisinde kalmaktadır. Hizmet üreten işletmeler finansal ve finansal olmayan verilerin ortak olarak değerlendirildiği alanların en iyi örnekleridir. Müşteri beklenti ve tercihleri önemli olsa da finansal ve donanımsal araçların varlığı kaçınılmazdır. Aynı şekilde muhasebe ve bilgi sistemi açısından eksiksiz bir alt yapı olsa da müşteri unsuru ve geri dönüşleri olmadan tek başına en iyi sistemler bile performans artırımı açısından yeterli değildir.

Konaklama işletmelerinin etkin bir müşteri politikası, gelir artırımı ve maliyet avantajı sağlaması açısından finansal ve finansal olmayan yöntemleri uygun şekilde bir araya getirerek kullanmaları önemlidir. Konaklama işletmelerinde genel müdürlerin ve muhasebe birimi yöneticilerinin finansal konulardaki boşluklara da yönelerek daha fazla mali avantaj sağlamaları mümkün hale gelebilir. Düşük maliyet oranları fiyatlarda da indirim sağlayarak müşteri artırımı sağlayacaktır. Aynı zamanda elde edilen gelirin artması, tesisin müşteri memnuniyeti doğrultusunda geliştirilmesi konusunda ek

sermaye yaratacaktır. Bu tür avantajlar finansal nitelikli çalışmaların sağlayacağı getiriler ile elde edilebilir. Uygulanan muhasebe stratejileri, uygulama araçlarının etkinliği ve doğru araçların kullanılıp kullanılmadığı idari birim tarafından titizlikle incelenmelidir. Mali konulardaki kısıtların uygulanacak yeni yöntemler ya da uygulamaların daha etkin kullanımı ile aşılması mümkündür. Bu şekilde hem müşteri memnuniyeti hem finansal üstünlük sağlanabilir.

Bu çalışma ışığında, konaklama işletmeleri öncülüğünde hizmet üretimi yapan işletmelerin öncelikli ilgi ve performans merkezi olan müşterilerin yanı sıra finansal değerleri de içine alan ve birlikte analizlerini sağlayan yöntemleri geliştirerek uygulamaları önerilebilir. Muhasebe uygulamalarının ikinci planda kalması konaklama işletmelerinde maliyetler ve finansal veriler açısından dezavantaj yaratmaktadır. Bu durumu tersine çevirmek ise etkin gelir yönetimi uygulamaları ve muhasebe sistemleri seçimi ve kullanımı ile mümkündür. Konaklama işletmeleri ikinci plana yerleştirdikleri muhasebe konularına öncelik vererek rekabet üstünlüğü sağlayıp öncelik verdikleri müşteri memnuniyetine daha kolay bir şekilde ulaşabilirler. Ayrıca kısmi bilgi sistemlerindense bütünleşik yapılı bilgi sistemleri kullanımı müşteri merkezli hizmet anlayışı ile daha uyumlu olacak ve fayda sağlayacaktır. Bu nedenle konaklama işletmelerine donanımsal olarak bütünleşik bilgi sistemi kullanımının yaygınlaştırılması ve kullanılan muhasebe sistemlerinin müşteri beklentileri ve finansal değerleri orantılı bir şekilde ele alması önerilmektedir.

Bu çalışma kapsamında bu alanda yapılan çalışmalar incelendiğinde konaklama işletmelerinin yaklaşık 15 yıllık bir dönemde aynı stratejik yönetim muhasebesi uygulama araçları ile faaliyet sürdürdükleri, gelişen teknoloji, artan rekabet ve küreselleşmenin etkileri ile uyumlu olarak yeni sistemlerin uygulanması konusunda adımlar atılmadığı gözlenmiştir. Müşteri merkezli yapı ve geri planda kalan muhasebe uygulamaları konaklama işletmelerinin üzerinde durarak çözüm getirmesi gereken bir konudur. Bu şekilde hem işletmeler maliyet avantajı elde etmeye başlar hem de fiyat konusunda esneklik yaratabilirler. Maliyet konularında daha hassas çalışılmasının yanı sıra müşteri beklentileri ve mali unsurları bir arada ele alan bütüncül yöntemlerin kullanımı da artırılmalıdır.

Diğer yandan literatür değerlendirildiğinde bütünleşik bilgi sistemlerinin etkinliği konusunda işletmelerin fazla bilgi sahibi olmadıkları söylenebilir. Bütünleşik sistemler hem işletme içi bilgi alışverişinde hız ve güvenlik sağlar hem de müşteri beklentilerinin daha etkin karşılanmasına olanak sunar. Bu nedenle bütünleşik sistemlerinin performans üzerinde daha yoğun bir etkiye sahip olması beklenir. Bu sistemlerin gerek yönetim gerekse çalışanlar açısından kullanımının etkinleştirilmesi sektöre yönelik bir öneri olabilir.

Kaynakça

- Abadi, A. H., Kermani, N., Mollaabasi, H., Ojaki, A., Shokri, S., Soltani, M., et al. (2013). An Investigation of the Level of Using the Management Accounting Methods in the Process of Planning, Controlling and Pricing the Hotel Industry. *International Research Journal of Applied and Basic Sciences*, 1587-1595.
- Ahmad, K. (2012, 05). The Use of Management Accounting Practices in Malaysian SME's. *PHD Thesis*. Exeter, İngiltere: Exeter University.
- Akagün, T. (2015, 03 16). *Otel Otomasyon Sistemleri ve Teknolojik Gelişmeler*. 03 20, 2017 tarihinde ACEXTA: acexta.wordpress.com adresinden alındı
- Akça, M. (2012, 01 12). *OLTP ve OLAP Nedir?* 28 11, 2017 tarihinde Mustafa Akca: mustafaakca.com adresinden alındı
- Akdemir, A. (2012). Stratejik Yönetim Temel Kavramlar. Ali Akdemir, G. Konakay, D. Küçükaltan , M. Marangoz , İ. Ulukan, G. Eren Gümüştekin, et al. içinde, *Stratejik Yönetim* (s. 4). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Akmeşe, H., Büyükşalvarcı, A., & Aras, S. (2016). The Leadership Orientations of Tourism Managers of the Future. *Global Issues and Trends in Tourism* (s. 569-575). içinde Sofia: St. Kliment Ohridski University Press.
- Aktan, C. C. (2000). Yönetimde Rönesans ve Kalite Devrimi. *Monografi*. Ankara: TOSYÖV Yayını.
- Aktan, C. C. (2003). *Değişim Çağında Yönetim*. İstanbul: İstanbul Sanayi Odası Yayınları, Sistem Yayıncılık.
- AlMaryani, M. A., & Sadik, H. (2012). Strategic Management Accounting Techniques in Romanian Companies: Some Survey Evidence. *Procedia Economics and Finance*, 387-396.

- Alnamri, M. J. (1993). Management Accounting in Saudi Arabia: A Comparative Analysis of Saudi and Western Approaches. *PHD Thesis*. University of Newcastle Upon Tyne.
- Alpman, G. (2012). *Deloitte, Yeni TTK'da UFRS'ye Geçiş, Bağımsız Denetim ve Uyum için Yol Haritası*. 04 15, 2018 tarihinde Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği:
://www.tobb.org.tr/Documents/ttk/sunumlar/GokhanAlpman.pdf adresinden alındı
- Amadeus. (2017). *Amadeus*. 12 10, 2017 tarihinde Amadeus:
<http://www.amadeus.com> adresinden alındı
- Angay, F. (2003). Konaklama İşletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Problemleri ve Çözüm Önerileri. *Yüksek Lisans Tezi*. Antalya: Akdeniz Üniveristesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Arsu, Ş. U., Arsu, T., & Duman, H. (2015). Örgüt Stratejilerinin Yönetim Muhasebesi Uygulamaları İle İlişkisi: Kapadokya Bölgesi Otelleri Örneği. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17-31.
- Asyasoft. (tarih yok). *Asyasoft Otel Yönetim Sistemleri*. 05 15, 2018 tarihinde <http://asyasoft.com.tr> adresinden alındı
- Athena Fides Rezervasyon ve Önbüro Yönetim Sistemi*. (2015, 01 16). 03 20, 2017 tarihinde Athena Bilgisayar: <http://www.athena.com.tr> adresinden alındı
- Atkinson, A. A., Banker, R., Kaplan, R., & Young, S. (2001). *Management Accounting*. New Jersey: Prentice Hall.
- Atkinson, H., Jones, T., Lorenz , A., & Harris, P. (2012). *Strategic Managerial Accounting Hospitality, Tourism & Events Applications*. London: Goodfellow Publishers Limited.

- Atmaca, M., & Yılmaz, B. B. (2011). KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN FAALİYETLERİNDE MALİYET KONTROLÜNÜN ETKİLERİ: MARMARA BÖLGESİNDE FAALİYET GÖSTEREN BEŞ YILDIZLI OTELLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA. *Mali Çözüm*, 15-34.
- Aysan, M. (2007). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum. *MUFAD- Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 51-56.
- Bakoğlu, R., & Dinç Özcan, E. (2010). İşletme Düzeyinde Strateji Paradokslarının Mintzberg'in On Stratejik Yönetim Okulu Açısından Değerlendirilmesi . *Öneri Dergisi*, 57-69.
- Barca, M. (2009). Stratejik Yönetim Düşüncesinin Gelişimi. *ASO Ankara Sanayi Odası Dergisi*, 34-52.
- Bardis, P. (2012). Strategic Management in a Hotel. *Master Thesis*. Finlandiya: Saimaa University of Applied Sciences.
- Baynal, K., & Karasakal, O. (2011). İşletmelerde Performans Ölçümlerinin Balanced Scorecard ile Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama. *Yöneylem Araştırması ve Endüstri Mühendisliği 28. Ulusal Kongresi*. Kocaeli Üniversitesi.
- Bertan, S. (2008). Otel İşletmeleri Yönetiminde Bilişim Teknolojileri ve 4-5 Yıldızlı Otel İşletmelerinde Bir Uygulama. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimleri Dergisi* , 293-312.
- Bhimani, A., & Smith, K. (2007). Structure, Formality and the Importance of Financial and Non-financial Information in Strategy Development and Implementation. *Elsevier - Management Accounting Research*, 3-31.
- Bhimani, A., Horngren, C., Datar, S., & Foster, G. (2008). *Management and Cost Accounting*. Italy: Prentice Hall Europe.
- BHRS. (1996). *Baltic Hospitality and Retail Systems*. 10 20, 2017 tarihinde BHRS (Baltic Hospitality & Retail Systems): <http://www.bhrs.info> adresinden alındı

- Bilgiç, A. (2013). Stratejik Yönetim Düşüncesinin Evrimi. *Denetim*, 69-75.
- Bilişim, T. (2017). *Elektra Otel Otomasyonları*. 08 20, 2017 tarihinde Talya Bilişim: <http://www.talyabilisim.com.tr> adresinden alındı
- Bourgeois, D. T. (2012). *Information Systems for Business and Beyond*. 03 10, 2017 tarihinde Pressbooks: bus206.pressbooks.com adresinden alındı
- Brealey, R. A., Myers, S., Marcus, A., Bozkurt, Ü., Arıkan, T., & Doğukanlı, H. (2001). *İşletme Finansının Temelleri*. İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- Büyükmirza, K. (2003). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Chand, M., & Ambardar, A. (2013). Management Accounting Practices in Hospitality and Service Enterprises: A Comparative Research. *Journal of Commerce & Accounting Research*, 1-9.
- Chathoth, P., Altinay, L., & Okumus, F. (2010). *Strategic Management for Hospitality and Tourism*. London: Butterworth- Heinemann / Elsevier.
- Cleophas, C., Yeoman, I., McMahon-Beattie, U., & Veral, E. (2011). The Applications of Revenue Management and Pricing. I. Yeoman, & U. McMahon-Beattie içinde, *Rvenue Management A Practical Pricing Perspective* (s. 9-16). New York: PALGRAVE MACMILLAN.
- Crawford, K. M. (1991). Adressing Manufacturing Problems Trough the Implementation of Just- In- Time. *Production and Inventory Management Journal*, 33-36.
- Culfa, H. İ., & Nat, M. (2015, 12 20). *Küçük Ada Ülkelerindeki Otellerde Kurumsal Kaynak Planlama Sistemlerinin Kullanımı*. 03 20, 2017 tarihinde SSRN: papers.ssrn.com adresinden alındı

- Çetin, H. (2012). Eğitim Kurumlarında Stratejik Planlama Bilinç Düzeyi ve Stratejik Yönetimde Karşılaşılan Sorunlar: Denizli İlinde Bir Araştırma . *Doktora Tezi*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .
- Çetinkaya, A. Ş. (2006, 01). *The Effects of Information and Communication Technologies in the Performance of Hospitality Organizations: A Research Undertaken in Five Star Hotels*. 02 05, 2017 tarihinde ResearchGate: www.researchgate.net adresinden alındı
- Das, S. (2002). *Global Distribution Syatems in Present Times*. 11 20, 2017 tarihinde Hotel Online : <http://www.hotel-online.com> adresinden alındı
- Davis, C. E., & Davis, E. (2014). *Managerial Accounting*. John Wiley & Sons.
- Demirtaş, N. (2011). *Ön Büro - Kat Hizmetleri Otomasyonu*. Ankara: Ankara Üniversitesi.
- Didin, S., & Köroğlu, Ç. (2008). KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN SATIŞLAR-MALİYETLER BAKIMINDAN REKABET EDEBİLME DURUMU VE GELECEKTEN BEKLENTİLERİ. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dersisi*, 111-120.
- Dinçer, Ö. (2007). *Stratejşk Yönetim ve İşletme Politikası*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Dixon, R. (1998). Accounting for Strategic Management: A Practical Application. *Long Range Planning*, 272-279.
- Dönmez, N., Güntürkün, F., Sertkaya, A., Manzak Aydın, G., & Aras, G. (2013). *Çok Boyutlu Organizasyonel Performans Ölçüm Modelleri*. Ankara: T.C. Bilim. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Verimlilik Genel Müdürlüğü.
- Drury, C. (2012). *Management and Cost Accounting*. Hampshire, UK: Cengage Learning.

- Dung, N. T., & Masaaki, A. (2014). The Evolution of Management Accounting Practices in Vietnam: a Survey Research on Vietnamese Food and Beverage Enterprises. *The Keizai Gaku Annual Report of the Economic Society, Tohoku University*, 167-184.
- Egbunike, C. F., Ogbodo, O., & Chidiebele, O. (2014). Utilizing Strategic Management Accounting Techniques (SMATs) for Sustainability Performance Measurement. *Research Journal of Finance and Accounting*, 139-154.
- Elektra. (tarih yok). *Elektra Otel Yönetim Sistemleri V5, Talya Bilişim*. 10 15, 2017 tarihinde Elektra: <http://www.elektraotel.com> adresinden alındı
- Emeksiz, M. (2000). Otel İşletmelerinde İçsel ve Dışsal Bilgi Sistemleri: Beş Yıldızlı Uluslararası Bir Zincir Otelin Dışsal Bilgi Sistemleri ile İletişiminin İncelenmesi. *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi*, 34-43.
- Emeksiz, M., & Yolal, M. (2013). Bilgi Sistemleri ve Rezervasyon Süreci. M. Emeksiz, M. Yolal, D. Acar Gürel, & M. Akoğlan Kozak içinde, *Otel İşletmelerinde Konaklama Hizmetleri* (s. 36-55). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Enoch, O. K. (2015). Management Accounting Reports and Hospitality Industry Development in Nigeria. *European Journal of Applied Business Management*, 83-99.
- Enz, C. A. (2009). *Hospitality Strategic Management Concepts and Cases*. New Jersey: John Willy & Sons.
- Ergin, H., & Elmacı, O. (1999). Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Açılımlar: Stratejik Yönetim Muhasebesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 17-50.

- Erol, M., & Aslan , M. (2017). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* , 55-86.
- Eryiğit, B. H. (2013). Stratejik Planlama, Stratejik Planlamaya İlişkin Alternatif Yaklaşımlar ve Stratejik Yönetim Okulları. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 152-172.
- Ferreira, A. A., & Kuniyoshi, M. (2015). Critical Factors in the Implementation Process of Integrated Management Systems. *JISTEM - Journal of Information System and Technology Management*, 145-164.
- Fonseka, K., Manawaduge, A., & Seneratne, D. (2005). *Management Accounting Practices in Quoted Public Companies in Sri Lanka*. University of Sri Jayawardenepura.
- Franco, A. D., & Lattin, T. (2006). *Hospitality Financial Management*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Ghasemi, R., Mohamad, N., Mohammadi, M., & Khan, M. (2015). The Diffusion of Management Accounting Practices in Iranian Manufacturing Companies. *Middle-East Journal of Scientific Research*, 394-404.
- Gobbo, R. (2013). Accounting Information Systems and Knowledge Management Systems: An Integrated Approach for Strategic Control. *Accounting Information Systems for Decision Making* (s. 139-149). içinde Berlin Heidelberg: Springer.
- Gros, C. M. (2013). Improving The Cost Information System in the Hospitality Industry. *PHD thesis*. Alba Iulia: Ministry of Education University "1 Decembrie 1918" Alba Iulia Faculty Of Sciences .
- Guiling , C., Cravens, K., & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategicmanagement accounting practices. *Management Accounting Research*, 113-135.

- Guilding, C. (2002). *Financial Management for Hospitality Decision Makers*. Woburn MA: Butterworth Heinemann.
- Güçlü, N. (2003). Stratejik Yönetim. *G.Ü. Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi cilt 23, sayı 2*, 61-85.
- Gül, M. (2012). İşletmelerde Elektronik Ortamda Muhasebe Bilgi Sistemi İç Kontrol İlişkisi ve Bir Uygulama. *Doktora Tezi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Hales, J. A. (2005). *Financial Analysis in thr Hospitality Industry*. London: Elsevier Butterworth - Heinemann.
- Hall, J. A. (2011). *Accounting Information Systems*. USA: South- Western Cengage Learning.
- Harris, P., & Mongiello, M. (2006). *Accounting and Financial Management, Developments in the International Hospitality Industry*. London: Elsevier Butterworth- Heinemann.
- Hattangadi, V. (2017). The Ten Schools of Thoughts by Henry Mintzeberg. *International Journal of Latest Engineering Research and Applications*, 32-36.
- Hilton, W. R. (1994). *Managerial Accounting*. New York: Mc Graw Hill Comp. Inc.
- Horngren, C. T., Datar, S. m., & Madhav, R. (2012). *Cost Accounting a Managerial Emphasis*. New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Houghton, J. W. (2007). Online Delivery of Tourism Services: Developments, Issues, and Challenges. *Information and Communication Technologies in Support of the Tourism Industry* (s. 1-25). içinde Hershey - London: Idea Group Publishing.
- Hyvönen, J. (2007). Strategy, Performance Measurement Techniques and Information Technology of the Firm and Their Links to

Organizational Performance . *Elsevier - Management Accounting Research*, 343-366.

Information Systems: Introduction and Concepts. (tarih yok). 03 20, 2017 tarihinde The MIT Press: mitpress.mit.edu adresinden alındı

Inghirami, I. E. (2013). Defining Accounting Information Systems Boundaries. *Accounting Information Systems for Decision Making* (s. 185-202). içinde Berlin : Sspringer.

İraz, R., & Zerenler , M. (2008). Turzm İşletmelerinde Yönetim Bilişim Sistemleri Kullanımının Yönetmel Kararlar Üzerine Etkisi. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 375-391.

Jagels, M. G., & Coltman, M. (2004). *Hospitality Management Accounting*. New Jersey: John Wiley & Sons.

Jagels, M. G., & Ralston, C. (2007). *Hospitality Management Accounting*. New Jersey: John Wiley & Sons.

Jamil, C. Z., & Mohamed, R. (2013). The Effect of Management Control System on Performance Measurement System at Small Medium Hotel in Malaysia. *International Journal of Trade, Economics and Finance*, 202-208.

Jawabreh, O. A., & Alrabei, A. (2012). The Impact of Accounting Information System in Planning, Controlling and Decision- Making Processes in Jodhpur Hotels. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 173-188.

Jofre, S. (2011). *Strategic Management: The Theory and Practice of Strategy in (Business) Organizations*. Kongens Lyngby: Technical University of Denmark.

Kablan, A. (2013, 07). *UFRS'nin Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamaları ve Finansal Tablolar Üzerine Etkilerine Yönelik Bir Uygulama*. 04 15, 2018 tarihinde İstanbul Sabahattin Zaim Üniversitesi: www.izu.edu.tr adresinden alındı

Kahraman, S. (2012). Konaklama İşletmelerinin Yönetim Muhasebesi ve Finansal Analiz Kapsamında Değerlendirilmesi. Malatya: İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kamu Gözetim Kurumu. (tarih yok). *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*. 04 15, 2018 tarihinde KGK: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Kara, C. (2013). Semantik Web Teknolojileri Kullanılarak Turizm Bilgi Sistemi Tasarımı. *Yüksek Lisans Tezi*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.

Kara, V. (2017, 10 12). *Muhasebede Sabit-Değişken Gider Ayrımı*. 04 20, 2018 tarihinde Muhasebeci Yorumluyor: [/www.muhasibeciyorumluyor.com](http://www.muhasibeciyorumluyor.com) adresinden alındı

Karaman, R. (2009). İşletmelerde Performans Ölçümünün Önemi ve Modern Bir Performans Ölçme Aracı Olarak Balanced Scorecard. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 411-427.

Karim, H. S. (2001). Towards An Integrated Information System For a Public Sector Organisation in Brunei Darussalam. *PHD Thesis*. Loughborough University.

Kaya, E., & Köse, T. (2013). *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.

Keown, A. J., Martin , J., Petty, J., & Scott, D. (2001). *Financial Management: Principles and Applications*. New Jersey: Prentice Hall.

Keskinkılıç, M., Ağca, Y., & Karaman , E. (2016). İnternet ve Bilgi Sistemleri Kullanımının Turizm Dağıtım Kanallarına Etkisi Üzerine Bir Uygulama. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 445-472.

Kırloğlu, H., & Doğan, Ö. (2016). Konaklama İşletmeleri Yönetim Muhasebesi'nin 2000-2014 Yılları Arası Akademik Gelişim Süreci . *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies* , 136-161.

- Kornkaew, A. (2012). Management Information System Implementation Challenges, Success Key Issues, Effects and Consequences. *Master Thesis*. İsveç: Jönköping International Business School Jönköping University .
- Kozak, N., Kozak, M., & Kozak , M. (2015). *Genel Turizm İlkeler- Kavramlar*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Köroğlu, Ç., Biçici, F., & Sezer, D. (2011). Otel İşletmelerinde Maliyet Kontrolünün Rekabet Üstünlüğüne Etkisi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 33-48.
- Kurgun, O. A., Kurgun, H., & Güripek, E. (2007). Turizm Pazarlamasında Küresel Dağıtım Sisteminin Stratejik Rolü ve Önemi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 262-274.
- Kurt, S. S., & Kurdoğlu, B. (2016). The Role and Importance of Tourism Information System in Urban Tourism Planning. *Global Issues and Trends in Tourism* (s. 661-668). içinde Sofia: St. Kliment Ohridski University Press.
- Law, R., Leung , R., & Buhalis, D. (2009). Information Technology Applications in Hospitality and Tourism: A Review of Publications From 2005 to 2007. *Journal of Travel & Tourism Marketing* , 599-623.
- Lawrie, G., Kalff, D., & Andersen, H. (2006). Balanced Scorecard and Results-Based Management: Convergent Performance Management Systems. *Performance Measurement and Management Control: Improving Organizations and Society* (s. 355-378). içinde Oxford: Elsevier- JAI Press.
- Lewis, P. S., Goodman, S., & Fandt, P. (2001). *Management Challenges in the 21st Century*. Ohio: South - Western College Publishing.

- Makrigiannakis, G., & Soteriades, M. (2007). Management Accounting in the Hotel Business. *International Journal of Hospitality & Tourism Administration*, 47-76.
- Mancini, D., Vaassen, E., & Dameri, R. (2013). Trends in Accounting Information Systems. *Accounting Information Systems for Decision Making* (s. 1-12). içinde New York, London, Heidelberg: Springer.
- Mat, T. Z. (2014). Theoretical Framework on Management Accounting and Organisational Change. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 85-106.
- Matambele, K. (2014, Kasım). Management Accounting Tools Providing Sustainability Information For Decision-Making and Its Influence On Financial Performance. *Master Thesis*. University Of South Africa.
- Mayanja, M. K. (2010, Ekim). Management Accounting As An Instrument For Corporate Governance In Botswana. *Master Thesis*. University Of South Africa.
- Mbumbo, E. P. (2015). Management Accounting Skills of Decision Makers of Small, Medium and Micro Tourism Enterprises in Western Cape, South Africa. *Master Thesis*. Cape Peninsula University of Technology.
- McLaney, E., & Atrill, P. (2010). *Accounting an Introduction*. Italy: Pearson Education Limited, Prentice Hall Europe.
- Medlik , S., & Ingram, H. (2000). *The Business of Hotels*. Oxford: Butterworth - Heinemann.
- Melia, D., & Robinson , L. (2010). Towards Performance Measurement in Hotels: an Incremental Approach. *Hospitality Administration And Management Commons* (s. 1-24). içinde Dublin: Dublin Institute of Technology.

Melia, D.M. (2009). Towards Performance Measurement in Hotels: An Incremental Approach, Loughborough University, Doctoral Thesis.

Micros-Fidelio, B. (2005). *Best Solutions* . 11 01, 2017 tarihinde Best Solution d.o.o. Micros-Fidelio: <http://www.micros.rs> adresinden alındı

Milne, S., Mason , D., & Hasse, J. (2004). Tourism, Information Technology , and Development: Revolution or Reinforcement. *A Companion to Tourism* (s. 184-194). içinde Malden-Oxford-Victoria: Blackwell Publishing .

Mintzberg, H., Ahlstrand, B., & Lampel, J. (2008). *Strategy Bites Back*. Edinburgh: Prentice Hall.

Nebel, E. C. (2007). Organizatioanl Design. *Hotel Management and Operations* (s. 73-85). içinde John Wiley & Sons.

Okutmuş, E., & Ergül, A. (2015). Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme, Değer Analizi ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Birlikte Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 98-116.

Osama, S. (2011). Integrated Information System for Reserving Rooms in Hotels. *International Journal of Advanced Computer Science and Applications*, 48-50.

Ölçer, F. (2005). Dengeli Stratejik Performans Ölçüm ve Yönetim Sistemi'nin (Balanced Scorecard) Tasarımı ve Uygulanması. *Amme İdaresi Dergisi*, 89-134.

Özdemir, G. S. (2007). Konaklama İşletmelerinde Merkezi Rezervasyon Sistemleri ve Örnek Bir Uygulama. *Yüksek Lisans Tezi*. Ankara: Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü.

Özdoğan, B. (2010). *KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE YÖNETİM MUHASEBESİ SİSTEMLERİ VE UYGULAMASI*. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

- Özkan, M. (2013). Yönetim Muhasebesi Açısından Sorumluluk Muhasebesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 155-182.
- Öztürk, M. B. (2004). Finansal Performansın Ölçülmesinde Alternatif Bir Yöntem "Ekonomik Katma Değer". *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 351-368.
- Pavlatos, O. (2015). *Strategiz Management Accounting Techniques: the Impact of CFO Characteristics, Organizational Life Cycle Stage, and Quality of IS Information*. Athens: Athens University.
- Pavlatos, O., & Paggios, I. (2009). Activity- Based Costing in the Hospitality Industry: Evidence From Greece. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 511-527.
- Pendleton, J. C. (tarih yok). *Computer History Museum*. 03 18, 2017 tarihinde www.computer.org adresinden alındı
- Pizam, A., & Holcomb, J. (2008). *International Dictionary of Hospitality Management*. Oxford: Butterworth - Heinemann.
- Protel. (2017). *Suite8 Otel Yönetim Sistemi*. 01 08, 2018 tarihinde Protel: www.protel.com.tr adresinden alındı
- Protel. (tarih yok). *Opera* . 05 20, 2018 tarihinde Protel : [/www.protel.com.tr/](http://www.protel.com.tr/) adresinden alındı
- Protel. (tarih yok). *Opera Otel Yönetim Sistemi*. 03 20, 2017 tarihinde Protel: www.protel.com.tr adresinden alındı
- Pukkila, V. (2009). Hotel System with Java and MySQL. *Master Thesis*. Finlandiya: Haaga- Helia University of Applied Sciences.
- Raiborn, C., Barfield , J., & Kinney, M. (1993). *Managerial Accounting*. St. Paul: West Publishing Company.

- Ramli, A. (2015). The Status of Accounting Information System (AIS) Adoption the Hotel Industry. *Journal of Entrepreneurship and Business*, 46-59.
- Rasim, Z. (2004). OTEL İŞLETMELERİNDE MALİYET VE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI: BİR ARAŞTIRMA. Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Rom, A. (2008). Management Accounting and Integrated Information Systems. *PHD Thesis*. Copenhagen Business School.
- Roslender, R., & Hart, S. (2010, 09). *Strategic Management Accounting: Lost in a Name*. 03 5, 2017 tarihinde Heriot Watt University: www.hw.ac.uk adresinden alındı
- Salleh, S., Hashim, N., & Murphy, J. (2016). The Role of Information Quality, Visual Appeal and Information Facilitation in Restaurant Selection Intention. *Information and Communication Technologies in Tourism 2016* (s. 87-98). içinde Sweetzerland: Springer International Publishing.
- Santa, R., Vemuri, R., Ferrer, M., Bretherton, P., & Hyland, P. (2010). Understanding the Impact of Strategic Alignment on the Operational Performance of Post Implemented Technological Innovations. *Practicing Innovation in the Times of Discontinuity, CINet*, 902-916.
- Santos, L. L., Gomes, C., & Arroteia, N. (2012). Management Accounting Practices in the Portuguese Lodging Industry. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 1-14.
- Sarı, M. (2012). Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Uygulamalarını Tespit Etmeye Yönelik Bir Çalışma. *Yüksek Lisans Tezi*.

- Sarı, M., & Çam, A. V. (2014). Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Uygulamaların Kullanımı. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, 247-266.
- Sarvan, F., Durmuş Arıcı, E., Özen, J., Özdemir, B., & Tarcan İçigen, E. (2003). On Stratejik Yönetim Okulu: Bütünleşme Okulunun Bütünleştirici Çerçevesi. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, 73-122.
- Sayım, F. (2013, 07). Muhasebe Bilgi Sistemi.
- Sedna Hotel. (tarih yok). *Sedna Hotel Management Software*. 05 15, 2018 tarihinde Kod Yazılım: <http://www.kod.com.tr> adresinden alındı
- Sevilengül, O. (2011). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sevim, A., & Korkmaz, E. (2014). Cost Management Practices in the Hospitality Industry: The Case of the Turkish Hotel Industry. *International Journal of Arts and Commerce*, 159-167.
- Sicari, R. G., & Söderlund, F. (2011). The Use of Management Control Systems in the Hospitality Industry. *Master Thesis*. İsveç: Lund University School of Economics and Management.
- Sidorova, A., Evangelopoulos, N., Torres, R., & Johnson, V. (2013). *A Survey of Core Research in Information Systems*. New York: Springer.
- Sulaiman, S. (2003). An Empirical Explanation of Management Accounting Change: Malaysian Manufacturing Organisations. *PHD Thesis*. Edinburgh: University of Edinburgh.
- Sumkaew, N. (2016). Management Accounting Changes and the Interaction Effect of Management Accounting Practices and Integrated Information Systems on Organisational Performance: Evidence from Thailand. *PHD Thesis*. Newcastle University Business School.

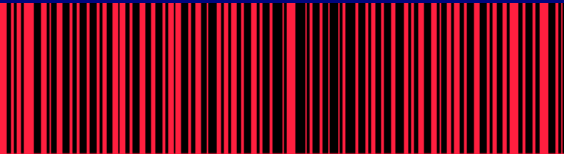
- Şavlı, H. T. (2006). MANAGEMENT ACCOUNTING PRACTICES EVIDENCE FROM TURKEY. *PHD Thesis*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Talluri, K. T., & Van Ryzin, G. J. (2005). *The Theory and Practice of Revenue Management*. Boston: Springer Science + Business Media, Inc.
- Tanç, G. Ş. (2012). OTEL İŞLETMELERİNDE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARINI TESPİT ETMEYE YÖNELİK ARAŞTIRMA: KAPADOKYA BÖLGESİ ÖRNEĞİ. *Nevşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 170-182.
- Travelport. (tarih yok). *Travelport*. 11 20, 2017 tarihinde Travelport Seyahat Çözümleri: <http://www.travelport.com.tr> adresinden alındı
- TÜİK. (2018, 04 30). *Turizm İstatistikleri*. 05 20, 2018 tarihinde Türkiye İstatistik Kurumu: <http://www.tuik.gov.tr> adresinden alındı
- Unur, K., Köşker, H., & Şeker, F. (2016). Economic Impacts of Tourism and Its Place in Turkish Economy. *Global Issues and Trends in Tourism* (s. 480-489). içinde Sofia: St. Kliment Ohridski University Press.
- Ülgen, H., & Mirze, S. (2016). *İşletmelerde Stratejik Yönetim*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Ünalı, H. (2002). Strateji Nedir? Ne Değildir? *Kobi Efor*.
- Üzmez, İ.T (2012). Geleneksel Performans Değerlendirme Yöntemleri, irfantanselizmez.blogspot.com adresinden 15.06.2018 tarihinde alındı.
- Vrdoljak, I., & Bukvic, I. (2004). New Management Practice in the Hotel Business - The Case of the Hotel Excelsior. *Management*, 93-112.
- Warren, C. s., Reeve, J., & Duchac, J. (2014). *Financial and Managerial Accounting*. Boston: Cengage Learning.
- Weetman, P. (2006). *Financial and Management Accounting An Introduction*. Spain: Prentice Hall.

- Weissinger, S. S. (2000). *Hotel/ Motel Operations* . Delmar Cengage Learning.
- Weygandt, J. J., Kieso, D., & Kimmel, P. (1998). *Accounting Principles*. New York: John Wiley & Sons.
- Weygandt, J. J., Kieso, D., Kimmel, P., & Franco, A. (2008). *Hospitality Financial Accounting*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Yılmaz, M. P., & Özmen, A. (tarih yok). *CHERMİK: Otel Otomasyon Sistemi*. 03 15, 2017 tarihinde Elektrik Mühendisleri Odası: <http://www.emo.org.tr> adresinden alındı
- Yuan, Y. (2014). A Study of Hotel Management Financial Competencies With the Focus on Revenue and Cost Management. *Master Thesis*. Kent State University College and Graduate School of Education.
- Yüksek, G. (2013). Bilgi Teknolojilerinin Gelişimi, Seyahat İşletmeleri ve Küresel Dağıtım Sistemi Örneği. *Journal of Internet Applications & Management*, 53-68.
- Yüreğir, O. H., & Nakıboğlu, G. (2007). Performans Ölçümü ve Ölçüm Sistemleri: Genel Bir Bakış. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 545-562.
- Zhao, J., & He, W. (2008). Competitive Methods of Multinational Hotel Companies in the New Millennium (2000-2007). *Handbook of Hospitality Strategic Management*. içinde Oxford: Elsevier, Butterworth- Heinemann.



IKSAD

Publishing House



978-605-7923-99-8