

**T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TURİZM İŞLETMECİLİĞİ ANABİLİM DALI
TUR-DR-2016-010**

**ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI
MALİYETLEME İLE GELENEKSEL MALİYETLEME
SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI: KONAKLAMA
İŞLETMELERİNDE BİR UYGULAMA**

**HAZIRLAYAN
Fırat BİÇİCİ**

**TEZ DANIŞMANI
Doç. Dr. Osman Eralp ÇOLAKOĞLU**

AYDIN-2016

T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

Turizm İşletmeciliği Ana Bilim Dalı öğrencisi Fırat BİÇİCİ tarafından hazırlanan “**Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Geleneksel Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması: Konaklama İşletmelerinde Bir Uygulama**”başlıklı tez, 05.01.2016 tarihinde yapılan savunma sonucunda aşağıda isimleri bulunan jüri üyelerince kabul edilmiştir.

<u>Unvanı, Adı ve Soyadı</u>	<u>Kurumu</u>	<u>İmzası:</u>
Doç. Dr. Osman E. ÇOLAKOĞLU	Adnan Menderes Üniversitesi
Doç. Dr. Osman Nuri ÖZDOĞAN	Adnan Menderes Üniversitesi
Yrd Doç. Dr. Uğur V. TANDOĞAN	Adnan Menderes Üniversitesi
Doç. Dr. Umut AVCI	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi.....	
Doç. Dr. Burhan KILIÇ	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi.....	

Jüri üyeleri tarafından kabul edilen bu Doktora Tezi, Enstitü Yönetim Kurulununsayılı kararıyla tarihinde onaylanmıştır.

Prof. Dr. Recep TEKELİ
Enstitü Müdürü

Bu tezde görsel, işitsel ve yazılı biçimde sunulan tüm bilgi ve sonuçların akademik ve etik kurallara uyularak tarafımdan elde edildiğini, tez içinde yer alan ancak bu çalışmaya özgü olmayan tüm sonuç ve bilgileri tezde kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

Fırat BİÇİCİ

ADI-SOYADI: Fırat BİÇİCİ

BAŞLIK: ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME İLE GELENEKSEL MALİYETLEME SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI: KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE BİR UYGULAMA

ÖZET

Stratejik maliyet yönetimi, yöneticilerin maliyetler ile ilgili alacağı stratejik kararları ifade eden bir süreçtir. Bu süreç içinde yeni ve farklı maliyet bilgisi ihtiyacı, geleneksel maliyet yönetimi ölçümleme teknikleriyle (hacim temelli maliyetleme) karşılanamadığı için faaliyet temelli maliyetleme (FTM) tekniği gibi stratejik maliyet yönetimi ölçümleme teknikleri geliştirilmiştir.

Bu çalışmanın amacı geleneksel maliyet yönetimi ölçümleme tekniği ile zamana dayalı FTM tekniğini, bir konaklama işletmesinin maliyet verileri üzerinden karşılaştırmak ve zamana dayalı FTM tekniğini konaklama işletmeleri açısından değerlendirmektir. Bu amaç doğrultusunda, geleneksel maliyetleme tekniği olarak da bilinen hacim bazlı maliyetleme tekniği ile stratejik maliyet tekniklerinden biri olan zamana dayalı FTM, Dağca'da faaliyet gösteren tatil köyü konseptindeki X Konaklama İşletmesinin 2014 yaz sezonu maliyet verilerine, bölüm ve departman bazında uygulanmıştır. Her iki tekniğin uygulanmasından çeşitli maliyet bilgileri elde edilmiş, yorumlanmış ve karşılaştırılmıştır. Çalışma ile zamana dayalı FTM tekniğinin konaklama işletmelerine nasıl uygulanacağına ilişkin çeşitli formüller üretilmiş ve konaklama işletmesi yöneticisine stratejik yönetim uygulamalarında kullanılmak üzere yeni ve farklı maliyet bilgileri sunulmuştur. Çalışmada; geleneksel maliyetleme tekniğine göre misafir başına ölçümlenmiş birim maliyet bilgisi 52,493 TL iken, atıl kapasite maliyetini içeren zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme tekniğine göre 55,292 TL'lik yeni bir maliyet bilgisi elde edilmiştir.

Nitel araştırma özelliğinde olan bu çalışmada; maliyet ve yönetim muhasebesi alanlarındaki çalışmalarda yeni geliştirilen teori, yöntem ve tekniklerin uygulanmasında sıkça başvurulan örnek olay yöntemi kullanılmıştır. Çalışmada katılımsız gözlem, görüşme ve işletmenin muhasebe kayıtlarından hareketle hazır bilgi veri toplama yöntemi olarak kullanılmıştır.

ANAHTAR KELİMELELER: Maliyet, Zamana dayalı FTM, Stratejik Maliyet Yönetimi, Konaklama İşletmesi, Zaman, Atıl Kapasite

NAME: Firat Biçici

TITLE: COMPARISON OF TIME-DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING AND TRADITIONAL COSTING SYSTEMS: AN APPLICATION ON ACCOMMODATION ESTABLISHMENTS

ABSTRACT

Strategic cost management is a process stating managers' strategic decisions about the costs. In this process, strategic cost management techniques have been developed such as activity-based costing techniques on account of the fact that requirements for new and different cost management are not fulfilled with traditional cost management techniques (volume-based costing).

The aim of this research is to compare traditional cost management techniques with time-driven activity based costing (ABC) techniques with regards to cost data of an accommodation establishment and to evaluate time-driven ABC techniques in terms of accommodation establishments. In accordance with this purpose, both traditional cost techniques also known as volume-based costing and time-driven ABC, one of the strategic cost techniques, were applied to X accommodation establishment operating in Datça and having a "holiday village concept" on the basis of division and department. A variety of cost information was obtained, interpreted and compared by applying both these techniques. In this research, a variety of different cost formulas were generated about how to apply time-driven ABC techniques to accommodation establishments and new and different cost information was presented to managers of accommodation establishment to use in strategic business applications. A new unit cost data (55, 292 TL) was obtained according to time driven ABC containing idle capacity cost while unit cost information measured per guest was 52,493 TL according to traditional costing technique in the research.

In the research having a characteristics of qualitative research; "case study", often applied for implementing new theories, methods and techniques in the fields of cost and management accounting was used. Non-participant observation, interview and available data obtained from accounting records of the establishment were used as the data collection techniques in the research.

KEY WORDS: Cost, Time-Driven ABC, Strategic Cost Management, Accommodation Establishments, Time, Idle Capacity

ÖNSÖZ

Maliyetler, günümüz sıkı rekabet ortamında işletmelerin devamlılığını sağlamada ve yönetim kararlarında etkili olan ve rekabet üstünlüğü yaratan bir faktör olarak ön plana çıkmaktadır. Bu çalışma ile konaklama işletmelerine, geleneksel maliyet ölçümleme tekniğinin uygulamasına ek olarak zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme tekniğinin nasıl uygulanacağı hakkında bir uygulama örneği sunulmaktadır. Böylelikle konaklama yöneticilerine alacakları yönetim kararlarında faydalanabilecekleri geleneksel maliyet bilgisinin yanında yeni bir maliyet bilgisi sunulmaktadır.

Doktora tez yazım süresince görüşleri ile bana yol gösteren danışmanım Doç. Dr. Osman E. ÇOLAKOĞLU'na, doktora yanında yüksek lisans eğitimim süresince değerli görüşleri ile belirli bir perspektif edinmemde bana büyük katkı sağlayan ve aynı zamanda yüksek lisans tez danışmanım olan Prof. Dr. Bahattin RIZAOĞLU'na, tez jürisinde yer alan ve tezime katkıda bulunan Doç. Dr. Burhan KILIÇ'a, Doç. Dr. Umut AVCI'ya ve Yrd. Doç. Uğur V. TANDOĞAN'a, tezin uygulama kısmında bana uzun zaman ayıran ve yardımcı olan meslektaşım Yrd. Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU'na ve işletme yöneticisi Emin ERTÜRK'e, akademik kariyerim boyunca benden desteğini hiçbir zaman esirgemeyen çok değerli hocam Doç. Dr. Yasin BOYLU'ya teşekkür etmek isterim. Ayrıca, doktora eğitimim boyunca bana destek olan aileme, eşime ve kızıma teşekkürlerimi sunarım.

Fırat BİÇİCİ

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
ÖNSÖZ	iii
ÇİZELGELER DİZİNİ	ix
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xi
ÖRNEK DİZİNİ.....	xii
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xiii
1. GİRİŞ	1
1.1.Çalışmanın Konusu	2
1.2.Çalışmanın Amacı	5
1.3.Çalışmanın Önemi	5
1.4. Materyal ve Yöntem.....	5
1.5. Çalışmanın Sınırlılıkları	8
2. BİR MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ OLARAK GELENEKSEL MALİYET MUHASEBESİNDEN STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNE GEÇİŞ	9
2.1. Maliyet Muhasebesiyle İlgili Temel Kavramlar ve Konaklama İşletmeleri	
Açısından Değerlendirilmesi	9
2.1.1. Maliyet, Gider ve Harcama Kavramları	10
2.1.2. Giderlerin Sınıflandırılması.....	11
2.1.3. Üretim Maliyetini Oluşturan Unsurlar (Maliyet Giderleri).....	15
2.1.4. Maliyet Dağıtımı ve Gider Yerleri	19
2.2. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi Bağlamında Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi.....	21
2.2.1. Bilgi Sistemi Tanımı.....	21
2.2.2. Muhasebe Bilgi Sistemi Tanımı ve Önemi.....	23
2.2.3. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sisteminin Amaçları	24
2.2.4. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sisteminin Bileşenleri	25
2.2.5. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi ve Amaçları	27
2.2.6. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Bilgi Sisteminin Bileşenleri	28

2.3. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Yönetim Sistemi	30
2.3.1. Maliyet Yönetim Sisteminin (MYS) Tanımı	31
2.3.2. Maliyet Yönetim Sisteminin Amacı ve Önemi	32
2.3.3. Maliyet Yönetim Sistemi Bağlamında Maliyet Ölçümleme Sistemi	33
2.3.3.1. Maliyet Ölçümleme Sistemi Tanımı ve Önemi	34
2.3.3.2. Geleneksel Maliyet Yönetimi Ölçümleme Teknikleri	35
2.3.3.2.1. Maliyetlemede Esas Alınan Kapsama Göre Maliyet Teknikleri..	36
2.3.3.2.2. Üretim Sistemine Göre Maliyet Teknikleri.....	37
2.3.3.2.3. Maliyetlerde Esas Alınan Rakamlara Göre (Hesaplama Zamanına Göre) Teknikler	38
2.3.3.2.4. Maliyet Dağıtımında Esas Alınan Baza Göre Maliyet Teknikleri.....	39
2.3.3.3. Geleneksel Maliyet Yönetimi Ölçümleme Sistemi.....	40
2.3.3.4. Geleneksel Maliyet Yönetimi Ölçümleme Sistemine Yönelik Eleştiriler	42
2.3.3.5. Geleneksel Maliyet Sisteminden Stratejik Maliyet Yönetimine Dönüşüm	43
3. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ VE ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME TEKNİĞİ (ZAMANA DAYALI FTM)	47
3.1. Stratejik Maliyet Yönetimi (SMY).....	47
3.1.1. Stratejik Maliyet Yönetiminin Tanımı	48
3.1.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Amaçları ve Önemi	48
3.1.3. Stratejik Maliyet Yönetiminin Temel Özellikleri.....	50
3.1.4. Stratejik Maliyet Yönetimi Analizleri	52
3.1.4.1. Değer Zinciri Analizi	52
3.1.4.2. Stratejik Konumlandırma Analizi	54
3.1.4.3. Maliyet Etkenleri Analizi.....	55
3.1.5. Stratejik Maliyet Yönetimi Ölçümleme Teknikleri.....	57
3.1.5.1. Hedef Maliyetleme (HM)	57
3.1.5.2. Kaizen Maliyetleme (KM).....	59
3.1.5.3. Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme (ÜYSM)	60
3.1.5.4. Geriye Dönük Maliyetleme (GDM).....	62

3.1.5.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM)	62
3.2. Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Zamana Dayalı FTM).....	64
3.2.1. Stratejik Maliyet Yönetimi Bağlamında FTM'den Zamana Dayalı FTM'ye Geçiş Süreci	65
3.2.1.1. Geleneksel Maliyet Yönetimi Ölçüleme Tekniklerinden Stratejik Maliyet Yönetimi Ölçüleme Tekniklerine Dönüşüm ve FTM	65
3.2.1.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Tekniğinin Yapısı	67
3.2.1.3. FTM Tekniğinin Tasarımı.....	69
3.2.1.4. Bir Örnek Yardımıyla Geleneksel Maliyet Yönetimi Ölçüleme Tekniği ile FTM Tekniğinin Karşılaştırılması.....	70
3.2.1.5. FTM Tekniğine Yönelik Eleştiriler ve Tekniğinin Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Zamana Dayalı FTM) Tekniğine Dönüşümü ..	75
3.2.2. Zamana Dayalı FTM	76
3.2.2.1. Zamana Dayalı FTM Tekniğinin Amacı ve Özellikleri.....	77
3.2.2.2. Zamana Dayalı FTM Tekniğinin Genel Yapısı	78
3.2.2.2.1. Tedarik Edilen Kaynak Kapasitesinin Birim Maliyeti	79
3.2.2.2.2. Maliyet Özneleri Tarafından Tüketilen Kaynak Kapasitesinin Birim Zamanı	82
3.2.2.3. Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Tekniğinin Bir Örnek Yardımla Uygulanması	84
3.2.2.4. Zamana Dayalı FTM Tekniğinin Avantajlı ve Dezavantajlı Yönleri ..	87
3.2.3. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi ve Konaklama İşletmelerinde Zamana Dayalı FTM Tekniği.....	88
3.2.3.1. Konaklama İşletmelerinin Maliyet Muhasebesini Etkileyen Özellikleri	89
3.2.3.2. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Dağıtımı ve Gider Yerleri	92
3.2.3.3. Konaklama İşletmeleri Açısından Zamana Dayalı FTM Tekniği.....	94
3.2.3.3.1. Yiyecek-İçecek Bölümü İçin Zaman Ölçümlerinde İzlenecek Yöntem	98
3.2.3.3.2. Odalar Bölümü İçin Zaman Ölçümlerinde İzlenecek Yöntem	100

4. X KONAKLAMA İŞLETMESİNDE GELENEKSEL MALİYET YÖNETİMİ ÖLÇÜMLEME TEKNİĞİ İLE ZAMANA DAYALI FTM TEKNİĞİ UYGULAMASININ KARŞILAŞTIRILMASI.....	103
4.1. X Konaklama İşletmesine Ait Genel Bilgiler.....	103
4.2. X Konaklama İşletmesinde Geleneksel Maliyet Yönetimi Ölçümleme Tekniğinin Uygulanması	107
4.2.1. X Konaklama İşletmesi Maliyet Giderlerinin I.Dağıtımı	108
4.2.2. X Konaklama İşletmesi Maliyet Giderlerinin II. Dağıtımı.....	116
4.2.3. X Konaklama İşletmesi Maliyet Giderlerinin III. Dağıtımı	118
4.3. X Konaklama İşletmesinde Zamana Dayalı FTM Tekniğinin Uygulanması....	122
4.3.1. Konaklama İşletmesindeki Faaliyet Merkezleri ve Faaliyetler	122
4.3.2. X Konaklama İşletmesinin Faaliyet Merkezleri ve Faaliyetlerine İlişkin Tespit Edilen Süreler	125
4.3.2.1. X Konaklama İşletmesinde Yiyecek-İçecek Bölümü Servis, Mutfak Faaliyetleri ve Süreleri.....	125
4.3.2.2. X Konaklama İşletmesinde Odalar Bölümü Ön Büro, Kat Hizmetleri Faaliyetleri ve Süreleri.....	127
4.3.3. X Konaklama İşletmesinin Faaliyet Merkezleri ve Faaliyetlere İlişkin Ölçümlenen Zamanlar	128
4.3.3.1. Yiyecek-İçecek Bölümü Zaman Hesaplamaları	129
4.3.3.2. X Konaklama İşletmesinde Odalar Bölümü Faaliyetleri Zaman Ölçümlenmeleri.....	137
4.3.4. Faaliyet Merkezleri (Kaynak Grupları) Maliyetlerinin Belirlenmesi.....	141
4.3.5. Birim Kapasite Maliyetinin Ölçümü	144
4.3.6. Faaliyet Merkezleri Kapasite Kullanım Bilgilerinin, Maliyet Yükleme Oranlarının ve Faaliyet Maliyetlerinin Ölçümü	146
4.3.6.1. X Konaklama İşletmesi Yiyecek-İçecek Bölümü Zamana Dayalı FTM Uygulaması	147
4.3.6.1.1. Servis Faaliyet Merkezi Zamana Dayalı FTM Uygulaması.....	147
4.3.6.1.2. Mutfak Faaliyet Merkezi Zamana Dayalı FTM Uygulaması.....	153
4.3.6.2. X Konaklama İşletmesi Odalar Bölümü Zamana Dayalı FTM Uygulaması	154

4.3.6.2.1.Ön Büro Faaliyet Merkezi Zamana Dayalı FTM Uygulaması....	154
4.3.6.2.2.Kat Hizmetleri Faaliyet Merkezi Zamana Dayalı FTM Uygulaması	156
4.3.7. Faaliyet Maliyetlerinin Birim Maliyetlere Yüklenmesi	159
4.4. Birim Maliyetler Bazında Geleneksel Maliyet Yönetimi Tekniği ile Zamana Dayalı FTM Tekniğinin Uygulanmasından Elde Edilen Sonuçların Karşılaştırılması	163
TARTIŞMA VE SONUÇ	168
KAYNAKLAR	175
ÖZGEÇMİŞ	195

ÇİZELGELER DİZİNİ

Çizelge 2.1. Gider Dağıtım Tablosu	18
Çizelge 2.2. Gider Türüne Göre Dağıtım Anahtarları.....	20
Çizelge 2.3. FMBS ile YMBS Arasındaki Temel Farklılıklar.....	26
Çizelge 3.1. FTM Tekniğinin Uygulanmasından Önce Belirlenecek Adımlar.....	70
Çizelge 3.2: FTM ile Geleneksel Maliyet Yönetimi Ölçümleme Tekniğine Göre Ölçümlenen Maliyetler	71
Çizelge 3.3. Zamana dayalı FTM'ye göre birim maliyetlerin ölçümü	86
Çizelge 3.4. Faaliyet maliyetlerinin zamana dayalı FTM'ye göre ölçümlenmesi	86
Çizelge 3.5. X Konaklama İşletmesi II. Dağıtım Gider Tablosu.....	94
Çizelge 4.1 X Konaklama İşletmesi 2014 yılına ilişkin yıllık ve aylık gelir raporu...	106
Çizelge 4.2. X Konaklama İşletmesi 2014 yılına ilişkin maliyet verileri	107
Çizelge 4.3. Maliyet Dağıtımlarının Nasıl ve Hangi Dağıtım Anahtarlarına Göre Yapılacağı (Birinci Dağıtım)	109
Çizelge 4.4: I. dağıtımda kullanılacak dağıtım anahtarları, miktarı ve bazı giderlerin esas ve yardımcı üretim-hizmet gider yerlerine belirlenmiş oranlarına göre dağıtılmış tutarları.....	111
Çizelge 4.5: X Konaklama İşletmesi Maliyet Giderlerinin I.Dağıtımı	115
Çizelge 4.6: II.dağıtım için kullanılacak dağıtım anahtarları.....	116
Çizelge 4.7. X Konaklama İşletmesi Maliyetlerin II.Dağıtımı	118
Çizelge 4.8: X Konaklama İşletmesi Maliyetlerin III. Dağıtım Tablosu.....	119
Çizelge 4.9: X Konaklama İşletmesi, departman ve bölüm bazında hacim temelli maliyetleme açısından ölçümlenmiş farklı maliyet bilgileri.....	121
Çizelge 4.10. X Konaklama İşletmesi Faaliyet Merkezleri ve Faaliyetleri	123
Çizelge 4.11. X Konaklama İşletmesi Yiyecek-İçecek Faaliyetleri Ortalama Misafir Başına Süreler	136
Çizelge 4.12. X Konaklama İşletmesi Odalar Bölümü Faaliyetleri Misafir Başına Ortalama Süreler	141
Çizelge 4.13: X Konaklama İşletmesi Zamana Dayalı FTM Uygulamasında Kullanılacak Faaliyet Merkezleri (Kaynak Grubu) Maliyetler Tablosu.....	143
Çizelge 4.14: X Konaklama İşletmesi Birim Kapasite Maliyeti Ölçümü.....	145

Çizelge 4.15. II.Dağıtım Toplamı Maliyet Verilerine Göre Servis Faaliyet Merkezi (Departmanı) Zamana Dayalı FTM Uygulaması.....	148
Çizelge 4.16: Direkt Maliyetleme (D.İ.M.M + D.İ.G.) Verilerine Göre Servis Faaliyet Merkezi (Departmanı) Zamana Dayalı FTM Uygulaması.....	150
Çizelge 4.17: Direkt İşçilik Giderlerine Göre (D.İ.G.) Servis Faaliyet Merkezi (Departmanı) Zamana Dayalı FTM Uygulaması.....	152
Çizelge 4.18: Mutfak Faaliyet Merkezi (Departmanı) II.Dağıtım Toplamı Birim Kapasite Maliyetine Göre Zamana Dayalı FTM Uygulaması	153
Çizelge 4.19. Ön Büro Faaliyet Merkezi (Departmanı) II. Dağıtım Toplamı Birim Kapasite Maliyetine Zamana Dayalı FTM Uygulaması	155
Çizelge 4.20: Ön Büro Faaliyet Merkezi (Departmanı) D.İ.G. Birim Kapasite Maliyetine Zamana Dayalı FTM Uygulaması	156
Çizelge 4.21. Kat Hizmetleri Faaliyet Merkezi (Departmanı) II.Dağıtım Toplamı Birim Kapasite Maliyetine Göre Zamana Dayalı FTM Uygulaması	157
Çizelge 4.22: Kat Hizmetleri Faaliyet Merkezi (Departmanı) D.İ.G. Toplamı Birim Kapasite Maliyetine Göre Zamana Dayalı FTM Uygulaması	158
Çizelge 4.23: X Konaklama İşletmesi Zamana Dayalı FTM Uygulaması (Faaliyet merkezlerine ait II.dağıtım, direkt maliyetleme ve DİG verilerine göre faaliyet maliyetleri	160
Çizelge 4.24. X Konaklama İşletmesi zamana dayalı FTM'ye göre birim maliyetler .	162
Çizelge 4.25. X Konaklama İşletmesi Geleneksel Maliyetleme Tekniği ile Zamana Dayalı FTM Tekniğini Maliyetlere Uygulanması Sonucunda Elde Edilen Maliyet Bilgilerinin Karşılaştırılması	165

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.1. Çalışmanın Araştırma Deseni	7
Şekil 2.1. Direkt ve Endirekt Maliyetler	16
Şekil 2.2. Muhasebe Bilgi Siteminde Bilgi Akış Modeli.....	23
Şekil 2.3. Maliyet Muhasebesinin Muhasebe Bilgi Sistemi İçerisindeki Yeri	27
Şekil 2.4. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi Bileşenleri	29
Şekil 2.5. Maliyet Yönetim Sisteminin MBS İçindeki Yeri	32
Şekil 2.6. Geleneksel Maliyet Yönetimi Ölçümleme Teknikleri.....	41
Şekil 2.7. Geleneksel Maliyet Sisteminin Stratejik Maliyet Yönetimine Dönüşümü.....	45
Şekil 3.1. Stratejik Maliyet Yönetiminde Mamül, Faaliyet ve Kaynak İlişkisi	63
Şekil 3.2. FTM Tekniği ile Geleneksel Maliyet Yöntemi Ölçümleme Tekniğinin Karşılaştırılması	67
Şekil 3.3 FTM Tekniğinin İki Aşamalı Dağıtım Süreci.....	68
Şekil 4.1. X Konaklama İşletmesi Organizasyon Şeması.....	105

ÖRNEK DİZİNİ

Örnek 2.1: Bir üretim işletmesinin giderler, gider tablosu ve üretim maliyetleri toplamı	17
Örnek 2.2. Genel olarak hacim temelli maliyetleme:	39
Örnek 3.1. Geleneksel Maliyet Yönetimi Ölçümleme Tekniği ile FTM'nin Karşılaştırılması	70
Örnek 3.2. Tedarik Edilen Kaynak Kapasitesinin Birim Maliyeti:.....	81
Örnek 3.3. Zaman Denklemlerine Göre Birim Zamanın Ölçülenmesi	83
Örnek 3.4. Zamana Dayalı FTM Tekniğinin Uygulaması	84
Örnek 3.5. Konaklama işletmesinde maliyet dağıtımını (I. ve II. dağıtım) :	93
Örnek 3.6. Servis Faaliyetleri Zaman Ölçümlenmeleri	99
Örnek 3.7: Mutfak Faaliyetleri Zaman Ölçümlenmeleri.....	99
Örnek 3.8: Ön Büro Faaliyetleri Zaman Ölçümlenmeleri	100
Örnek 3.9: Kat Hizmetleri Faaliyetleri Zaman Ölçümlenmeleri	101

KISALTMALAR DİZİNİ

MBS	: Muhasebe Bilgi Sistemi
DİMMG	: Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri
DİG	: Direkt İşçilik Gideri
GÜG	: Genel Üretim Gideri
FMBS	: Finansal Muhasebe Bilgi Sistemi
YMBS	: Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemi
MYS	: Maliyet Yönetim Sistemi
SMY	: Stratejik Maliyet Yönetimi
ÜYSM	: Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme
GDM	: Geriye Dönük Maliyetleme
HM	: Hedef Maliyetleme
KM	: Kaizen Maliyetleme
FTM	: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
Zamana Dayalı FTM	: Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

1. GİRİŞ

Geleneksel maliyet yönetimi ve ölçümlene sistemi, fiili maliyetleri önceden belirlenmiş ve tecrübe edilmiş maliyetlerle kıyaslayarak maliyetleri düşürmeye odaklanırken; stratejik maliyet yönetimi, yeni yüzyılın getirdiği koşullar ekseninde müşterinin elde ettiği değeri artırma, müşteri memnuniyetini üst seviyede tutma ve sürekli gelişmeye dayalı bir maliyet azaltımı üzerine odaklanmaktadır (Kartal ve Bozok, 2011:3; Hansen ve diğerleri, 2008). Maliyet yönetimindeki evrimsel değişimi gerekli kılan nedenler genel olarak (Öker, 2003: 17; Atmaca ve Terzi, 2007a: 294); bilgisayar teknolojilerindeki gelişmeler, üretim teknolojileri ve kalite kontrolündeki yenilikler, haberleşme ve taşımacılıktaki gelişmeler, uluslararası rekabetin artması, üretim sürecinde direkt işçilik maliyetlerinin azalması ve genel üretim maliyetlerinin artması, mamul yaşam sürelerinin kısalması, değişen pazar koşulları ve pazarlarda tüketici odaklı anlayışın yerleşmesi olarak ifade edilebilir.

Rekabet gücünü belirlemede en önemli faktörlerden biri olan maliyetlerin (Doğan, 2000) stratejik bir bakış açısıyla analiz edilmesi bir zorunluluktur. Çünkü performans ve rekabetin anahtarı olarak kabul edilen ve şeytan üçgeni olarak adlandırılan hizmet kalitesi, maliyet ve zaman unsurları; işletmeleri, faaliyetlerini yerine getirirken geleneksel maliyet sistemleri ve ölçümlene tekniklerinden ziyade, stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarını ve ölçümlene tekniklerini araştırmaya ve uygulamaya itmektedir (Ceran ve Koçyiğit, 2013).

Geleneksel maliyet sistemleri ve ölçümlene teknikleri hacim temelli iken, stratejik maliyet yönetimi ölçümlene teknikleri ise faaliyet temellidir. Faaliyet temelli maliyetleme (FTM) aynı zamanda stratejik maliyet yönetiminin ve stratejik maliyet yönetimi ölçümlene tekniklerinin öncülü durumundadır. FTM'nin özellikle hizmet işletmeleri açısından önemi; hizmetin sunumu için harcanan toplam zamanın faaliyetlere dağıtılmasıdır. Maliyetlerin faaliyetlere dağıtımının avantajı, fiyatlama ve operasyonel maliyetlerin azaltılmasına yönelik alınacak kararlara yönelik veriler ortaya koymasındır. Dezavantajı ise; modelin güncellenmesi veya yeni faaliyetlerin eklenmesi durumunda ortaya çıkan zorluk olmaktadır (Adeoti ve Valverde, 2014:111). Bu nedenle tekniğin inovatif bir biçimi olan zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme (zamana

dayalı FTM) tekniği geliştirilmiştir (Kaplan ve Anderson, 2007). Stratejik maliyet yonnetimi olcumele tekniklerinden biri olan zamana dayalı FTM, genel olarak lojistik, dağıtım, hastane ve hizmet işletmelerine karmaşık faaliyetler iwin doğru bir maliyet modeli oluşturmada biruok yarar sağlamaktadır (Saban ve Irak, 2009).

Bir hizmet işletmesi olarak zaman-faaliyet planlaması niteliğinde urun sunan konaklama işletmeleri yoneticileri acısından da zamana dayalı FTM sistemi ilgi ceken bir stratejik maliyet yonnetimi tekniği olmaktadır.

1.1.Çalışmanın Konusu

Konaklama işletmeleri yapısı itibari ile diğer hizmet işletmelerinden belirli acılardan farklılaşmaktadır. Temel urunun ağırlama ve konaklama olduğu bu işletmeler, misafirlerini daha iyi ağırlamak ve daha iyi hizmet sunmak zorundadır. Ancak sreklı değişen talepler, gelişen teknoloji, ulaşımın kolaylaşması, kulterel etkileşimler gibi sosyal ve ekonomik değişmeler konaklama sektorunu birebir etkilemekte ve hizmet kalitesinden odun vermeden konaklama işletmeleri iwin de yoğun bir rekabet ortamı yaratmaktadır (Donmez vd., 2011). Gerek ulusal ve gerekse uluslararası alanda yaşanan rekabet, konaklama işletmelerini ayakta kalabilmek iwin diş cevresinde meydana gelen değişimleri goz onunde buldurmaya ve kendi iwin cevresini de bu değişimlere adapte edecek şekilde yenilemeye zorlamaktadır. Dolayısıyla, konaklama işletmeleri de stratejik bir yonnetim bakış acısına sahip olmalı ve değişik stratejiler izlemelidir.

Stratejik yonnetim yaklaşımları iwindeki onemli unsurlardan biri de maliyet duşurulmesine yonelik olan stratejik maliyet yonnetimi yaklaşımlarıdır. Stratejik maliyet yonnetimi, işletmelerin belirlemiş olduğu stratejik unsurların uok daha on planda, kesin, acık ve biuimsel olduğu maliyet analizlerine dayanmakta ve maliyet verileri, sreklı ve guclu rekabete dayalı avantajlar kazanma doğrultusunda mukemmel stratejiler geliştirmek uzere kullanılmaktadır (Koroğlu, 2013). Gunumuzde gerek mamul uretimi yapan gerekse hizmet uretimi yapan biruok işletmede stratejik maliyet yonnetimi uygulanmaktadır. Stratejik maliyet yonnetimi cercevesinde ceyitli yaklaşımlar ve olcumele teknikleri mevcuttur. Işletmeler kendine has ozelliklerine ve maliyet yapılarına uygun olan stratejik maliyet yonnetimi yaklaşımını ve olcumele tekniğini uygulamaktadır. Stratejik maliyet yonnetimi yaklaşımları; gerek ust yonetime stratejik

bilgiler sunarak gerekse de işletmelere rekabet avantajı sağlayarak işletme organizasyonlarının gelişim sürecinde en önemli bir araç olarak (Duman vd., 2005: 116), zamanın maliyetler üzerindeki etkilerini ortaya koyan ve maliyetleri, kullanılan zaman doğrultusunda artan ya da azalan maliyetler şeklinde kategorize eden yaklaşımlar olarak ifade edilebilir (Cömert, 2011:32). Konaklama işletmelerinde de ürünün mülkiyetinden ziyade belirli bir zaman diliminin çeşitli faaliyetlerle planlanarak bir ürün olarak sunulduğu (Kozak, 2002) düşünülürse konunun konaklama işletmeleri açısından incelenmesi önemli olmaktadır. Böylelikle stratejik yönetim yaklaşımları, konaklama işletmesi yöneticilerine, zaman odaklı faaliyetlerle ilgili alacakları stratejik kararlarda, zamanın etkili kullanılmasına yönelik uygulamaları hayata geçiren (Atmaca ve Yılmaz, 2011) farklı, esnek maliyet bilgileri sağlayabilir.

Üretim işletmelerinde otomasyonun üretim ortamlarında kullanılmasıyla beraber genel üretim giderlerinin üretim maliyetlerindeki payı artmış ve işçilik maliyetlerinin payı azalmıştır. Değişimin sonucu olarak maliyet yönetiminde mental bir değişim ve geleneksel maliyet yönetiminden stratejik maliyet yönetimine doğru stratejik yönetim ekseninde bir evrim yaşanmıştır. Maliyet yönetiminde yaşanan bu evrim, konaklama işletmeleri için de geçerli olmaktadır. Çünkü, konaklama işletmeleri de üretim teknolojilerinden etkilenmekte, üretilen hizmetlerin müşteriye sunum şekilleri sürekli değişmektedir. Hatta rakiplerine göre pazarda satış kaygısı olmayan ve hedeflerini gerçekleştirmede ciddi bir sorun yaşamayan konaklama işletmeleri için bile, müşteri memnuniyetini üst seviyede tutarak maliyetlerin düşürülmesi çok önemli yönetsel bir hedef olabilmektedir (İrdem, 2010:59).

Konuyla ilgili belirtilmesi gereken başka bir nokta ise konaklama işletmelerinin emek-yoğun özelliği nedeniyle, konaklama işletmelerindeki işçilik maliyetlerinin payı, toplam maliyetler içinde her zaman önemli bir orana sahip olmasıdır (Kozak vd. 2002). Emek-yoğun özelliğin yanında üretim ve tüketimin eş zamanlılığı gibi bir özelliği daha olan konaklama işletmelerinde, belli bir sayıda iş gören istihdam etme zorunluluğu hizmetin üretimi açısından hazır olma maliyetlerini oluşturmaktadır (Çetiner, 2002:11). Bu nedenle işçilik maliyetleri içinde atıl kapasite olarak değerlendirilebilecek boş zaman işçiliği söz konusu olmaktadır. Bu boş zaman işçiliği ise çalışanların veya işletmenin elinde olmayan ve yapılan işin doğasında olan ve biraz önce bahsedilen

sektörün emek-yoğun ve üretim ve tüketimin eş zamanlığı özelliği nedeniyle katlanılan bir işçilik maliyetidir. Konaklama işletmeciliğindeki bu boş zaman işçiliği, sektörün yapısı (mevsimsellik, yüksek sezon-düşük sezon) nedeniyle normal boş zaman işçiliği olarak ele alınmalıdır. Konaklama sektörünün ve işletmelerinin yapısı itibariyle normal boş zaman işçiliği olan bu maliyetlerin, hangilerinin üretim maliyetlerine ve hangilerinin dönem giderine aktarılacağı konusu literatürde bir sorun olarak çeşitli açılardan irdelenmektedir (Kaya vd., 2009;; Öz ve Bozdemir, 2007; Atamanalp, Karcioğlu ve Orhan, 2001). Literatürde normal boş zaman işçilik maliyetinin genel üretim gideri özelliğinde olduğu ifade edilmektedir (Kaya vd., 2009; Atamanalp, Karcioğlu ve Orhan, 2001). Dolayısıyla üretim işletmelerinde otomasyonun üretim sürecinde kullanılmasıyla ortaya çıkan ve işçilik maliyetlerinin azalması, genel üretim giderlerinin artması ile ilgili maliyet yönetiminde mental değişime ve evrime neden olan dinamikler, konaklama işletmeleri açısından zaten mevcut olan bir durumdur.

Konaklama işletmelerinin faaliyet-zaman şeklinde ürün sunumu yaptığı düşünülürse, stratejik maliyet yönetimi ölçüleme tekniklerinden zamana dayalı FTM ön plana çıkmaktadır. Zamana dayalı FTM tekniği, faaliyetlerin yerine getirilmesi için gereken süre ile mevcut kapasitenin birim süre maliyeti yardımıyla her bir işlem, ürün ya da müşterinin kaynak talebinin ölçülmesinde yöneticilere yardımcı olan geleneksel FTM'nin geliştirilmiş şekli olarak ifade edilebilir (http://www.valuecreationgroup.com/activity_based_costing_time_driven.htm).

Zamana dayalı FTM tekniğiyle maliyetler sadece iki parametre ile ölçümlenebilmektedir. Bu parametreler; (1) mevcut kapasitenin birim maliyeti ve (2) bir faaliyet ya da işlemin gerçekleşmesi için gerekli zaman olarak ifade edilebilir (Kaplan ve Anderson, 2003:1).

Zamana dayalı FTM yönteminde atıl kapasite maliyetleri de dikkate alınarak müşteri/sipariş/ürün bazında karlılık ve verimlilik ölçümlenmektedir. Ekonomik değer oluşturmayan faaliyetler belirlenirken karlılığı arttırıcı önlemler alınabilmektedir. Kar getiren müşteri ve ürünlerden sağlanan iş hacmini büyütme hedeflenirken, diğer yandan zarar oluşturan müşteri ve ürün bileşimleri için süreci iyileştirecek stratejilere odaklanılmaktadır (Saban ve İrak, 2009:99).

1.2.Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın temel amacı; konaklama işletmelerinin katlandığı maliyetlerin, stratejik maliyet yönetimi ölçümleme tekniklerinden biri olan zamana dayalı FTM tekniği ile ölçülmesi ve analiz edilmesidir. Bu amaçla seçilen konaklama işletmelerinde maliyetler geleneksel maliyet sistemi ve zamana dayalı FTM tekniğiyle ölçümlenecek ve karşılaştırılacaktır.

Bu temel amaç doğrultusunda aşağıda verilen araştırma sorularına cevap aranacaktır:

- Seçilen konaklama işletmesinde zamana dayalı FTM tekniğinin uygulanması durumundaki elde edilen sonuçlarla, geleneksel maliyet ölçümleme tekniğine göre elde edilen sonuçlar arasında fark var mıdır?
- Farklılık varsa nedenleri nelerdir?
- Zamana dayalı FTM konaklama işletmesinin her bölüm veya departmanına uygulanabilir mi?
- Konaklama işletmelerinde etkili bir maliyet yönetimi için zamana dayalı FTM kullanılabilir mi?

1.3.Çalışmanın Önemi

Bu çalışmayla zamana dayalı FTM tekniğinin konaklama işletmelerinde ve konaklama işletmelerinin hangi departmanlarında uygulanmasının uygun olup olmayacağı belirlenecek ve tekniğin uygulanması durumunda analiz sonuçlarını nasıl etkilediği daha iyi anlaşılacaktır. Bu yolla konaklama işletmesi yöneticilerine maliyetleme noktasında somut ve pratik öneriler getirilecek ve literatüre katkı sağlanacaktır.

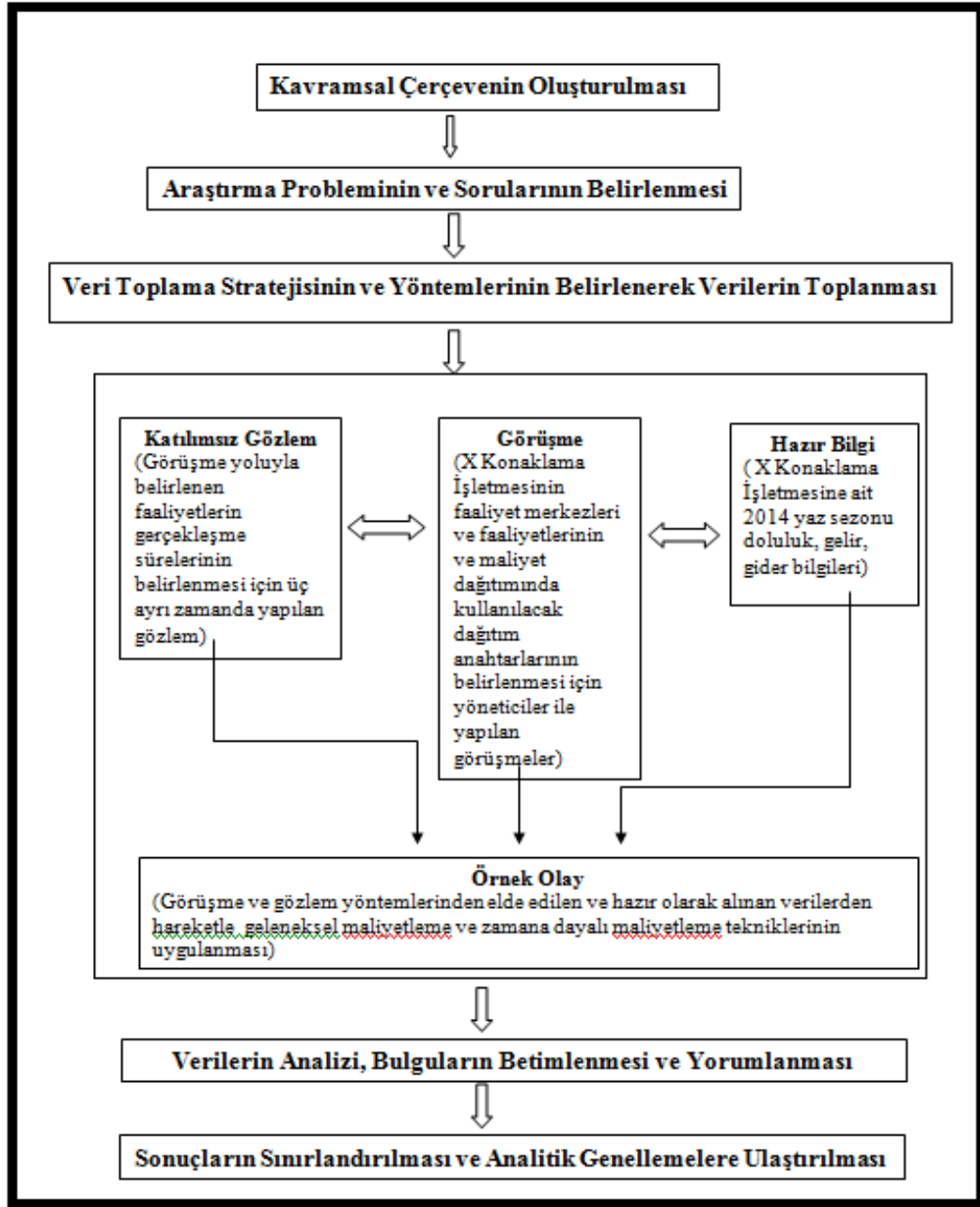
1.4. Materyal Ve Yöntem

Nitel araştırma stratejisi izlenen bu çalışmada; maliyet ve yönetim muhasebesi alanlarında yapılan çalışmalarda sıkça kullanılan ve yeni geliştirilen teori, yöntem ve tekniklerin uygulanmasında başvurulan bir araştırma yöntemi olarak örnek olay (Keating, 1995) kullanılmıştır. Örnek olay yöntemi, maliyet ve yönetim muhasebesi çalışmalarında ve uygulamalarında bir çeşit alan temeline dayalı özel bir durumun veya

örneğin sistematik araştırmasını yapan yöntem olarak açıklandığı için sıkça kullanılmaktadır. Böylece, maliyet ve yönetim muhasebesi yöntemleri (modelleri, teknikleri) tanımlanabilmekte ve bu yöntemlerin nasıl kullanıldıkları açıklanabilmektedir (Polat, 2008: 68).

Nitel araştırmada sınırları açık seçik belirlenmiş bir başlangıç noktası (hipotez) olmadığı için araştırma deseni aşamaları arasında, nicel araştırmalardan farklı olarak karşılıklı etkileşim, esneklik ve ilişki bulunmaktadır. Araştırmacı, birbirini destekleyecek birden fazla veri toplama yöntemini kullanarak veri çeşitlemesi (data triangulation) yapabilmektedir. Böylelikle araştırmada kullanılan bir veri toplama yönteminin sınırlılığı diğer veri toplama yöntemiyle aşılmaya çalışılmaktadır. İzlenen bu strateji, bulguların geçerlik ve güvenilirliğini artırma konusunda önemli katkıda bulunmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2000 : 54, 55 ve 56).

Nitel araştırma özelliğinde olan bu çalışmada öncelikle kavramsal çerçeve oluşturulmuş ve bu kavramsal çerçeveye göre problem tanımı yapılarak, araştırma soruları geliştirilmiştir. Çalışmada veri toplama yöntemleri olarak; katılımsız gözlem, görüşme ve işletmeden elde edilen muhasebe kayıtlarından hareketle hazır bilgiden faydalanılmıştır. Çalışmanın güvenilirliğine etki eden gözlem; araştırmacıya süreçleri, prosedürleri anlama noktasında büyük kolaylık sağlayan bir yöntemdir (Tharenou vd, 2007). Görüşme ise araştırmacının konuyu derinlemesine anlamasını sağlayan bir yöntemdir (Bryman ve Bell, 2007). Çalışmanın araştırma deseni Şekil 1.1'de gösterilmektedir.



Şekil 1.1. Çalışmanın Araştırma Deseni

Uygulamanın yapılacağı X konaklama işletmesinde ilgili sorumlularla yapılan görüşme, gözlem ve bilgisayar ortamındaki mevcut bilgilerden hareketle, 2014 turizm sezonuna ait veriler elde edilmiştir. Yine, çalışmanın teorik alt yapısının oluşturulması için ikincil veri kaynakları olan yerli ve yabancı kitap ve makalelerden faydalanılmıştır.

İşletmenin genel müdürü ve departman amirleriyle yapılan görüşmelerde; faaliyet merkezleri, faaliyet merkezleri altında yapılan faaliyetler, işgörenlerin

faaliyetleri yerine getirmek için harcadığı zamanlar belirlenmeye çalışılmıştır. Katılımsız gözlem ile de görüşme yoluyla elde edilen faaliyetler ve işgörenlerin faaliyetler için harcadıkları zamanlar incelenmiştir. Bazı faaliyetler için toplamda 3 defa ve farklı zamanlarda araştırmacı tarafından gözlem yapılmıştır.

1.5. Çalışmanın Sınırlılıkları

Zamana dayalı FTM ile geleneksel maliyetleme sistemlerini karşılaştırmayı amaçlayan bu çalışmanın uygulama bölümünde kullanılan veriler, Datça'da bulunan tatil köylü konseptindeki bir konaklama işletmesinden alınmıştır. Dolayısıyla çalışma bulgularının farklı türleri olan ve verilen hizmetin niteliğine göre (oda tipi, pansiyon durumu, konum, menü çeşitliliği, konsept vs.) birbirinden birçok noktada ayrılan konaklama işletmelerinin (otel, pansiyon, butik otel, şehir oteli, resort otel) hepsi için geçerli olamayacağı belirtilmelidir. Ayrıca turizm endüstrisi denilince akla ilk olarak gelen konaklama işletmelerinin yanında, yine endüstri içinde değerlendirilen yiyecek-içecek hizmet işletmeleri, seyahat-ulaştırma işletmeleri gibi farklı türde ve nitelikte işletmeleri bünyesinde bulunduran sektörler de bulunmaktadır. Bu durum çalışmanın bir diğer sınırlılığı olarak ifade edilmeli, konuyla ilgili ileriki çalışmalarda zamana dayalı FTM tekniğinin yiyecek-içecek hizmet işletmeleri, seyahat-ulaştırma işletmeleri gibi işletmelerde de uygulanarak sonuçlarının değerlendirilmesi gerekmektedir.

2. BİR MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ OLARAK GELENEKSEL MALİYET MUHASEBESİNDEN STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNE GEÇİŞ

20. yüzyılın sonlarına doğru ulaşım, iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, bilgisayarın ve internetin pratik hayatın her alanına ve iş yaşamına girmesi, kapalı ekonomik sistemlerin küresel ekonomik sisteme geçişi gibi nedenler işletmeleri yoğun bir küresel rekabet ortamına sokmuştur. Bu rekabet ortamı işletmelerin kurulması, işletilmesi, işletme içi ve çevresiyle ilgili avantaj ve dezavantajların belirlenmesi, ileriye dönük stratejik kararların alınabilmesi noktasında ciddi bir bilgi ihtiyacını doğurmaktadır (Şahin, 2003:289).

Küresel rekabet ortamı, işletmeleri diğer işletmelere göre rekabet üstünlüğü sağlayacak yaklaşımlara, uygulamalara ve tekniklere yöneltmektedir. Bu noktada maliyetler, işletmelerin rekabet gücünü etkileyen, rekabet üstünlüğü sağlayabileceği faktörler arasında küreselleşme sürecine rağmen işletmenin nispeten kontrol edebildiği bir unsur olarak ön plana çıkmaktadır.

Konaklama işletmelerini de bünyesinde bulunduran küresel bir endüstri olarak turizm, her şeyden önce bir bilgi endüstrisidir. Bilginin edinilmesi; üretimde, tüketimde ve günlük işlemlerde kullanılması, turizm endüstrisinde diğer birçok endüstriye göre daha önemli olmaktadır (Emeksiz, 2012:40).

2.1. Maliyet Muhasebesiyle İlgili Temel Kavramlar ve Konaklama İşletmeleri Açısından Değerlendirilmesi

İşletmeler ürettiği mal veya hizmetin toplam ve birim maliyetini bulmak ve bulunan bu maliyetleri dönemlere göre karşılaştırmak, analiz yapmak ve gelecekle ilgili planlamalar yapmak için maliyet hesaplamaları yapmaktadır (Savcı, 2009:1). Amacı ne olursa olsun her işletmede olduğu gibi konaklama işletmelerinde de planlamadan denetlemeye kadar tüm yönetim kararlarında maliyet-gider kavramları ve verileri çok sık olarak kullanılmaktadır (Usal ve Kurgun, 2006:21). Bu nedenle maliyet ve gider kavramlarının benzerliklerinin ve farklılıklarının bilinmesi ve aralarındaki ilişkilerin ortaya konması gerekmektedir.

2.1.1. Maliyet, Gider ve Harcama Kavramları

Maliyet muhasebesinin temel konusu olan maliyet en geniş anlamıyla bir amaca ulaşmak, bir nesneye sahip olabilmek için katlanılan fedakârlıkların tümü olarak ifade edilmektedir (Yükçü, 1993: 22). İşletmecilikte ise maliyet; mal ve hizmetlerin elde edilmesi için yapılan çeşitli giderlerin (hammadde, işgücü, genel üretim giderleri), uğranılan kayıpların (amortisman, fire vb.) ve parayla ölçülebilen fedakarlıkların (sgk payları) parasal ifadesi olarak tanımlanmaktadır (Çetiner, 2002:438). Her sonuç belirli faaliyetler sonunda ortaya çıkmaktadır. Maliyet tanımında bahsedilen katlanılan fedakârlıklar da bu faaliyetlerle söz konusu olmaktadır. Herhangi bir sonucun maliyeti, gerçekte o sonucun doğması için yürütülen faaliyetin yol açtığı maliyet anlamındadır. Yani bir ürün satın alma faaliyetiyle elde edilmişse “satın alma maliyeti” , üretim faaliyeti yoluyla elde edilmişse “üretim maliyeti” olarak adlandırılacaktır (Büyükmirza, 2003: 44).

Gider kavramını Moriarity; (1994: 22) “bir gelir yaratmak amacıyla vazgeçilen varlıkların değeri” olarak; Sevgener ve Hacırüstemoğlu: (1993: 22) “ belirli bir geliri gerçekleştirmek için dönemsel olarak kullanılan mal ve hizmetlerin parasal değeri olarak; Karakaya: (2004: 13) “işletme faaliyetlerini yürütebilmek için yapılan ve belli bir döneme ait olan varlık ve hizmet tüketimlerinin parasal ifadesi” olarak tanımlanmaktadır.

Giderlerin oluşması iki şarta bağlı olmaktadır (Akdoğan, 1994: 8):

- Gider, işletme faaliyetleri ile ilgili olmalıdır. İşletme faaliyetlerinin sürdürülmesi ile ilgili olmayan mal ya da hizmet tüketimleri gider sayılmaz. Örneğin; işletme sahibinin özel işleri nedeni ile yapmış olduğu seyahatler için yapılan ödemeler gibi.
- Giderden söz edebilmek için mal ya da hizmetlerin tüketiminin belli bir dönemde yapılmış olması gerekir. Örneğin; işletmenin 4 yıllık kira bedelini peşin ödemesi durumunda ödenen kira bedelinin tümü gider değildir. Bu kira bedelinin faaliyet dönemine ilişkin olan kısmı giderdir.

Maliyet ve gider kavramlarını tanımladıktan sonra bu iki kavramın birbirleri ile ilişkisini ortaya koymak gerekir. Ancak bundan önce “harcama” kavramının da

tanımlanmasında fayda vardır. Türk Dil Kurumu sözlüğü (2005: 846) harcamayı bir iş görmek veya bir şey satın almak için parayı elden çıkarmak, sarf etmek, kullanmak veya tüketmek şeklinde ifade etmektedir. Savcı (2009: 9) ise bir varlık elde etmek, bir hizmet sağlamak veya bir zararı önlemek amacıyla yapılan ödemeler, borç altına girmeler şeklinde tanımlamıştır. Yapılan tanımlamalara bakıldığında harcama kavramının maliyet ve gider kavramlarının yerine kullanılmasından ziyade kavramların açıklanmasında kullanıldığı görülmektedir. Örneğin, Horngren ve Foster (1991:125) maliyet kavramını bir amaca ulaşmak, bir nesneye sahip olmak için katlanılan fedakârlıkların ve yapılan “harcamaların” tümü olarak tanımlamaktadır.

Gider ve maliyet kavramları arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Gider işletmenin varlığını ve işlevini sürdürmesi için üretiminin de gereği olarak yapılan harcamaları kapsarken, maliyet yalnızca üretim giderleri ile sınırlı bir kavram olmaktadır. Maliyet ve gider kavramları arasındaki ilişkinin bir sonucu olarak maliyet gideri kavramı; ürün (mal,hizmet) üretimiyle ilgili giderleri ifade ederken, maliyete katılmayan giderler de “genel giderler”, “faaliyet giderleri” veya “dönem giderleri” olarak adlandırılmaktadır (Yükçü, 2011; Uysal ve Kurgun, 2006).

Savcı (2009:9-10) maliyeti açıklarken işletmelerin üretim faktörlerini birleştirerek mal ve hizmet üretiminde bulunduğunu, mal ve hizmet üretimi için doğrudan veya dolaylı bir şekilde yapılan tüm değer kullanımlarının maliyet olarak değerlendirilmesini belirterek şu noktalara dikkat edilmesi gerektiğini ifade etmektedir:

- Değer kullanımlarının maliyet olarak değerlendirilebilmesi için mal ve hizmet üretimi ile ilgili olmalıdır.
- Değer kullanımlarının para ile ifade edilmesi gerekmektedir.
- Mal ve hizmet üretiminde kullanılacak üretim faktörleri tespit edilmelidir.

2.1.2. Giderlerin Sınıflandırılması

Giderler çeşitlerine, işletme fonksiyonlarına, ürünlere yüklenmesine, faaliyet hacmiyle olan ilişkilerine, kontrol edilebilirlik özelliklerine, fiili olup olmamasına göre değişik açılardan sınıflandırılmaktadır (Karakaya, 2004: 11-18; Akdoğan, 1998: 21).

Giderlerin Çeşitlerine Göre Sınıflandırılması

- **İlk Madde ve Malzeme Gideri:** İşletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi için tüketilen her türlü madde ve malzeme giderlerini kapsar. İlk madde giderleri, yardımcı madde giderleri, yedek parça giderleri vb. giderler ilk madde ve malzeme giderlerine örnektir.
- **İşçi Ücret ve Giderleri:** İşletme faaliyetlerini yerine getirebilmek için çalıştırılan işçiler adına tahakkuk ettirilen ücretler ve bunlarla ilgili her türlü giderleri kapsar. Brüt ücretler, prim ve ikramiyeler, SSK işveren payları, yolluklar vb. giderler işçi ücret ve giderlerine örnektir.
- **Memur Ücret ve Giderleri:** İşletme faaliyetlerini yerine getirebilmek için çalıştırılan aylıklı yönetici, memur ve büro çalışanları vb. personele ait ücret ve bunlarla ilgili her türlü giderleri kapsar.
- **Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler:** İşletme faaliyetlerini yürütmek amacıyla dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler için yapılan giderleri kapsar. Elektrik giderleri, dışarıdan sağlanan bakım onarım hizmetleri, haberleşme giderleri vb. giderler dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere örnektir.
- **Vergi, Resim ve Harçlar:** İşletme faaliyetlerini yürütmek amacıyla mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçlar bu grupta yer alır. Emlak vergileri, motorlu taşıt vergisi, damga vergisi vb. unsurlar vergi, resim ve harçlara örnektir.
- **Amortisman ve Tükenme Payları:** İşletme faaliyetlerini yürütmek amacıyla kullanılan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların döneme ilişkin amortisman giderleri ile özel tükenmeye tabi varlıkların itfa payları bu grupta yer alır.
- **Diğer Çeşitli Giderler:** Yukarıda belirtilen gider türleri arasında yer almayan, ancak, işletme faaliyetleri için gerekli olan diğer giderler bu grupta toplanır. Sosyal giderler, kira giderleri, yolluk ve seyahat giderleri, risklere karşı sigorta giderleri vb. giderler bu gruba örnek olarak gösterilebilir.

Giderlerin İşletme Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması (Şener, 2004a: 51-53)

- **Edinme (Tedarik) Giderleri:** İşletme faaliyetleri içinde üretimde kullanılmak ya da satılmak üzere, edinilen her türlü varlık ve hizmetlerin edinme bedelleri bu gruba girer. Bu giderler harcama biçiminde ortaya çıkarlar ve sonuçta edinilen varlık veya hizmetin maliyetini oluşturur.
- **Üretim Giderleri:** İşletmenin faaliyet konusunu oluşturan, mal ve hizmetlerin üretilmesi için, tüketilen madde ve malzemeler, kullanılan işçiliklere ilişkin ödemeler ve enerji vb. gibi üretime ilişkin diğer tüm giderlerin içinde toplandığı bir gruptur.
- **Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri:** İşletmede üretim süreci sonrası elde edilen ürünlerin, depolanması, satılması ve alıcı kişi ya da kuruluşlara teslim edilmesi aşamalarında yapılan giderler bu gruba girerler.
- **Finansman Giderleri:** İşletmenin uzun ya da kısa vadeli çeşitli borçlarıyla ilgili, her türlü faiz, komisyon, banka ve aracı kişi ve kuruluşlara yapılan harcamalardan doğan giderlerin oluşturduğu bir gruptur.
- **Araştırma ve Geliştirme Giderleri:** İşletmenin gerekli bulduğu alanlarda yaptırdığı, her türlü araştırma ve mevcut yöntemlerin geliştirilmesi için katlandığı giderler, bu grubu oluşturur.
- **Genel Yönetim Giderleri:** İşletmenin daha çok yönetim kademesindeki çalışanları ve çalışmalarıyla oluşan giderlerdir.

Giderlerin Faaliyet Hacmiyle Olan İlişkilerine Göre Sınıflandırılması

Giderlerin faaliyet hacmiyle olan ilişkilerine göre sınıflandırılması üç ana başlıkta toplanmaktadır (Coltman, 1989: 14-15):

- **Sabit Giderler:** Sabit giderler, kısa dönemde (bir yıl ya da daha az) miktar açısından değişiklik göstermeyen giderlerdir. Sabit giderlere örnek olarak yöneticilerin maaşları, yangın-sigorta harcamaları, kira giderleri, reklâm harcamaları vb. unsurlar sabit maliyet kapsamına girmektedir.
- **Değişken Giderler:** Değişken giderler, belli bir dönemde iş hacmine bağlı olarak değişiklik gösteren giderlerdir. Gider çeşitlerinden çok azı, değişken gider gibi tam bir

doğrusallık gösterir. Bu giderlere örnek; yiyecek ve içecek giderleri verilebilir. Çünkü bu giderler, her zaman değişken gider tanımına uyma olasılığı küçük olsa da ne kadar çok yiyecek ve içecek satılırsa o kadar çok alınmak zorundadır. Eğer iş hacmi sıfır ise, değişken gider de sıfır olur.

- **Karma Giderler:** Karma giderler ne tam anlamıyla değişken ne de sabit giderlerdir. Bu giderler sabit ve değişken giderlerin her ikisinin de özelliklerini belirli oranda gösterirler. Karma giderler ikiye ayrılmaktadır (Memiş, 1999: 12-14):

a)Yarı Değişken Giderler: Bu tür giderler, iş hacmi sıfır olduğu zaman tümüyle ortadan kalkmayan, ancak iş hacmindeki değişmelere paralel olarak artıp eksilen giderlerdir.

b) Yarı Sabit Giderler: Bu tür giderler, kapasite içerisinde belirli faaliyet aralıklarında sabit kalan, ancak bu aralıkların dışına çıktığı anda sıçramalar gösteren giderlerden meydana gelir.

Giderlerin Kontrol Edilebilirlik Özelliklerine Göre Sınıflandırılması

Kontrol edilebilirlik özelliklerine göre giderler ikiye ayrılmaktadır. Eğer bir gider unsuru bir yöneticinin kararından önemli ölçüde etkileniyorsa bu tür giderlere kontrol edilebilir gider denmektedir. Eğer gider unsuru, yöneticinin kararından etkilenmiyorsa bu tür giderlere kontrol edilemeyen gider denmektedir (Kartal vd. 2004).

Giderlerin Fiili Olup Olmamasına Göre Sınıflandırılması

Giderlerin fiili olup olmamasına yönelik bir sınıflandırma yapılırsa iki çeşit giderden söz edilebilir (Akdoğan, 1998: 27):

- **Fiili Giderler:** Tahakkuk etmiş, gerçekleşmiş giderlerdir. Fiili maliyet yöntemi esasına göre kurulmuş maliyet sistemlerinde, maliyetler fiili tutarlara göre, yani gerçekleşen tutarlara göre hesaplanır.
- **Standart Giderler:** Faaliyet yapılmadan önce bilimsel yöntemlere göre belli bir gelişme düzeyinde, belli koşullara göre gerçekleşmesi beklenen standart verilere göre

hesaplanır. Standart maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde, standart giderler ile fiili giderlerin ayrı ayrı izlenmesi gerekir.

2.1.3. Üretim Maliyetini Oluşturan Unsurlar (Maliyet Giderleri)

Maliyet muhasebesinin en temel amaçlarından olan birim maliyetlerin hesaplanabilmesi için döneme ilişkin giderlerden hangilerinin üretim maliyetine aktarılacağı hangisinin dönem-faaliyet gideri olarak doğrudan doğruya sonuç hesaplarına aktarılacağı belirlenmektedir (Akdoğan, 1995). Genel olarak işletme fonksiyonlarına göre giderler şu şekilde sınıflandırılmaktadır (Kartal vd. 2004):

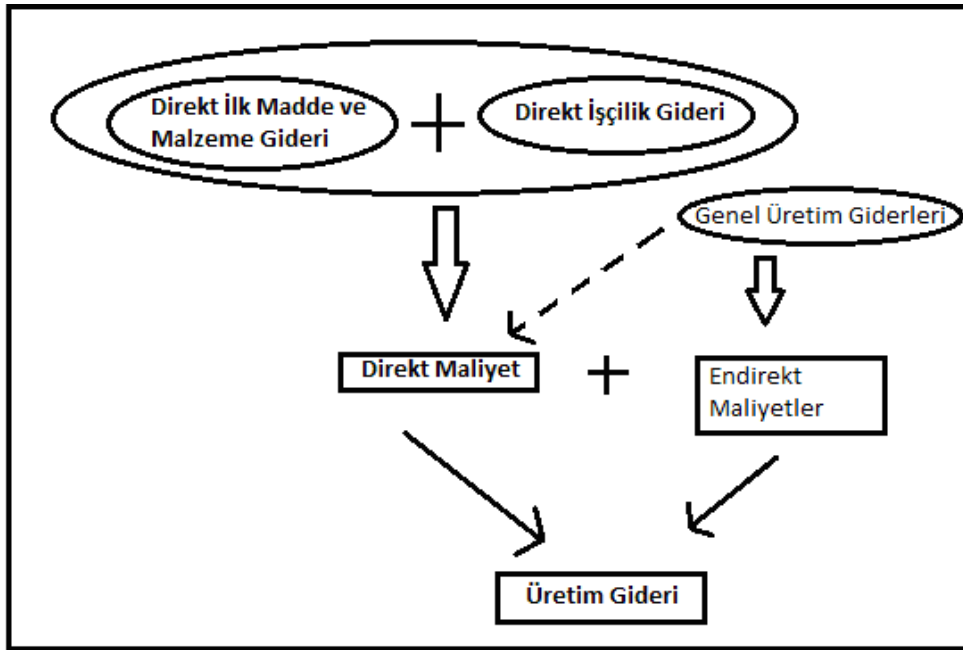
- Edinme (Tedarik Giderleri)
- Üretim Giderleri
- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
- Finansman Giderleri
- Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- Genel Yönetim Giderleri

Üretim dışı olan; genel yönetim, pazarlama-satış ve dağıtım, araştırma, geliştirme, tedarik ve finansman fonksiyonları ile ilgili faaliyet giderleri; finansal raporlarda mamul maliyetinin bir parçası olarak değil mamul maliyetinden ayrı olarak raporlanmaktadır (Çalışkan, 2005).

Üretim maliyetini oluşturan unsurlar olarak maliyet giderlerini açıklarken, giderlerin ürünlere yüklenmesi açısından direkt ve endirekt gider kavramlarından da bahsetmek gerekmektedir. Giderlerin ürün maliyetlerine ne şekilde yüklendikleri konusunda bir gider sınıflandırması yapılırsa iki grup giderden söz edilebilir (Şener, 2004b):

- **Direkt Giderler:** Üretime ait giderlerin ne kadarlık kısmının, hangi ürünler için yapıldığı kolayca izlenebiliyorsa yani gider ait olduğu ürünle doğrudan ilişkilendiriliyorsa direkt (dolaysız) giderdir (Hussey, 1994:10). Direkt ilk madde ve malzeme giderleri (DİMMG), direkt işçilik giderleri (DİG) ve bazı genel üretim giderleri (GÜG) bu gider türüne örnek olarak verilebilir.

- **Endirekt Giderler:** Üretime ait giderlerin ne kadarlık kısmının hangi ürünler için yapıldığı kolayca anlaşılamiyor ya da hiç belirlenemiyor ise; yani giderler ile ürünler arasında ilişki kurulamiyor ise (ancak bazı ölçülere göre dağıtım yapılıyor ise) bu tür giderlere endirekt (dolaylı) giderler denir (Hussey:1994). Amortisman, temizlik vb. genel üretim giderlerinin çok büyük kısmı bu gider türüne örnek olarak verilebilir.



Şekil 2.1. Direkt ve Endirekt Maliyetler

Direkt ve endirekt giderler ayrımının yapılmasından sonra üretim giderlerinin anlaşılması kolaylaşacaktır. İşletme fonksiyonlarına göre gider çeşitlerinden “üretim gideri”olanlar, ürünlerin üretimini sağlamak amacıyla tüketilen varlıkların parasal tutarını ifade etmektedir (Akdoğan, 1995: 23). Bu giderler,

- Direkt ilk madde ve malzeme giderleri
- Direkt işçilik giderleri
- Genel üretim giderleri olarak bölümlenmektedir.

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri esas üretim gider yerleriyle ilgili olan, ürünün bünyesindeki temel ögesini oluşturan madde ve malzemeleri kapsamaktadır. Direkt işçilik giderleri esas üretim yerlerinde belirli bir mal veya hizmetlerle doğrudan doğruya ilişkisi kurulabilen işçilikleri ifade etmektedir (Hussey:1994:13). Genel üretim

giderleri ise; mal ve hizmet üretimi için tüketilen direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik dışında olan endirekt nitelikteki madde, malzeme (yardımcı madde ve malzemeler), işçilik (yardımcı işçilik, bakım-onarım işçiliği, kıdem tazminatı ve sgk primleri gibi) ve diğer giderlerden (enerji-yakıt giderleri, yemekhane gibi) oluşmaktadır (Uragun, 1993).

Konuyla ilgili aşağıdaki örnek ve gider tablosu, işletme giderlerinin hangilerinin üretim maliyeti olarak hesaplandığını göstermektedir (Karakaya, 2004:39).

Örnek 2.1: Bir üretim işletmesinin giderler, gider tablosu ve üretim maliyetleri toplamı

- İlk Madde ve Malzeme Gideri: 150.000 TL'si üretim, 50.000 TL'si malzeme gideriyle beraber toplam 200.000 TL'lik ilk madde ve malzeme gideri gerçekleşmiştir. İşletme fonksiyonları açısından dağılımı aşağıdaki gibidir,

- Araştırma ve Geliştirme: 15.000 TL
- Pazarlama, Satış ve Dağıtım: 20.000 TL
- Genel Yönetim: 15.000 TL

İlk madde ve malzeme giderlerinin 120.000 TL'lik kısmı ürünle direkt ilişkilendirilebiliyor.

- İşçi Ücret ve Giderleri: 160.000 TL'si üretim, 30.000 TL'si işletme fonksiyonları açısından gerçekleşen 190.000 TL'lik işçi ücret ve gideri bulunmaktadır. İşletme fonksiyonları açısından dağılımı aşağıdaki gibidir,

- Araştırma ve Geliştirme: 10.000 TL
- Pazarlama, Satış ve Dağıtım: 10.000 TL
- Memur ücret ve Gideri: 10.000 TL

İşçi ücret ve giderlerinin 140.000 TL'lik kısmı ürünle direkt ilişkilendirilebiliyor.

- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: 20.000 TL'si üretim, 5.000 TL'si araştırma ve geliştirme, 10.000 TL'si pazarlama, satış ve dağıtım; 5.000 TL'si genel yönetim fonksiyonuyla ilgili olmak üzere toplam 40.000 TL'lik gerçekleşmiştir.

- Vergi, Resim ve Harçlar: 2.000 TL'si üretim, 3.000 TL'si diğer işletme fonksiyonları açısından toplam 5.000 TL'lik gerçekleşmiştir.

- Amortisman ve Tükenme Payları: 40.000 TL'si üretim, 5.000 TL'si araştırma ve geliştirme, 10.000 TL'si pazarlama, satış ve dağıtım ve 5.000 TL'si genel yönetim fonksiyonu için toplam 60.000 TL'lik gerçekleşmiştir.

- Çeşitli giderler: 40.000 TL'lik üretim, 10.000 TL'lik genel yönetim gideri olarak gerçekleşmiştir.

Çizelge 2.1. Gider Dağıtım Tablosu

Gider Çeşitleri	Toplam	Üretim Maliyetleri			Araş. ve Gel. Gid.	Paz. Sat. ve Dağ. Gid.	Gen. Yön. Gid.
		DİMM G	DİG	GÜG			
İlk Mad. ve Malzeme	200.000	120.000	-	30.000	15.000	20.000	15.000
İşçi Üc. ve Gid.	180.000	-	140.000	20.000	10.000	10.000	-
Memur Üc. ve Gid.	10.000	-	-	-	-	-	10.000
Dış. Sağl. Fayda ve Hizm.	40.000	-	-	20.000	5.000	10.000	5.000
Ver. Res. ve Harçlar	5.000	-	-	2.000	-	-	3.000
Amort. ve Tük. Payl.	60.000	-	-	40.000	5.000	10.000	5.000
Çeşitli Gid.	50.000	-	-	40.000	-	-	10.000
Toplam	545.000	120.000	140.000	152.000	35.000	50.000	48.000

Çizelgeden de anlaşılacağı gibi üretim maliyetleri toplamı: 120.000 (DİMMG) + 140.000 (DİG) + 152.000 (GÜG) = 412.000 TL

2.1.4. Maliyet Dağıtımı ve Gider Yerleri

Maliyet muhasebesi aslında bir maliyet dağıtımı sorunu etrafında yapılan çalışmalar olarak ifade edilmektedir (Bursal ve Ercan, 1999:198). İşletmelerin maliyet muhasebesi uygulamalarının temel amacı, birim ve toplam ürün maliyetlerin hesaplanmasıdır (Çalışkan, 2005:171). Bu amaçla, maliyet türleri belirlendikten sonra öncelikle yapılması gereken maliyetlerin dağıtımıdır. Maliyet dağıtımı, maliyet türlerinin belirlenip gider yerleriyle aralarındaki ilişkiye göre (direkt veya indirekt) çeşitli dağıtım anahtarı yoluyla yükleme işlemi şeklinde tanımlanmaktadır (Savcı, 2009:17).

Gider yerleri, bir işletmenin departmanları, daireleri, atölyeleri gibi örgüt şemasında yer alan birimleri, makineleri, tezgahları olabilmektedir. Genel olarak gider yerleri üç grupta toplanmaktadır (Kartal vd, 2003: 99; Şener, 2004a:190):

- **Esas üretim gider yerleri:** İşletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan mamül ve hizmetlerin üretildiği birimler (Kesim, montaj, boyama)
- **Yardımcı üretim gider yerleri:** Esas üretim gider yerlerinin ve diğer gider yerlerinin faaliyetlerini sürdürebilmeleri için gerekli yan girdileri üreten birimler
- **Yardımcı hizmet gider yeri:** İşletmedeki gider yerlerine hizmet vermek amacıyla oluşturulan birimler (Bakım-Onarım, yemekhane, ısıtma)

Maliyet dağıtımında, üretilen mamül ve hizmetlerin maliyetleriyle ilgili tüm giderler esas üretim gider yerlerinde; dönem giderleri olarak sonuç hesaplarına aktarılacak giderler ise dönem gider yerlerinde toplanmaktadır (Akdoğan, 1995:353). Tek tip ve tek bir aşamada üretim yapılması durumunda genel üretim giderlerinin dağıtımı kolaylıkla yapılabilmekteyken, birden fazla ürün ve üretim aşamasının söz konusu olduğu durumlarda ise çeşitli dağıtım yöntemleri ve dağıtım anahtarları kullanılmaktadır (Yükçü, 2011:191). Bu noktada üretim giderlerinin nasıl bir şekilde dağıtımının yapılacağı önem kazanmaktadır. Direkt nitelikteki DİİM ve DİG gibi giderlerin yanında birbirlerinden farklı özellikler taşıyan giderleri bünyesinde toplayan

ve karmaşık bir yapısı olun GÜG endirekt niteliktedir. GÜG, üretim faaliyetleri ile ilgili ortaya çıkan ve çeşitli giderlerin bulunduğu bir gider özelliğindedir ve üzerinde oldukça ayrıntılı çalışmalar yapılmaktadır (Çalışkan, 2005:117). Bu çalışmalar maliyet dağıtım başlığı altında sırasıyla üç dağıtım çalışmasıyla yapılmaktadır (Sürmeli vd. 2001; Altuğ, 1996:130).

1.Dağıtım: Giderlerin esas ve yardımcı gider yerlerine dağıtım yapılmaktadır. Gider yerlerine doğrudan dağıtılamayan giderler dağıtım anahtarları (ölçüsü) yardımıyla dağıtılmaktadır (Sürmeli vd. 2001). Giderlerin dağıtımında işletmenin niteliği, fiziki koşulları, ürünün özellikleri gibi faktörler dikkate alınarak dağıtım anahtarları belirlenmelidir. Dağıtım anahtarları belirlenirken maliyeti etkileyen faktörler belirlenir. Bir maliyet birden fazla faktörün etkisi altında değişmekte ise, birkaç dağıtım anahtarının birleşmesiyle oluşturulan kombine bir dağıtım anahtarı kullanılabilir (Bursal ve Ercan, 1999:200. Çizelge 2.2’de maliyet çalışmalarında kullanılan çeşitli dağıtım anahtarlarına örnekler verilmektedir.

Çizelge 2.2. Gider Türüne Göre Dağıtım Anahtarları

Gider Türü	Dağıtım Anahtarı
Elektrik	Kws (kilovatsaat)
Su	ton, m ³ /saat
Isıtma	radyatör sayısı
Hizmet Gider Yeri (Yemekhane)	işçi sayısı
Temizlik	m ²
Herhangi bir gider kalemi	% (oran veya yüzde)

Kaynak: Yükü, 2011:197’den uyarlanmıştır.

2.Dağıtım: Yardımcı üretim ve yardımcı hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtım yapılmaktadır. İkinci dağıtımda genel üretim giderlerinin esas ve yardımcı üretim gider yerlerine doğrudan aktarılamaması nedeniyle doğrudan (basit), kademeli ve matematiksel olmak üzere çeşitli dağıtım yöntemleri kullanılmaktadır (Kartal vd. 2004; 101).

3.Dağıtım: Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin ürünlere dağıtım yapılmaktadır. Maliyet muhasebesinde, maliyetlerin esas ve yardımcı üretim gider

yerlerine birinci ve ikinci dağıtımı yapıldıktan sonra üçüncü dağıtımda hacim temelli olarak birim maliyetlerin ölçülmesi çalışmaları yapılmaktadır (Şener,2004b: 246).

2.2. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi Bağlamında Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi

Uluslararası turizm bilgi yoğun bir endüstri ve çalışma alanı haline gelmektedir (Emeksiz, 2010: 34). Turizm endüstrisinin başta gelen işletmeleri olan konaklama işletmelerinde yöneticilerin temel olarak pazarlama, üretim, finansman ve muhasebe gibi bilgi kaynakları bulunmaktadır. Bu bilgi kaynakları içinde sayılan muhasebe; konaklama işletmelerinde faaliyet seyrinin izlenebilmesi, dönem içinde pek çok güçlüklerin çözülmesi, dönem sonlarında gerçekleşen faaliyet sonucunun kesin olarak bilinmesi, işlemlerin izlenmesi ve kaydedilmesiyle ilgili bir fonksiyona sahiptir (Demir, 1990). Bu yüzden konaklama işletmelerinde muhasebe bilgi sisteminin fonksiyonu gerek yönetim, gerek işletme sahipleri ve gerekse de işletmenin sorumlu olduğu kişi ve kurumlara karşı sistematik bir yaklaşımla ele alındığı ve üretilen bilgiler yoluyla işlevini yerine getirdiği ölçüde önem kazanmaktadır (Sarı ve Çam, 2014).

Çalışmanın bu bölümünde geleneksel maliyet muhasebesinin maliyet yönetim sisteminin muhasebe bilgi sistemi içindeki yeri ortaya konacaktır.

2.2.1. Bilgi Sistemi Tanımı

İşletmecilikte bilginin niteliği, bilgiye ulaşmadaki ve bilginin kullanımındaki hız ve etkinlik, mal ve hizmet üretiminde, yeni/sürekli müşteri yaratmada, geri bildirim sürecinde, değer yaratmada ve birçok alanda önem kazanmıştır. Modern işletmecilik teorisinin kavramsal-analitik ve sentezci-bütünleştirici yapısı, işletmenin ihtiyaç duyduğu bilgileri sistem felsefesi bağlamında edinmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Çünkü işletmelerin giderek büyümesi, kullanılan teknolojilerin değişmesiyle beraber veri akışının düzensizliği, zamanın etkin kullanılmaması gibi nedenler bunu zorunlu kılmaktadır (Arzova, 2002:206).

Bilgi sistemi, işletmelerin her türlü bilgi ve karar destekleme sürecinde yapacakları tüm faaliyetlerin, koordinasyon ve kontrolünü sağlamaktadır (Nicolaou,

2000: 91). İşletmeler bilgilerin toplanmasında, raporlanmasında, kontrolünde ve ortaya çıkabilecek her türlü sorunun çözümünde, bilgi sistemine gereksinim duymaktadır (Hyvönen, 2003: 155). Sistemin temelini oluşturan bilgi, herhangi bir konu hakkında açıklamalar sunan veriler bütünü olarak tanımlanmaktadır (Akyüz, Görmüş ve Bektaş 2008). Sistem ise, birbirine bağlı bölümlerden oluşan kavramsal veya fiziksel bir varlık olarak tanımlanmakta ve üç temel bileşeni (girdi, işlem ve çıktı) bulunmaktadır. (Erdoğan, 2005:138). Bilgi ve sistem tanımlamalarından hareketle bilgi sistemi ise, verilerin belirli bir amaç doğrultusunda toplanması, depolanması ve işlenmesini sağlayan sistemler olarak tanımlanmaktadır (Akyüz, Görmüş ve Bektaş 2008).

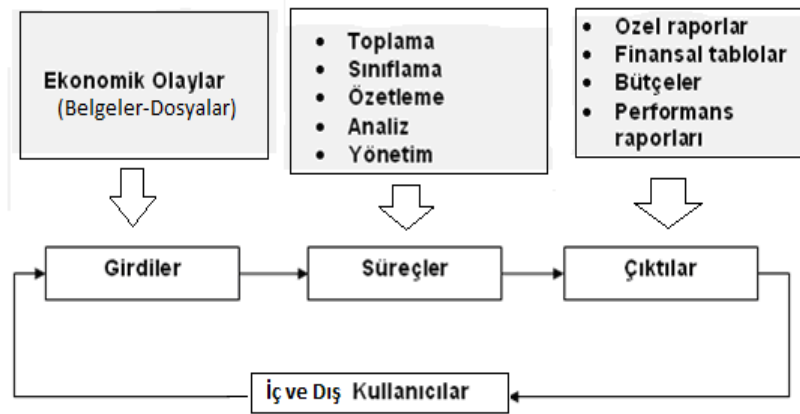
İşletmeler, bilgiyi kullanırken son derece karmaşık ve kapsamlı sorunlarla karşı karşıya kalmaktadır. Bu nedenle, bilgiyi oluşturan veriler arasında ilişki kuran ve çok yönlü düşünmeyi gerektiren sistem yaklaşımının göz önüne alınması gerekmektedir. (Koroğlu, 2012:7). Sistem yaklaşımı bir modern yönetim yaklaşımı olarak her işletmenin veya örgütün karşılıklı olarak birbirine bağımlı ve birbirini etkileyen alt sistemlerden oluşması ilkesinden hareketle, işletmeleri iç ve dış çevresiyle ilişkilerinin bulunduğu bir bütün olarak görmektedir (Genç, 2010:51).

Her sistem, daha büyük bir sistemin parçasıdır ve ana sistemlerle beraber alt sistemler bulunmaktadır. Ana sistem temel çerçeveyi oluşturan, alt sistemlerin eşgüdümünü sağlayan bir bütündür. Bunun yanında alt sistemlerin her biri ayrı bir sistem özelliğindedir. Alt sistemlerin gelişmesi ana sisteme bağılıken, ana sistemin faydalı bir şekilde çalışması da alt sistemlerin veri ve bilgilerine dayanmaktadır (Yükçü'ye 2011:355 atfen Yelken vd, 1982).İşletmeler açısından bilgi sistemi ise, karar verme sürecine kadar bilgiyi düzenleyen, saklayan, işleyen, toplayan birbiriyle ilgili parçaların tümü olarak tanımlanmakta (Mikail vd. 2004:32) ve ana sistem olarak yönetim bilgi sisteminin altında pazarlama, üretim, insan kaynağı, finans ve muhasebe gibi bilgi sistemlerinden oluşmaktadır (Hall, 2008: 7).

2.2.2. Muhasebe Bilgi Sistemi Tanımı ve Önemi

İşletme yönetiminin karar alma, planlama ve kontrol gibi işlevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için doğru, zamanlı ve stratejik bilgiye ulaşması gerekmektedir(Mohamed ve Jones, 2014). Bu açıdan ‘Yönetim Bilgi Sistemi’ (YBS) olarak adlandırılan, sorun çözmede ve karar almada ihtiyaç duyulan bilgileri sağlayan, üreten bilgi sistemleri geliştirilmiştir (Çetiner,2008:24). İşletmenin bütünleşik yönetim bilgi sisteminin alt bilgi sistemi olarak muhasebe bilgi sistemi de, (MBS), işletmenin yönetimine, alacakları stratejik kararlar ve planlamalar açısından bilgiler sunmaktadır (Gelinas ve Dull, 2008).

Günümüzde, bir işletme için uzmanlık alanı haline gelen muhasebe bilgi sisteminin kurulabilmesi için her şeyden önce sistem yapısını etkileyen çeşitli unsurlara yönelik sistem analizi yapmak gerekmektedir (Şakrak, 1999:52).Sistem, bir sonuç elde etmeye yarayan yöntemler düzeni veya belirli bir amaç için oluşturulan ve özel bilgi gerektiren faaliyetler bütünüdür. MBS, sistem yaklaşımındaki girdi-işlem-çıkıti sistematiğinden yola çıkarak işletmenin geçmiş dönem faaliyet ve sonuçlarını girdi olarak kullanıp kayıt, rapor, analiz ve yorumlama süreçlerinden geçirdikten sonra yöneticilere, işletmenin geleceğiyle ilgili stratejik kararlar almalarına yardımcı olacak bilgiler sunmaktadır (Kısakürek ve Pekcan, 2005).



Kaynak: Hansen vd., 2007: s. 5.

Şekil 2.2. Muhasebe Bilgi Sisteminde Bilgi Akış Modeli

MBS, üretim, pazarlama, insan kaynakları, finans bilgi sistemleri arasında bilgi alışverişine dayanan ve birbirleriyle entegre olan bir sistemler bütünü içinde yönetim bilgi sisteminin bir alt sistemi olarak yer almaktadır (Sürmeli vd, 2001; Mugan ve Akman, 2000). Şekil 2.2 'de görüldüğü gibi MBS'de veriler, sistem yaklaşımı ekseninde girdi-işlem-çıkış-üreci üzerinden sisteme önce belgeler-dosyalar yoluyla dahil edilmektedir. Daha sonra bir kayıt ortamı içinde sınıflandırma ve analiz gibi işlem faaliyetleri yoluyla bilgi olarak çıktılara dönüştürülmekte ve ilgili yerlere (diğer alt bilgi sistemlerine) rapor şeklinde iletilmektedir (Gökdeniz, 2005:87). Örneğin pazarlama bilgi sistemi, muhasebe bilgi sistemi (MBS) tarafından yapılan maliyet-hacim-kar analizi ve faaliyet tabanlı maliyetleme gibi çalışmalarla ortaya konan rapor bilgileri kullanarak pazarlama çalışmalarını yapmaktadır (Dinçer ve Dinçer, 2005).

2.2.3. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sisteminin Amaçları

Yönetim bilgi sistemi (YBS), sistem yaklaşımı bağlamında muhasebe ve diğer bilgi sistemleri arasında güçlü bir ilişki ve bağımlılığa sahiptir (Tanç, 2012). Özellikle konaklama işletmesi yöneticilerinin kullanmakta olduğu MBS'nin sağladığı finansal raporlar ve maliyet verileri, müşteri memnuniyeti ile işletmenin karlılığı arasındaki ilişkileri ortaya çıkarmanın yanında maliyet-hacim-kar analizi, getiri yönetimi, oda değerlemesi, fiyatlandırma teknikleri gibi çalışmalarda kullanılmaktadır (Dinçer ve Dinçer, 2005). Örnek vermek gerekirse; konaklama işletmelerinin müşterilerine kaliteli hizmet sunup rakip işletmelere karşı rekabet üstünlüğü sağlayabilmesi için, özellikle MBS tarafından üretilen maliyet ve yönetim muhasebesi bilgileri, pazarlama bilgi sistemi tarafından üretilen bilgilerle birleştirilerek yönetim bilgi sistemine sunulmaktadır (Tanç, 2012).

Konaklama işletmelerinde MBS sistemi bağlamında muhasebenin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Saraç, 1989:23-24).

- İşletmede değer hareketlerinin kayıt ve saptanmasını yaparak kontrolünü sağlamak,
- Çeşitli hesap dönemlerinin kayıtlardaki bilgiye dayanarak birbirleriyle olan karşılaştırılmasına olanak verebilecek istatistiki veriler sağlamak,
- Müşterilere sunulan hizmetlerin maliyeti ile işletmenin karını hesaplamak,

- İşletmenin ödeme durumu ile ilgili bilgi vermek,
- Bölüm gelir ve giderlerinin ve tüm işletmenin toplu olarak gelir ve giderlerini saptamak,
- Muhasebe verilerinden elde edilen sonuçlara göre gerekli önlemlerin alınmasında, işletme içinde zararlı ve faydasız faaliyetlerden vazgeçilerek konaklama işletmesinin gelecekte daha mükemmel bir duruma gelmesine yardım etmek

2.2.4.Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sisteminin Bileşenleri

Konaklama işletmelerinde finansal bilgiler MBS tarafından üretilmekte ve ilgili iç ve dış kullanıcılara iletilmektedir. Konaklama işletmelerinde MBS'nin her türlü değişime ve gelişime yönelik etkin, verimli ve finansal gereksinime cevap verecek bir yapıda olması gerekmektedir (Sarı ve Çam, 2014:248). MBS, bilgi sağlamak durumunda olduğu kişi ve kuruluşlara gereksinim duydukları bilgileri sağlarken alt sistemlere ihtiyaç duymaktadır. Çünkü aynı anda bu gruplara bilginin sunulması durumunda bir takım farklılıklar oluşmaktadır (Murthy ve Wiggins, 1999:3). Dolayısıyla konaklama işletmelerinde MBS, alt sistemleri olan ve bu alt sistemler arasında veri ve bilgi akışının olduğu bir yapıya sahiptir. Genel olarak MBS, finansal muhasebe bilgi sistemi (FMB) ve yönetim muhasebesibilgi sistemi (YMBS) olarak ikiye ayrılmaktadır (Yükçü, 2011; Büyükmirza, 2003).

FMBS, MBS'nin esas olarak işletme dışına yönelik alt sistemini oluşturmaktadır. FMBS, işletmenin sahip olduğu varlıkların hangi kaynaklardan sağlandığını ve bunların nerelerde kullanıldığını hesaplar aracılığı ile belirleyen, gelir ve giderleri karşılaştırarak faaliyet sonucunu ortaya koyan MBS'nin alt sistemi olarak ifade edilebilir (Çetiner, 2006: 9). YMBS ise, FMBS'nin aksine MBS'nin içe yönelik alt sistemini oluşturmaktadır. YMBS, işletme yöneticilerine yönetimde alacakları kararlara ilişkin olarak, karar alma ve plânlama faaliyetlerinden başlayarak yürütme ve kontrol işleri için gereksinim duydukları bilgi ve raporları hazırlayan, yorumlayan, iş programı ve yıllık bütçe gibi kontrol teknikleri ile kontrol işlemlerinin en gerçekçi biçimde yapılmasına olanak sağlayan alt sistemdir (Altuğ, 1996: 12).

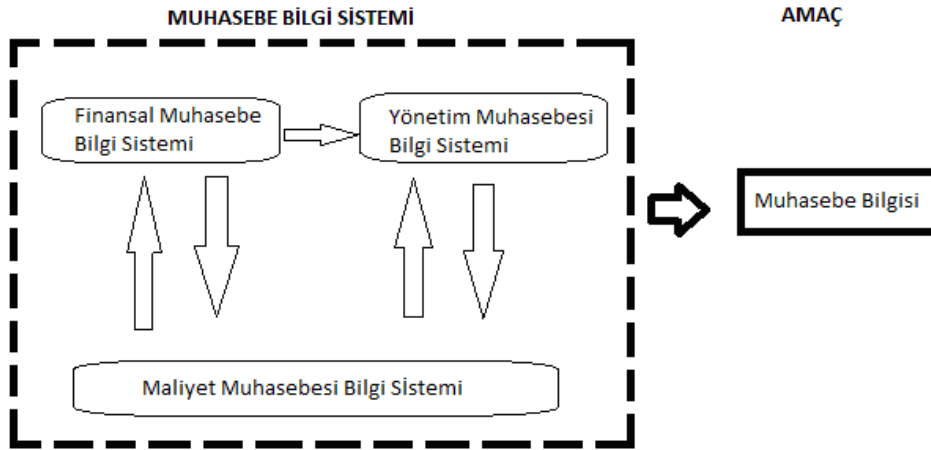
Çizelge 2.3. FMBS ile YMBS Arasındaki Temel Farklılıklar

Farklılıklar	Finansal Muhasebe Bilgi Sistemi	Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemi
Yetkinin Kaynağı Açısından	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	İşletme İçindeki İhtiyaçlar
Raporların Hangi Zamana Yönelik Olduğu	Geçmişe Dönük Raporlar	Şimdiki ve Gelecek Zamana Yönelik Raporlar
İçerik ve Kapsan Açısından	Asıl Olarak Tüm Şirket	Bireysel Departmanlar, Bölümler ve Tüm Şirket
Bilginin Türü	Öncelikle Nicel Bilgiler	Nicel Olduğu Kadar Nitel Bilgiler
Rapor Türü Açısından	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Tarafından Öngörülen Kredi ve Yatırım Kararları ile İlgili Raporlar	İşletme İçerisinde Öngörülen Özel Yönetim Kararları ile İlgili Raporlar
Karar Açısından	İşletme Dışına Yönelik Kararlar	İşletme İçine Yönelik Kararlar

Kaynak: Nikolai ve diğerleri, 2010: s. 8.

Maliyet muhasebesibilgi sistemi ise MBS'nin alt sistemlerinin ortak çalışma alanı olarak önemli işlevleri yerine getirmektedir. Bu işlevlerden en önemlisini maliyet muhasebesinin FMBS'ye ve YMBS'ye sürekli bilgi üretip, sunması oluşturmaktadır. Maliyet muhasebesinin ürettiği bilgiler işletme karının, karlılık oranının hesaplanması, gider denetiminin yapılması, ürünlerin fiyatlandırılması, ve sağlıklı kararların alınması gibi kullanım alanlarına sahiptir (Şimşek, 2006). Bu bağlamda, maliyet muhasebesi maliyetleri kaydedip, ölçmekte ve maliyet bilgilerini üst düzey yöneticilere bildirmektedir (Civan ve Yıldız, 2004: 90).

Maliyet muhasebesi, MBS'nin iki alt sisteminden YMBS ile daha fazla ilgili olmakta ve üretilen mal ve hizmetlerle ilgili olarak ortaya çıkan maliyetlerin oluşumunun belirlenip, izlenmesi ve bu maliyetlerle yöneticilerin verecekleri kararlar arasındaki ilişkilerin kurulmasında ihtiyaç duyulan etkin bir çalışma alanı olarak ifade edilmektedir (Köroğlu, 2012, Yükçü, 2011). Maliyet muhasebesi her ne kadar YMBS ile daha fazla ilgiliyse de FMBS ile de bilgi alış verişinde bulunmaktadır. Maliyet muhasebesinin MBS içindeki diğer iki alt sistemle ilişkisi Şekil 2.3'e bakılarak daha iyi anlaşılabilir.



Kaynak: Karakaya, 2004:6

Şekil 2.3. Maliyet Muhasebesinin Muhasebe Bilgi Sistemi İçerisindeki Yeri

2.2.5. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi ve Amaçları

Maliyet muhasebesi, işletmede üretilen ürünlerin elde edilmesinden alıcılara ulaştırılmasına kadar geçen süreçte işletmenin yaptığı fedakârlıkların parasal ölçüsünü gösteren, maliyetlerin hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, maliyetleri hesaplayan ve hesap planındaki ilgili hesaplara kaydedip, izleyen ve bu maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemlerin bütününe kapsayan bir bilgi sistemi olarak tanımlanmaktadır (Sürmeli ve diğ., 2001:171, Akdoğan, 1995: 6).

Maliyet muhasebesi bilgi sisteminin başlıca amaçları ise şöyle özetlenebilmektedir (Bursal ve Ercan, 1999: 14; Hussey, 1994:3-4):

- İşletmenin üretim konusunu oluşturan ürünlerin kaç mal olduğunu ve birim maliyetleri hesaplamak
- İşletme faaliyetlerinin ve özellikle giderlerin kontrolü noktasında yönetime yardımcı olmak, maliyetlerin düşürülmesini sağlayacak yöntemler geliştirmek
- Yönetime planlama (bütçeleme) yaparken yardımcı olmak
- Seçenekler arasında karar vermek durumunda olan yöneticilere karar alma süreçlerinde maliyetlerle ilgili düzenli, etkili ve güvenilir bilgi vermek

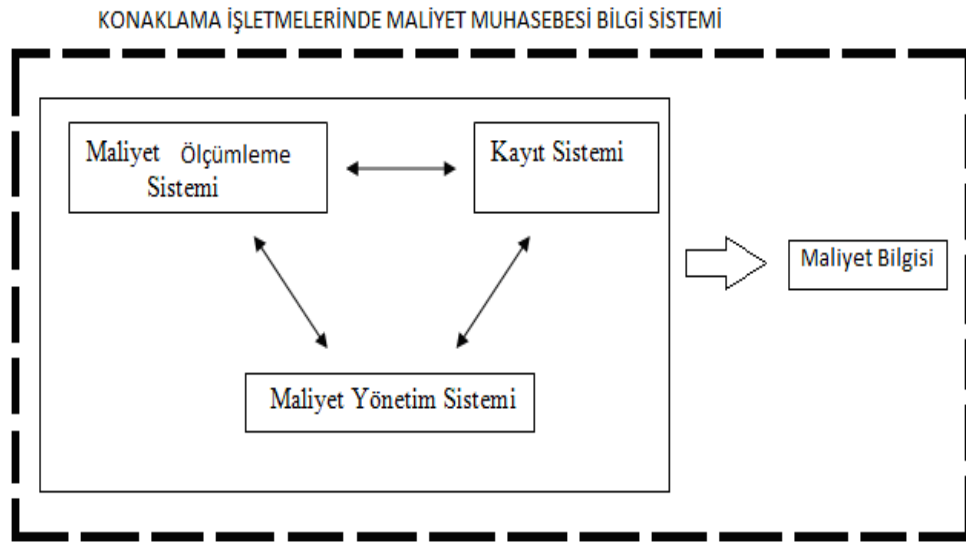
Yukarıda sayılan amaçlar maliyet muhasebesi bilgi sisteminin genel amaçları olarak ifade edilebilir. Ancak unutulmamalıdır ki, her bir işletmenin, kendi üretim ve örgüt yapısı, yönetim anlayışı, bulunulan sektör, ürünün mamül ya da hizmet olması gibi özellikler maliyet muhasebesi bilgi sisteminin amaçlarını etkilemektedir (Sürmeli ve diğ., 2001).

Maliyet muhasebesinin yukarıda belirtilen amaçlarından ilki FMBS'ye yöneliktir. Bu amaç yerine getirilirken; maliyetlerle ilgili rakamlar, finansal (genel) muhasebeden alınarak üretim ve stok gibi çeşitli hesaplara kaydedilmekte ve satışların maliyeti ile tekrar finansal muhasebeye geri dönüşümde bulunmaktadır. Bundan sonraki süreçte ise kar-zarar hesaplarına devredilmekte ve çeşitli finansal tablolar (gelir tablosu gibi) hazırlanarak işletme yönetimine ve dışına yönelik bilgi akışı sağlanmaktadır (Bursal ve Ercan, 1999:21). Kalan üç amaç ise genel olarak işletme içine yönelik olup yönetime yardımcı olan amaçlar olarak YMBS'ye yöneliktir (Şener, 2004). Maliyet muhasebesinin bir diğer önemli işlevi ise, işletmede dönüşüm sürecini düzenlemek olarak ifade edilebilir. Hedef pazara sunulacak mal ve hizmetlerin üretimi için işletmenin satın aldığı kaynakların biçim değişimi maliyet muhasebesi tarafından izlenmekte ve bu değişim süreciyle ilgili çalışmalar yapılmaktadır. Aynı zamanda finansal raporlama amaçlı bilgiler sağlanarak bu sürecin tamamlayıcısı bir rol üstlenilmektedir (Gümüş, 2007: 23).

2.2.6. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Bilgi Sisteminin Bileşenleri

Konaklama işletmelerinde maliyet muhasebesinin MBS içinde bir altı sistem olarak FMBS ve YMBS'ye yönelik işlevlerini yerine getirebilmesi için alt sistemlere ayrılarak incelenmesi gerekmektedir. Bu alt sistemler (Karakaya, 2004:9; Şakrak, 1997:15);

- Maliyet ölçüleme sistemi,
- Kayıt sistemi
- Maliyet yönetim sistemi olarak ifade edilebilir.



Kaynak: Karakaya: 2004:8'den uyarlanmıştır.

Şekil 2.4. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi Bileşenleri

Maliyet muhasebesibilgi sistemini oluşturan bu alt sistemler, birbirleri ile karşılıklı olarak sürekli etkileşim halindedir. Bir alt sistem diğer alt sistemlere hem veri sağlar hem de gerektiğinde veri alır. Maliyet ölçümlene sistemi, mamul ve hizmet üretim maliyetini oluşturan giderlerin ölçülmesinden, birim maliyetlerin ölçülmesine kadar geçen süreçte kullanılan yöntem, teknik ve esaslardan oluşmaktadır. Birim maliyetlerin ölçülmesi sürecinde maliyeti oluşturan unsurların kaydedilmesi, izlenmesi ve üretilen maliyet bilgilerinin raporlanması konusundaki yöntem ve esaslar ise maliyet muhasebesi kayıt sistemini oluşturmaktadır (Şakrak, 1997:15). Maliyet yönetimine dayanan maliyet yönetim sistemi ise, birim maliyetleri oluşturan unsurların plânlanması, kontrolü, analizi vb. konularda kullanılan yöntem ve esaslardan oluşmaktadır. Maliyet yönetim sistemi, kayıt ve ölçümlene sisteminin ürettiği bilgileri kullanarak işlevini yerine getirmektedir (Kartal ve Bozok, 2011).

Günümüzde maliyet yönetimi sistemi, kavramsal olarak maliyet muhasebesi bilgi sisteminin yerine kullanılmaktadır. Çünkü maliyet muhasebesi dendiğinde maliyetlerle ilgili hesaplama ve kayıt işlemleri akla gelmektedir. Maliyet yönetim sistemi ise daha geniş bir perspektifle, bu verileri yönetimin ve/veya bilgi kullanıcılarının ihtiyacına cevap verecek analizlere dönüştürüp raporlar ile sunmaktadır.

Dolayısıyla daha geniş ve kapsayıcı bir kavramsal çerçeveye sahiptir (Hansen vd. 2007; Karcıoğlu, 2000).

2.3. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Yönetim Sistemi

Turizm sektörünü de ciddi bir şekilde etkileyen yoğun küresel rekabet, konaklama işletmeleri açısından yönetim kararlarında birçok noktada bilgi gereksinimini ortaya çıkarmıştır (Emeksiz, 2000). Bu bilgi gereksinimi maliyetler açısından da söz konusu olmuş ve daha ayrıntılı maliyet bilgilerine olan ihtiyaç artmıştır. Bir turizm işletmesi olarak konaklama işletmelerinde de ihtiyaç olunan bu bilgilerin, geleneksel maliyet sisteminin muhasebe bilgi sistemi (MBS) bağlamında ürettiği ve raporlamaya dayanan maliyet bilgileriyle karşılanamayacağı açıktır (Kartal ve Bozok, 2011).

Maliyet yönetim sisteminin (MYS) maliyet muhasebesi bilgi sisteminin yerini almasının arkasında, yönetim bilimindeki gelişmelere paralel olarak maliyet muhasebesinin yeniden yorumlanması bulunmaktadır (Arzova, 2002). Dolayısıyla MYS'nin tanımı ve amacı ortaya konmadan önce bu değişim ve dönüşümün felsefesi olarak maliyet yönetimi kavramının irdelenmesi faydalı olacaktır.

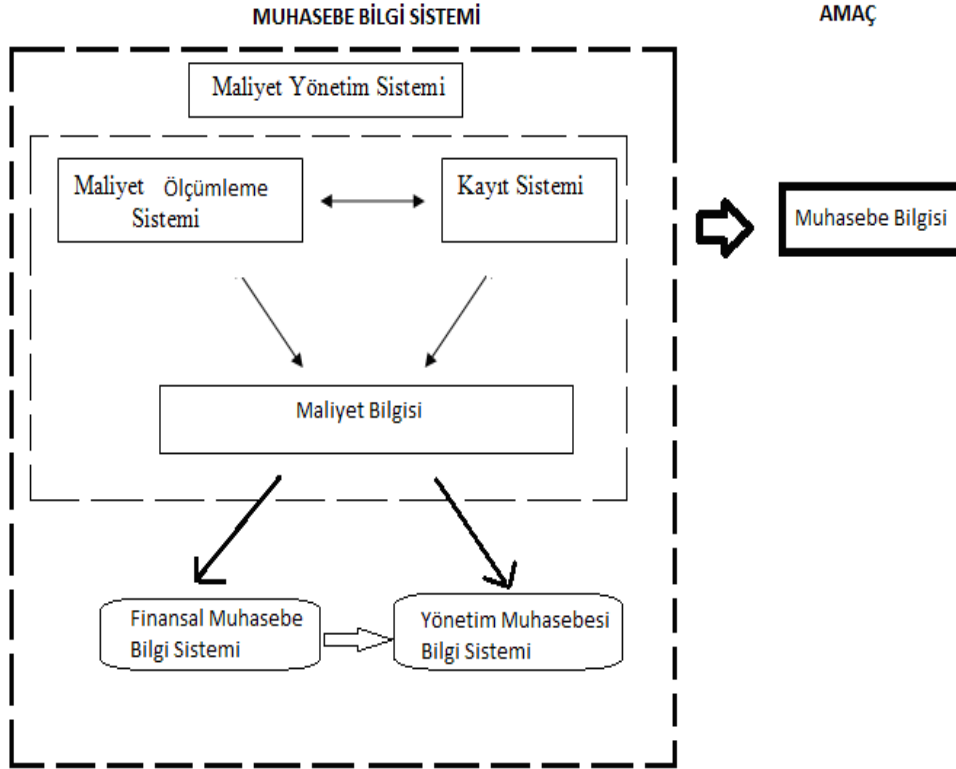
Küresel rekabet ortamı, geleneksel maliyet bilgilerinden daha kapsamlı, daha esnek ve bazı durumlarda da farklı türden bilgi üretimine dayanan maliyet bilgilerine ihtiyaç duymaktadır (Erden, 2004:62). Bu noktada ihtiyacı karşılamak için yeni bir felsefe, yaklaşım, davranış biçimi ve yöntemler dizisi olarak düşük maliyetle daha fazla müşteri değeri yaratma temelli maliyet yönetimi tartışmaları ortaya çıkmıştır (Otlu ve Karaca, 2005:246). Maliyet muhasebesi. tarihi bir perspektife dayanarak ve maliyetlerin raporlanmasına odaklanırken, maliyet yönetimi ise maliyetlerin planlanması, yönetimi ve kontrolünde aktif bir rol üstlenmesine dayanarak daha geniş ve kapsamlı bir kavram olmaktadır (Karcıoğlu, 2000:65).

Genel anlamda maliyet yönetimi, işletmenin ürün maliyetlerini farklı açılarla yorumlayıp işlemleri geliştirmek, israfı önlemek, maliyet taşıyıcılarını tanımlamak, faaliyetleri planlamak ve işletmenin stratejilerini oluşturmak için faaliyetlerin yönetimi ve kontrolü (Brimson,1991:204) şeklinde tanımlanabilmektedir.Yönetimin

fonksiyonları açısından maliyet yönetimi ise, maliyetler için planlama, örgütleme, yürütme, koordinasyon ve denetim gibi fonksiyonların yerine getirilmesi süreci olarak tanımlanmaktadır (Erden, 2004:62). Dolayısıyla maliyet yönetimi; maliyet, yönetim ve yönetim muhasebesindeki gelişmelere paralel olarak geleneksel maliyet muhasebesinin veya geleneksel maliyet yönetiminin yeniden yorumlanması olarak ifade edilebilir (Karcioğlu, 2000: 63).

2.3.1.Maliyet Yönetim Sisteminin (MYS) Tanımı

En genel anlamıyla MYS, ulusal ve uluslararası pazarlarda maliyet, kalite, işlevlilik ve zamanlamaya dayanarak rekabet edebilir mamul ve hizmet üretmek için kaynakların verimli kullanılmasında işletmelere yardımcı olacak bilgileri sağlayan plânlama ve kontrol sistemi olarak tanımlanabilmektedir (Erden, 2004: 70).Tanımdan da anlaşılacağı üzere, MYS, işletmelere rekabet üstünlüğü sağlayan bir yönetim sistemidir. Ekonomik ve teknolojik gelişmelere göre geleneksel maliyet muhasebesine dayanan ölçüleme sistemlerinin uyumlaştırılmasına yönelik olarak geliştirilen bu sistem; müşteri hizmetleri, yüksek kalite, hızlı yanıt verebilme ve düşük sistem maliyetlerinden oluşan dört temel ilkenin uygulanmasını gerekli kılmaktadır. Bu noktada temel hedef, maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinde basitleştirme, kolaylaştırma ve amaçlar doğrultusunda stratejiler ile bütünleştirmektir (Saygın, 2008: 42).



Şekil 2.5. Maliyet Yönetim Sisteminin MBS İçindeki Yeri

Şekil 2.5 ‘de görüldüğü gibi geleneksel maliyet muhasebesi bilgi sisteminin yerini alan MYS’nin ürettiği yeni, farklı türdeki ve esnek yapıdaki maliyet bilgisi FMBS ve YMBS tarafından kullanılmaktadır.

İşletmede maliyet yönetim sisteminin oluşturulabilmesi için uygun bir ortamın yaratılması, üretim biriminden organizasyonun her düzeydeki uygulamalarına kadar bilgisayar desteğinin sağlanması ve verilere dayanması gerekmektedir (Acar, 2005: 44).

2.3.2. Maliyet Yönetim Sisteminin Amacı ve Önemi

Maliyet yönetimi, mamul maliyetlerini belirlemekte, işletmedeki işlemleri geliştirmekte, israfi önlemekte, maliyet sürücülerini tanımlamakta, faaliyetleri plânlamakta ve işletme stratejilerini oluşturmak için faaliyetlerin yönetimi ve kontrolünü sağlamaktadır (Brimson, 1991: 204). Günümüzde işletmeler için bir nevi zorunluluk olan maliyet yönetimi, muhasebe fonksiyonunun çok ötesinde hizmet veren, işletmedeki üretim, hammadde yönetimi, Ar-Ge, mühendislik ve finansman

fonksiyonları arasında eşgüdüm sağlayan bütünleşik bir sistem olarak kabul edilmektedir (Dalğar ve diğeri, 2010: 238).

MYS'nin en önemli amacı, işletme içerisinde gerek duyulan; kalite, maliyet ve zamana ilişkin bilgileri ilgili yöneticilere iletmek ve onlara karar desteği sağlamaktır. Bu bağlamda MYS'nin diğeri amaçları şu şekilde özetlenebilir (Dalğar ve diğeri, 2010: 238; Bursal ve Ercan, 1999:484):

- Küresel rekabet ortamında daha sağlıklı kararlar almayı kolaylaştırmak
- Kaynak kullanımında kayıpları azaltıp etkinliği artırmak
- Mamül ve hizmet maliyetlerini daha sağlıklı ve farklı şekillerde hesaplamak
- Fiyatlandırma ve maliyet tahminleri için gerekli bilgileri sağlamak,
- Faaliyetlere ilişkin performans değerlemesini yapmak,
- Kârlılığı; mamuller, dağıtım kanalları ve müşteriler bazında ölçmek,
- Maliyet azaltmaya yönelik çalışmalara destek sağlamak,
- Kalite, verimlilik ve hız odaklı sürekli iyileştirme çalışmalarına katkı sağlamak
- Yatırım kararlarında rehber olmak

MYS'nin yukarıda belirtilen amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için işletmelerde mamul hatlarının genişlemesine, kullanılan teknolojilerin değişmesine, mamullerin hayat seyrinin kısılmasına, küresel rekabet koşullarının farklılaşmasına ve bilgi teknolojilerindeki büyük değişikliklere cevap verecek bir yönetim anlayışının benimsenmesine ihtiyaç vardır (Titiz ve Çetin, 2000: 125)

Değişen piyasa şartları altında işletmelerin piyasadaki rekabetçi ortamdan en az kayıpla çıkması ve kâr elde edebilmesi ancak MYS'nin işletmede kurulması yoluyla oluşabilmektedir (Alkan, 2001: 179).

2.3.3. Maliyet Yönetim Sistemi Bağlamında Maliyet Ölçümleme Sistemi

İşletme yöneticileri ihtiyaçlara uygun bir MYS kurmak için birden fazla maliyet ölçümleme tekniğinden oluşan maliyet ölçümleme sisteminden faydalanmaktadır (Şener, 1993:1). Bu nedenle maliyet yönetim sisteminin faydalandığı maliyet ölçümleme sistemlerinin ayrıntılı bir şekilde ele alınması gerekmektedir. Çünkü

kullanılan ölçümleme sistemi, MYS'nin stratejik bilgi üretme yeteneğini ve sistemin geleneksel maliyet sistemine dayanıp dayanmadığını doğrudan etkilemektedir.

2.3.3.1.Maliyet Ölçümleme Sistemi Tanımı ve Önemi

İşletme giderlerinin sınıflandırılıp izlenmesi, bunların gider yerlerine dağıtımı ve dağıtılan giderlerin mamüllere yüklenmesini kapsayan teknikleri ve yöntemleri kapsayan sisteme maliyet ölçümleme sistemi denmektedir (Büyükmirza: 2003:82). Maliyet ölçümleme sistemlerinin seçiminde ve birim maliyetlerin ölçülmesi söz konusu olduğunda bazı noktaların açığa kavuşturulması gerekmektedir. Bu noktalar (Karakaya, 2004:253):

- Birim maliyete hangi giderlerin dahil edileceği
- Birim maliyetin hesaplanmasında gerçekleşmiş giderlerin mi yoksa, önceden belirlenmiş giderlerin mi esas alınacağı
- Genel üretim giderlerinin mamül ya da hizmetle ilişkilendirilmesinde esas alınacak yaklaşımın hacim tabanlı mı, yoksa faaliyet tabanlı mı olacağı
- Birim maliyetler mamül türlerine veya gruplarına göre parti bazında mı yoksa üretim aşamalarına göre mi belirleneceği

Maliyet muhasebesi, maliyetlerin fonksiyonlar ve işçiler tarafından icra edilen hizmetlerle eşleştirilmesine yönelik teknikler dizisi olarak da tanımlanabilmekte (Fay ve diğerleri, 1985: 45) ve maliyeti saptanan obje “maliyet objesi” olarak ifade edilmektedir. Maliyeti saptama amacına göre de aynı şeyin maliyeti değişik biçimlerde saptanabilmektedir (Büyükmirza, 2003:44-45). Dolayısıyla birbirinden farklı ve amaca göre değişen maliyet ölçümleme tekniklerinden oluşan sistemler söz konusu olmaktadır. Esasında sadece bir teknikten oluşan bir maliyet ölçümleme sisteminden bahsedilemez. Çünkü maliyet muhasebesinde, hesapların ilgili oldukları diğer hesaplarla karşılaştırılması, tüm finansal işlemlerin yorumlanması, işlemlerin üretim birimleriyle ölçülmesi, işletme yöneticilerinin maliyetleri bilmesi ve kontrol etmesi gibi konular, birbirinden ayrı bir takım maliyet ölçümleme tekniklerinin geliştirilmesini ve beraber kullanılmasını zorunlu kılmaktadır (Uragun, 1993: 379). Ayrıca, bir işletmede iç ve dış bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilginin niteliğine göre, MYS'nin kullanacağı maliyet ölçümleme teknikleri değişiklik göstermektedir.

Maliyet yönetimi ölçümleme teknikleri; geleneksel ve stratejik maliyet yönetimi ölçümleme teknikleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Geleneksel maliyet yönetimi ölçümleme teknikleri geleneksel üretim ortamının klasik maliyetleme yaklaşımını yansıtmaktayken, stratejik maliyet yönetimi ölçümleme teknikleri ise işletmelerin günümüz rekabet ortamında stratejik yönetim ve stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarına paralel olarak geliştirilen modern maliyet ölçümleme teknikleri olarak ifade edilebilir (Adeoti ve Valverde, 2014).

2.3.3.2. Geleneksel Maliyet Yönetimi Ölçümleme Teknikleri

Maliyet muhasebesinde üzerinde en çok tartışılan konulardan biri; hangi ölçümleme sistemi kullanılırsa kullanılsın, ürünlere neden olan veya ürünün hak ettiği maliyeti yükleyebilmenin hemen hemen olanaksız olduğu gerçeğidir ve maliyet muhasebesi çalışmaları da esas olarak bir maliyet dağıtım sorunu çerçevesinde yapılan çalışmalar olmaktadır (Bursal ve Ercan 1999: 28). Geleneksel maliyet yönetimi ölçümleme teknikleri birçok kaynakta farklı bir sınıflandırmaya tabi tutulsa da genel olarak maliyetlemede esas alınan kapsama, üretim sistemine, maliyetlemede esas alınan rakamlara (maliyetleri saptama zamanına) ve maliyet dağıtımında esas alınan kritere göre sınıflandırılmaktadır (Özdoğan, 2010: 44; Erden, 2004; Akdoğan,1995; Uracun, 1993).

1. Maliyetlemede esas alınan kapsama göre maliyet teknikleri

- Tam maliyet tekniği
- Değişken maliyet tekniği
- Asal maliyet tekniği (Direkt maliyet tekniği)

2. Üretim sistemine göre maliyet teknikleri

- Sipariş (İş emri) maliyet tekniği
- Safha (evre) maliyet tekniği

3. Maliyetlemede esas alınan rakamlara göre maliyet teknikleri

- Fiili (Tarihsel) maliyet tekniği
- Tahmini maliyet tekniği
- Standart maliyet tekniği

4. Maliyet Dağıtımında Esas Alınan Baza Göre Maliyet Teknikleri

- Hacim temelli maliyetleme

2.3.3.2.1.Maliyetlemede Esas Alınan Kapsama Göre Maliyet Teknikleri

Maliyetlemede esas alınan kapsama göre maliyet teknikleri, işletmeler açısından karar verme amaçlı teknikler olup, hangi üretim giderlerinin üretim maliyeti kapsamında ele alınacağını belirler. Bu teknikler kendi arasında dörde ayrılmaktadır. Bunlar; tam maliyet, normal maliyet, değişken maliyet ve asal maliyet teknikleridir (Savcı, 2009:65).

• Tam Maliyet Tekniği

Bu teknikte üretim sırasında ortaya çıkan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin tümü (sabit ve değişken olup olmadığına bakılmaksızın) mamul maliyetinin hesaplamasında dikkate alınmaktadır. Yani mamul maliyetinin içerisine tüm üretim unsurları dâhil edilerek ölçümleme yapılmaktadır (Uyar, 2008: 134; Şener, 1993: 10). Bu tekniğin eleştirilen yanı; kısa dönemde üretim hacminden etkilenmeyen genel üretim giderlerinin sabit kısımları, ürün birim başına maliyetleri artırırken, üretim hacminin arttığı dönemlerde ise ürün birim maliyetleri azaltmasıdır (Şener, 1993: 12).

• Değişken Maliyet Tekniği

Bu sistemde üretim maliyetlerinden, üretim hacmine bağlı olarak değişme gösteren direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderleri mamule yüklenir. Üretim hacmine bağlı olarak değişme göstermeyen sabit genel üretim

giderleri ise dönem gideri olarak kabul edilir ve doğrudan sonuç hesaplarına aktarılır (Çetiner, 2004: 16).

- **Asal (Direkt) Maliyet Tekniği**

Asal maliyet tekniğinde, sadece direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri üretim maliyeti kapsamına alınmaktadır. Başka bir deyişle, genel üretim giderlerinin tümü, sabit veya değişken nitelikteki kısımları üretim maliyetiyle ilişkilendirilmemektedir. Bundan dolayı ilk ya da direkt maliyet de denilen bu teknik, uygulaması basit ve stok değerlerini en düşük düzeye indiren bir uygulama şeklidir (Savcı, 2009:66).

2.3.3.2.2. Üretim Sistemine Göre Maliyet Teknikleri

Bir işletmede, üretim maliyetinin saptanmasının ne şekilde yapılması gerektiği konusunda kesin bir şey söylemek olanaksızdır. Çünkü, hemen hemen her işletmenin üretim şekli ile koşulları az ya da çok birbirinden farklılık göstermektedir. Dolayısıyla, bu farklılıklar her işletme için değişik maliyet hesaplama şeklinin kullanılmasını gerekli kılmaktadır.

Maliyet muhasebesi uygulamasında, her çeşit üretim işletmesinin kendi üretim ve teknik koşullarına kolayca uyarlanabileceği iki ana teknik bulunmaktadır. Bunlar sipariş ve safha (evre) maliyet teknikleridir (Şener, 2005: 4).

- **Sipariş Maliyet Tekniği:**

Belirli partiler halinde üretim yapan ve her partide diğerlerinden oldukça farklı tür ve nitelikte mamuller üreten işletmelerde, her bir mamul, ya da mamul grubunun maliyetlerini ayrı ayrı saptayabilmek için kullanılan bir tekniktir. Sipariş maliyet tekniğinin uygulanabilmesi için, her zaman müşteri siparişine göre çalışma zorunluluğu yoktur. Bu teknikte önemli olan belli bir dönemde üretilen belli bir mamul veya mamul grubunun maliyetlerinin ayrı ayrı izlenmesinin gerekliliğidir (Akyol, 2007: 84). İnşaat, mobilya, gemi, basın ve benzeri sektörlerde faaliyette bulunan işletmeler tarafından kullanılmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, sipariş maliyet tekniğinin en temel özelliğini, değişik türde mamul üretilmesi durumunda her bir mamul, ya da mamul grubuna ait birim maliyetlerin saptanması ve izlenmesi oluşturmaktadır (Bursal ve Ercan, 1999: 260).

- **Safha (Evre) Maliyet Tekniği:**

Safha maliyeti tekniği, birbirini izleyen veya birbirine bağlı aşamalarda sürekli olarak ve seri halde birbirine benzer mamul üreten işletmelerde kullanılır. Bu tekniğin temel esası, mamul birim maliyetlerinin üretim evreleri itibariyle belirlenmesidir. Maliyet, mamul ya da mamul grupları itibariyle değil, safhalar itibariyle oluşur ve safhaların maliyetlerinin hesaplanması esas alınır. Bu nedenle, öncelikle mamul üretim evreleri belirlenir (Boyar ve Güngörmüş, 2006: 171). Belirtilen özelliklerinden de anlaşılacağı gibi bu teknik sadece tek tip mamulü seri biçimde üreten işletmeler tarafından kullanılmaktadır (Kızılyalçın, 2011: 10). Otomotiv, gıda üretimi yapan sektörlerde faaliyette bulunan işletmeler örnek olarak gösterilebilir.

2.3.3.2.3. Maliyetlerde Esas Alınan Rakamlara Göre (Hesaplama Zamanına Göre) Teknikler

Maliyetlemede esas alınan rakamlara göre teknikler, zaman açısından işletmenin kayıtlarında esas alacağı üretim giderlerinin, üretim yapılmadan önce veya yapıldıktan sonra saptanması konusunda ortaya atılmış tekniklerdir. Bu konuda, geliştirilmiş üç teknikten söz etmek gerekir. Bunlar maliyetlerin üretimden sonra saptanması halinde tarihi maliye, ya da üretimden önce saptanmasına göre ise tahmini ve standart olarak adlandırılmaktadır (Şener, 1993:3).

- **Tarihi Maliyet Tekniği**

Fiili maliyet, gerçekleşmiş maliyet gibi isimlerle de anılan bu teknikte, üretim maliyetleri gerçekleşmiş verilere göre hesaplanır. Maliyet verileri, üretim faaliyetinin tamamlanması ve tüm üretim giderlerinin gerçekleşmesi halinde elde edilebilir. Dolayısıyla, bu yöntemi uygulayan bir işletme, mamul birim maliyetini tüm giderlerin gerçekleşmesinden sonra hesaplayabilir (Savcı, 2009:70).

- **Tahmini Maliyet Tekniği**

Bu teknikte üretim tamamlanmadan önce geçmiş verilere dayanarak gelecekte olması gereken, ya da olması beklenen maliyetler hesaplanır. Teknik geleceğe ilişkin plânlama çalışmaları yapabilmek için olması beklenen maliyetleri saptar. Bu saptama işlemi, işletmenin geçmiş verileri göz önünde bulundurularak yapılır.

- **Standart Maliyet Tekniği**

Tahmini maliyet tekniği gibi üretim gerçekleşmeden önce geçmiş verilere göre maliyet belirlenmektedir. Ancak, tahmini maliyetten farklı olarak, kullanılan maliyet verileri “olması beklenen” maliyetleri değil, “olması gereken” maliyetleri ifade etmektedir. Bu bakımdan standart maliyet tekniğinin uygulanması durumunda maliyet verileri, bilimsel yöntem ve tekniklerden yararlanılarak önceden belirlenir(Altuğ,1996: 228).

2.3.3.2.4. Maliyet Dağıtımında Esas Alınan Baza Göre Maliyet Teknikleri

Maliyet dağıtımında esas alınan baza göre maliyetleme, geleneksel sistemde hacim temelli olarak yapılmaktadır (Yükü, 2007). Hacim temelli maliyetleme tekniğinde, direkt ilk madde ve malzeme (DİMM) ve direkt işçilik giderleri (DİG) doğrudan ürünle ilişkilendirilirken, genel üretim giderleri(GÜG) dağıtım anahtarı yoluyla esas ve yardımcı üretim gider yerlerine dağıtılmaktadır. Bu dağıtımdan sonra gider yerlerinde toplanan üretim maliyetleri yükleme oranıyla ürünlere yüklenmektedir (Karakaya, 2004: 262). Genel olarak hacim temelli maliyet dağıtımı basit bir örnekle aşığıdaki gibi açıklanabilir.

Örnek 2.2. Genel olarak hacim temelli maliyetleme:

Bir işletmede 500 adet X ve 1000 adet Y ürünü üretilmiştir. Ürünlere ilişkin direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri aşığıdaki gibidir:

X ürünü DİMM	100.000 TL
X ürünü DİG	80.000 TL
Y ürünü DİMM	200.000 TL
Y ürünü DİG	150.000 TL

Endirekt malzeme giderleri:	60.000 TL
Endirekt işçilik giderleri :	40.000 TL
Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler:	30.000 TL
Çeşitli giderler :	21.000 TL
<u>Vergi, resim ve harçlar :</u>	<u>50.000 TL</u>
<u>GÜG Toplam:</u>	<u>210.000 TL</u>

$$\text{GÜG Yükleme Oranı} = \frac{\text{GÜG Toplamı}}{\text{Toplam üretim miktarı}} = \frac{210.000 \text{ TL}}{(500 + 1000)} = \frac{210.000 \text{ TL}}{1500} = 140 \text{ TL/adet}$$

$$\text{GÜG Yükleme oranı} = 140 \text{ TL/br}$$

$$\text{X ürünü GÜG payı} = 140 * 500 = 70.000 \text{ TL}$$

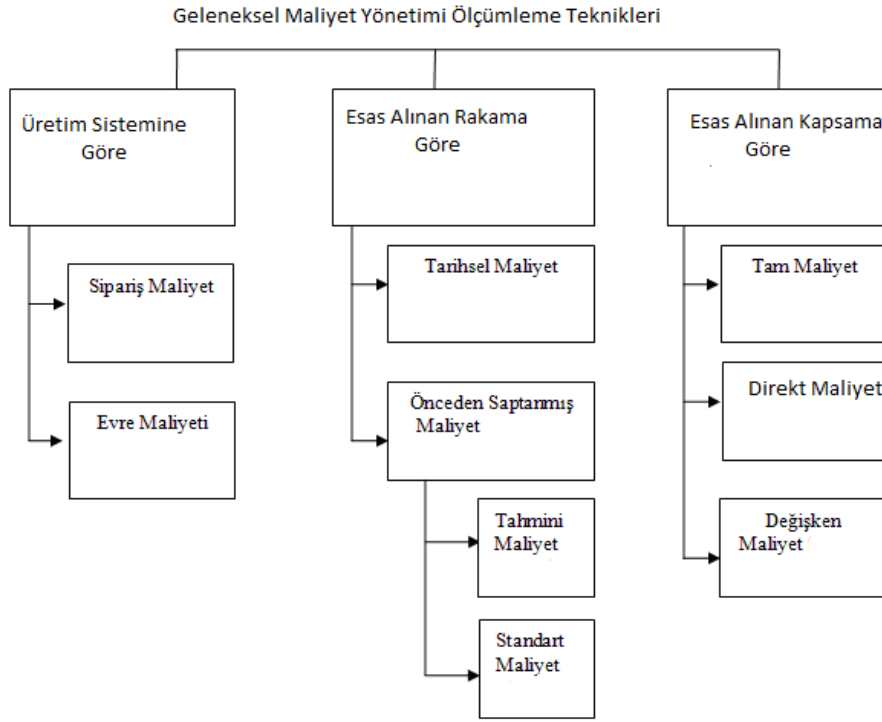
$$\text{Y ürünü GÜG payı} = 140 * 1000 = 140.000 \text{ TL}$$

$$\text{X ürünü birim maliyet: } \frac{\text{Toplam Maliyet}}{\text{Toplam Üretim Miktarı}} = \frac{(100.000 + 80.000 + 70.000)}{500} = \mathbf{500 \text{ TL}}$$

$$\text{Y ürünü birim maliyet: } \frac{\text{Toplam Maliyet}}{\text{Toplam Üretim Miktarı}} = \frac{(200.000 + 150.000 + 140.000)}{1000} = \mathbf{490 \text{ TL}}$$

2.3.3.3. Geleneksel Maliyet Yönetimi Ölçümleme Sistemi

Maliyetlerin mamül ve hizmetlerle ilişkilendirilmesinde geleneksel üretim ortamının bir sonucu olan hacim temelli yaklaşım, geleneksel maliyet yönetim sistemi olarak adlandırılmakta (Erden, 2004; Şakrak, 1997:18) ve kullandığı ölçümleme teknikleriyle stratejik maliyet yönetimini bütünleyen ölçümleme tekniklerinden ayrılmaktadır (Yükçü, 2007:377; Karakaya, 2004:262). Geleneksel maliyet yönetimi sistemlerinde, işletme amaçlarına uygun etkili bir maliyet sisteminin oluşturulması için Şekil 2.6'de yer alan her ölçümleme grubundan bir teknik seçilerek, bunların birleştirilmesi gerekmektedir.



Kaynak: Erden, 2004 ve Şener, 1993'den uyarlanmıştır.

Şekil 2.6. Geleneksel Maliyet Yönetimi Ölçümlene Teknikleri

Şekil 2.6'ya göre oluşturulabilecek geleneksel maliyet yönetimine dayanan hacim tabanlı ölçümlene sistemlerine aşağıda yer verilmiştir (Büyükmirza, 2003:191; Akdoğan, 1998: 38; Şener, 1993:17; Altuğ, 1996:183):

- Sipariş maliyet + Tam maliyet + Fiili maliyet + Hacim temelli maliyet
- Evre maliyet + Tam maliyet + Standart maliyet + Hacim temelli maliyet
- Sipariş maliyet + Tam maliyet + Standart maliyet + Hacim temelli maliyet
- Evre maliyet + Değişken maliyet + Fiili maliyet + Hacim temelli maliyet

Yukarıda verilen örneklerde görüldüğü gibi, bir maliyet ölçümlene sistemi birden çok maliyet ölçümlene tekniğinin birleşiminden oluşmaktadır (Erden, 2004: 65-66). Ancak unutulmaması gereken nokta, değişik açılardan sınıflandırılan bu tekniklerin hacim tabanlı yaklaşıma sahip geleneksel maliyet yönetimine dayanan maliyet sistemlerinin kullandığı teknikler olmasıdır (Karayaka, 2004).

Geleneksel maliyet yönetimi ölçüleme sistemleri, günümüz rekabet şartlarına uygun maliyet bilgilerini sağlamada yetersiz kalmaktadır. İşletmeler yeni üretim, rekabet ve pazar ortamı nedeniyle stratejik karar almaya destek sağlayacak maliyet bilgilerine ihtiyaç duymaktadır (Erden, 2004:67). Ancak bu durum, geleneksel maliyet sistemlerinden elde edilen maliyet bilgilerinin günümüz üretim ortamları açısından yöneticilerin ihtiyacını karşılamadığına yöneliktir. Burdan hareketle “geleneksel maliyet yönetimi ölçüleme sistemi doğru maliyet bilgileri sağlamamaktadır” şeklinde bir çıkarım yapılmamalıdır. Konu, günümüz küresel rekabet ortamında geleneksel maliyet bilgisinin yanında yeni, farklı ve esnek maliyet bilgisi ihtiyacı söz konusu olduğu şeklinde yorumlanmalıdır (Arzova, 2003).

MYS'nin işletmelerin ihtiyaç duyduğu stratejik bilgileri üretebilmesi için stratejik maliyet yönetimi yaklaşımının benimsenmesi gerekmektedir. Maliyet yönetimi temelinde ortaya konan çalışmaların, çabaların uzun vadeli stratejik planlamalar çerçevesinde ortaya konması stratejik maliyet yönetimi olarak adlandırılmaktadır (Basık ve Türker, 2005: 57). Stratejik maliyet yönetimini bütünleyen maliyet ölçüleme teknikleri yoluyla üretilen stratejik maliyet bilgileri, stratejik maliyet yönetimi olarak kavramsallaştırılan ve maliyet yönetimi felsefesinin devamı olarak kendine has teknik, yöntem ve yönetim anlayışına sahip bir maliyetleme bakış açısıyla oluşturulmaktadır (Yüzbaşıoğlu, 2004). Ancak, stratejik maliyet yönetimini bütünleyen maliyet ölçüleme tekniklerine geçmeden önce, geleneksel maliyet yönetimi sistemlerine dayanan ölçüleme tekniklerine yapılan eleştirilere değinmekte fayda vardır.

2.3.3.4. Geleneksel Maliyet Yönetimi Ölçüleme Sistemine Yönelik Eleştiriler

Geleneksel maliyet ölçüleme sistemleri üretim maliyeti unsurlarını direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri (GÜG) olarak sınıflandırmakta ve direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderlerinin üretilen mamulle doğrudan ilişkilendirilmesinde ve direkt olarak mamule yüklenmesinde herhangi bir sorunla karşılaşmamaktadır (Özdoğan, 2010:46). GÜG de direkt işçilik saati, makine saati veya malzeme giderleri gibi “çıktı hacmi” ile doğrudan değişiklik gösteren dağıtım anahtarları (maliyet sürücüleri) ve yükleme oranlarıyla dağıtılmaktadır. Bu dağıtımın temel mantığını ise üretim maliyetleriyle çıktı hacminin

doğrudan ilişki içerisinde olduğu şeklindeki ilke oluşturmaktadır (Erden, 2004:132; Kaplan ve Cooper, 1998). Ancak GÜG dağıtımında sorunlar söz konusu olmaktadır. Ürün maliyetlerini tespit etmek için geleneksel maliyet muhasebesi bilgi sisteminin ürettiği bilgiyi kullanan yöneticiler, ciddi yönetsel hatalar yapabilmektedir. Bu hataların nedeni ise geleneksel maliyet ölçümleme sistemlerinin, GÜG'ni mamullere yüklemek için kullanıldığı yükleme oranlarının mamul maliyetlerini saptırmasından kaynaklanmaktadır (Soyaltın, 2007:37-38).

Geleneksel maliyet sistemlerine yönelik eleştirileri şu şekilde özetlemek mümkündür (Çabuk, 2003: 110-112):

- Genel üretim giderlerinin dağıtımında direkt işçiliğin dağıtım aracı olarak kullanılması (Otlu ve Demir, 2005: 159),
- Fazla stokları teşvik edici olması,
- Yönetim ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalması ve üretim sürecini tam olarak yansıtmaması,
- Geleceğe yönelik üretim plânlama ve programlama için gerekli bilgileri sağlamaması
- Kaynak (işçilik, sermaye, malzeme) tüketimini doğru olarak ölçmemesi veya kaynak maliyetlerini yüklemeye gerçekçi olmaması olarak sıralanabilir.

İşletmelerin uzun dönemde ayakta kalabilmeleri, sürdürülebilir bir rekabet avantajına sahip olmalarına bağlı olmaktadır. Böyle bir ortamda işletmelerin sahip oldukları maliyet yönetim sistemi, yaşamlarının devamını sağlayan kritik bir yetenek haline gelmiştir (Akbaş, 2009: 85). Bununla birlikte günümüzde artık sadece maliyetlerin düşürülmesi noktasına odaklanan geleneksel maliyet yönetim sistemleri, işletmelerin amaçlarına ulaşmasını sağlamada yetersiz kalmakta ve maliyetlerin stratejik olarak yönetimi önem kazanmaktadır (Cooper ve Slagmulder 2003:14).

2.3.3.5. Geleneksel Maliyet Sisteminden Stratejik Maliyet Yönetimine Dönüşüm

20. yüzyılın sonlarına doğru birçok alanda yaşanan gelişmelerin bir sonucu olarak, otomasyonun üretim ortamında kullanımının artması birim maliyeti oluşturan maliyet unsurlarının ağırlıklarında da değişiklikler meydana getirmiştir (İrdem,

2010:58). Özellikle, toplam maliyetler içinde işçilik maliyetleri azalırken genel üretim maliyetleri artış göstermiştir (Walker, 1999, 18). Ayrıca, ürün fiyatlarının kalite dışında müşteriler açısından en önemli tercih kriteri olmasından ve geleneksel maliyet yönetimi sisteminin günümüz rekabet ortamı için stratejiye yönelim ve strateji belirleme noktasında yetersiz kalmasından dolayı, maliyet yönetiminin pazara ve stratejiye yönelik olarak düzenlenmesi zorunlu hale gelmiştir (Terzi, 2009: 19). Geleneksel maliyet yönetimi perspektifini ve sistemlerini sorgular hale getiren bu değişim ve giderek artan bilgi ihtiyacı, maliyete olan bakış açısını da değiştirmiş ve stratejik maliyet yönetimi yaklaşımları ve teknikleri geliştirilmiştir (Mohamed ve Jones, 2014:2).

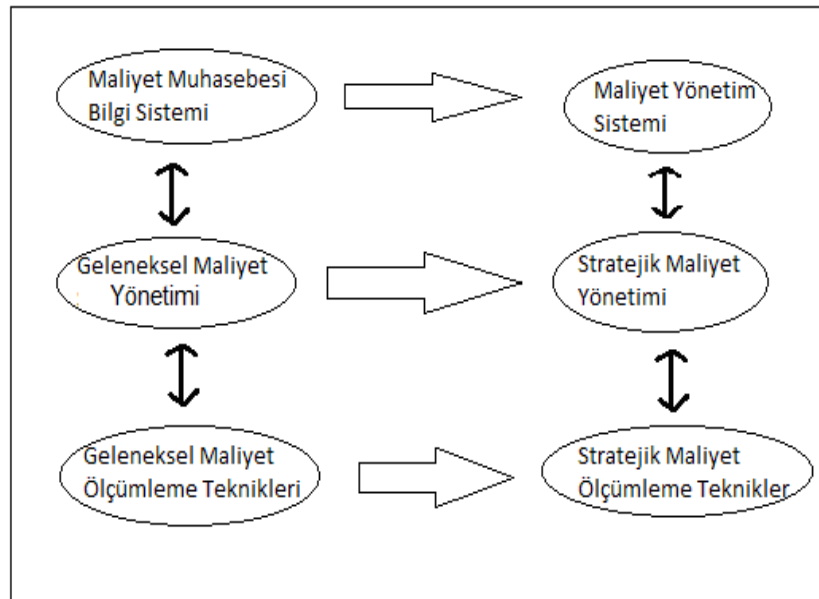
SMY, günümüz rekabet ortamında faaliyetlerini sürdüren işletmeler için büyük bir öneme sahiptir. Çünkü, mamul maliyetleri, etkin maliyet kontrolü ve tutarlı performans ölçümleri, geçmişte olduğundan daha önemli hale gelmiştir. Bugünün rekabete dayalı çevresinde ayakta kalabilmek için etkin maliyet muhasebesi, yönetim kontrolü ve performans ölçümlene sistemlerine ihtiyaç duyulmaktadır (Şakrak, 1997: 65). Çünkü, geleneksel maliyet sistemi ve ölçümlene teknikleri, maliyetleri tek bir boyut olarak sadece hacmen dikkate alan stratejik bir perspektiften daha bütüncül bir bakış açısından yoksun olan bir yaklaşımdır (Helmrich, 1989). Bu nedenle geleneksel maliyet muhasebesine dayanan ölçümlene sistemleri bu unsurların yerine getirilmesinde yetersiz kalmaktadır.

İşletmeleri geleneksel maliyet yaklaşımından stratejik maliyet yönetimi yaklaşımına yönelten gelişme ve değişimleri şu şekilde özetlemek mümkündür (Öker, 2003: 17 ; Atmaca ve Terzi, 2007: 294):

- Bilgisayar teknolojilerindeki gelişmeler,
- Üretim teknolojileri ve kalite kontrolündeki yenilikler,
- Haberleşme ve taşımacılıktaki gelişmeler,
- Uluslararası rekabetin artması,
- Üretim sürecinde direkt işçilik maliyetlerinin azalması ve genel üretim maliyetlerinin artması,
- Mamul yaşam sürelerinin kısalması ve
- Değişen pazar koşulları ve pazarlarda tüketici odaklı anlayışın yerleşmesidir.

SMY, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan ölçümleme sistemlerine göre daha geniş kapsamlı bir perspektife dayanmaktadır. Bu bakımdan SMY ile geleneksel maliyet muhasebesine dayanan ölçümleme sistemleri arasında bir takım önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bunlar (Köroğlu, 2012);

- Geleneksel yöntemler tarihi bir perspektife dayanmakta ve maliyetlerin raporlanmasına odaklanmıştır. Ancak SMY; maliyetlerin plânlanması, yönetimi ve düşürülmesinde aktif bir rol üstlenmiştir. Bu rol plânlama ve uygulama süreci arasında değişen koşullar nedeniyle bir geri besleme mekanizması çalıştırılmasında gerekli olmaktadır. Bu durum uygulamaların iyileştirilmesi için plânların gözden geçirilmesi ve düzeltilmesine katkı sağlayacaktır.
- SMY’de, yönetim fonksiyonları ile maliyetler uyumlaştırılarak maliyetlerin yönetimi amaçlanmaktadır. Böylece, geleneksel maliyet sistemindeki maliyetlerin niteliği değişmektedir. Çünkü, geleneksel maliyet sisteminde maliyetler katlanılması gerekli unsurlardır. Ayrıca, maliyetler ortaya çıktıktan sonra maliyet düşürme çabaları başlamaktadır. Buna karşılık SMY’de ise, yönetim işlevlerinin yerine getirilerek maliyetlerin oluşmadan yönetilmesi amaçlanmaktadır (Karcıoğlu, 2000: 65)



Şekil 2.7. Geleneksel Maliyet Sisteminin Stratejik Maliyet Yönetimine Dönüşümü

Şekil 2.7’de görüldüğü gibi maliyet muhasebesi bilgi sistemi, geleneksel maliyet ölçümleme sisteminin kullandığı ölçümleme tekniklerini kullanmaktadır. Bu noktada şunu belirtmek gerekmektedir. Bir maliyet yönetimi sisteminin geleneksel veya stratejik olup olmadığı; maliyetlerin 1. ve 2. dağıtımından sonra yapılan 3. dağıtımda hacim temelli bir dağıtımın, sistemin gelenekselliğiyle doğrudan ilgilidir. Maliyet dağıtımında stratejik maliyet yönetim sistemi ise, hacim temelli olan geleneksel maliyet yönetimi ölçümleme tekniklerinden ziyade, başta faaliyet temelli bir maliyetleme tekniği olmak üzere hedef maliyetleme, kaizen maliyetleme, mamül yaşam seyri maliyetleme, geriye dönük maliyetleme gibi çeşitli stratejik maliyet ölçümleme tekniklerinden faydalanmaktadır (Stefano ve Filho, 2013).

3. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ VE ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME TEKNİĞİ (ZAMANA DAYALI FTM)

Maliyet muhasebesine dayanan geleneksel maliyet yönetimi ve ölçümleme sistemi, fiili maliyetleri önceden belirlenmiş ve tecrübe edilmiş maliyetlerle kıyaslayarak, maliyetleri düşürmeye odaklanırken; stratejik maliyet yönetimi ve ölçümleme sistemi müşteri memnuniyetini üst seviyede tutarak ve sürekli gelişmeye dayalı bir maliyet azatlımı üzerine odaklanmaktadır (Kartal ve Bozok, 2011:3). Stratejik maliyet yönetimi, maliyet muhasebesinin yönetim bilimindeki gelişmeler ışığında maliyet yönetimi sistemi (MYS) olarak değişim ve dönüşüme uğramasından sonra MYS'nin bir üst aşaması şeklinde ortaya çıkan bir yaklaşım olarak ifade edilebilir.

Üretim işletmelerinde otomasyonun üretim ortamlarında kullanılmasıyla beraber GÜG'nin üretimdeki payı artmış ve işçilik maliyetlerinin payı azalmıştır. Bu değişimin sonucu olarak maliyet yönetiminde mental bir değişim yaşanmış ve geleneksel maliyet yönetiminden stratejik maliyet yönetimine doğru bir evrime yol açmıştır. Maliyet yönetiminde yaşanan bu evrim konaklama işletmeleri için de geçerli olmaktadır. Çünkü, konaklama işletmeleri de üretim teknolojilerinden etkilenmekte, üretilen hizmetlerin müşteriye sunum şekilleri sürekli değişmektedir. Hatta rakiplerine göre pazarda satış kaygısı olmayan ve hedeflerini gerçekleştirmede ciddi bir sorun yaşamayan konaklama işletmeleri için bile, müşteri memnuniyetini üst seviyede tutarak maliyetlerin düşürülmesi, çok önemli yönetsel bir hedef olabilmektedir (İrdem, 2010:59).

3.1. Stratejik Maliyet Yönetimi (SMY)

Bilgi sistemleri, konaklama işletmelerine rakipleri karşısında rekabet üstünlüğü kazandıracak ürün, hizmet ve yeterliklerin geliştirilmesinde stratejik bir role sahiptir (Demirhan, 2002). MBS bu rolü, konaklama işletmelerinde alınacak stratejik kararlara ve yapılacak planlamalara yönelik bilgileri üretim ve diğer alt bilgi sistemleriyle birleştirip yönetim bilgi sistemine (YBS) sunarak yerine getirmektedir. Ancak bu rolün yerine getirilmesi ise MBS'de stratejik bir yönelimi gerektirmektedir. SMY, bu yönelimin bir sonucu olarak yönetim biliminde strateji kavramının öneminin artması ile

birlikte ortaya çıkan stratejik yönetim yaklaşımının maliyetlere uyarlanmasıdır (Alkan, 2001). Dolayısıyla, SMY stratejik yönetim fonksiyonunu kolaylaştırmak ve stratejik planlamalar yapmak için yönetime maliyet bilgisi sunmaktadır (Blocker, Chen ve Lin, 2002, 8). Çünkü, stratejiler, işletmelerin rekabet avantajı elde edebilmesi için uzun dönemde büyümesini ve ayakta kalabilmesini sağlayan en önemli araç konumundadır (Moliner ve diğerleri, 2010: 13). Bu nedenle, sürdürülebilir rekabet avantajının sağlanabilmesi için SMY’de ana stratejilerin geliştirilip, bu stratejilerle maliyet verilerinin etkin kullanılması gerekmektedir (Simons, 1999: 111).

3.1.1. Stratejik Maliyet Yönetiminin Tanımı

Uluslararası ölçekte büyük ilgi gören ve dikkate değer bir yaklaşım olup, maliyetlerin uzun dönemde stratejik olarak yönetilmesini kapsayan (Seuring vd., 2002: 37) SMY, işletmelerin maliyetlerini düşürmek ve stratejik pozisyonlarını iyileştirmek için maliyet yönetim tekniklerinin uygulanması olarak tanımlanabilmektedir (Cooper ve Slagmulder, 2003: 23). Bir başka tanıma göre SMY, alınacak kararlarda küresel rekabet ortamının yarattığı koşulları daha geniş ve daha uzun vadeli bakış açısıyla ele alan, stratejik plânlama ile stratejik maliyet analizlerini bütünleştiren bir yaklaşımdır (Karcioğlu, 2000: 72-73). Bir diğer tanıma göre ise SMY, stratejik unsurların kesin, açık olarak ön plânda tutulduğu ve maliyet analizlerine dayanan bir maliyet yaklaşımıdır (Shank ve Govindarajan, 1993: 4). Tanımların ortak özellikleridikkate alındığında SMY; rakiplerle ilgili bilgi vermekte, maliyet düşürme olanaklarının değerlendirilmesini sağlamakta ve işletmenin stratejik pozisyonu ile muhasebe arasındaki ilişkiyi kurmaktadır (Smith, 2008: 206).

3.1.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Amaçları ve Önemi

SMY’nin önemini açıklarken stratejik yönetim ile beraber bir değerlendirme yapmak daha faydalı olacaktır. Stratejik yönetim, sürdürülebilir bir rekabetçi pozisyon geliştirme sürecidir. Bu süreçte; mamuller, pazarlama teknikleri ve kanalları, üretim metodları ve diğer uzun vadeli konulara ilişkin seçenekler değerlendirilirken isabetli stratejik kararlar alabilmek için stratejik maliyet yönetimi bilgisine gereksinim duyulmaktadır. Stratejik maliyet yönetimi; planlama ve karar verme, operasyonel kontrol ve finansal tabloların hazırlanması gibi üç önemli yönetim fonksiyonunun

ihtiyaç duyduğu bilgi akışını sağlamaktadır (Eser, 2009: 62). SMY, bir işletmenin uzun dönemde rekabet edebilmesi için gerekli olan kararların alınmasını ve bu kararların stratejik boyutlarının göz önünde bulundurulmasını sağlayan önemli bir karar verme mekanizmasıdır (Hansen ve diğerleri, 2007: 376-377). Ayrıca, SMY işletmelerin faaliyette buldukları piyasada tedarik ile başlayıp, üretim ile devam eden ve mamulün müşteriye teslimatı ile son bulan bir süreçte; maliyetlerin tanımlanması, kontrol altında tutulması ve rakiplere üstünlük sağlanabilmesi için gerekli önlemlerin alınması konusunda yardımcı olmaktadır (Kaygusuz, 2000: 79).

Günümüz küresel rekabet ortamı, maliyet yönetiminin geleneksel rolü olan mamul ve hizmet maliyetlemesi anlayışının yerine, maliyetlerin stratejik olarak yönetilmesini temel alan SMY'nin önemini bir kat daha fazla arttırmıştır (Köse, 2004: 51). SMY temel olarak, maliyetleri azaltmanın yanında işletmenin stratejik pozisyonunu güçlendirerek kendisini işletmenin dört duvar arasına sıkıştıran ya da işletme için sınır koyan maliyet yönetimini daha geniş bir perspektifle ileri boyuta taşımaktadır (Erol, 2008: 105). SMY'nin amaçları şu şekilde sıralanabilir (Bekçi ve Özal, 2010: 84):

- Kaynakların tüketimi ile ilgili olarak pazara yönelik mamul ve süreç bilgileriyle birlikte stratejik plânlama ve kontrol süreçlerini destekleme
- İşletmenin dış çevresini ve etmenlerini dikkate alarak maliyetlerin etkili bir biçimde yönetimi
- Maliyet liderliğine düşük maliyetlerle ulaşma ya da pazara üstün nitelikte ürün sunarak farklılaştırma stratejisiyle rekabet etme gücünü artırma
- Maliyetler ile ilgili yönetsel sorunları uzun vadeli maliyet planlamaları yaparak çözme
- İşletmenin geleceği için önemli sorunlara stratejik bir perspektifle yoğunlaşma,
- Farklı kaynaklardan sağlanan ve farklı nitelikteki maliyet bilgilerinin üretilip kullanılarak rekabet avantajı sağlanması
- Geleneksel maliyet sistemindeki gibi sadece maliyetleri azaltmak noktasındaki temel amaçla berabereşzamanlı olarak işletmenin stratejik konumunu da genişletmek
- Ürün ve hizmet maliyetlerinin hesaplanmasında faaliyetlerin dikkate alınması
- Faaliyet ölçüleri kullanılarak maliyet dağıtımının yapılması

3.1.3. Stratejik Maliyet Yönetiminin Temel Özellikleri

SMY ile birlikte maliyet yönetiminin stratejik yararları, stratejiye uygun maliyet saptama faktörleri ve bu faktörlerin birbirleri ile olan ilişkilerinden elde edilen bilgiler yoluyla, maliyet düşürme potansiyelleri saptanabilmekte ve rekabet avantajları elde edilebilmektedir. Bu nedenle, işletme stratejileriyle ilgili olarak, işletmenin bütün kaynaklarının aşırı kullanımı ve nakit akışı, pazar payları, fiyatlar ve gerçek maliyetlerin görece düzeyiyle ilgili olarak yönetime yönelik maliyet bilgilerinin hazırlanmasını ve analiz edilmesini içeren stratejik maliyet yönetimi benimsenmekte ve uygulanmaktadır (Yüzbaşıoğlu, 2004: 390-391). Dolayısıyla SMY'nin amaçlarından hareketle temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Karcıoğlu, 2000: 78-79 ; Altınbay, 2006a: 29-31; Pamuk vd. 1997:15):

- SMY, stratejik yönetimin taktiksel bir parçasıdır. Bununla beraber, işletmelerde maliyet yönetimi stratejinin bir parçası olmadıkça, işletme değerinde radikal ve uzun vadeli bir artış başarılmayacaktır.
- SMY, çalışanların değer sistemlerini, inançlarını ve tasarımlarını dikkate almalıdır. İşletme süreçlerindeki ve faaliyetlerin yerine getirilme tarzlarındaki değişimler, teşvik edici ve parasal olmayan sistemler tarafından desteklenmelidir. SMY, kazanca kazanç durumları yaratmalı ve bunu bütün ilgililere etkin bir şekilde bildirmelidir.
- SMY, öncelikle üst yönetimin daha sonra işletmenin stratejik işletme birimlerini yöneten idarecilerin sorumluluğudur. SMY'de etkin olabilmek için yeterli kaynakların tecrübeli yöneticiler tarafından dağıtılması gerekir.
- SMY'de çok erkenci olmaktan ve çok geç kalkmaktan kaçınılmalıdır. SMY, ilgililer tarafından değişime karşı oluşan direnmenin üstesinden gelmeli ve küçük gelişmeleri kabul etmelidir.
- SMY, bilgi teknolojisinin desteğine ihtiyaç duymaktadır.
- SMY, ayrıntılı bir problem tanımlaması esasına dayandırılmalıdır. Proje hacminin daralması, maliyet yönetimi fırsatlarını azaltmaktadır.
- SMY, etkin bir proje yönetimini gerektirir. Proje lideri veya proje sahibi süreç yönetimini anlamalı ve kendi görevini bir yıldan daha kısa süre içerisinde yerine getirmelidir.

- SMY, geleneksel maliyet yönetimi gibi işletme sınırlarına bağlı kalmaz. SMY, işletmenin sınırları dışına çıkarak maliyetleri düşürmek için gerekli fırsatları arar ve işletmenin stratejik pozisyonunu güçlendirmeyi amaçlar.
- SMY’de bir takım oluşturulmalıdır. Proje lideri, yaratıcı düşünce yeteneğine sahip kişilerden oluşan çok fonksiyonlu bir takıma ihtiyaç duymaktadır.
- SMY sürecinde sebatkârlık anlayışı hakim olmalıdır. Önemli başarılar elde etmiş olan güçlü işletmeler, başarılarını tecrübeli yöneticilerin yaratmış oldukları sebatkârlık anlayışını atfetmektedir.
- Kısa vadede bile başarı hissinin Yöneticilere ve çalışanlara kısa vadede bile başarı hissinin verilmesi önemlidir.
- Geleneksel maliyet yönetiminde performans değerlendirmesi yapılırken bazı önemli ölçütler ihmal edilerek tamamen finansal veriler esas alınmaktadır. SMY’de ise geleneksel maliyet yönetiminin ihmal ettiği müşteri tatmini, esneklik ve yenilik gibi performans ölçütleri dikkate alınmaktadır.
- SMY’de yönetici ve diğer çalışanlar şartlara göre ödüllendirilmeli ya da cezalandırılmamalıdır. SMY’de istisnai bir başarı durumunda çalışanlar ödüllendirilmelidir. SMY’nin iyi kavrandığı ancak başarılmadığı durumlarda ise ceza verilmemelidir.
- Tecrübeli yöneticiler iyi bir örnek teşkil etmelidir. SMY’ni etkin bir şekilde gerçekleştiren tüm işletmelerde tecrübeli yöneticiler, katılımcı bir düşünce tarzıyla davranmaktadır. Aynı yöneticiler; fonksiyonel alanlar, hiyerarşik seviyeler ve bölgesel birimler arasındaki engelleri kaldırmaktadır.
- İşletme, kolektif bir öğrenme sistemi olarak görülmektedir. Başarılı işletmeler, işletmeyle ilgili tüm menfaat gruplarının tatminini artırmak ve yeni pazarlar oluşturmak için sürekli olarak geliştirilen iç yeterlilikler üzerine yoğunlaşmaktadır.

SMY’nin iki temel sacayağı bulunmaktadır. Bu sacayaklarından biri stratejik maliyet analizleriyken (değer zinciri analizi, stratejik konumlandırma analizi, maliyet etkenleri analizi) diğer sacayağı da stratejik maliyet yönetimi ölçümleme teknikleridir. SMY uygulayan işletme yöneticileri stratejik maliyet yönetimi ölçümleme tekniklerinden elde ettikleri yeni maliyet bilgilerini kullanarak stratejik maliyet

analizleri yapmaktadır. Tüm bu süreç ise yönetsel bir faaliyet olarak SMY sürecini oluşturmaktadır.

3.1.4. Stratejik Maliyet Yönetimi Analizleri

SMY bağlamında. pazardaki rakiplerin durumuna göre strateji belirleme, değişen pazar koşullarına hızlı cevap verebilme yeteneğini artırma ve maliyetleri kontrol altında tutmak gibi amaçları gerçekleştirmek için stratejik maliyet analizleri yapılmaktadır (Yükçü, 2011:34). Çünkü SMY'nin amaçlarına ulaşmasında kullanılan analizler önemli rol oynamaktadır. SMY'de kullanılan analizler genel olarak üç grupta ifade edilmektedir. Bunlar; değer zinciri analizi, stratejik konumlandırma analizi ve maliyet etkenleri analizidir (Karcıoğlu, 2000:80). Günümüz şartlarında yaygınlaşan bir kavram olan SMY, değer zinciri, stratejik konumlandırma analizi ve maliyet etkenleri analizini bütünleştiren bir maliyet yönetimi yaklaşımıdır. Stratejik yönetim sürecinin her aşamasında ve bir işletmenin güçlü rekabet üstünlüğüne ulaşmaya yönelik çabaları içinde bu üç analiz düzenli olarak tekrarlanmaktadır (Şakrak, 1997: 115).

3.1.4.1. Değer Zinciri Analizi

İşletmeler değer zinciri analiziyle, rakiplerden daha düşük maliyetlerle daha yüksek müşteri değeri yaratmak ya da rakiplerin sunduğu müşteri değerini onlardan daha düşük bir fiyatla sunarak sürdürülebilir rekabet üstünlüğü elde etmek isterler (Hansen ve diğerleri, 2007: 377). Bu noktada değer ne olduğunun anlaşılması önemli olmaktadır. Değer tanımı çeşitli açılardan tanımlanmaktadır. İşletme düzeyinde değer, tüketicilerin (müşterilerin) bir ürün ya da hizmeti elde etmek için vazgeçtikleri (para, zaman, enerji vb.) kaynaklara yaptıkları ödeme ile bunun karşılığında elde ettikleri yararlar arasındaki fark olarak tanımlanabilmektedir (Tek, 2006:71). Bu bakımdan değer, müşteri tatmini yaratacak ve müşterilerle kurulacak uzun süreli ilişkiler yoluyla rekabet avantajını getirecek özellikte ürünün sunulması ile elde edilmektedir. İşletmenin ortaya koyduğu değer, işletmenin stratejik olarak önemli ve birbiriyle bağlantılı faaliyetler sonucu elde ettiği kardan oluşmaktadır. (Kuyucak ve Şengür, 2009: 133).

SMY kapsamında değer zinciri analizi, işletmelere maliyetlerin etkin yönetimi ve farklılaştırma olarak iki temel stratejik boyut getirmiştir. Değer zinciri, bileşen

tedarikçileri için temel hammadde kaynaklarından, nihai tüketicilerin eline ulaştırılacak tüketim mamulüne kadar işletmeye değer katan faaliyetlerin hepsinin zinciri olarak tanımlanmaktadır (Yalçın, 2006: 20). Tanımlamada “zincir” kavramının özellikle tercih edilmesi, işletme faaliyetlerin birbirine bağlı olduğunun anlatımı sebebiyledir. Bu anlatım aynı zamanda, zincirdeki zayıf ve güçlü halkaların tanımlanmasına, yani işletmenin stratejik rekabetteki avantaj ya da zayıflıklarını belirlemeye hizmet etmektedir (Kuyucak ve Şengür, 2009: 134).

Değer zinciri analizindeki ana fikir, müşteriye yönelik olarak daha fazla değer sunuldukça, daha yüksek rekabet gücü kazanıldığıdır. Değer zinciri analizinde bir işin ortaya çıkardığı değer, değeri ortaya çıkaran faaliyetlerin gerçekleştirilmesine yönelik maliyeti geçmesi durumunda bu iş kârlı olarak nitelendirilebilecektir (Eraslan ve diğerleri, 2008: 30). Yani maliyetleri en az düzeye indirilirken değer sunumu en yüksek seviyeye çıkarılmak amaçlanmaktadır. Bu amacı gerçekleştirebilmek için değer zincirini oluşturan faaliyetler iyi bir şekilde tanımlanmalıdır (Eraslan ve diğerleri, 2008: 310). Değer zincirinde değer yaratan faaliyetler; yönetim, araştırma ve geliştirme, mamul ve hizmet tasarımı, üretim, pazarlama, dağıtım ve müşteri hizmetleri faaliyetleri olarak yedi ana başlık altında sınıflandırılmaktadır (Türk, 2004: 237-238). Bu değer yaratan faaliyetler arasındaki bağlantıların birbirlerine karşılıklı bağımlılıklarına odaklanılmakta, analiz edilmekte, koordinasyon ve uyum sağlanarak değer zinciri analizi yapılmaktadır (Rena, 2010: 87).

Genel olarak değer zinciri analizinin işletmelere önemli faydaları şu şekilde sıralanabilir (Evans and Stonehouse. 2003:66; Şahin, 2008:191 ve Porter, 1998’e atfen Kuyucak ve Şengür, 2009: 134):

- İşletmenin rekabetçi avantaj elde edebilmesi için, her bir değer faaliyeti ve bu faaliyetler arasındaki ilişkiler açıklanarak, daha düşük maliyetlere ulaşılabilir ve farklılık yaratılabilir.
- Değer zinciri analizi ile işletmeler, tedarikçileri, müşterileri ve sektördeki diğer işletmeler ile olan ilişkileri açıklanarak rekabet etme seviyesi anlaşılabilir.
- İşletmenin faaliyetleri ve iş süreçleri analiz edilerek, aralarındaki uyumluluk ve sinerji ortaya konulabilir.

- İşletmede belirlenen strateji ile yüksek kalite hedefleniyorsa, değer zinciri analiziyle faaliyetlerin bu stratejiyi ne derecede desteklediği belirlenebilmektedir. Bu şekilde faaliyetleri yüksek kaliteli ürünlerin yaratılmasını sağlayacak şekilde düzenlenmesi sağlanabilir. Eğer işletme fiyat temelinde rekabet stratejisini benimsemiş ise maliyetleri en aza indirecek değer zinciri analizi yapılabilir.

3.1.4.2. Stratejik Konumlandırma Analizi

SMY'nin temelini oluşturan ikinci analizi olan stratejik konumlandırma analizi, işletmenin rekabet ederken üstleneceği pozisyona yöneliktir. Stratejik konumlandırma analizinde amaç, rakiplerden farklı olarak müşteri beklentilerini yerine getirmek suretiyle, müşterinin ödemeyi kabul ettiği bir fiyatı, pazarlama stratejilerine uygun olarak belirlemek ve sektördeki rakiplere göre rekabet üstünlüğü yakalamaktır (Erol, 2008: 106). Stratejik konumlandırma analizinde bu amacın gerçekleştirilebilmesi için işletmelerin üç farklı strateji izleyip, rekabet üstünlüğü elde etmesi gerekmektedir. Bu stratejiler maliyet liderliği, ürün farklılaştırma ve odaklanma stratejileridir.

- **Maliyet Liderliği Stratejileri:** Bir işletmenin müşterilerine aynı sektörde faaliyet gösteren diğer işletmelere göre daha iyi ürün-hizmeti, daha düşük maliyetle sunabilmesi şeklinde ifade edilebilir (Porter, 1998: 12). Maliyet liderliği stratejisinde, fiyat avantajından yararlanarak pazardan büyük bir pay alma amacı söz konusudur. Bu stratejide maliyetlerin azaltılması üzerinde odaklanılmakta ve böylece pazarda anlamlı bir maliyet ve fiyat avantajı elde edilmektedir (Altınbay, 2006b).
- **Ürün Farklılaştırma Stratejileri:** Tüketici algısında herhangi bir ürün ya da hizmetini pazardaki benzer ürün-hizmeti üreten işletmelere göre farklı bir şekilde konumlandırması şeklinde ifade edilebilir. Ürün farklılaştırma stratejilerine örnek olarak; marka bağımlılığı, üstün seviyede müşteri hizmetleri, ağ sistemleriyle satış, yeni ürün tasarımı ve ürün özellikleri gösterilebilir. Farklılaştırma stratejileri işletmenin ortalama fiyatlardan daha yüksek satış fiyatları uygulayabilmesini sağlayıp, kaliteye dayalı geliştirme çabalarını kapsamaktadır (Yalçın, 2006: 28). İşletme müşteriye sunduğu ürün ve hizmetin maliyetlerini müşteri için yaratılan değer altında tutmalıdır. Eğer müşteriler kendilerine sunulan farklılıkları önemli bulur ve yaratılan müşteri değeri,

farklılaşmanın maliyetini aşmazsa o zaman işletme rekabet üstünlüğü elde etmiş olur (Hansen ve diğerleri, 2007: 378).

- **Odaklanma Stratejileri:** Bir işletmenin rekabet alanı olarak bir pazarı veya müşteri segmentini seçip o doğrultuda hareket etmesi anlamına gelmektedir. Bu stratejide işletme için iki seçenek söz konusudur. Bunlardan birincisi, işletme için çekici görünen bir pazarı veya müşteri grubunu seçme ve kapasite imkânlarını bu alanlarda geliştirmektir. İkinci seçenek ise, işletmenin var olan uzmanlık alanlarından hangisi rakiplerinden üstün olmayı sağlayacaksa o alana odaklanmasıdır (Porter, 1998: 15). Odaklanma stratejilerinde işletmeler seçmiş oldukları alanlar (pazar, müşteri grupları, coğrafi bölgeler gibi) dışındaki değişkenleri ihmal ederek, seçtiği alanlarda yoğunlaşmaktadır. Böylelikle işletme ile müşteri arasındaki fiziksel ve samimi ilişkileri yükselterek pazarda değişen ihtiyaçlar anında belirlenebilmekte, işletmelere yenilik ve esneklik sağlanmakta, müşteri ihtiyaçları hızlı ve kusursuz biçimde karşılanabilmektedir (Eren, 1997: 277).

3.1.4.3. Maliyet Etkenleri Analizi

SMY'nin üçüncü analizi olan maliyet etkenleri analizinde maliyetlerin karmaşık şekillerde ortaya çıktığı, pek çok faktörün birbirini etkilediği bir değişken olduğu kabul edilmektedir. Bu durumda maliyet davranışını anlamak maliyet etkenlerinin karmaşık ve karşılıklı olarak birbirini etkilemesini anlamak demektir (Yalçın, 2006: 29).

Geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesine göre maliyet tek bir maliyet etkeninin yani üretim hacminin fonksiyonudur. Çıktı düzeyiyle ilişkili maliyet kavramları, maliyet literatüründe genel olarak sabit ve değişken maliyet ayrımı, ortalama ve marjinal maliyet ayrımı, maliyet-hacim-kâr analizi, başa baş noktası (BBN) analizi, esnek bütçeler, katkı payı vb. şekilde yer almaktadır. SMY'de ise, çıktı düzeyi de yer almakla beraber, maliyet yapısının zenginliğini çok az yansıtan bir etken olarak görülür (Şakrak, 1997: 111). Ancak temel olarak maliyet etkenleri yapısal ve yönetsel olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Yapısal maliyet etkenleri; bir işletmenin her hangi bir ürün grubu için maliyet yapısını etkileyen temel ekonomik yapıları ile ilgili olan ve aşağıda da kısaca ifade edilmeye çalışılan az beş stratejik faktör şeklinde sıralanabilir (Pamuk ve diğerleri, 1997: 19):

- **Ölçek (Faaliyet Hacmi):** Üretim, ar-ge ve pazarlama kaynaklarına yapılacak yatırımın büyüklüğünün ne kadar olacağı
- **Kapsam (Dikey Bütünleşme Derecesi):** İşletme içi birimlerin karşılıklı faaliyetleri paylaşma derecesi
- **Tecrübe:** Tekrarlanan şeylerin geçmişte ne kadar yapıldığı
- **Teknoloji:** İşletmenin değerler zincirinin her bir aşamasında hangi teknolojik süreçlerin kullanılacağı
- **Karmaşıklık (Ürünü Hatlarının Sayısı):** Müşterilere arz edilecek ürün ya da hizmet hattının hangi genişlikte olacağı

Yapısal etkenlerin her biri, mamul maliyetlerini etkileyen işletme tercihlerini kapsamaktadır. Belirli varsayımlardan hareketle, her bir yapısal etkinin maliyet hesabı belirtilebilir. Ölçek, kapsam veya tecrübe gibi yapısal etkenler, yıllarca ekonomist, stratejist ve yönetim muhasebecilerin önemli ölçüde ilgisini çekmiştir. 1980’li yıllardan itibaren yönetim ve maliyet muhasebesindeki gelişmelerle beraber, teknoloji ve karmaşıklıkta muhasebecilerin dikkatlerini yoğunlaştırdıkları stratejik faktörlerdir (Altınbay, 2006b).

Bir diğer maliyet etkeni başlığı olan yönetsel etkenler, yapısal etkenlerden çok temel bir farkla ayrılmaktadır. Yapısal etkenler performans ile ölçümlenebilirken, yönetsel etkenler ölçümlenebilir. Yaniher bir yapısal etken için, “fazla” her zaman daha iyi bir performans anlamına gelmeyebilir. Karmaşık ve zor bir ürün hattı daha iyi anlamına gelebileceği gibi daha kötü de olabilir. Dinamik bir çevrede gerçekleşecek çok fazla deneyim çok az deneyim kadar kötü olabilir. Ancak, aşağıda maddeler halinde belirtilen yönetsel etkenlerin her biri için “daha fazla”, genel olarak daha iyidir (Şakrak, 1997: 113):

- İş gücünün sürekli iyileştirme amacına katılımı,
- Toplam kalite yönetimi: Ürün ve süreç kalitesi hakkındaki inanç ve hedefler,
- Kapasite kullanımı: Fabrika yapısında mevcut kapasite düzeyi seçenekleri,
- Fabrika yerleşim etkinliği,
- Ürün özellikleri

- İşletme değerler zinciri içinde satıcılar ve/veya müşterilerle ilişkilerin yürütülmesi

3.1.5.Stratejik Maliyet Yönetimi Ölçümleme Teknikleri

İşletmeler değişen maliyet yapıları ve artan talep karşısında, büyük miktarlarda standart ürünler üreterek satma ve pazarda sürdürülebilir bir rekabet üstünlüğü sağlayabilmede zorlanır hale gelmişlerdir. Gerek ürün karması gerekse fiyatlama kararlarındaki stratejik yönetim yaklaşımındaki amaç, sürdürülebilir bir rekabet üstünlüğü sağlayabilmek ekseninde, ürün veya hizmetin maliyetlerini düşürme fırsatlarını yakalamak ve üretilen mamul ve hizmetin müşteriye değer katabilmesini gerçekleştirebilmektir. Bu nedenle, işletmelerde alınan kararlar, ürün veya hizmete ve bu kapsamdaki kararlara geniş bir bakış açısıyla ve stratejik açıdan bakmayı gerektirir. Bu süreçte, işletmeler tarafından geleneksel üretim ve buna dayana geleneksel maliyet sistemleri sorgulanmaya başlanmış ve işletmeler açısından geleneksel maliyet yöntemlerinin rekabetçi piyasada yöneticilerin kararlarına yeterli ölçüde katkı sağlayamadığı görülmüştür (Kartal ve Bozok, 2011:2; Öndeş ve diğerleri, 2010: 247-248). Rekabetçi piyasada yaşanan bu gelişmeler doğrultusunda modern SMY yaklaşımları ve ölçümleme teknikleri geliştirilmiştir.

SMY'e dayanan yaklaşımlar ve bu yaklaşımlara dayanan ölçümleme teknikleri; hedef maliyetleme, kaizen maliyetleme, mamul yaşam seyri maliyetleme, geriye dönük maliyetleme ve faaliyet tabanlı maliyetleme olarak sıralanabilir (Gümüş, 2007: 37).

3.1.5.1. Hedef Maliyetleme (HM)

HM, stratejik bir kâr ve maliyet yönetimi süreci olarak ortaya konulmaktadır. Bu maliyetleme yaklaşımında temel olan hedef maliyet, bir pazar payına ulaşabilmek için kullanılan satış fiyatına göre hesaplanan, pazar temelli maliyeti ifade etmektedir (Kutay ve Akkaya, 2000: 2). HM yaklaşımı, yeni bir mamulün plânlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetleri azaltılması için ortaya atılan tüm fikirlerin gözden geçirilmesi yoluyla hız, kalite ve güvenilirlik gibi tüketici ihtiyaçlarını karşılamayı sağlarken, söz konusu mamulün tüm yaşam dönemi maliyetlerini de azaltmayı amaçlayan bir faaliyet olarak tanımlanmaktadır (Aksoylu ve Dursun, 2001: 362). Hedef

maliyetleme (HM), 1960-1970'li yıllarda Japonya'da ortaya çıkan ve ilk kez 1965 yılında Japon otomobil üreticisi Toyota tarafından uygulanıp geliştirilen bir yaklaşım olmaktadır (Çetin ve Atmaca, 2009: 317).

HM'nin temel amacı; işletmenin hız, kalite, fiyat ve güvenilirlik gibi beklentilerinin karşılanarak yüksek kalitenin korunması suretiyle tüm maliyetleri azaltmaktır. Ancak, birçok işletme HM yaklaşımını stratejik kâr plânlamasında da kullanmaktadır. Dolayısıyla HM'nin temel amacı iki noktada toplanmaktadır. Bunlar maliyet indirimi ve stratejik kâr plânlamasıdır. HM'nin diğer amaçları şu şekilde sıralanmaktadır (Çetin ve Atmaca, 2009:315):

- Müşteri tatmininin sağlanması,
- pazar payının büyütülmesi,
- kârın maksimize edilmesi,
- maliyetlerin plânlanması ve işletme yönetiminde eş zamanlı plânlamaların yapılması,
- işletmelerin tasarım aşamasında maliyetlerin yönetilmesi,
- işletmelerde hedeflerin devamlı kontrol altına alınması ile dinamik maliyet yönetiminin gerçekleştirilmesi

Maliyet yönetimi ve kâr plânlaması için sistematik bir süreç olarak tanımlanan HM, altı temel ilkeye dayanmakta ve aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Yılmaz ve Baral, 2009:4; Gümüş, 2007: 41-42):

1. Fiyata Göre Maliyetleme: Pazar fiyatı, mümkün olan hedef maliyeti belirlemek için kullanılır. Hedef maliyeti şu formülle ölçümlenebilir:

$$\text{Pazar Fiyatı} - \text{Arzulanan Kâr} = \text{Hedef Maliyet}$$

2. Müşteri Odaklı Yönetim: Rehberlik amacıyla kalite, maliyet ve zaman unsurları açısından müşteri ihtiyaçları; ürün ve süreç kararları ile maliyet analizleri içinde eş zamanlı olarak birleştirilir. Müşteri ihtiyaçları paralelinde ürüne eklenen herhangi bir özellik veya fonksiyonun müşteriye kattığı değer, bu özellik ve fonksiyonları eklemenin maliyetinden daha fazla olmalıdır.

- 3. Tasarım Odaklılık:** Ürün ve süreç tasarımı aşamasında maliyet kontrolü oldukça önemlidir. Bu nedenle ürün üretimi başlamadan önce, tasarım süreçleri etkin bir biçimde belirlenmelidir.
- 4. Çapraz Fonksiyonların Katılımı:** Çapraz fonksiyonlardan oluşturulan mamul ve süreç takımları mamulün kavramsal oluşma aşamasından nispi üretimine kadar bütün üretim sürecinden sorumludurlar.
- 5. Değer Zinciri Katılımı:** Değer zincirine katılan bütün üyeler (tedarikçiler, dağıtıcılar, hizmet sağlayıcılar ve müşteriler) HM sürecine de dahildirler.
- 6. Ürün Yaşam Seyri Oryantasyonu:** Ürün yaşam döngüsü boyunca oluşan toplam maliyet, hem üretici hem de müşteri için minimize edilir. Bu maliyetler arasında satın alma fiyatı, üretim maliyetleri, bakım-onarım ve dağıtım maliyetleri vardır.

HM yaklaşımıyla ilgili yukarıda belirtilen açıklamalar dikkate alınarak şu çıkarımlarda bulunulabilir. Pazar odaklı bir SMY aracı olan HM, mamulün pazarda tüketicilerin tercihlerine göre belirlenen satış fiyatından, hedeflenen kâr payının düşülmesi ile maliyet bilgilerinin karar vermede, plânlamada, maliyet azaltmada ve kontrolde kullanımına olanak sağlayan unsurlardan oluşmaktadır (Alagöz ve diğerleri, 2005: 50). Ayrıca, HM mamul hayat döngüsünün ilk bölümünde toplam mamul maliyetini düşürmek için kullanılan bir azaltma yaklaşımıdır. HM sayesinde işletmeler yeni mamul fiyatını kaliteden ödün vermeden, daha hızlı düşürerek rekabet avantajı sağlamaktadır (Coşkun, 2003: 33).

3.1.5.2. Kaizen Maliyetleme (KM)

Kaizen, işletmenin alt ve üst hiyerarşisinde yer alan ve üst düzey yöneticilerden en alt kademedeki çalışana kadar işletmedeki herkesi ilgilendiren sürekli iyileştirme faaliyetleri ve süreçleri sistemi olarak tanımlanabilmektedir (Türk, 1999: 211). Kaizen yönetim anlayışının bir parçası olarak Kaizen Maliyetleme (KM) tekniği, 1970'li yıllarda geliştirilmiş olup halen en önemli Japon işletmeleri tarafından kullanılan bir SMY ölçümleme tekniğidir. KM, bir ürün hayat döngüsünün üretim safhasında, maliyetlerin düşürülmesi için uygulanan sürekli iyileştirmedir. KM, mevcut ürünleri üretebilmek için kullanılan üretim süreçlerinin etkinliğini arttıracak yeni yollar arayarak, mevcut ürünlerin üretim maliyetini düşürmektedir. Çok kısa ömürlü ürün

üreten işletmelerde, üretim sürecinin ömrü, ürün ömründen daha uzundur. Dolayısıyla ürünün kendisinden ziyade, üretim safhasındaki üretim süreçlerine odaklanmak suretiyle daha büyük tasarruflar sağlanmaktadır (Altınbay, 2006b: 104).

KM yaklaşımı gereksiz verimsizlikleri üretim sürecinden uzaklaştırarak toplam üretim maliyeti ve bunun sonunda mamul maliyetlerini azaltılmayı amaçlamaktadır. Yani diğer SMY tekniklerinde olduğu gibi KM de, işletmenin hedeflerine ulaşmasında mamule değer katmayan faaliyetlerin ve maliyetlerin sürekli azaltılması, israfın ortadan kaldırılması ve üretim sürecindeki sürekli gelişmeler üzerinde yoğunlaşmaktadır (Yalçın, 2009: 299). Ancak uygulanma noktasında diğer SMY tekniklerinden ayrılmaktadır. Örneğin; HM ile KM, işletmenin hedefleri açısından birbirine benzer olmasına rağmen ürünün hayat seyri bakımından birbirinden ayrılmaktadır. Çünkü HM ürün üretilmeden sadece tasarım aşamasında kabul edilebilir bir maliyetle ürün tasarlamak için uygulanırken; KM ise ürün hayat seyri boyunca ürün kalitesini yükseltmek ve maliyetini düşürmek amacıyla kullanılmaktadır (Yalçın, 2009: 299). Ayrıca, bir ürünün yaklaşık %80-90 oranındaki maliyeti, tasarım ve geliştirme aşamaları sırasında belirlendiği için, en fazla maliyet tasarrufu KM tekniğinin uygulanmasından çok HM tekniğinin uygulanmasında ortaya çıkmaktadır. Yine de, KM tekniği ile ürün maliyetleri azaltılabilmekte ve gelecekteki kaliteye yönelik iyileştirme çalışmaları için başarılı sonuçlar sağlanabilmektedir (Ertaş, 1999: 92-93).

KM temelinde sürekli iyileştirme çabalarının, işletmedeki tüm işgörenler tarafından desteklenmesi gerekmektedir. Çünkü işletmedeki iyileştirme çabaları sürekli olabilirse maliyetler de sürekli düşürülebilmektedir. Bu teknikte, bir önceki dönemde gerçekleşen fiili maliyetler, cari dönemde maliyet azaltımı için temel alınmakta ve hedef maliyet azaltma oranı belirlenmektedir. Sürekli maliyet azaltımı çabalarında işletmeler, hangi maliyet unsuruna daha çok önem verileceğine stratejik amaçları doğrultusunda karar vermektedir (Türk, 1999: 211).

3.1.5.3. Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme (ÜYSM)

Ürünün yaşamı boyunca tüm aşamalardaki faaliyetleri nedeniyle oluşan maliyetlerin incelenmesi olarak tanımlanan Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme (MYSM) yaklaşımı ve tekniği işletmelerin son yıllarda üzerinde durduğu bir kavram

olmaktadır(Gümüş, 2007: 47-48). ÜYSM yaklaşımı; küresel rekabet ortamında daha sağlıklı karar almaya yardımcı olan bir yaklaşım olup, temel amacı yapılan yatırım veya kullanılan kaynaklar üzerinden mümkün olduğu kadar uzun bir süre boyunca yatırımcıyı tatmin edecek bir geliri sağlayabilmektir (Otlu ve Karaca, 2005: 252). Bu temel amaç kapsamında ÜYSM yaklaşımının diğer amaçlarını şu şekilde sıralanabilir (Güneş ve Aksu, 2003: 49):

- Plânlama ve pazardan çekilme aşamalarında ortaya çıkan maliyetleri kapsayan faaliyet kârının, ürünün pazarda aktif olduğu aşamada ya da üretim aşamasında kazanılıp kazanılmadığını ortaya koymak,
- Plânlama aşamasında, üretimle ilgili olmayan ve ürün ile birlikte verilen; garanti, çevresel maliyetler gibi başlıca maliyetleri tanımlamak, bu maliyetleri elemek veya azaltmak için ürün üzerinde yapılması gereken tasarım değişikliklerini ortaya koymak,
- Plânlamacılara, toplam yaşam seyri maliyetlerini karşılayacağı alternatif ürün tasarımları sunmak ve bu alternatifler arasından en iyi seçimleri yapabilmeleri için destek sağlamak
- Etkin bir plânlama yapabilmek ve faaliyetleri kontrol edebilmek amacıyla, maliyetlerin niteliklerini ve zamanlamasını tanımlamak

ÜYSM bir maliyet ölçümleme tekniği olarak, maliyet ve kârlılık analizi temeline dayanmaktadır. Tekniğin en temel özelliği, stratejik plânlama dönemi olarak giriş, gelişme, olgunlaşma ve düşüşten oluşan ürünün beklenen ömrünün esas alınmasıdır. Teknik sayesinde işletme, alacağı pazarlama ve üretim kararlarıyla en yüksek kâra ulaşabilmektedir (Karcıoğlu, 2000: 91). Bu teknikte sadece fiziki üretimle ilgili maliyetlere değil, aynı zamanda bir ürünün yaşam döneminde yer alan mamul geliştirme ve lojistik destek maliyetlerine de önem verilmektedir. Çünkü ileri üretim ortamları rekabetin temelini, bir ürünün tüm yaşam döneminde gerçekleşecek maliyetlerin yaklaşık %90'ının belirlendiği, ürün/süreç geliştirme aşamasına kaydırmıştır. Bu açıdan ÜYSM tekniği, üretim aşamasından önceki faaliyetler üzerinde dikkatlerin yoğunlaşmasına, maliyetleri düşürmeye yönelik üretim ve tasarım tekniklerinin geliştirilmesine ve toplam ürün maliyetlerinin en aza indirilmesine yardımcı olmaktadır (Erden, 2004: 209).

3.1.5.4. Geriye Dönük Maliyetleme (GDM)

Geriye Dönük Maliyetleme (GDM) tekniği, tam zamanında üretim ortamında esas alınan bir SMY ölçümleme tekniğidir. GDM tekniği, tam zamanında üretim ortamında kullanılan standart maliyet bilgilerini esas almakta ve maliyet muhasebesi kayıtlarını azaltan bir maliyetleme tekniği olarak tanımlanabilmektedir (Atmaca ve Terzi, 2007: 296). Tekniğin uygulanmasında; belli bir dönemdeki üretim çıktısı dikkate alınmakta ve maliyetler, satılan ürünler ile, stoklara yüklenerek geriye doğru işlemektedir. Böylelikle üretim sürecinde girdilerle ilgili tüketim ve maliyet sapma yevmiye kayıtları yapılmadığı için muhasebe işlemlerinin hızı da artmaktadır (Erden, 2004: 142).

Bu tekniğin temel özelliklerini şu şekilde özetlenebilir (Atmaca ve Terzi, 2007: 297):

- Teknik çıktılar üzerine odaklanmaktadır ve sonradan geriye dönülerek maliyetler, stoklar ve satılan mamuller arasında paylaştırılmaktadır. Yani stok maliyetleri geriye doğru belirlenmektedir.
- Standart maliyet yönetimi kullanılmaktadır.
- Partiler halinde üretim ve teslim yapılmaktadır.
- Maliyet sapma analizleri azaltılmakta veya ortadan kaldırılmaktadır.
- Stoklarla ilgili çok detaylı bilgi, stokların asgari düzeyde olduğu düşünöldüğu için tutulmamaktadır.
- Üretim aşaması ile ilgili ölçümleme, yarı mamullerin kesinlikle bulunmadığı varsayıldığı için yapılmamaktadır.
- Maliyet ölçümlenmeleri ve kayıtları ya üretim tamamlanana kadar ya da ürünler satılana kadar ertelenmektedir.

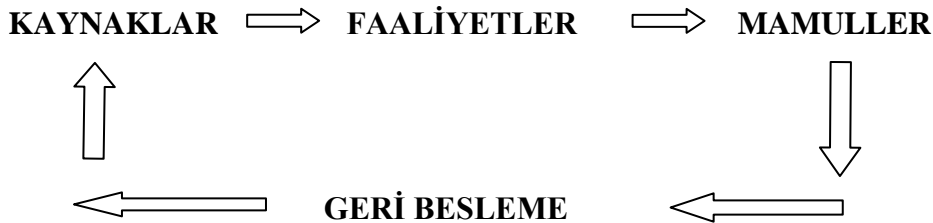
3.1.5.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM)

SMY ekseninde maliyet yönetim sistemi (MYS); ürün, faaliyet ve kaynak yönetimi ile ilgilenererek aralarındaki ilişki üzerine odaklanmaktadır. Çünkü üretim sürecinin nihai çıktısı olan ürünler, çeşitli faaliyetleri gerekli kılmakta ve faaliyetler de kıt olan kaynakları tüketmektedir. Dolayısıyla ürünler faaliyetleri, faaliyetler de

kaynakları tüketmektedir (Karcıoğlu, 2000: 65). Bu açıdan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM); strateji, tasarım, faaliyet kontrolü ve ürün grupları ile ilgili tüm kararların alınmasında maliyet bilgisini sağlayan ve bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri, ürünlere ve/veya ürün gruplarına kullandıkları faaliyet oranında dağıtan bir SMY ölçümleme tekniğidir (Unutkan, 2010: 90).

FTM yöntemindeki en önemli kavramlardan biri olan faaliyet, bir mamul ya da hizmetin üretilmesini veya dağıtımını gerçekleştiren süreç, işlemler bütünü şeklinde tanımlanmaktadır (Narong, 2009: 12). Hacırüstemoğlu ve Şakrak (2002:28-29) bir işletmede gerekli olan malzemenin taşınması, sipariş değışikliklerinin yapılması, üretim öncesinde gerekli olan makine ve teçhizatın hazırlanması, müşterilerle anlaşmaların yapılması gibi süreç ve işlemleri faaliyetler olarak ortaya koymaktadır.

Şekil 3.1.'de görüldüğü gibi SMY perspektifinde kaynaklar ürünler ile ilişkilendirilmeden önce faaliyetlerle ilişkilendirilmekte, geri besleme yoluyla maliyet kontrolü yapılmakta ve kıt olan kaynakların kullanımındaki sapmalar belirlenip önlenmektedir. Maliyet kontrolü ile plânlama safhasındaki öncelikler incelenmekte ve maliyet yönetimi faaliyetleri yürütülmektedir. İzlenen bu yol MYS ile sistematik olarak kısaltılmakta ve daha da iyileştirilmektedir (Bilginoğlu, 1994: 4). Bu süreçte işletme yöneticilerine düşen görev, özel maliyet ölçümlmelerine olanak vererek, yönetimin bilgi gereksinimini karşılayacak bilgi sisteminin yani FTM'ye dayanan MYS'nin oluşturulmasıdır. Oluşturulan maliyet yönetim sistemiyle, üretilen ürün ve hizmetlerin maliyetlerle ilişkisini değışik açılardan bulmak ve bulunan bu ilişkileri dönemlere göre karşılaştırmak, analiz etmek ve gelecekle ilgili planlamalar yapmak amaçlanmaktadır (Şener, 2004a).



Kaynak: (Aydemir, 2005: 165)

Şekil 3.1. Stratejik Maliyet Yönetiminde Mamül, Faaliyet ve Kaynak İlişkisi

FTM tekniği, maliyetlemeye faaliyetler-kaynaklar çerçevesinde yaklaşan ve dolayısıyla hacim temelli geleneksel maliyet ölçümleme tekniklerinden farklılaşan bir SMY tekniği olarak ifade edilebilir. En geniş anlamıyla FTM, bir işletmeye ait faaliyetler ve mamuller ile ilgili veri tabanını oluşturan, işleyen ve onu koruyan bir SMY ölçümleme tekniğidir. FTM gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlamakta, bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri izlemekte ve bu faaliyetlere ait maliyetlerin mamullere yüklenmesinde çeşitli maliyet dağıtım anahtarları kullanmaktadır. Bu dağıtım anahtarları, mamuller ile ilgili faaliyet tüketimlerini yansıtmaktadır. FTM tekniği daha geniş bir şekilde yaklaşım olarak, yönetim tarafından hem ürünler ile hem de faaliyetler ile ilgili çeşitli amaçlar için kullanılmaktadır (Pekdemir, 1998: 40).

FTM tekniğinin hizmet işletmeleri için önemini vurgulamak gerekmektedir. Soyut özellikteki hizmet ürünü açısından teknik; faaliyetleri dikkate alması nedeniyle önem kazanmış ve konaklama, sağlık, kütüphane, lojistik, posta ve ulaşım, güvenlik ve finansal sektörlerde yaygın uygulama alanı bulmuştur (Stefano ve Filho, 2013). Çünkü üretim giderlerini hacim temelli olarak makine saati, m², işçilik vb. dağıtım anahtarları (maliyet sürücüleri) yoluyla ilişkilendiren geleneksel maliyet sistemi ve ölçümleme teknikleri, hizmet üretimi yapan ve soyut çıktısı olan hizmet işletmeler açısından sorunlu bir yaklaşım olmaktadır (Adeoti ve Valverde, 2014:11). FTM tekniği ile hizmetin sunumu için yapılan faaliyetler belirlenmekte ve bu faaliyetler için tüketilen kaynaklar yapılan faaliyetin niteliğine uygun dağıtım araçlarıyla faaliyetlere dağıtılmaktadır (Stefano ve Filho, 2013).

Süreç içinde FTM tekniği, dezavantajları ve bazı özellikleri nedeniyle sorgulanmaya başlanmış ve bu tekniğe dayanan zamana dayalı FTM tekniği geliştirilmiştir. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme (ZDFTM) tekniği ve tekniğinde temelini oluşturan FTM tekniği ayrıntılı bir şekilde sonraki başlıkta ele alınacaktır.

3.2. Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Zamana Dayalı FTM)

Zamana dayalı FTM, faaliyetlerin yerine getirilmesi için gereken süre ile mevcut kapasitenin birim süre maliyeti yardımıyla her bir işlem, ürün ya da müşterinin kaynak talebinin hesaplanmasında yöneticilere yardımcı olan geleneksel FTM yönteminin

inovatif biçimi olarak ifade edilebilir (Kaplan ve Anderson, 2007). FTM tekniğinin sorunlu olan özellikleri dikkate alınarak yeniden ele alınması neticesinde geliştirilen ZDFTM tekniğine kadarki sürecin SMY bağlamında ele alınması konunun anlaşılması açısından önemli olacaktır.

3.2.1. Stratejik Maliyet Yönetimi Bağlamında FTM'den Zamana Dayalı FTM'ye Geçiş Süreci

Zamana dayalı FTM tekniği, FTM tekniğinin çeşitli zorlukları nedeniyle geliştirilen ve yine FTM temelli bir stratejik maliyet ölçümleme tekniğidir (Kaplan ve Anderson, 2007). Zamana dayalı FTM tekniğine geçmeden önce, geleneksel maliyet sisteminin temel maliyet dağıtım tekniği olan hacim temelli maliyet dağıtımından stratejik maliyet yönetiminin başlangıcını ifade eden FTM tekniğine geçiş sürecini açıklamak gerekmektedir.

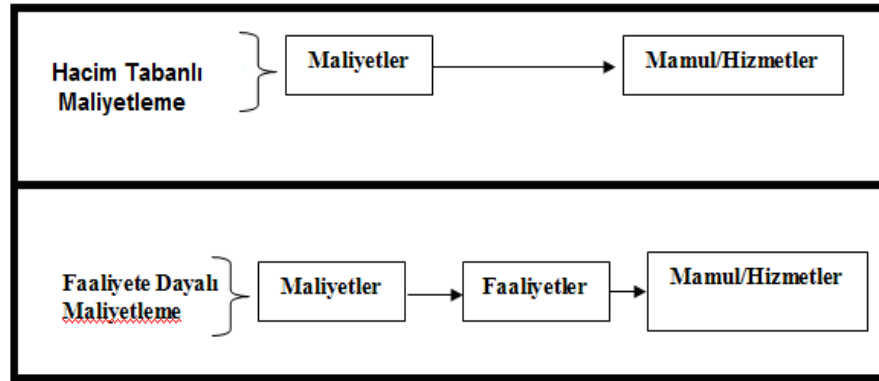
3.2.1.1. Geleneksel Maliyet Yönetimi Ölçümleme Tekniklerinden Stratejik Maliyet Yönetimi Ölçümleme Tekniklerine Dönüşüm ve FTM

Geleneksel maliyet sistemi, ürün çeşitliliğinin fazla olmadığı, tüketici istek, beklenti ve tercihlerinin hızlı bir değişime uğramadığı, klasik modeldeki üretim işletmelerinin üretim ortamları açısından anlamlı olan bir sistemdir. Bu sistemde maliyet davranışları, sınırlı sayıdaki veriyi kullanarak basit varsayımlara göre açıklanmaktadır (Tse ve Gong, 2009:41). Ancak, 20. yüzyılın sonlarına doğru üretim ortamları; otomasyonlaşma, ürün yaşam eğrisinin kısalması, ürün ve hizmetlerde çeşitliliğin artması gibi nedenlerle değişmiş (Siguenza-Guzman vd. 2013:36) ve işçilik maliyetleri azalırken endirekt maliyetlerin üretimdeki payı artmıştır (Walker, 1999, 18). Değişen üretim ortamlarında sadece maliyet azaltmayı hedefleyen, tek boyutlu, faaliyetlerle ve sonuçlarıyla ilgilenmeyen geleneksel maliyet sistemlerine ve ölçümleme tekniklerine dayanan maliyet yönetim sistemleri (MYS), işletmelerin bilgi ihtiyacını karşılayamaz duruma gelmiştir. Bu noktada işletmeler, maliyet yönetim sistemini de kapsayan ve stratejik yönetim olarak ifade edilen, daha bütüncül, işletme performansının ve karlılığının farklı açılardan değerlendirildiği (Brands, 1999; Helmrich, 1989) bir yönetim anlayışına geçiş yapmak durumunda kalmışlardır. Bu geçiş sürecinde geleneksel MYS, stratejik maliyet yönetim sistemlerine (SMY)

dönüşmüştür.SMY ile yaşanan dönüşüm, kullanılan maliyetleme tekniklerinde de yaşanmış ve stratejik maliyet yönetimi ölçüleme teknikleri geliştirilerek kullanılmaya başlanmıştır (Mohamed ve Jones, 2014:2).

SMY ve stratejik maliyet yönetimi ölçüleme teknikleri, klasik maliyet bilgilerinden farklı olarak işletmelerin yeni üretim ortamlarında ihtiyaç duyduğu esnek maliyet bilgilerinin oluşturulması için geliştirilmiştir. SMY ile işletmeler, stratejik maliyet yönetimi ölçüleme teknikleri kullanarak yeni, esnek ve farklı maliyet bilgileri elde etmektedirler.

Stratejik maliyet yönetimi teknikleri denince ise akla ilk olarak gelen ve belki de SMY'ye dönüşümdeki miladı temsil eden FTM tekniğidir. Çünkü, stratejik maliyet yönetimini zorunlu hale getiren stratejik yönetim felsefesi, işlerin doğru yapılması demek olan ve etkililik olarak ifade edilen geleneksel anlayışın tersine, doğru işlerin yapılarak bütün işletme faaliyetlerinin faydasını en çoklamayı amaçlamakta ve etkenlik üzerine odaklanmaktadır (Hosking, 1993 ve Loeb, 1994). Dolayısıyla, FTM tekniği aynı zamanda bir yaklaşım, sistem ve yöntem olarak hacim bazlı geleneksel maliyetlemeye dayanan yaklaşım, sistem ve yöntemden; SMY yaklaşım, sistem ve yöntemlerine yönelik stratejik yönetim ekseninde yaşanan evrim sürecinin başlatıcısı durumundadır (Anand, Sahay ve Saha, 2005). Bu açıdan genel üretim giderlerinin ürünle ilişkilendirilmesinde esas alınacak yaklaşımın, hacim temelli mi veya faaliyet temelli mi olacağı MYS'nin ürettiği bilgilerin stratejik açıdan niteliğini doğrudan etkileyen bir özellik olmaktadır.



Kaynak: Elitaş, 2004: s. 141.

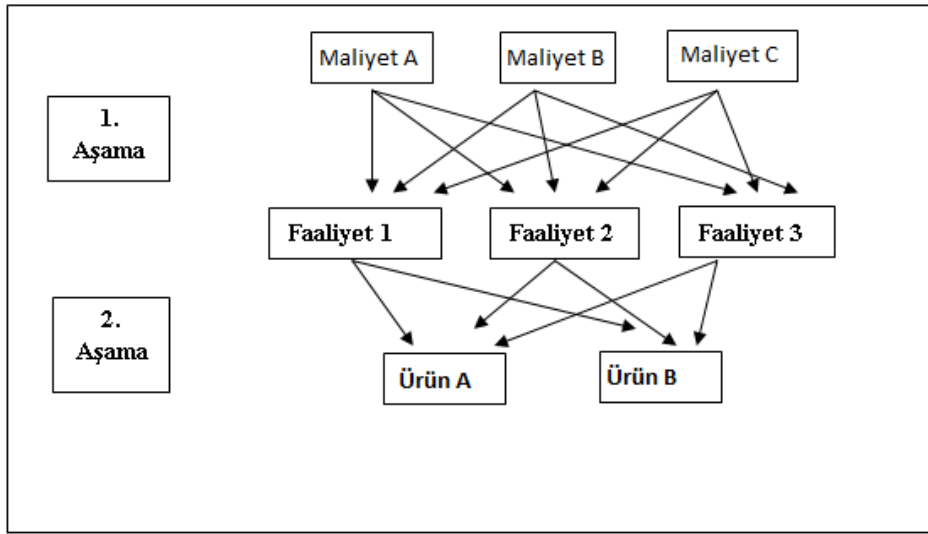
Şekil 3.2. FTM Tekniği ile Geleneksel Maliyet Yöntemi Ölçümlerinin Karşılaştırılması

Şekil 3.2'ye bakıldığında basit olarak geçiş sürecinin nasıl olduğu görülecektir. Hacim tabanlı maliyetlemede, maliyetlerin mamul ve hizmetlerle doğrudan ilişkili olduğu varsayılarak bir dağıtım yapılmaktayken, FTM'de ise maliyetlerin öncelikle faaliyetlere daha sonra mamul veya hizmetlere dağıtılmaktadır.

3.2.1.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Tekniğinin Yapısı

FTM tekniği, işletme maliyetlerinin unsurları ve nedenlerinin anlaşılmasına yönelik güçlü bir araç olarak görülmektedir. Çünkü FTM'de, özellikle maliyetlerin temel unsurlarına ve maliyetlerin oluşumunda temel olan maliyet etkenlerine odaklanılmaktadır. FTM tekniğinin temelinde faaliyetler olduğu için, işletmenin yapısı içerisinde ki faaliyetlerin işleyişleri esas alınmaktadır (Arzova, 2003: 70). Bu da maliyet düşürme fırsatlarının değerlendirilmesinde önem taşımaktadır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 33).

FTM tekniğinin yapısı, kaynak-faaliyet ve faaliyet-mamul arasında neden-sonuç ilişkisine dayalı bir bağlantıya dayanmakta (Kaygusuz, 2006: 156) ve iki aşamalı maliyet dağıtımını esas almaktadır. Buradaki temel mantık, faaliyetlerin kaynakları tüketmesi ve mamul, hizmet, sipariş gibi maliyet öznelerinin de faaliyetleri tüketmesidir (Polat, 2008: 14). FTM tekniğindeki iki aşamalı dağıtım süreci, Şekil 3.3'de gösterilmektedir.



Kaynak: Roztockı ve diğeri, 2004: s. 20, Öker, 2003, Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002'den uyarlanmıştır.

Şekil 3.3 FTM Tekniğinin İki Aşamalı Dağıtım Süreci

Şekil 3.3'de yer alan iki aşamalı dağıtım sürecinde, birinci aşamada faaliyetler tanımlanmakta ve genel üretim maliyetleri, faaliyet maliyet havuzlarına yüklenmektedir. Bu amaçla, önce faaliyetler sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırma kolay ve açık bir fiziksel yorumlamaya sahiptir ve faaliyetleri, üretim sürecinin uygun bölümleriyle ilişkilendirmektedir. Daha sonra, homojen maliyet havuzları tanımlanmaktadır. Homojen bir maliyet havuzu, yapılan işlerle mantıksal olarak ilişkisi bulunan genel üretim maliyetlerinin yani kaynak maliyetlerinin bir araya getirilmesi ile oluşmaktadır (İşleyen, 2006: 19). Dolayısıyla, homojen bir maliyet havuzuna genel üretim faaliyet maliyetlerinin dâhil olabilmesi için, faaliyet maliyetlerinin mantıksal olarak birbiriyle ilişkili olması ve maliyet özneleri için benzer tüketim oranlarına sahip olmaları gerekmektedir. Benzer tüketim oranına sahip olma, bir dağıtım anahtarının varlığına işaret etmektedir. Genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenebilmesi için bu maliyet sürücülerinin ölçülebilir olması gerekmektedir. Faaliyet, ya da maliyet havuzunda toplanan maliyetlerin, bunlara ait maliyet sürücü miktarına bölünmesiyle bulunacak olan maliyet yükleme oranıyla birlikte, ilk aşama tamamlanmış olur. Kısaca birinci aşama; faaliyetlerin sınıflandırılması, maliyetlerin faaliyetlerle ilişkilendirilmesi, homojen maliyet havuzunun oluşturulması ve bu havuza ilişkin maliyet yükleme oranının bulunması şeklinde özetlenebilir (Polat, 2008: 15). İkinci aşamada ise, hesaplanan faaliyet maliyetlerinin, maliyet öznelerine maliyet sürücüleri vasıtasıyla

dağıtılmaktadır. Yani ikinci aşama, her bir maliyet havuzunda toplanan maliyetlerin mamullere dağıtılmasıdır (Topçu, 2005: 347). Bu dağıtımın yapılabilmesi için, öncelikle yapılması gereken, her mamulün tükettiği kaynak miktarının ölçülmesidir. Bu ölçü, aslında her mamulün kullandığı maliyet sürücüsünün miktarıdır. Daha sonra, birinci aşamada hesaplanan maliyet yükleme oranı ve bu ölçüler kullanılarak maliyetler mamullere yüklenmiş olmaktadır (İşleyen, 2006: 19).

3.2.1.3. FTM Tekniğinin Tasarımı

FTM tekniğinin tasarlanması işletmeden işletmeye farklılıklar gösterse de genelde 5 aşamadan oluşmaktadır. Bu adımları şu şekilde sıralanabilir (Öker, 2003: 37; Pekdemir, 1998):

- Faaliyetlerin belirlenmesi ve gruplandırılması
- Maliyet sürücülerinin oluşturulması
- Maliyet havuzlarının oluşturulması
- Faaliyet miktarının ve yükleme oranının belirlenmesi
- Faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelerine (mamül, hizmet, müşteri) yüklenmesi

FTM tekniğinin yukarıda belirtilen tasarım aşamaları, yöntemi uygulayan tüm işletmeler için geçerlidir. Tekniğin tasarım aşamaları belirlendikten sonra işletmelerin göz önünde bulundurmaları gereken dokuz adımlık bir süreç vardır. Dokuz adımlık bu süreç Çizelge 3.1.'de verilmiştir.

Çizelge 3.1. FTM Tekniğinin Uygulanmasından Önce Belirlenecek Adımlar

Adım-1	Faaliyet Aşamalarının ve Faaliyet Ağının Oluşturulması
Adım-2	Kaynakların Belirlenmesi
Adım-3	Maliyeti ve Kaynakları Etkileyen Dağıtım Anahtarlarının Yoğunluk Derecelerinin Belirlenmesi
Adım-4	Maliyetlerin Etkileyen Dağıtım Anahtarları ile Tasarım Aşamaları Arasındaki İlişkilerin Belirlenmesi
Adım-5	Faaliyetlerle İlgili Maliyetlerin Hesaplanması
Adım-6	Teknikten Memnuniyet Derecesinin Belirlenmesi
Adım-7	Eğer Adım-6 Olumsuz ise, 1. Adımın Gözden Geçirilmesi
Adım-8	FTM Tasarımdan Memnuniyet Derecesi
Adım-9	Eğer Adım-8 Olumsuz ise, 4. Adımın Gözden Geçirilmesi

Kaynak: Emblemsvag, 2001: s. 20.

3.2.1.4. Bir Örnek Yardımıyla Geleneksel Maliyet Yönetimi Ölçümleme Tekniği ile FTM Tekniğinin Karşılaştırılması

FTM tekniği ile geleneksel maliyet yönetimi ölçümleme tekniğini anlayabilmek ve bu yöntemler arasındaki farkları ortaya koyabilmek için konu sayısal bir örnek yardımıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

Örnek 3.1. Geleneksel Maliyet Yönetimi Ölçümleme Tekniği ile FTM'nin Karşılaştırılması

A üretim işletmesinde X ve Y olmak üzere iki mamul üretilmektedir. Maliyet döneminde sırasıyla 2.000 ve 4.000 adet üretilmiştir. Geleneksel maliyet yönetimi ölçümleme tekniğinde maliyetlerin mamullere yüklenmesi direkt işçilik saatleri ile yapılmaktadır. Buna bağlı olarak toplam direkt işçilik saati (TDİS) 12.000 saattir. Mamüllerin üretim hacmi dikkate alınarak yapılan oranlamada DİS'nin 4.000 saati X ürününe ve 8.000 saati ise Y ürününe ait olduğu varsayılmaktadır. FTM yöntemine göre ise, üretim ve kontrol olmak üzere iki faaliyet grubu bulunmaktadır. Ölçümlenen toplam

genel üretim maliyeti 550.000 TL olup, 230.000 TL'si üretimfaaliyetine ve 320.000 TL'si ise kontrol faaliyetine aittir. Maliyetler, sırasıyla üretim faaliyeti için işleme sayısı ve kontrolfaaliyeti için kontrol sayısı olarak dağıtım anahtarlarıile dağıtılmaktadır. Bu faaliyetlere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Çizelge 3.2: FTM ile Geleneksel Maliyet Yönetimi Ölçümleme Tekniğine Göre Ölçümlenen Maliyetler

Gider, dağıtım anahtarı ve faaliyet sayısına ilişkin veriler	Mamüller		Toplam
	X	Y	
-DİMM	200.000 TL	400.000 TL	600.000 TL
- DİG	50.000 TL	100.000 TL	150.000 TL
- Üretim Miktarı	2.000 adet	4.000 adet	6.000 adet
- DİS	4.000 saat	8.000 saat	12.000 saat
- İşleme sayısı	1.100 adet	2.000 adet	3.100 adet
- Kontrol sayısı	900 adet	1.500 adet	2.400 adet

Örnek problemdeki veriler ışığında her bir mamule düşen genel üretim maliyetleri ve mamullerin birim maliyetleri geleneksel maliyet yönetimi ölçümleme tekniğine göre şu şekilde ölçümlenir:

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Toplam Genel Üretim Maliyeti}}{\text{Toplam Dağıtım Anahtarı Sayısı}}$$

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{550.000 \text{ TL}}{12.000 \text{ TDİS}} = 45,833 \text{ TL/TDİS}$$

Dağıtılan Genel Üretim Maliyeti = Maliyet Yükleme Oranı x Dağıtım Anahtarı Sayısı

X mamulü genel üretim maliyeti = 45,833 TL/TDİS x 4.000 DİS

$$= 183.332 \text{ TL}$$

$$\text{X mamulün birim maliyeti} = \frac{(200.000 + 50.000 + 183.320) \text{ TL}}{2.000 \text{ adet}} = \mathbf{216,66 \text{ TL/Adet}}$$

Y mamulü genel üretim maliyeti = 45,833 TL/TDİS x 8.000 DİS

$$= 366.664 \text{ TL}$$

$$\text{Y mamulün birim maliyeti} = \frac{(400.000 + 100.000 + 366.664) \text{ TL}}{4.000 \text{ adet}} = \mathbf{216,66 \text{ TL/Adet}}$$

FTM tekniğine göre yapılacak hesaplamalarda göz önünde bulundurulması gereken altı adım vardır. Bu adımlara göre, örnek problemin FTM 'ye göre çözümü şu şekilde hesaplanabilir:

Aşama-1 Faaliyetlerin Belirlenmesi: Z işletmesinin faaliyetleri iki kısma ayrılmaktadır. Bu faaliyetler; üretim işleme faaliyeti ve kontrol faaliyetidir.

Aşama-2 Dağıtım anahtarlarının belirlenmesi: FTM yönteminde maliyet sürücüleri, işlem ve kontrol miktarıdır.

Aşama-3 Maliyet havuzlarının oluşturulması: Z işletmesinde yapılan değerlendirmeler sonucunda toplam genel üretim giderinin 550.000 TL olduğu saptanmıştır. Bu maliyet toplamının 230.000 TL'si üretim işleme faaliyetine, 320.000 TL'lik kısmı ise kontrol faaliyetine aittir.

Aşama-4: Faaliyet Miktarlarının ve Yükleme Oranının Belirlenmesi: Z işletmesinde üretim için, (1.100+2.000)= 3.100 işleme ve kontrol faaliyeti için ise (900+1.500)=2.400 kontrolsöz konusudur.

Maliyet yükleme oranı, aynı geleneksel maliyet yönetimindeki gibidir. Tek farklılık her faaliyet için, ayrı ayrı maliyet yükleme oranı ölçümlemesinin yapılmasıdır.

$$\text{Üretim İşleme İçin Maliyet Yükleme Oranı} = \frac{230.000 \text{ TL}}{3.100 \text{ işleme}} = \mathbf{74,1935 \text{ TL/işlem}}$$

$$\text{Kontrol İçin Maliyet Yükleme Oranı} = \frac{320.000 \text{ TL}}{2.400 \text{ kontrol}} = \mathbf{133,3333 \text{ TL/kontrol}}$$

Aşama-6 Faaliyet Maliyetlerinin Mamüllere Yüklenmesi: Üretim işleme ile kontrol faaliyet maliyetlerinin bu örnekte maliyet öznesi olan mamüllere yüklenmesi, geleneksel maliyet yönetimi ölçümleme tekniğiyle aynıdır. Ancak, geleneksel maliyet yönetimi ölçümleme tekniğinde genel üretim giderleri mamüllere yalnızca bir kez dağıtılırken, FTM 'de mamüllere dağıtım her faaliyet için, ayrı ayrı yapılmaktadır. Buna göre;

Üretim İşleme Faaliyet Maliyetinin Mamüllere Yüklenmesi

$$\text{X Mamulüne Yükleme} = 74,1935 \text{ TL/İşleme} \times 1.100 \text{ işleme}$$

$$= \mathbf{81.612,85 \text{ TL}}$$

$$\text{Y Mamulüne Yükleme} = 74,1935 \text{ TL/İşleme} \times 2.000 \text{ işleme}$$

$$= \mathbf{148.387 \text{ TL}}$$

Kontrol Faaliyet Maliyetinin Mamüllere Yüklenmesi

$$\text{X Mamulüne Yükleme} = 133,3333 \text{ TL/Kontrol} \times 900 \text{ kontrol}$$

$$= \mathbf{119.999,97 \text{ TL}}$$

$$\text{Y Mamulüne Yükleme} = 133,3333 \text{ TL/Kontrol} \times 1.500 \text{ kontrol}$$

$$= \mathbf{199.999,95 \text{ TL}}$$

Birim Maliyetlerin Ölçümü

$$\text{X Mamulüne Yüklenen} = 81.612,85 \text{ TL (üretim işleme)} + 119.999,97 \text{ TL (kontrol)}$$

$$\text{Toplam Genel Üretim Gideri} = \mathbf{201.612,82 \text{ TL}}$$

$$\text{X mamulün birim maliyeti} = \frac{(200.000 + 50.000 + 201.612,82) \text{ TL}}{2.000 \text{ adet}} = \mathbf{225,8065 \text{ TL/Adet}}$$

$$\begin{aligned} \text{Y Mamulüne Yüklenen} &= 148.387\text{TL (üretim işleme)} + 119.999,97 \text{ TL (kontrol)} \\ \text{Toplam Genel Üretim Gideri} &= \mathbf{348.386,95 \text{ TL}} \end{aligned}$$

$$\text{Y mamulün birim maliyeti} = \frac{(400.000 + 100.000 + 348.386,95) \text{ TL}}{4.000 \text{ adet}} = \mathbf{212,0967 \text{ TL/Adet}}$$

Örnek 3.1.'de geleneksel maliyet yönetimi ölçümleme tekniği ve FTM tekniğine göre maliyetler Çizelge 3.2'de sunulmaktadır.

Maliyet Ölçümleme Tekniği	Birim Maliyetler (TL)	
	X Mamulü	Y Mamulü
Geleneksel Maliyet Yönetimi Ölçümleme Tekniğine göre	216,66	216,66
FTM'ye göre	225,8065	212,0967

Z üretim işletmesine ait Çizelge 3.2'de gösterilen sonuçlara göre, hacim tabanlı maliyetleme ile FTM tekniğinin uygulanması sonrasında farklı maliyet bilgileri ortaya çıkmaktadır.. Bu rakamlara dayanarak geliştirilen bilgiler, işletmelerin günümüz şartlarında stratejik maliyet yönetimi açısından ihtiyaç duyduğu farklı ve esnek maliyet bilgileridir. İfade edilmesi gereken önemli bir nokta ise SMY'nin geleneksel maliyetlemeyi ortadan kaldıran bir yaklaşım olmadığıdır. SMY işletmeye farklı bir perspektif sunmaktadır. Çünkü, maliyetler üretim hacminin artışıyla beraber genel toplamda artarken, birim başına hesaplanmasında ise hacim tabanlı bir dağıtımla beraber faaliyet tabanlı bir dağıtım yeni maliyet bilgisi vermektedir. Böylelikle işletme değer zinciri, stratejik konumlandırma ve maliyet etkenleri analizi, karlılık analizi gibi ifade edilen SMY analizleri yapacak verilere kavuşmuş olacaktır.

3.2.1.5. FTM Tekniğine Yönelik Eleştiriler ve Tekniğinin Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Zamana Dayalı FTM) Tekniğine Dönüşümü

1980'li yılların sonlarından itibaren, işletmelerde uygulanan ve akademik alanda da sürekli tartışıla duran FTM tekniği, geleneksel maliyet yönetimi ölçümleme sistemlerinin birçok eksikliğini gidermiş olup, üretim ve hizmet alanlarında işletmelere çok büyük faydalar sağlamıştır (Newman ve Robinson, 1998: 375). FTM, konsept olarak 1988'li yıllardan itibaren Amerikalı profesörler Cooper ve Kaplan tarafından çeşitli yayınlarla ortaya atılmış ve uzun dönemli stratejik yönetim kararlarına olan etkisi maliyet yönetimi açısından tartışılmaya başlanmıştır (Cooper, 1988a, Cooper, 1988b, Cooper ve Kaplan, 1988, Cooper ve Kaplan, 1991, Cooper ve Kaplan, 1992, Cooper ve Kaplan, 1998). Yöntemin yönetim muhasebesi alanında tartışılmaya başlanmasından sonra öncelikli olarak üretim işletmelerinde daha sonra farklı sektör ve işletmelerde kullanılması da söz konusu olmuştur (Szychta, 2010). Tekniğin geleneksel maliyet ölçümlenmelerine göre avantajı, fiyatlama ve operasyonel maliyetleri azaltmaya yönelik kararları alırken daha net veriler ortaya koymasıdır. Dezavantajı ise, tekniğin yeni faaliyetlerin söz konusu olduğu yeni durumlarda güncelleme işlemlerinin zor olmasıdır (Adeoti ve Valverde, 2014:111). FTM tekniği, işletmelerce uygulanmaya başladıktan belli bir zaman sonra, çeşitli güçlükleri nedeniyle uygulanmasından vazgeçilen bir teknik olmaya başlamıştır. Ayrıca, FTM tekniğiyle ilgili teorik açıdan da problemlerli bir durum bulunmaktadır. Tekniğin uygulanmasında veri ihtiyacını karşılamak için çalışanlarla yapılan görüşmelerde, operasyonel hizmet çalışanlarının çoğu zamanın ve kaynakların tam kapasite kullanıldığını belirtme eğiliminde oldukları görülmüştür. Bu nedenle FTM tekniğini uygulayan işletmelerin sadece % 10'u başarılı olmuştur (McGowan, Holmes ve Martin, 2006). Sanford (2009), FTM'yi uygulayan ve uygulamayan işletmelerin karşılaştırılması durumunda tekniğin çok iyi performans gösterdiğinin söylenemeyeceği belirtilmektedir. Literatürde birçok işletmenin belli bir zaman sonra FTM tekniğini uygulamayı bıraktığı ileri sürülmektedir (Bhimani vd. 2007; Bhimani ve Gosselin, 2002; Friedman ve Lyne, 1998; Shields, 1995; Argyris ve Kaplan, 1994; Cooper and Kaplan, 1992). Kaplan ve Anderson (2007), FTM'yi uygulayan orta büyüklükteki işletmelerde karşılaşılan zorlukları aşağıdaki gibi sıralamıştır:

- FTM tekniğinin uygulanması için yapılan görüşmeler maliyetlidir ve zaman almaktadır.
- FTM tekniğinin uygulanması için toplanan veriler subjektiftir ve doğrulanması zordur.
- Verilerin elde edilmesi, depolanması, ve raporlanması maliyetli ve zordur.
- Genel olarak FTM uygulayan işletmelerin birçoğunda teknik, yeni durumlara entegrasyon noktasında yeni bir bakış açısı sunmamaktadır.
- FTM değişen durumlara kolayca güncellenemez ve adapte edilemez.
- FTM, çalışanların tam kapasite çalıştıklarını belirttikleri için atıl kapasiteyi dikkate almaz ve teorik olarak yanlıştır.

FTM’de faaliyet bilgilerinin toplanmasının maliyetli olması ve çok zaman alması, değişen koşullara adaptasyonun zor olması ve maliyet etkenlerinin hesaplanmasında kullanılmayan kapasitenin etkisinin dikkate alınmaması nedeniyle Kaplan ve Anderson (2004) tarafından zamana dayalı FTM tekniği geliştirilmiştir (Atmaca ve Terzi, 2007b, 371-372).

3.2.2. Zamana Dayalı FTM

FTM tekniğinin tüm yararlarına rağmen, kurulumunun ve işleminin maliyetli ve zaman alıcı olması, ölçümlemede atıl kapasiteyi dikkate almaması, yeni faaliyetlerin söz konusu olduğu durumlardaki güncelleme zorluğu ve subjektif olması gibi nedenlerle tekniğe yönelik yeni çözüm arayışlarının bir sonucu olarak zamana dayalı FTM geliştirilmiştir (Everaert ve diğerleri, 2008: 176).

Zamana dayalı FTM, FTM’nin zorluk ve kısıtlamalarını ortadan kaldırmak için 2000’li yıllara doğru S. R. Anderson ve Acorn Systems ekibi tarafından ortaya atılan bir tekniktir. Bu tekniğin tarihsel süreci, S. R. Anderson ve Acorn Systems işletmesinin zaman denklemlerini ve ortalama zaman tahminlerini kullanarak daha tutarlı ve etkin model süreçleri konusunda deneyler yapmasıyla başlamaktadır. R. S. Kaplan ise yapmış olduğu çalışmalarda tüm maliyet sisteminin nasıl iki parametre (tedarik edilen kapasite için maliyet oranı ve her bir işlemde kullanılan kapasite) üzerine inşa edilebileceğini tanımlayarak zamana dayalı FTM tekniğinin ortaya çıkışının arka plânını

vurgulanmıştır. 2004 yılında S. R. Anderson ve R.S. Kaplan bir araya gelerek, tekniği geliştirmeye ve tamamlamaya yönelik akademik yazılar yazarak, SMY yaklaşımlarına ilave edilecek etkin bir teknik olarak kullanılmasını sağlamışlardır (Everaert ve diğerleri, 2008).

3.2.2.1. Zamana Dayalı FTM Tekniğinin Amacı ve Özellikleri

En genel anlamıyla zamana dayalı FTM; işletmelere maliyetlerin ve kapasite kullanımının belirlenmesi, siparişlerin, mamul, ya da hizmetlerin ve müşteri kârlılıklarının tespiti için hassas ve pratik çözümler oluşturan SMY ölçümleme tekniği olarak tanımlanabilir (Kaplan ve Anderson, 2007: 4). Zamana dayalı FTM tekniğinin en temel amacı, FTM tekniğinin yararlarını ortadan kaldırmadan ve FTM tekniğine yöneltilen eleştirilere ve ihtiyaçlara çözüm getirmesidir (Pernot vd., 2007). Tekniğin en önemli özelliği, kapasitenin dinamik şekilde hesaplanıp, faaliyet maliyetlerine yansıtılabilmesi ve atıl kapasite maliyetinin ayrıştırılabilmesidir. Bu nedenle zamana dayalı FTM, işletme yöneticilerine daha anlamlı maliyet ve kârlılık bilgilerini, daha hızlı ve daha ucuza sunmaktadır (Demir, 2009: 46). Zamana dayalı FTM'nin bu temel özelliğinin dışında diğer özellikleri şu şekilde sıralanabilir: (Atmaca ve Terzi, 2007b: 372):

- Tekniğin kurulumu ve parametrelerin tespit edilmesi daha hızlı yapılmaktadır.
- Kaynak maliyetleri, emirler ve süreçlerdeki değişimlere tepki verilerek güncelleştirme daha kolay olmaktadır.
- Malzeme ihtiyaç plânlaması ve müşteri ilişkileri yönetimi (CRM) sistemlerinden yararlanılabilmektedir.
- Birim zamanların tespitinde doğrudan gözlemlemeye olanak sağlamaktadır.
- Çok sayıdaki işlemler işlenirken gerçek zamanlı olarak tespit edilmekte ve ölçümü yapılabilmektedir.
- Yönetim eylemleri için kaynak kapasitesi ile kullanılmayan kaynak kapasitesi dikkate alınmaktadır.
- Emirlerdeki değişimler ve müşteri davranışındaki değişimlerde dahil olmak üzere zaman eşitlikleri kullanılmaktadır.

3.2.2.2. Zamana Dayalı FTM Tekniğinin Genel Yapısı

Zamana dayalı FTM tekniği, faaliyetlerin yerine getirilmesi için gereken zaman ile mevcut kapasitenin birim zaman maliyeti yardımıyla her bir işlem, ürün, hizmet ya da müşterinin kaynak talebinin hesaplanmasında yöneticilere yardımcı olan FTM'nin yeni halidir (Saban ve İrak, 2009: 99). Zamana dayalı FTM tekniği, FTM tekniğindeki maliyet sürücülerinin fazlalığıyla ortaya çıkan ölçüm zorluğunu sadece iki temel parametreyle ortadan kaldırmaktadır. Bu parametreler; (1) mevcut kapasitenin birim maliyeti ve (2) bir faaliyet ya da işlemin gerçekleşmesi için gerekli zamandır (Kaplan ve Anderson, 2004:1).

Zamana dayalı FTM, maliyet ölçümüne FTM gibi tedarik edilen kaynağın maliyetiyle başlamaktadır. Kaynaklar, önce maliyet havuzları gibi hareket eden kaynak havuzunda bir araya getirilmektedir. Kaynak maliyetlerin kaynak havuzuna dağıtımı, FTM tekniğindeki gibi maliyet sürücülerini vasıtasıyla yapılmaktadır. Ancak, FTM'de faaliyetlerin her biri için ayrı bir maliyet sürücüsü gerekiyorken, zamana dayalı FTM'de ise bu faaliyetlerin ne kadarlık bir zamanda yapıldığı belirlenmektedir. Dolayısıyla faaliyetler için kafa karıştıran birçok maliyet sürücüsü yerine, zaman dayalı tek bir maliyet sürücüsü kullanılmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2007:11). Her kaynak havuzunda toplanan maliyetler, tüketilen kapasite (zaman) miktarınca faaliyetlere ve bu faaliyetlerin kullanım (kapasite kullanımı) miktarınca, maliyet öznelerine yüklenmektedir (Köroğlu, 2012:100). Yani zamana dayalı FTM tekniğine göre maliyet, faaliyetlerin yerine getirilmesi için ihtiyaç duyulan zamanla, kaynak havuzunun birim zaman maliyeti arasındaki ilişki olarak ifade edilebilir (Polat, 2008: 35-36).

Zamana dayalı FTM tekniği altı aşamayı kapsayan bir süreçle uygulanmaktadır. Bu aşamalar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Bruggeman ve diğerleri, 2005: 10):

- Faaliyet merkezlerinin (kaynak grupların) ve faaliyetlerin belirlenmesi,
- Her bir faaliyet merkezinin (kaynak grubunun) kaynak maliyetinin belirlenmesi,
- Her faaliyet merkezinin (kaynak grubunun) pratikteki zaman kapasitesinin belirlenmesi,

- Faaliyet merkezinin toplam kaynak maliyetinin pratik kapasiteye bölünmesiyle, birim kapasite maliyetin ölçülmesi
- Her bir faaliyet için gereken zamanın ölçülmesiyle birim zamanın bulunması
- Maliyet özneleri temelinde (mamül, müşteri, hizmet, misafir-kışı) birim maliyetler ile birim zamanın çarpılarak maliyetlerin belirlenmesi

Yukarıda açıklanan zamana dayalı FTM tekniğinin uygulanabilmesi için iki temel parametreye ihtiyaç duyulmaktadır. Bunlar (Kaplan ve Anderson, 2007: 8);

- Tedarik edilen kaynak kapasitenin birim maliyeti
- Maliyet özneleri tarafından tüketilen kaynak kapasitesinin birim zamanı.

3.2.2.2.1. Tedarik Edilen Kaynak Kapasitesinin Birim Maliyeti

Zamana dayalı FTM, FTM'de olduğu gibi tedarik edilen kaynak kapasitesinin birim maliyetinin belirlenmesi ile başlamaktadır. Kapasite birim maliyetini ölçmek için iki unsur gereklidir. Bunlar; tedarik edilen kapasite (kaynak) maliyeti ve tedarik edilen kaynakların pratik kapasitesidir. Bu iki unsur kullanılarak gerekli olan birim maliyeti şu formül yardımıyla ölçümlenebilir (Kaplan ve Anderson, 2003: 7).

$$\text{BİRİM MALİYET} = \frac{\text{Tedarik Edilen Kaynak (Kapasite) Maliyeti}}{\text{Tedarik Edilen Kaynakların Pratik Kapasitesi}}$$

Birim maliyetin ölçülmesinde, formülde belirtilen tedarik edilen kaynak maliyeti, faaliyette bulunan bölümle ilgili tüm maliyetlerin toplanmasıyla ölçülür. Bir bölümdeki tedarik edilen kaynakların maliyeti şu unsurlardan oluşmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2004: 133);

- Yönetici ve çalışanların ücretleri,
- Ücretlere ilişkin yasal düzenleme ve kesintiler,
- Teknoloji ve makine maliyetleri,
- Bölümün gerçekleştirdiği faaliyetlerle ilgili destek fonksiyonlarının maliyetleri,
- Duran varlık ve amortismanları,
- Kira ve amortisman gibi iş yeri kullanım maliyetleri ve
- Elektrik, su, doğalgaz ve benzeri indirekt maliyetler

Tedarik edilen kaynağın maliyeti belirlendikten sonra ikinci hesaplanması gereken unsur, tedarik edilen kaynakların pratik kapasitesidir. Zamana dayalı FTM tekniğinde pratik kapasite, işletmede çalışan personelin ve üretim için kullanılan makinelerin pratik kapasitesidir (Polat, 2008: 39-40).

Pratik kapasitenin anlaşılabilmesi için ilk olarak kapasite ve türlerinin bilinmesi gerekmektedir. Kapasite, bir üretim oranı veya belirli bir zaman içindeki üretim miktarı olarak da tanımlanabilmektedir (Kobu, 1994) ve işletmelerde en fazla teorik kapasite, pratik kapasite, fiili kapasite ve atıl kapasite gibi kavramlar kullanılmaktadır (Orhan ve Bozdemir, 2009). Teorik kapasite günde 24 saat, yılda 365 gün hiç durmadan ve yetenekli işgücüyle çalışılması halinde ulaşılabilecek maksimum faaliyet düzeyi olarak tanımlanabilmektedir (Kaya, Gülhan ve Açık, 2009:313). Ancak, gerçek yaşamda hiçbir zaman ulaşılamayacağından, teorik kapasite maliyet ölçümünde kullanılmaz. Bu nedenle, günlük iş yaşamında daha gerçekçi koşullarda ulaşılabilecek en yüksek üretim hacmini temsil eden pratik kapasiteye ihtiyaç duyulmaktadır. Makine gibi üretim araçlarının veya işgücünün teorik kapasite düzeyinde çalışmaları çeşitli nedenlerle (beklenmeyen makine arızaları, üretim hataları, iş gören devamsızlığı, elektrik kesintileri, malzeme yetersizliği gibi) genellikle, teorik kapasitenin altında gerçekleşmektedir. Teorik kapasiteden, çeşitli duraklamalar sonucu meydana gelen kayıplar çıkarılarak bulunan kapasite, bir işletmenin, çeşitli sınırlamalar çerçevesinde ulaşabileceği çıktı düzeyidir ve “pratik kapasite veya uygulama kapasitesi” olarak adlandırılmaktadır (Kaya, Gülhan ve Açık, 2009:314). En genel anlamıyla pratik kapasite, çalışılan vardiya sayısına göre hesaplanan yıllık mesai süresinden hafta sonu ve diğer tatiller, yıllık izinler, gün içindeki yemek ve dinlenme molaları, olağan bakım, ayar ve bekleme süreleri ve diğer normal kesintiler düşüldükten sonra kalan sürede tam verimle çalışılması halinde ulaşılabilecek maksimum faaliyet düzeyi olarak tanımlanabilir (Büyükmirza, 2003: 527).

Pratik kapasite, subjektif olarak belirlenebileceği gibi, analitik olarak da belirlenebilmektedir. Subjektif tahmin yöntemine göre pratik kapasitenin belirlenmesi, teorik kapasitenin belli bir yüzdesi olarak kabul edilmesi şeklinde olur. Literatürde pratik kapasitenin, teorik kapasitenin %80’i ile %85’i civarında olduğu vurgulanmıştır (Adıgüzel, 2008: 60). Zamana dayalı FTM tekniğinde pratik kapasite; personel için

teorik kapasitenin %80'i (eğitim, yemek, dinlenme ve toplantı gibi araların çalışanların zamanlarının yaklaşık %20'sini aldığı varsayılır) ve makineler için ise %80, ya da %85'i (bozulma, plânlamadan sapmalar ve periyodik tamir ve bakım gibi nedenlerle makinelerin çalışması gereken zamanın %20'sini, ya da %15'ini verimli kullanamadığı varsayılır) olarak alınması önerilmektedir (Polat, 2008: 40). Analitik yöntemde hesaplamada ise; ilk olarak personelin, ya da makinelerin verimli çalışmadıkları zamanlar hesaplanmakta ve daha sonra belirlenmiş olan teorik kapasiteden hesaplanan verimsiz çalışma zamanları düşülerek pratik kapasiteye ulaşılmaktadır (Adıgüzel, 2008: 60).

Pratik kapasitenin hesaplanmasında hangi yöntem seçilirse seçilsin, küçük hataların üstünde fazla durulmamalıdır. Burada amaç büyük bir olasılıkla doğru olmak, yani kusursuz olmaksızın güvenilir bir hata payına (%10) ulaşabilmektedir. (Gümüş, 2007: 111).

FTM tekniğinin açıklanmasında kullanılan örnekten hareket edilerek tedarik edilen kaynak kapasitesinin birim maliyetinin lmlenmesine ilişkin aşağıdaki örnek incelenebilir.

rnek 3.2. Tedarik Edilen Kaynak Kapasitesinin Birim Maliyeti:

A retim işletmesinde yerine getirilen tüm faaliyetler için tedarik edilen kaynakların maliyetleri ile ilgili veriler aşağıdaki gibidir.

<u>X ürünü</u>		<u>Y ürünü</u>	Toplam
-DİMM	200.000 TL	400.000 TL	600.000 TL
- DİG	50.000 TL	100.000 TL	150.000 TL
- GÜG toplamı 550.000 TL ve toplam direkt işçilik saati 12.000'dir.			

Bu işletmede pratik kapasite, teorik kapasitenin %80'i olarak lmlenecektir. A işletmesinde tedarik edilen kaynak kapasitesinin birim maliyeti şu şekilde ölçümlenir:

$$\text{Teorik Kapasite} = (12.000 \text{ saat} \times 60 \text{ dakika})$$

$$= 720.000 \text{ dakika}$$

$$\text{Pratik Kapasite} = 720.000 \text{ dakika} \times \%80$$

$$= 576.000 \text{ dakika}$$

Bu verilere göre, tedarik edilen kaynak kapasitesinin birim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{(200.000 + 400.000 + 100.000 + 50.000 + 550.000) \text{ TL}}{576.000 \text{ dakika}} = \mathbf{2,2570 \text{ TL/dakika}}$$

3.2.2.2.2. Maliyet Özneleri Tarafından Tüketilen Kaynak Kapasitesinin Birim Zamanı

Zamana dayalı FTM yönteminde tedarik edilen kaynak kapasitesinin birim maliyeti ölçümlendikten sonra her birim faaliyeti yerine getirmek için gereken birim zamanın ölçülmesi gerekmektedir (Cengiz, 2011: 41). Bu ölçümlemeyle, FTM tekniğindeki çalışanların zamanlarını hangi faaliyetlere yüzdesel olarak harcadıklarını bulmak için, yapılan mülakatlardaki tam kapasite çalışıldığına yönelik elde edilen ve atıl kapasiteyi dikkate almayan verilerin yerine, daha net veriler elde edilecektir (Polat, 2011: 128).

Zaman ölçümlenmeleri çalışanlarla mülakat yapılarak, ya da doğrudan gözlemler yapılarak elde edilebilmektedir. Ancak, zamana dayalı FTM tekniğinin büyük kurumlarda uygulanması sonucu çalışanlarla anket yapılabilir. Birim zamanın belirlenmesinde önemli olan çalışanın bir faaliyeti yapmak için harcadığı zamandan ziyade, faaliyeti yapmak için gereken zamanın belirlenmesidir (Gümüş, 2007: 112). Çok kesin rakamlara veya yüzde yüz doğruluğa gerek olmayıp, kabaca ve ortalama veriler yeterli sayılmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2004: 133).

Birim zamanın tespiti için kullanılan en önemli araç zaman denklemleridir. Zaman dayalı FTM tekniğinde bir faaliyetin maliyeti, o faaliyet için harcanan zamanın tedarik edilen kaynak birim maliyetiyle çarpılmasıyla bulunur. Her bir faaliyetin

gerçekleştirilme süreciyle ilgili gerekli zaman, faaliyetlerin karakteristiğine bağlı olarak zaman denklemleri kullanılarak birden fazla zaman sürücüsü yardımıyla ölçümlenir. Birim zamanın ölçülmesi için gerekli olan süreç, matematiksel yolla aşağıdaki örnek üzerinden açıklanabilir (Everaert, 2008:177)

Örnek 3.3. Zaman Denklemlerine Göre Birim Zamanın Ölçülmesi

Sipariş işleme faaliyeti üç zaman sürücüsüne bağlı olmaktadır. Bu zaman sürücülere müşteri türü (yeni veya mevcut müşteri), sipariş hattı sayısı ve sipariş türüdür (acil veya normal sipariş). Temel bilgisinin girişi dört dakika almaktadır. Her sipariş hattı kalemi, 3 dakika veri girişine ihtiyaç duymaktadır. Yeni müşterinin veri girişi, on beş dakika almakta ve ilave olarak plânlama bölümünün aranıp siparişin hızlı teslim edilip edilemeyeceğini öğrenmek için ise beş dakika harcanmaktadır.

$$\text{Sipariş Başına Sipariş İşleme Zamanı} \rightarrow t_{\text{sipariş toplam}} = t_{\text{sabit}} + t_a * X_1 + t_b * X_2 + t_c * X_3$$

$$t_{\text{sipariş toplam}} = \text{sipariş başına işleme zamanı}$$

$$t_{\text{sabit}} = \text{sipariş verilmesi için gereken standart zaman} \rightarrow 4 \text{ dk}$$

$$t_a = a \text{ faaliyeti için harcanan zaman} \rightarrow 3 \text{ dk}$$

$$X_1 = \text{Sipariş işlem sayısı}$$

$$T_b = b \text{ faaliyeti için harcanan zaman} \rightarrow 15 \text{ dk}$$

$$X_2 = \text{Yeni müşteri (1) veya mevcut müşteri (0)}$$

$$t_c = c \text{ faaliyeti için harcanan zaman} \rightarrow 5 \text{ dk}$$

$$X_3 = \text{Acil sipariş (1) veya normal sipariş (0)}$$

$$t_{\text{toplam}} = 4 + 3 * X_1 + 15 * X_2 + 5 * X_3$$

Yeni bir müşteri için 5 adet siparişin acil olarak işlenmesi durumunda gereken sipariş işleme süresi aşağıdaki denklem yardımıyla hesaplanabilir.

$$\text{Sipariş İşleme Süreci} = 4 + 3 * X_1 + 15 * X_2 + 5 * X_3$$

$$t_{\text{toplam}} = 4 + 3*5 + 15*1 + 5*1 = 39 \text{ dakikadır.}$$

3.2.2.3. Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Tekniğinin Bir Örnek Yardımıyla Uygulanması

Zamana dayalı FTM tekniğinin uygulanabilmesi için gerekli olan altı aşamalık sürecin her aşaması bir örnek yardımıyla açıklanacaktır (Koroğlu, 2012:109-112'den uyarlanmıştır):

Örnek 3.4. Zamana Dayalı FTM Tekniğinin Uygulanması

X işletmesi üretim sektöründe faaliyette bulunup, üretmiş olduğu mamulleri satmaktadır. İşletmede birçok faaliyet bulunmaktadır. Örnekte üç tane faaliyetin gerçekleştiği müşteri hizmetleri bölümü ele alınacaktır.

- Birinci Aşama-Faaliyetlerin Gerçekleştiği Çeşitli Kaynak Gruplarının Belirlenmesi:

Müşteri hizmetleri bölümünde gerçekleşen faaliyetler;

- Siparişlerin Alınması,
- Şikâyetlerin İşlenmesi
- Müşteri Kredibilite Kontrolü

- İkinci Aşama-Her Bir Kaynak Grubunun Maliyet Tespitinin Yapılması

Kaynakların toplam maliyeti 1.000.000 TL (3 aylık) ve bu maliyet personel, denetim, bilgi teknolojileri, iletişim ve kiralamadan oluşmaktadır.

- Üçüncü Aşama-Her Bir Kaynak Grubu için Pratik (Kullanılabilir) Kapasitenin Ölçümü:

Mevcut kapasite maliyeti 3 ay için 1.000.000 TL'dir. Bölümde 40 kişi istihdam edilmektedir. Her bir çalışan, her ay ortalama 20 gün (3 ayda 60 gün) ve her gün 7,5 saat çalışılmaktadır. Üç aylık dönem için her bir çalışan iş yerinde toplam 450 saat (7,5 saat * 60 gün) ve 27.000 dakika (450 saat * 60 dakika) geçirmektedir. Çalışanların her gün işyerinde geçirdiği zamanın 75 dakikası (her çalışan için) eğitim, iş molaları (çay saati) için harcanmaktadır. Böylece her bir çalışan için 4.500 dakika (75 dakika * 60

gün) eğitim ve molalarla, 22.500 (27.000 dakika – 4.500 dakika) dakika ise çalışarak geçmektedir. Yani her bir çalışan için pratik kapasite 22.500 dakikadır. 40 çalışan ile bölümün 900.000 (22.500 * 40) dakika pratik kapasitesi vardır.

- Dördüncü Aşama- Birim Maliyetlerin Ölçümü:

Kaynakların toplam maliyeti, pratik kapasiteye bölerek her kaynağın birim maliyeti hesaplanmaktadır.

$$\text{BİRİM MALİYET} = \frac{\text{Tedarik Edilen Kaynak (Kapasite) Maliyeti}}{\text{Tedarik Edilen Kaynakların Pratik Kapasitesi}}$$

Örnek 3.4.'de pratik kapasite 900.000 dakika olup, kapasite maliyeti 1.000.000 TL'dir.

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{1000.000 \text{ TL}}{900.000 \text{ dakika}} = 1.1111 \text{ TL/dakika}$$

- Beşinci Aşama-Birim Zamanın Ölçümü:

Farklı zaman sürücülerine dayanarak faaliyetteki her olay için gerekli zaman belirlenmektedir. Tekniği uygulanması için zaman ölçümleridirekt gözlem, ya da görüşme yollarından herhangi biriyle gerçekleştirilmektedir (Everaert vd., 2008:177).

Örnekte, üç tane müşteri hizmetleri faaliyeti için ortalama birim zamanın aşağıdaki gibi olduğu varsayılmaktadır;

- Siparişlerin Alınması = 10 dakika,
- Şikâyetlerin İşlenmesi = 60 dakika,
- Müşteri Kredibilitesinin Otomasyon Sisteminden Kontrolü = 70 dakika,

- Altıncı Aşama-Faaliyetin Birim Maliyetinin Ölçümü:

Faaliyetin gerçekleşmesi için gerekli olan zamanla, tedarik edilen kaynak kapasitesinin birim maliyeti çarpılarak faaliyetlerin birim maliyetleri ölçümlenebilir. Buna göre faaliyetlerin birim maliyetleri şu şekilde hesaplanabilir (bakınız çizelge 3.3);

Çizelge 3.3. Zamana dayalı FTM'ye göre birim maliyetlerin ölçümü

Faaliyet	Birim Zaman(Dakika)	Birim Maliyet	Faaliyetin Birim Maliyeti
Siparişlerin Alınması	10	1,11 TL/dakika	11,11 TL
Şikâyetlerin İşlenmesi	60	1,11 TL/dakika	66,66 TL
Müşteri Kredibilitesinin Kontrolü	70	1,11 TL/dakika	77,77 TL

Örnek 3.4'de üç aylık dönemde toplam sipariş sayısının 50.000 adet, şikâyet işleme sayısının 1.500 adet ve kredibilite kontrol sayısının ise 2.500 adet olduğu varsayılmaktadır. Bu varsayım altında üç faaliyetin toplam maliyet ölçümleri ise çizelge 3.4'de gösterilmektedir.

Çizelge 3.4. Faaliyet maliyetlerinin zamana dayalı FTM'ye göre ölçülmesi

Faaliyet	Birim Zaman (Dakika)(1)	Miktar (2)	Toplam Dakika (1*2=3)	Birim Maliyet (4)	Toplam Maliyet (3*4)
Siparişlerin Alınması	10	45.000	450.000	1,11 TL/dakika	499.500 TL
Şikâyetlerin İşlenmesi	60	1.500	90.000	1,11 TL/dakika	99.900 TL
Kredibilite Kontrol	70	3.200	224.000	1,11 TL/dakika	248.640 TL
Kullanılan Kapasite			764.000		848.040 TL
Atıl Kapasite			136.000		151.960
TOPLAM			900.000		1000.000 TL

Çizelge 3.4.'de görüldüğü gibi, süreç boyunca mevcut kaynaklar pratik kapasitenin sadece %84,88'i (764.000/900.000) ve kaynakların %84,80'i verimli bir şekilde kullanmıştır. Maliyet ölçümlerinde bu durumun göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Yaklaşık olarak %13,12'lik bir atıl kapasite söz konusu olmaktadır.

3.2.2.4. Zamana Dayalı FTM Tekniğinin Avantajlı ve Dezavantajlı Yönleri

İşletmelerde en uygun kapasite kullanımı ve buna bağlı verimlilik artışları ile maliyetler düşürülebilmekte ve karlılık arttırılabilmektedir. Kaynakların etkin kullanımının ve maliyetlerin en alt seviyeye çekilmesinin işletmelere ve ülke ekonomilerine katkısı büyük olmaktadır (İleri, 1996:3).

Zamana dayalı FTM ile kaynak kapasitesinin gereksiz kullanımına neden olan faaliyetlerin belirlenip, sonlandırılmasıyla dinamik bir kapasite ölçümlemesi yapılmakta ve kullanılmayan kapasitenin maliyet objelerine (ürün, müşteri vb.) yüklenmesi engellenmektedir. Böylelikle atıl kapasitenin ve dolayısıyla maliyetlerinin diğer bölüm, departman veya birimlere kaydırılmasıyla etken ve verimli bir kapasite planlaması ve kullanımı yapılabilmektedir (Kırılıoğlu ve Atalay, 2014:70). Genel olarak zamana dayalı FTM tekniğinin birinci aşamasında; kaynak kapasitesine ait birim süre maliyeti hesaplanırken tüm kaynakların pratik kapasitesi dikkate alınmaktadır. Kaynağın toplam maliyeti, pratik kapasiteye bölünerek birim süre başına maliyet ölçümlenmektedir. Zamana dayalı FTM'nin ikinci aşamasında ise; faaliyetlerin süreleri gözlem, hareket-zaman etüdü gibi yöntemler kullanılarak tespit edilmekte ve birim süre maliyeti ile faaliyetin süresi çarpılarak maliyet ölçümlenmektedir (Kaplan ve Anderson, 2004:133). Zamana dayalı FTM, tıpkı FTM gibi işletme kaynaklarının faaliyetler tarafından, faaliyetlerin ise, ilgili maliyet öznesi tarafından kullanıldığı bir maliyetleme tekniğidir. Uygulanması hızlı ve kolay, güncellemesi ucuz, kullanılan kapasiteyi ve etkin süreci görme olanağı daha fazla olan zamana dayalı FTM, yöneticiler için daha kullanışlı bir teknik olmaktadır (Saban ve İrak, 2009: 98).

Zamana dayalı FTM'nin yukarıda bahsedilen avantajlarının yanında dezavantajları da bulunmaktadır. Zamana dayalı FTM'nin dezavantajlı yönleri şu şekilde sıralanabilir (Koşan, 2007: 165; Saban ve İrak, 2009: 101):

- Zamana dayalı FTM tekniği için kullanılan veriler güvenilir, doğru değil ise çeşitli sorunlar ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla kullanılacak verilere ulaşırken doğru işlem ve sistemlerin kullanılması gerekmektedir.
- Zamana dayalı FTM tekniği, FTM'nin güncellenmesinde yaşanan zorlukları ortadan kaldıracak bir teknik olarak ifade edilmektedir. Bununla beraber, Zamana dayalı

FTM için gerekli olan zaman ölçümlerinin de zamanla gözlem ile güncellenmesi gerekmektedir. Güncellenmeyen veriler, ölçümlerle ilgili çeşitli sorunların ortaya çıkmasına neden olabilecektir.

- Her müşteri grubu için belirlenen zamana göre maliyet hesaplaması yapılabilmekte ve yöneticilere alacakları kararlarda yardımcı olacak bilgilere dönüştürülebilmektedir. Ancak bu durum Zamana dayalı FTM tekniğiyle ölçülen maliyet bilgilerini fazlalaştırmaktadır.
- Yönetici raporlarının hazırlanması ve analiz edilmesinde çok geniş bir veri tabanı, güçlü analizler ve raporlama araçları gerekmektedir. Bu durum, yöneticiler için daha fazla çaba gerektiren daha fazla zaman isteyen bir iş olmaktadır.

3.2.3. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi ve Konaklama İşletmelerinde Zamana Dayalı FTM Tekniği

Konaklama işletmeleri yapısı itibari ile diğer hizmet işletmelerinden belirli açılardan farklılaşmaktadır (Kozak vd. 2002:8). Temel ürünün ağırlama ve konaklama olduğu bu işletmeler, misafirlerini daha iyi ağırlamak ve daha iyi hizmet sunmak zorundadır. Ancak sürekli değişen talepler, gelişen teknoloji, ulaşımın kolaylaşması, kültürel etkileşimler gibi sosyal ve ekonomik değişimler, konaklama sektörünü birebir etkilemekte ve hizmet kalitesinden ödün vermeden konaklama işletmeleri için de yoğun bir rekabet ortamı yaratmaktadır (Dönmez vd., 2011). Gerek ulusal ve gerekse uluslararası alanda yaşanan rekabet, konaklama işletmelerini ayakta kalabilmek için dış çevresinde meydana gelen değişimleri göz önünde bulundurmaya ve kendi iç çevresini de bu değişimlere adapte edecek şekilde yenilemeye ve stratejik bir yönetim anlayışına zorlamaktadır. Stratejik yönetimin sacayaklarından biri de stratejik maliyet yönetimidir.

Stratejik maliyet yönetiminde maliyetler, geleneksel maliyet sisteminin hacim bazlı ölçümleme sistematığından farklı olarak ölçümlenmekte ve bu ölçümleme için faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, kaizen maliyetleme, ürün yaşam seyri maliyetleme, geriye dönük maliyetleme vs. gibi bir takım teknikler kullanılmaktadır. Son yıllarda geleneksel maliyet sisteminden stratejik maliyet yönetimine yönelik geçişin öncülü olarak ifade edilebilecek faaliyet tabanlı maliyetlemenin kolay uygulanabilir,

basit bir şekli olan zamana dayalı FTM, stratejik maliyet yönetimi yazını içinde tartışılmakta ve üzerinde ciddi çalışmalar yapılmaktadır.

Bir hizmet işletmesi olarak zaman-faaliyet planlaması şeklinde hizmet sunan konaklama işletmeleri açısından da zamana dayalı FTM tekniğinin dikkat çeken özellikleri bulunmaktadır. Ancak bu konuya geçmeden önce konaklama işletmelerinin maliyet yapısı, maliyet muhasebesini etkileyen özellikleri ve maliyet dağıtımının nasıl yapıldığı belirtilmelidir.

3.2.3.1. Konaklama İşletmelerinin Maliyet Muhasebesini Etkileyen Özellikleri

Konaklama işletmelerinde MBS'nin ürettiği bilgiler özellikle yönetim ve maliyet muhasebesi bilgileri; satışlar, oda, yiyecek-içecek ve diğer gelirlerin artırılması ve müşteri tatmininin gerçekleştirilmesi ile ilgili çalışmaların yapılmasında önemli rol oynamaktadır (Tanç, 2012:170). Bu nedenle, maliyet muhasebesi çalışmalarının ihtiyaca cevap verebilecek şekilde yapılması gerekmektedir. Ancak hem soyut hem de somut nitelikteki hizmet üretimi yapan bu işletmelerin, üretim işletmelerinden belli başlı noktalarda ciddi farklılığı bulunmaktadır. Ayrıca bu farklılıklar konaklama sektörünün özellikleriyle doğrudan ilgili de olabilmektedir. Genel olarak konaklama sektörünün maliyetleri etkileyen en temel özellikleri; esnek talep, yüksek sabit maliyetler, ürün dayanıksızlığı ve değişken karlar olarak sayılabilmektedir. Bu özelliklere ek olarak sektörün rekabetçi yapısı, etkili ve dinamik bir karar verme sürecini zorunlu kılmaktadır (Ciğer, 2006:57).

25.06.2005 tarih ve 25852 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine İlişkin Yönetmelik'de otel, motel, tatil köyü, pansiyon, kamping, apart otel ve hostel olarak sınıflandırılan konaklama işletmelerini, bir hizmet işletmesi olarak mal üretimi yapan işletmelerden ayıran ve maliyet çalışmalarını etkileyen belli başlı özellikler aşağıdaki gibi özetlenebilir (Azaltun ve Kaya, 2006:6; Batman, 1999: 13):

- **Konaklama işletmeleri “zaman” satar:** Konaklama işletmelerinde bir odanın 24 saat içerisinde satılması gerekmektedir. Aksi takdirde satılmayan oda, işletme için kayıp olmaktadır.

- **Stoklanamazlık ve üretim ile tüketimin eşzamanlığı:** Konaklama hizmetinin stoklama özelliği yoktur. Bugün satılmayan oda yarına stoklanamaz. Ayrıca her an satışa hazır düşük sezonda %60 düzeyinde, yüksek sezonda %100 düzeyinde bir kapasite maliyetine katlanmak gerekmektedir. Bu nedenle hizmetin sunulması için bazı maliyetlere katlanılmak durumundadır. Bu maliyetler hizmete hazır olma maliyetleri olarak adlandırılmaktadır. Hizmette hazır olma maliyetleri üretim ile tüketimin eşzamanlığı özelliği nedeniyle hizmet üretimi anlamına gelmemektedir (Kutlan, 1998:60-61).
- **Konaklama işletmeciliği emek yoğunudur:** Konaklama hizmetlerin sunulmasında ve çeşitli fonksiyonların yerine getirilmesinde önemli ölçüde insan gücünden yararlanır. Başka bir deyişle, hizmetlerin yerine getirilmesinde ve müşteri tatmininin sağlanmasında insan gücünün rolü büyüktür. Ayrıca konaklama işletmeciliğinde otomasyonun girebileceği alanlar çok sınırlı olup, yatakların yapımı, yemeklerin hazırlanması ve servisinde insan gücüne ihtiyaç vardır. Hatta konaklama işletmelerinde hizmet kalitesinin artırılması için neredeyse konaklayan misafir sayısı kadar çalışan istihdam edilmektedir (Kutlan, 1998:59).
- **Konaklama hizmetleri, personel arasında yakın işbirliği ve yardım gerektirir:** Konaklama işletmesinin başarısını olumlu yönde etkileyen unsurlardan birisi, personelin karşılıklı yardımlaşması ve işbirliği içinde olmasıdır. Çünkü her bir departman diğer departmanlara bağımlı olup, en ufak bir aksamada tüm departmanlar olumsuz yönde etkilenmektedir.
- **Konaklama işletmeleri sürekli hizmet veren işletmelerdir:** Personelin, işletmeye gelen müşterilerin çeşitli beklentilerini karşılamak, kendilerini evlerindeki gibi rahat hissetmelerini sağlamak ve huzurlu bir ortam oluşturmak için nitelikli ve insan psikolojisinden anlayan özelliklere sahip olması gerekmektedir. Ayrıca müşteri ihtiyaçlarını karşılamak için 24 saat hizmet verilmesi gerekmektedir.
- **Konaklama işletmeciliği dinamiktir:** Hizmet üretimi söz konusu olduğu için hizmet anlayışı sürekli değişmekte, zevk ve moda bağımlılık çok fazla olmaktadır. Dolayısıyla üretim işletmeleri gibi ürünlerin standardizasyonu ve makineye bağlı bir üretim söz konusu değildir.
- **Konaklama işletmeciliğinde risk faktörü oldukça yüksektir:** Turizm endüstrisinde talep, önceden kesin olarak belirlenmesi çok güç ve politik koşullara bağlı

bir unsur olduğundan, en ufak bir talep dalgalanmasında bile konaklama işletmeleri etkilenmektedir.

Yukarıda belirtilen özellikler konaklama işletmelerindeki maliyet çalışmalarını çeşitli açılardan etkilemekte ve üretim işletmelerine göre bu çalışmaların seyri farklılaşmaktadır. Aşağıda maddeler halinde sayılan özellikler maliyet çalışmalarının nasıl etkilendiğini ve farklılaştığını göstermesi bakımından dikkat çekici olmaktadır.

- Konaklama işletmelerinin üretim işletmelerine göre yapısal ve işlevsel (birbirine geçmiş) özelliklerindeki farklılık nedeniyle, hangi giderlerin maliyet olduğu ve maliyet muhasebesi çalışmalarını nasıl etkileyeceği zor ve karmaşık bir yapıya sahiptir (Usal, Kurgun, 2006:25).
- Satışa sunulan hizmet ürünü; soyut niteliklerinin yanında somut niteliklerinin olması nedeniyle konaklama, yeme içme, eğlence gibi gereksinimleri karşılayacak şekilde bileşik bir ürün, ürünler kombinasyonu ya da bağımsız olarak sunulabilmektedir. Ürün ya da hizmet karmasını oluşturan unsurlara ait maliyet bileşenlerinin doğuş ve oluşum yerleri farklılık gösterdiğinden, maliyetlerin ilgili ürünlere yüklenmesi özellikle üretim işletmelerine göre daha farklı olmaktadır (İrdem, 2010:20). Örneğin; zamanında sunulan bir margarita kokteyli, restoran masalarına yerleştirilen taze çiçekler, kullanılan servis yöntemi ve malzemeler, çalışanların becerisi gibi sayılabilecek unsurlar da ürünün niteliğini ve dolayısıyla maliyetini etkilemektedir (Usal ve Kurgun, 2006).
- Konaklama işletmelerinde maliyetler ile dönem ya da faaliyet giderlerinin birbirinden ayrılması daha ilk aşamada yani birinci dağıtımda bile ciddi bir sorun oluşturmaktadır. Normalde faaliyet ya da dönem gideri olarak sınıflandırılan genel yönetim ve pazarlama giderleri de turistik ürünün ayrılmaz bir parçası olarak üretim gider yerlerine tam maliyetleme tekniği paralelinde uygun dağıtım anahtarları yoluyla dağıtılmaktadır (Usal, Kurgun, 2006:74; Kutlan, 1998).
- Sanayi işletmelerinde otomasyonlaşma nedeniyle işçilik giderlerinin maliyetler içindeki payı düşükken hizmet işletmelerinde bu pay yüksek olmaktadır. Bir hizmet işletmesi olarak konaklama işletmelerinin en karakteristik özelliği emek yoğun bir

yapıya sahip olmasıdır. Bu nedenle işçilik maliyetleri toplam maliyetler içerisinde önemli bir yer tutmaktadır (İrden, 2010:18).

- Konaklama işletmelerinde maliyet giderinin oluşumu üretim işletmesinden farklı olduğu için muhasebe kayıtları üretim işletmelerine göre farklı yapılmaktadır. Üretim işletmesindeki gibi direkt ilk madde ve malzeme , direkt işçilik şeklinde bir ayırım yapılmamakta ve oluşan giderler doğrudan “hizmet üretim maliyeti” şeklinde değerlendirilmektedir (Azaltun ve Kaya, 2006).
- Konaklama işletmelerinde maliyetler doğuş nedenleri açısından kapasite, hizmete hazır olma ve hizmet maliyetleri olarak sınıflandırılmaktadır (Kaval, 1994:224). Özellikle kapasite kullanım maliyetleri üretim işletmelerine göre farklı olmaktadır. Konaklama maliyetlerinde ve konaklamaya bağlı olduğu müddetçe yiyecek-içecek maliyetlerinde kapasite, hizmete sunulmuş yatak sayısı ile ölçülmektedir. Konaklamaya bağlı olmayan yiyecek-içecek maliyetlerinde kapasite restorandaki sandalye ve masa sayısı olarak düşünülmektedir. Ancak bu birimlerle ilgili kapasite müşterinin oturma süresine göre değişiklik gösterebildiğinden müşteri başına kişi/dk bağlantısına da ihtiyaç duyulabilmektedir (Kutlan, 1998:60; Kaval, 1994: 224).
- Hizmetin bir diğer özelliği olan üretim ve tüketimin eş zamanlığı (Küçükaltan, 2007:30) maliyetlerin oluşumunu etkileyen bir özelliktir. Konaklama ve yeme-içme hizmetleriyle ilgili üretim ve tüketimin eş zamanlık özelliği, hizmete hazır olma maliyetlerini etkileyerek donanım-ekipman, iş gören ve malzemeler gibi unsurları eksiksiz kapsamaktadır (Kutlan, 1998:61).

3.2.3.2. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Dağıtımı ve Gider Yerleri

Konaklama işletmeleri bir hizmet işletmesi olarak mal üreten işletmeler gibi esas ve yardımcı üretim gider yerlerine sahiptir. Konaklama işletmeleri için gider yerleri sınıflandırması şu şekilde yapılabilir (Yükçü, 2011:328):

- Esas Üretim Gider Yerleri: Oda Hizmeti, Yiyecek-İçecek Hizmeti
- Yardımcı Üretim Gider Yeri: Spa Merkezi, Diskotek, Marina, Kumarhane

- Yardımcı Hizmet Gider Yeri: Güvenlik, Yemekhane, Teknik Servis, Çamaşırhane

Konaklama işletmelerinde maliyet dağıtımı ve gider yerlerinin daha iyi anlaşılması için Örnek 3.5'i incelemekte fayda vardır (Yükücü, 2011:332).

Örnek 3.5. Konaklama işletmesinde maliyet dağıtımı (I. ve II. dağıtım) :

X konaklama işletmesinde odalar ve restoran esas üretim gider yerleri; teknik servis ve çamaşırhane yardımcı hizmet gider yerleri bulunmaktadır. Birinci dağıtım sonucu elde edilen genel üretim giderleri toplamı aşağıdaki gibidir.

Gider Yerleri	Birinci Dağıtım Toplamı
Restoran	800.000
Odalar	700.000
Teknik Servis	200.000
Çamaşırhane	500.000

Yardımcı hizmet gider yerlerinin (teknik servis ve çamaşırhane) diğer gider yerlerine ve kendilerine sağladıkları hizmet miktarı dağıtım ölçüsü olarak saat ve parça cinsinden aşağıdaki gibidir.

Teknik Servis	Hizmet Miktarı	Çamaşırhane	Hizmet Miktarı
Y.H.G.Y		Y.H.G.Y.	
Odalar	500 saat	Odalar	945 parça
Restoran	300 saat	Restoran	405 parça
Teknik Servis	200 saat	Teknik Servis	150 parça
Çamaşırhane	100 saat	Çamaşırhane	150 parça
Toplam	1.100 saat	Toplam	1.650 parça

İkinci dağıtımda doğrudan dağıtım yöntemi kullanılmaktadır.

Teknik Servis giderlerini dağıtımı (1. dağıtım toplamı 200.000)

Odalar 200.000 TL x (500/800) saat = 125.000 TL

Restoran 200.000 TL x (300/800) saat = 75.000 TL

Çamaşırhane giderlerinin dağıtımı (1. dağıtım toplamı 500.000)

Odalar 500.000 TL x (945/1350) parça = 350.000 TL

Restoran 500.000 TL x (405/1350) parça = 150.000 TL

Çizelge 3.5. X Konaklama İşletmesi II. Dağıtım Gider Tablosu

Gider Yeri	Yardımcı Hizmet Gider Yeri		Esas Üretim Gider Yeri	
	Teknik Servis	Çamaşırhane	Odalar	Restoran
Gider türü				
1. Dağıtım Toplamı	200.000	500.000	800.000	700.000
Teknik Servis	(200.000)		125.000	75.000
Çamaşırhane		(500.000)	350.000	150.000
II. Dağıtım Toplamı			1.275.000	925.000

Kaynak: Yükçü, 2011:332

3.2.3.3. Konaklama İşletmeleri Açısından Zamana Dayalı FTM Tekniği

Genel olarak; konaklama işletmelerinin zaman-faaliyet planlaması şeklinde hizmet ürünü sunması, emek-yoğun özelliği nedeniyle işçilik gideri payının üretim maliyetleri içindeki payının ağır olması, hizmetin üretim ve tüketimdeki eşzamanlı olması, stoklanamazlık, mevsimsellik gibi özellikler konaklama işletmeleri için kapasite kullanımı konusunu ön plana çıkarmaktadır. Literatür incelendiğinde; konaklama işletmelerinde kapasite olarak iş gören sayısı, misafir sayısı, misafir başına geceleme

sayısı gibi ölçütlerin yanında en fazla olarak oda ve yatak sayısının kullanılmakta olduğu görülmektedir (Ağaoğlu, 1992:126-127). Kapasiteyi zaman olarak temel alan ve buna bağlı olarak atıl kapasiteye odaklananzamana dayalı FTM tekniği ise, konaklama işletmeleri açısından geleneksel kapasite ölçütleri ve anlayışından farklılaşmakta ve konuyu konaklama işletmeleri için ilginç kılmaktadır.

Zamana dayalı FTM tekniğinin konaklama işletmeleri açısından ilgisi açıklanırken, zaman kavramı ve bu kavramın konaklama işletmesi yöneticileri ve müşterileri için önemi de belirtilmelidir. Zaman, üzerinde en fazla tartışılan ve anlaşılması zor olan bir kavramdır. Basit olarak bir eylemin ya da faaliyetin gerçekleştiği süre olarak tanımlanabilir. Yöneticiler açısından ise işletme amaçlarına ulaşabilmek için gerçekleştirilen faaliyetler, verimlilik, kapasite kullanımı gibi konularda kullanılan zamanın, iyi bir şekilde planlanıp yönetilmesi büyük önem arz etmektedir (Genç, 2010). Konaklama işletmeleri açısından kapasite kullanımı konusu ise turizm arzının kapasite kullanımına dayalı bir esnekliğe sahip olmasından ve turistik ürünün bir takım özelliklerinden dolayı ayrıca önem taşımaktadır (Kılınç, 2005:53).

Zaman satan ve emek-yoğun özelliği olan konaklama işletmeleri için ise zaman; hem ürünün kendisi olurken hem de üretimi gerçekleştiren çalışanların performansı açısından kapasiteyi de ifade edebilmektedir. Konaklama işletmeleri açısından kapasite kullanım oranları güvenilir gözlem araçları olarak kullanılmakta ve çoğu işletmeciyönetici açısından kapasite kullanım oranları finansal performansın etkin bir göstergesi olarak da kabul edilmektedir (Jeffrey and Barden, 2000:180).

Zamana dayalı FTM tekniğinin kaynak ve atıl kapasiteyi göz önüne alan yapısıyla konaklama işletmelerinde üretim ve tüketimin eş zamanlılık özelliği arasında önemli bir bağlantı bulunmaktadır. Çünkü, konaklama işletmelerinde kullanılan kapasite misafir talebine bağlı olmaktadır. Turizm endüstrisinde, talebin belirsiz olması nedeniyle konaklama işletmelerinde kapasitenin öngörülen talepten daha fazla olacak şekilde planlanması gerekmektedir. Bu durum kapasiteyi yaratan ve kapasiteyi korumaya yönelik hizmete hazır olma maliyetlerini oluşturan en temel sektörel olgudur. Bu nedenle işçilik maliyetleri içinde atıl kapasite olarak değerlendirilebilecek boş zaman işçiliği söz konusu olmaktadır. Bu boş zaman işçiliği ise çalışanların veya

işletmenin elinde olmayan ve yapılan işin doğasında olan ve biraz önce bahsedilen sektörün emek-yoğun ve üretim ve tüketimin eş zamanlığı özelliği nedeniyle katlanılan bir işçilik maliyetidir. Konaklama işletmeciliğindeki bu boş zaman işçiliği, sektörün yapısı (mevsimsellik, yüksek sezon-düşük sezon) nedeniyle normal boş zaman işçiliği olarak ele alınmalıdır. Konaklama sektörünün ve işletmelerinin yapısı itibariyle normal boş zaman işçiliği olan bu maliyetlerin, hangilerinin üretim maliyetlerine ve hangilerinin dönem giderine aktarılacağı konusu literatürde bir sorun olarak çeşitli açılardan irdelenmektedir (Kaya vd., 2009;; Öz ve Bozdemir, 2007; Atamanalp, Karcıoğlu ve Orhan, 2001). Eğer normal boş zaman işçiliği işletmenin müdahale edebileceği bir işçilik gideri ise bu bakımdan GÜG şeklinde değerlendirilip, dağıtımın yapılması gerekmektedir (Şener, 2004a:167).

Genel bir çerçeve çizmesi açısından şimdiye kadar konaklama işletmeleri ile zamana dayalı FTM tekniği arasındaki temel bağlantılar ifade edilmeye çalışılmıştır. Bu bağlantılardan hareketle; zamana dayalı FTM tekniğinin konaklama işletmelerinde uygulanması ile ilgili maddeler halinde dikkat edilmesi gereken noktalar ve izlenecek zaman formülleriaşağıda sıralanmaktadır:

a) Konaklama işletmelerinde maliyetler doğuş nedenleri açısından kapasite, hizmet hazır olma ve hizmet maliyetleri olarak sınıflandırılmaktadır (Kaval, 1994:224). Özellikle kapasite kullanım maliyetleri üretim işletmelerine göre farklı olmaktadır. Konaklama maliyetlerinde ve konaklamaya bağlı olduğu müddetçe yiyecek-içecek maliyetlerinde kapasite, hizmete sunulmuş yatak sayısı ile ölçülmektedir. Konaklamaya bağlı olmayan yiyecek-içecek maliyetlerinde kapasite restorandaki sandalye ve masa sayısı olarak düşünülmektedir. Ancak bu birimlerle ilgili kapasite misafirin oturma süresine göre değişiklik gösterebildiğinden misafir başına kişi/dk bağlantısına ihtiyaç duyulabilmektedir (Kutlan, 1998:60; Kaval, 1994: 224). Misafir başına kişi/dk bağlantısı yeni bir kapasite ifadesi olduğu için buradan hareketle oda ve ön büro faaliyetleri için de hesaplanabilir. Zaten mevcut uygulamalarda da kat hizmetleri departmanı zaman hesaplamalarına göre bir işgören planlaması da yapmaktadır.

b) Konaklama işletmelerinde herhangi bir faaliyet süresinin misafir başına ölçülmesi her durumda mümkün olmayabilir. Özellikle kitle turizmine yönelik

hizmet veren konaklama işletmelerinin çoğu açık büfe, tam pansiyon, her şey dahil gibi sistemlerle çalışmaktadır. Bu sistemlerde birçok kişiye aynı anda hizmet verilmekte,yiyecek-içecek hizmetleri restoran ve barlarda kişi başı üzerinden değil de toplam kişi sayısı üzerinden planlanarak hizmet üretimi yapılmaktadır. Özellikle her şey dahil uygulamalarında bu tip bir hizmet üretim modeli oldukça yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. Yine konaklama işletmelerinde oda kullanımları genellikle tek kişi üzerinden değil en az iki kişi üzerinden söz konusu olmaktadır. Bu nedenle oda hizmetlerinde, misafir başına faaliyet hizmet süresi ölçülmesinden ziyade, faaliyet hizmet süresinin ortalama misafir başına hesaplaması yapılmalıdır. İfade edilen bu durumlara ilişkin zamana dayalı FTM tekniğinin uygulanmasındaki kapasite hesaplamalarında, misafir başına ortalama bir faaliyet hizmet süresine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu süre aşağıdaki formüllerde gösterildiği gibi hesaplanacaktır.

$$\text{Fiili Kapasite} = \text{Faaliyetin süresi} \times \text{Toplam faaliyet sayısı}$$

Fiili Kapasite hesaplandıktan sonra ortalama misafir başına faaliyet hizmetsüresi hesaplaması aşağıdaki formüle göre yapılacaktır.

$$\text{Fiili Kapasite} = \frac{\text{Ortalama Misafir Başına Faaliyet Hizmet Süresi} \times \text{Sezonluk Toplam Müşteri Sayısı}}{\text{Müşteri Sayısı}}$$

c) Konaklama işletmelerinde faaliyet merkezlerinde belirlenen bazı faaliyetlerin süreleri belliyken (örneğin kahvaltı servisi 08:00-10:00 saatleri arasında toplam 2 saat), bazı faaliyetlerin süreleri (ön hazırlık) sezonda bulunulan zaman, işletmede konaklayan kişi sayısı, hizmetin niteliği (sıcak içecek servisinin büfeden self servis veya çalışanlar tarafından masaya yapılması gibi durumlarda) tam olarak belli değildir. Bu tip faaliyetlerin zaman hesaplamaları bu nedenle departman amirleriyle yapılacak mülakatlar, hareket-zaman etüdleriveya her ikisinin beraber yapılması yoluyla belirlenecektir. Örneğin bir odanın yeni misafir girişine yönelik hazırlanması, günlük temizlik süresigibi faaliyetler hareket –zaman etüdleriyle; yiyeceklerin hazırlanması, salon ön hazırlık ve servis sonrası düzen gibi faaliyetler ise hareket-zaman etüdlerinin yanında departman amirleri ve çalışanlarla yapılacak mülakatlar yoluyla belirlenecektir. Elde edilen süreler; her faaliyet gününde bir defa yapıldığı için işletmenin faaliyet günü

sayısıyla (sezonluk işletmelerde bu sayı 180 gün) çarpılacaktır. Böylelikle toplam fiili (kullanılan) kapasite hesaplanacaktır. Toplam fiili (kullanılan) kapasite, sezon boyunca işletmede konaklayan toplam misafir sayısına bölünecek ve ortalama misafir başına süreler ortaya çıkacaktır.

d) Faaliyet sürelerinin hesaplanmasında; faaliyet merkezleri altında yapılan faaliyetlerin misafir başına ortalama hesaplamaları yapılırken, fiili (kullanılan) kapasiteyi bulmak için her faaliyet merkezindeki faaliyetlerin niteliği gereği, zaman ölçümlenmeleri ve hesaplamaları birbirinden farklılık gösterebilmektedir. Bir sonraki alt başlıkta yiyecek- içecek ve odalar bölümü faaliyet merkezleri için yapılacak süre hesaplamalarında bu durum daha açık bir şekilde görülecektir.

e) Misafir başına her faaliyetin ortalama süresi hesaplandıktan sonra zaman formülü şu şekilde olacaktır:

$$\text{Kişi başına toplam servis süresi} \rightarrow (t_{\text{servis}}) = t_{\text{sabit}} + tF_a + tF_b + tF_c + \dots\dots tF_z$$

$$t_{\text{servis}} = \text{Kişi başına toplam servis süresi}$$

$$t_{\text{sabit}} = \text{servis faaliyeti için gerekli standart süre}$$

$$tF_a = a \text{ faaliyete ilişkin süre}$$

$$tF_b = b \text{ faaliyete ilişkin süre}$$

$$tF_c = c \text{ faaliyete ilişkin süre}$$

$$tF_z = z \text{ faaliyete ilişkin süre}$$

3.2.3.3.1. Yiyecek-İçecek Bölümü İçin Zaman Ölçümlenmelerinde İzlenecek Yöntem

Yiyecek- içecek bölümü kendi içinde servis ve mutfak faaliyet merkezi olarak ele alınacaktır. Servis faaliyet merkezinde zaman ölçümlenmelerinde izlenecek yöntem örnek 3.6.'da görülmektedir.

Örnek 3.6. Servis Faaliyetleri Zaman Ölçümleri

Bir yaz sezonunda toplam 20.000 misafirin işletmede konakladığı varsayımıyla kahvaltı servis süresi hesaplaması formüllere göre şu şekilde yapılacaktır:

$$\text{Fiili Kapasite} = \text{Faaliyetin süresi} \times \text{Toplam faaliyet sayısı}$$

$$\text{Fiili Kapasite} = \text{Faaliyetin süresi} \times 60 \text{ dakika} \times \text{Toplam faaliyet sayısı}$$

Kahvaltı servisi 08:00-11:00 saatleri arasındadır. Dolayısıyla günlük toplam 3 saat kahvaltı için yiyecek-içecek servis personeli hizmet etmektedir.

$$\text{Günlük: } 3 \times 60 = 180 \text{ dk.}$$

$$\text{Sezonluk: } 180 \times 180 \text{ gün} = 32400 \text{ dk.}$$

$$\text{Ortalama Misafir Başına Faaliyet Hizmet Süresi} = \frac{\text{Fiili Kapasite}}{\text{Sezonluk Toplam Müşteri Sayısı}}$$

$$\text{Misafir başına kahvaltı servis süresi} = 32400/20000 = 1,62 \text{ dk/kişi}$$

$$\text{Kişi başına toplam servis süresi: } t_{\text{servis}} = \text{Kahvaltı servis süresi} + \text{Öğle yemeği servis süresi} + \dots + t_{F_z}$$

Mutfak faaliyet merkezinde zaman ölçümlerinde izlenecek yönetim örnek 3.7.'de görülmektedir.

Örnek 3.7: Mutfak Faaliyetleri Zaman Ölçümleri

Mutfak faaliyetleri için zaman hesaplamaları yapılırken mutfaktaki çalışmaların yoğunluğu nedeniyle hemen hemen hiç atıl kapasite söz konusu olmadığı göz önünde bulundurulmalıdır. Dolayısıyla yiyecek-içecek faaliyet merkezi başlığı altında mutfak faaliyetlerinin zaman hesaplamaları mutfak şefiyle yapılacak görüşmelerden hareketle; pratik kapasitenin %10 veya 15 gibi atıl kapasite olarak düşünüldükten sonra kalanının olduğu gibi fiili kapasite olarak değerlendirilmesi üzerinden yapılacaktır. Formül üzerinde örnek vermek gerekirse;

Mutfak Faaliyetleri

Fiili Kapasite= Faaliyetin süresi x 60 dakika x Toplam faaliyet sayısı

Mutfak departmanında 5 kişi günde 9- 1 saat (atıl kapasite) = 8 saat çalışmaktadır.

Dolayısıyla pratik-fiili kapasite formülünden hareketle;

Fiili Kapasite = Faaliyetin süresi x 60 dakika x Toplam faaliyet sayısı

8 x 60 dk x 180 gün = 86400 dk. (fiili kapasite)

Ortalama misafir başına yemek hazırlama süresi:

Fiili Kapasite= Ortalama Misafir Başına Faaliyet Hizmet Süresi

Sezonluk Toplam Müşteri Sayısı

Misafir başına ortalama yemek hazırlama süresi = 86.400 dk / 20.000 misafir = 4.32 dk/kişi

3.2.3.3.2. Odalar Bölümü İçin Zaman Ölçümlerinde İzlenecek Yöntem

Odalar bölümü kendi içinde ön büro ve kat hizmetleri faaliyet merkezi başlığı altında incelenecektir. Ön büro faaliyet merkezinde zaman ölçümlerinde izlenecek yönetim örnek 3.8.'de görülmektedir.

Örnek 3.8: Ön Büro Faaliyetleri Zaman Ölçümleri

Bir yaz sezonunda toplam 20.000 misafirin işletmede konakladığı varsayımıyla ön büro hizmetlerinden bekleme-enformasyon hizmeti faaliyet süresi hesaplaması formüllere göre şu şekilde yapılacaktır:

Fiili Kapasite = Faaliyetin süresi x Toplam faaliyet sayısı

Fiili Kapasite = Faaliyetin süresi x 60 dakika x Toplam faaliyet sayısı

Bekleme-enformasyon hizmeti 08:00-00:00 saatleri arasındadır. Dolayısıyla günlük toplam 16 saat bu faaliyet için ön büro personeli hizmet etmektedir.

Günlük: $16 \times 60 = 960$ dk.

Sezonluk: $960 \text{ dk} \times 180 \text{ gün} = 172800$ dk.

Ortalama Misafir Başına Faaliyet Hizmet Süresi = $\frac{\text{Fiili Kapasite}}{\text{Sezonluk Toplam Müşteri Sayısı}}$

Misafir başına kahvaltı servis süresi = $172800/20000 = 8,64$ dk/kişi

Kişi başına toplam servis süresi: $tF_{\text{önbüro}} = \text{Bekleme-enformasyon hizmeti süresi} + \text{Giriş-check in için harcanan süre} + \dots \dots tF_z$

Kat hizmetleri faaliyet merkezinde zaman ölçümlerinde izlenecek yönetim örnek 3.9.'da görülmektedir.

Örnek 3.9: Kat Hizmetleri Faaliyetleri Zaman Ölçümleri

Her şey dahil sistem uygulayan bir konaklama işletmesinde kaç oda satıldığından ziyade kaç kişinin işletmeden faydalandığıyla ilgili veriler mevcuttur. Kat hizmetlerinde oda temizliği için ise satılan oda sayısı verisine ihtiyaç vardır. Dolayısıyla satılan oda sayısına sezon boyunca konaklayan misafir sayısından hareketle ulaşılabılır.

Bir önceki faaliyet merkezi için varsayılan sezonluk misafir sayısından hareketle 2014 yılında toplam 20.000 misafirin 2 kişilik standart odalarda ortalama 5 gece olmak üzere ve %15'inin de 3 kişi olarak işletmede konakladığı varsayılırsa satılan oda sayısı şu şekilde hesaplanır:

$20000/5/2,3 = 1739$ oda (sezon boyunca müşteriler tarafından kullanılmıştır)

Oda faaliyetlerindeki zaman hesaplamalarına örnek olarak; 1739 oda üzerinden günlük oda temizliği faaliyeti formülden hareketle:

Fiili Kapasite = Faaliyetin süresi x 60 dakika x Toplam faaliyet sayısı

Bir odanın günlük oda temizliği süresi yapılan ölçümlerle 20 dk'dır. Ortalama 5 gece konaklayan müşteriler için toplamda 4 defa oda temizliği yapılmaktadır.

Sezonluk: 1739 oda x 4 oda temizliği x 20 dk = 139120 dk

Ortalama Misafir Başına Faaliyet Hizmet Süresi = $\frac{\text{Fiili Kapasite}}{\text{Sezonluk Toplam Müşteri Sayısı}}$

Misafir başına ortalama oda temizliği süresi: $139120/20000 = 6,956$ dk/kişi

Kişi başına toplam kat hizmetleri süresi: $t_{F_{kat}} = \text{Günlük oda temizliği süresi} + \text{Çıkış odalarının temizliği için harcanan süre} + \dots + t_F$

4. X KONAKLAMA İŞLETMESİNDE GELENEKSEL MALİYET YÖNETİMİ ÖLÇÜMLEME TEKNİĞİ İLE ZAMANA DAYALI FTM TEKNİĞİ UYGULAMASININ KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışma bulgularının yer aldığı bu bölümde, X Konaklama İşletmesine ait genel bilgiler, X Konaklama İşletmesinde 2014 maliyet verilerine göre geleneksel maliyet yönetimi ölçümleme tekniğinin uygulanması ve X Konaklama İşletmesinde 2014 maliyet verilerine göre zamana dayalı FTM tekniği uygulaması başlıklarından oluşan 3 temel başlık bulunmaktadır.

Zamana dayalı FTM tekniğini geleneksel maliyet yönetimi ölçümleme tekniğiyle karşılaştırmayı amaçlayan bu çalışmada örnek olay araştırma yöntemi kullanılmıştır. Kullanılan veri toplama yöntemleri ise görüşme (mülakat), gözlem ve hazır bilgidir.

Uygulamanın yapılacağı X konaklama işletmesi yöneticileri ile yapılan görüşmeler ve işletmede yapılan gözlemler ile işletmedeki faaliyet merkezleri ve faaliyetler ile ilgili veriler; bilgisayar ortamındaki mevcut bilgilerden hareketle 2014 turizm sezonuna ait veriler elde edilmiştir. İşletme müdürü ve departman amirleriyle yapılan görüşmelerde; faaliyet merkezleri, faaliyet merkezleri altında yapılan faaliyetler, işgörenlerin faaliyetleri yerine getirmek için harcadıkları süreler belirlenmeye çalışılmıştır. Doğrudan gözlem ile görüşme yoluyla elde belirlenen faaliyetler ve işgörenlerin faaliyetler için harcadıkları süreler incelenerek verilerin doğruluğu teyid edilmiştir. Bazı faaliyetler için toplamda 3 defa ve farklı zamanlarda gözlemler yapılmıştır.

4.1. X Konaklama İşletmesine Ait Genel Bilgiler

Datça merkezde yer alan X Konaklama İşletmesi, 14.500 m²'lik bir alana kurulan belediyeye bağlı ve sezonluk (Mayıs-Ekim aylarını kapsayan 180 gün) bir işletmedir. Tatil köyü konseptinde inşa edilmiş olan işletmenin; 104 standart ve 4 aile olmak üzere 109 odası, 1 adet açık restoranı, 1 adet açık yüzme havuzu, 1 adet çocuk havuzu, havuz başında ise bir adet snack barı bulunmaktadır. Her şey dahil konseptinde hizmet sunan işletmede yemekler ve içecekler, genel alan kullanımında internet erişimi,

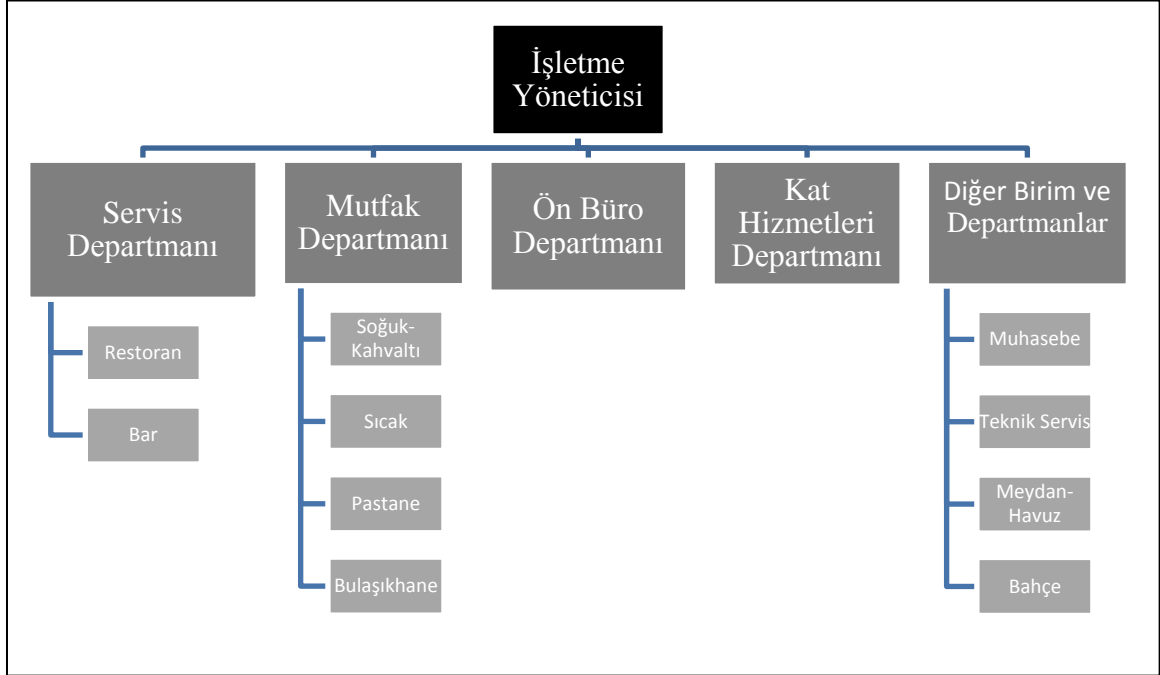
bilardo, dart, voleybol, emanet kasa (resepsiyonda), otopark, havuz başında ve plajda şezlong ve şemsiye ücretsiz olarak sunulmaktadır. Bilindiği gibi her şey dahil sistemi; bir paket turistik ürün olarak, seyahatin parçalarının (ulaştırma, konaklama, yeme-içme, eğlenme vb.) birleştirilerek tek bir fiyattan sunulmasıdır (Çevirgen ve Üngüren, 2009:639).X Konaklama İşletmesinde sunulan yemek, içecek ve diğer hizmetler ile ilgili ayrıntılar aşağıdaki gibidir.

Yemek Saatleri

- 07:30 - 10:30 Sabah Kahvaltısı (Açık Büfe)
- 11:30 - 17:00 Snack Servisi
- 12:30 - 14:00 Öğlen Yemeği (Açık Büfe)
- 17:00 - 18:00 Pasta Büfesi Dondurma
- 19:00 - 21:30 Akşam Yemeği (Açık Büfe)
- 23:00- 24:00 Gece çorbası

Herşey dahil konsepti 10:30-00:00 saatleri arasında geçerlidir. Kahvaltı saatlerinde çay, kahve,süt, konsantre meyve suları ve su self servis şeklinde sunulmaktadır. Öğle ve akşam yemeklerinde konsantre meyve suları, çay ve kahve self servis olarak sunulmakta, diğer alkollü ve alkolsüz yerli içecekler (rakı,cin,votka,şarap,fiçı bira, su ve meşrubat v.b) personel tarafından servis edilmektedir. Havuz - snack barda 10:30-00:00 saatleri arasında yerli alkollü ve alkolsüz içecekler personel tarafından, çay, kahve, konsantre meyve suları self servis olarak sunulmaktadır.

X Konaklama İşletmesinin organizasyon şeması şekil 4.1.'de görülmektedir.



Şekil 4.1. X Konaklama İşletmesi Organizasyon Şeması

X Konaklama İşletmesi organizasyon şeması incelendiğinde; misafirlere yönelik direkt hizmet üretimi yapan dört temel departman-faaliyet merkezi (servis, mutfak, ön büro ve kat hizmetleri) ve diğer birim-departmanlar (muhasebe, teknik servis, meydan-havuz, bahçe) şeklinde bir organizasyon yapısı ortaya çıkmaktadır. İşletme müdürü aynı zamanda satış-pazarlamadan da sorumludur.

Çizelge 4.1'de X Konaklama İşletmesinin 2014 yılına ait yıllık ve aylık gelir raporu görülmektedir. Bu rapora göre gelirin en yüksek olduğu aylar Haziran, Temmuz, Ağustos ve Eylül ayları iken en düşük olduğu aylar ise Mayıs ve Ekim ayları olarak göze çarpmaktadır.

Çizelge 4.1 X Konaklama İşletmesi 2014 yılına ilişkin yıllık ve aylık gelir raporu

BÖLÜMLER	MAYIS (TL)	HAZİRAN (TL)	TEMMUZ (TL)	AĞUSTOS (TL)	EYLÜL (TL)	EKİM (TL)	TOPLAM (TL)
ODA	44.797,88	222.572,55	604.824,59	711.285,42	286.580,82	86.974,33	1.957.035,59
PANSİYON	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
RESTORAN	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
BAR	358,25	227,75	1.205,75	983,25	0,00	215,75	2.990,75
MİNİBAR	155,50	278,00	988,00	419,94	(35,25)	25,00	1.831,19
HAVUZ	0,00	54,01	0,00	0,00	0,00	0,00	54,01
TELEFON	0,00	0,00	0,00	0,00	8,50	3,00	11,50
DİĞER	0,00	0,00	127,70	584,01	20,00	1.249,96	1981,67
İADELER	0,00	265,00	440,00	1.291,68	3938,47	365,85	(6.301,00)
İNDİRİMLER	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOPLAM	45.311,63	222.867,31	607.146,04	711.980,94	286.574,07	88.468,04	1.957.603,71
KİŞİ SAYISI	841	2633	6502	6251	3724	1286	21237
Kişi Başı Gelir	53,88	84,64	93,38	113,90	76,95	68,79	92,18

Çizelge 4.1. incelendiğinde havuz için 2014 yılı Haziran ayında dışarıdan misafir alınması suretiyle kullandırımından kaynaklanan bir gelir (54,1 TL) olduğu görülmektedir. Ayrıca minibar için Eylül ayında kaçak kullanımdan kaynaklanan (35,24 TL) bir kayıp bulunmaktadır.

Çizelge 4.2.'de X Konaklama İşletmesinin 2014 yılına ilişkin maliyete gider kalemleri ve toplam maliyetler içindeki yüzdelik oranları görülmektedir.

Çizelge 4.2. X Konaklama İşletmesi 2014 yılına ilişkin maliyet verileri

Maliyet Kalemleri	Tutar (TL)	Maliyet Giderlerindeki Pay (%)
Personel gideri maaş	307.064,556	27,54
Personel gideri (sgk vd.)	72.962,496	6,6
Yiyecek Gideri	322.574,320	28,94
İçecek Gideri	134.604,840	12,1
Yakıt Gideri	10.309,240	0,9
Bahçe Gideri	6.640,330	0,7
Bakım-Onarım Gideri	24.174,560	2,2
Çamaşırhane Gideri	52.769,000	4,7
Temizlik Gideri	40.310,000	3,6
Elektrik	57.000,000	5,1
Su	5.760,000	0,5
Telefon	4.593,000	0,4
Kırtasiye	3.610,000	0,3
Pazarlama-Satış Gideri	72.417,000	6,4
TOPLAM	1.114.789,342	≈ 100,000

Çizelge 4.2. incelendiğinde en yüksek maliyet kalemlerinin yiyecek (%29), personel ücretleri (% 27,54) ve içecek (%12,1) olduğu görülmektedir. Yoğun bir şekilde yiyecek-içecek hizmeti üretiminin söz konusu olduğu her şey dahil sistemde yiyecek-içecek ve personel gibi maliyet giderlerinin toplam maliyetler içindeki payının fazla olması sektörde karşılaşılan olağan bir durumdur.

4.2. X Konaklama İşletmesinde Geleneksel Maliyet Yönetimi Ölçümleme Tekniğinin Uygulanması

Maliyet ölçümlenmeleri yapılırken belirli bir sistematik izlenmektedir. Üretimin düzenli akışını sağlamak, aynı zamanda maliyet çalışmalarına kolaylık ve güvenilirlik sağlamak amacıyla işletmenin niteliğine ve kendi koşullarına göre dikkate alınacak

kriterler ışığında, öncelikle gider yerlerinin belirlenmesi gerekmektedir (Yükçü, 2011:253). X konaklama İşletmesi yöneticileri ile yapılan görüşmeler neticesinde: departmanlar ekseninde bir maliyetleme yapıldığı belirlenmiştir. Buradan hareketle esas üretim gider yerleri olarak servis, mutfak, ön büro ve kat hizmetleri; yardımcı hizmet gider yerleri olarak da bahçe, teknik servis, muhasebe, yönetim-satış pazarlama, meydan-havuz belirlenmiştir. Gider yerlerinin hangi kriterlere göre belirlendiğine yönelik aşağıda maddeler halinde açıklamalar yapılmıştır.

- Konaklama işletmesinde 4 temel departman olan servis, mutfak, önbüro ve kat hizmetleri misafirlere doğrudan hizmet üretmektedir.
- Konaklama işletmesi tatil köyü konseptinde olduğu için geniş bir alana kurulmuştur. Bu nedenle bahçe ve meydan-havuz özellikle bir yardımcı gider yeri olarak belirlenmiştir.
- Konaklama işletmesinin genel müdürü aynı zamanda satış-pazarlama faaliyetlerinin genel olarak yürütücüsüdür.

4.2.1. X Konaklama İşletmesi Maliyet Giderlerinin 1. Dağıtım

Esas ve yardımcı hizmet gider yerlerinin belirlenmesinden sonra işletme giderlerinin, esas ve yardımcı hizmet gider yerlerine dağıtımının (birinci dağıtım) yapılması gerekmektedir. Birinci dağıtımdan sonra yardımcı hizmet gider yerlerindeki gider toplamları, esas üretim gider yerlerine dağıtılmaktadır (ikinci dağıtım). Her iki dağıtım içinde işletmenin niteliği, fiziki koşulları, ürünün özellikleri gibi faktörler dikkate alınarak dağıtım anahtarları belirlenmelidir. Dağıtım anahtarları belirlenirken üretim maliyetini etkileyen faktörler belirlenir. Bir maliyet birden fazla faktörün etkisi altında değişmekte ise, birkaç dağıtım anahtarının birleşmesiyle oluşturulan kombine bir dağıtım anahtarı kullanılabilir (Bursal ve Ercan, 1999:200).

Çizelge 4.3’de işletme yöneticilerinin verdikleri bilgilere göre birinci dağıtımın nasıl ve hangi dağıtım anahtarlarıyla yapıldığı görülmektedir.

Çizelge 4.3. Maliyet Dağıtımlarının Nasıl ve Hangi Dağıtım Anahtarlarına Göre Yapılacağı (Birinci Dağıtım)

Maliyet Kalemleri	Dağıtımın Nasıl Yapılacağı Dağıtım Anahtarı	Dağıtım Anahtarının Miktarı
Personel (maaş	Direkt	-
Personel (sgk vd.)	Direkt	-
Yiyecek Gideri	Direkt	-
İçecek Gideri	Direkt	-
Yakıt Gideri	Direkt	-
Bahçe Gideri	Direkt	-
Bakım-Onarım	Direkt	-
Çamaşırhane	Belirlenmiş Oran (%)	% 100 (Gider Yerlerine Göre Belirlenmiş Oran)
Temizlik Gideri	m ² x (%) Belirlenmiş Oran	14500 m ² x (%) Gider Yerlerine Göre Belirlenmiş Oran
Elektrik	Kws x (%) Belirlenmiş Oran	150000 Kws x (%) Gider Yerlerine Göre Belirlenmiş Oran
Su	ton x (%) Belirlenmiş Oran	4000 ton x (%) Gider Yerlerine Göre Belirlenmiş Oran
Telefon	Belirlenmiş Oran (%)	% 100 (Gider Yerlerine Göre Belirlenmiş Oran)
Kırtasiye	Belirlenmiş Oran (%)	% 100 (Gider Yerlerine Göre Belirlenmiş Oran)
Pazarlama-Satış	Belirlenmiş Oran (%)	% 100 (Gider Yerlerine Göre Belirlenmiş Oran)

Çizelge 4.3 incelendiğinde; personel (maaş ve sgk primleri), yiyecek-içecek, yakıt, bahçe ve bakım-onarım giderlerinin direkt nitelikli olmaları sebebiyle, gider yerlerine dağıtımını direkt yapılacaktır.Çamaşırhane, temizlik gideri, elektrik ve su giderleri işletme yöneticisi ile yapılan görüşmeler ekseninde kombine edilmiş dağıtım anahtarlarıyla; telefon, kırtasiye, pazarlama-satış giderleri ise yöneticilerin ortaya koyduğu belirlenmiş oran üzerinden gider yerleriyle ilişkilendirilecektir. Daha

açıklayıcı ve kapsayıcı olması sebebiyle gider yerleri, maliyet kalemleri ve dağıtım anahtarlarının belirlenmiş oranlara göre hesaplanmış olduğu Çizelge 4.4 incelenmelidir.

Çizelge 4.4: I.dağıtımda kullanılacak dağıtım anahtarları, miktarı ve bazı giderlerin esas ve yardımcı üretim-hizmet gider yerlerine belirlenmiş oranlarına göre dağıtılmış tutarları

Maliyet Türü	Gider Toplamı (TL)	Dağıtım Anahtarı	Miktarı	Esas Üretim Gider Yerleri				Yard. Üretim ve Hizmet Gider Yerleri				
				Servis	Mutfak	Ön Büro	Kat Hizmetleri	Bahçe	Teknik Servis	Muhasebe	Yönetim, Satış-Pazarlama	Meydan-Havuz
Çamaşırhane	52.769	Oran (%)	% 100	%15 x 52.769 = 7.915,35 TL	%5 x 52.769 = 2.638,45TL	%3 x 52.769= 1.583,07 TL	%72 x 52.769= 37.993,68 TL	%2 x 5.2769= 1.055,38 TL	-	%1 x 52.769= 527,69 TL	-	%2 x 52.769= 1.055,38 TL
Temizlik *	40.310	m ² x (%...)	14500 m ² x (%....)	14.500 m ² x %5= 725 m ²	14.500 m ² x %10 = 1.450 m ²	14500 m ² x %5 = 725 m ²	14.500 m ² x %58 = 8.410 m ²	-	-	14.500 m ² x %1 = 145 m ²	14.500 m ² x %1 = 145 m ²	14.500 m ² x %20= 2.900 m ²
Elektrik *	57.000	Kws x (%..) Oran	150000 Kws x (%....)	150.000 Kws x %.15= 225.000 Kws	150.000 Kws x %.15= 22.500 kws	150.000 Kws x %.5= 7.500 Kws	150.000 Kws x %.45= 67.500 Kws	150.000 Kws x %.5= 7.500 Kws	150.000 Kws x %.3= 4.500 Kws	150.000 Kws x %.1= 1.500 Kws	150.000 Kws x %.1= 1.500 Kws	150.000 Kws x %.10= 15.000 Kws
Su *	5.760	ton x (%...) Oran	4000 ton x (%....)	4.000 ton x %.20 = 800 ton	4.000 ton x %.30 = 1.200 ton	-	4.000 ton x %.50 = 2.000 ton	(Sulamada atık su ve artezyen kullanılır)	-	-	-	-
Telefon	4.593	Oran (%)	% 100	-	-	4.593 x % 40= 1.837,2 TL	-	-	-	4.593 x % 20= 918,6 TL	4.593x % 40= 1.837,2 TL	-
Kırtasiye	3.610	Oran (%)	% 100	-	-	3.610 x %80= 2.880 TL	-	-	-	3.610 x %15= 541,5 TL	3.610 x %5= 188,5 TL	-
Pazarlama	72.417	Oran (%)	% 100	-	-	72.417 x %50= 36.208,5 TL	-	-	-	-	72.417 x %50= 36.208,5TL	-

Çizelge 4.4’de çamaşırhane (dış kaynak kullanımı), telefon, kırtasiye, pazarlama giderleri belirlenmiş oranlara göre gider yerlerine dağıtılmıştır. Elektrik, temizlik ve su giderlerinin esas ve yardımcı üretim-hizmet gider yerlerine dağıtımı, yükleme oranı hesaplandıktan sonra dağıtım anahtarları miktarı dikkate alınarak yapılacaktır. Buna göre:

* Temizlik giderleri dağıtımı

40.310 TL’lik temizlik giderleri, yöneticilerle yapılan görüşmelerden hareketle X Konaklama İşletmesinin kurulduğu toplam alan olan 14.500 m² ve gider yerlerine göre kullanım oranının kombinasyonu dikkate alınarak dağıtılacaktır. Temizlik giderlerinin esas ve yardımcı üretim-hizmet gider yerlerine göre hesaplanmış dağıtım anahtarları miktarı çizelge 4.4’de görülmektedir.

Buna göre yükleme oranı:

$$\frac{40.310 \text{ TL}}{14.500 \text{ m}^2} = 2.78 \text{ TL/ m}^2$$

Dağıtım Hesaplaması (Çizelge 4.4’de gider yerlerine göre belirlenmiş oranlara göre yapılmıştır.)

1. Servis →	2.78 TL/ m ² x 725 m ² = 2.015,5 TL
2. Mutfak →	2.78 TL/ m ² x 1450 m ² = 4.031 TL
3. ÖnBüro →	2.78 TL/ m ² x 725 m ² = 2.015,5 TL
4. Kat Hizmetleri →	2.78 TL/ m ² x 84100 m ² = 23.379,8 TL
5. Meydan →	2.78 TL/ m ² x 2900 m ² = 1.8062 TL
6. Yön. Sat-Paz. →	2.78 TL/ m ² x 145 m ² = 403,1 TL
7. Muhasebe →	2.78 TL/ m ² x 145 m ² = 403,1 TL

*Elektrik giderleri dağıtımı

57.000 TL’lik elektrik giderleri, yöneticilerle yapılan görüşmelerden hareketle X Konaklama İşletmesinin 2014 sezonu boyunca tüketmiş olduğu 150.000 kws ve gider yerlerine göre elektrik kullanımı oranı kombinasyonu dikkate alınarak dağıtılacaktır.

Elektrik giderlerinin esas ve yardımcı üretim-hizmet gider yerlerine göre hesaplanmış dağıtım anahtarları miktarı çizelge 4.4’de görülmektedir.

Buna göre yükleme oranı:

$$\frac{57.000 \text{ TL}}{150.000 \text{ kws}} = 0.38 \text{ TL/ Kws}$$

150.000 kws

Dağıtım Hesaplaması (Çizelge 4.4’de gider yerlerine göre belirlenmiş oranlara göre yapılmıştır.)

1. Servis →	0,38 TL/ Kws x 22.500Kws =	8.550 TL
2. Mutfak→	0,38 TL/ Kws x 22.500Kws =	8.550 TL
3. ÖnBüro→	0,38 TL/ Kws x 7.500Kws =	2.850 TL
4. Kat Hizmetleri →	0,38 TL/ Kws x 67.500Kws =	25.850 TL
5. Bahçe →	0,38 TL/ Kws x 7.500Kws =	2.850 TL
6. Teknik Servis →	0,38 TL/ Kws x 4.500Kws =	1.710 TL
7. Muhasebe →	0,38 TL/ Kws x 1.500Kws =	570 TL
8. Yön.Sat.-Paz. →	0,38 TL/ Kws x 1.500Kws =	570 TL
9. Meydan-Havuz→	0,38 TL/ Kws x 15.000Kws =	5.700 TL

*Su giderleri dağıtımı

5760 TL’lik elektrik giderleri, yöneticilerle yapılan görüşmelerden hareketle X Konaklama İşletmesinin 2014 sezonu boyunca tüketmiş olduğu 4000 ton ve gider yerlerine göre su kullanımı oranı kombinasyonu dikkate alınarak dağıtılacaktır. Ayrıca işletmenin su ihtiyacının büyük kısmını kendi artezyen kuyusundan karşıladığını ve bahçe sulamasını da arıtma suyundan yaptığını belirtmek gerekmektedir. 5760 TL’lik 4000 tonluk su gideri bunun dışındaki şebekeden kullanılan su gideridir. Su giderlerinin esas ve yardımcı üretim-hizmet gider yerlerine göre hesaplanmış dağıtım anahtarları miktarı çizelge 4.4’de görülmektedir.

Buna göre yükleme oranı:

$$\frac{5.760 \text{ TL}}{4.000 \text{ ton}} = 1.44 \text{ TL/ ton}$$

4.000 ton

Dağıtım Hesaplaması (Çizelge 4.4'de gider yerlerine göre belirlenmiş oranlara göre yapılmıştır.)

1. Servis →	1,44 TL/ ton x 800 ton =	1.152 TL
2. Mutfak→	1,44 TL/ ton x 1.200 ton =	1.728 TL
3. ÖnBüro→	1,44 TL/ ton x 2.000 ton =	2.880 TL

Su, elektrik ve temizlik giderlerinin yükleme oranı belirlenip belirlenmiş oranlara göre gider yerlerine dağıtılmış hali çizelge 4.5'de görülmektedir.

Çizelge 4.5: X Konaklama İşletmesi Maliyet Giderlerinin I.Dağıtımı

Maliyet Türü	Gider Toplamı (TL)	Dağıtım Anahtarı Nasıl Dağıtıldığı	Esas Üretim Gider Yerleri				Yard. Üretim ve Hizmet Gider Yerleri				
			Servis (TL)	Mutfak (TL)	Ön Büro (TL)	Kat Hizmetleri (TL)	Bahçe (TL)	Teknik Servis (TL)	Muhasebe (TL)	Yönetim, Satış-Pazarlama (TL)	Meydan-Havuz (TL)
Personel (Maaş)	307.064,556	Direkt	64.571,616	101.512,5	32.989,02	30.836,64	12.000	9.000	12.000	30.000	14.154,780
Personel (Sgk vs.)	72.962,496	Direkt	15.246	18.273,15	7.810,5	9.857,1	4.176,72	2.088,36	4.176,72	5.716,26	5.617,686
Yiyecek	322.574,320	Direkt	-	322.574,32	-	-	-	-	-	-	-
İçecek	134.604,840	Direkt	134.604,84	-	-	-	-	-	-	-	-
Yakıt	10.309,240	Direkt	-	10.309,24	-	-	-	-	-	-	-
Bahçe	6.640,330	Direkt	-	-	-	-	6.640,33	-	-	-	-
Bakım-Onarım	24.174,560	Direkt	-	-	-	-	--	24.174,560	-	-	-
Çamaşırhane	52.769	Oran (%)	79.15,35 TL	2.638,45TL	1.583,07 TL	37.993,68 TL	1.055,38 TL	-	527,69 TL	-	1.055,38 TL
Temizlik *	40.310	m ² x (%...)	2.015,5	4.031	2.015,5	27.410,8	-	-	403,1	403,1	4.031
Elektrik *	57.000	Kws x (%..) Oran	8.550	8.550	2.850	25.650	2.850	1.710	570	570	5.700
Su *	5.760	ton x (%...) Oran	1.152	1.728	-	2.880	-	-	-	-	-
Telefon	4.593	Oran (%)	-	-	1.837,2 TL	-	-	-	918,6 TL	1.837,2 TL	-
Kırtasiye	3.610	Oran (%)	-	-	2.880 TL	-	-	-	541,5 TL	188,5 TL	-
Pazarlama-Satış	72.417	Oran (%)	-	-	36.208,5 TL	-	-	-	-	36.208,5 TL	-
I. Dağıtım Toplamı	1.114.789,342		234.055,306	469.616,66	88.173,79	134.628,221	26.722,43	36.972,92	19.137,61	74.923,56	30.558,846

X Konaklama İşletmesinde maliyet giderlerinin I. dağıtımını (giderlerin esas ve yardımcı üretim-hizmet gider yerlerine dağıtımını Çizelge 4.5’de görüldüğü gibi yapılmıştır. Çizelgeden de anlaşılacağı üzere I. dağıtımda en fazla gider payına yiyecek-içecek bölümü içerisinde ye alan servis ve mutfak sahiptir. Odalar bölümünde ise kat hizmetlerinin ön büroya göre daha fazla bir gider payına sahip olduğunu görülmektedir. Şimdi II. dağıtımın yapılması gerekmektedir.

4.2.2. X Konaklama İşletmesi Maliyet Giderlerinin II. Dağıtımını

II. dağıtımda yardımcı üretim-hizmet gider yerlerindeki tutarlar esas üretim gider yerlerine çeşitli dağıtım anahtarları yoluyla dağıtılmaktadır. Çizelge 4.6’da II. dağıtım için kullanılacak dağıtım anahtarları, miktar ve oranları görülmektedir.

Çizelge 4.6: II.dağıtım için kullanılacak dağıtım anahtarları

Yardımcı Üretim Gider Yeri	I.Dağıtım Toplamı (TL)	Dağıtım Anahtarı Nasıl Dağıtılacağı	Esas Üretim Gider Yerleri				Kat Hizmetleri
			Miktarı	Servis	Mutfak	Ön Büro	
Bahçe	26.722,43	Oran (%)	% 100	%20	-	%5	%75
Teknik Servis	36.972,92	Oran (%)	%100	%10	%15	%5	%70
Muhasebe	19.137,61	Eşit	19.137,61/4 = 4.784,40	4.784,40 TL	4.784,40 TL	4.784,40 TL	4.784,40 TL
Yönetim, Satış-Paz.	74.923,56	İşgörenlerin çalıştığı gün sayısı	5.274 gün	2.147 gün	1.576 gün	674 gün	850 gün
Meydan-Havuz	30.558,846	Oran (%)	% 100	%80	%15	%5	-

Çizelge 4.6’ya göre yardımcı üretim gider yerlerindeki I. dağıtım toplamalarının esas üretim gider yerlerine dağıtımını sırasıyla aşağıda hesaplanmıştır. II. dağıtım; bahçe, teknik servis, ve meydan-havuz yöneticilerle yapılan görüşmeler neticesinde belirlenmiş oranlara göre, muhasebe esas üretim gider yerlerine eşit olarak, yönetim-satış-pazarlama ise işgörenlerin çalıştığı gün sayısı dikkate alınarak yapılmıştır.

Bahçe I.dağıtım toplamı→ **26.722,43 TL**(Belirlenmiş orana göre dağıtım yapılacaktır.)

1. Servis → 26.722,43 x %20 = **5.344,49 TL**
2. Ön Büro → 26.722,43 x %5 = **1.336,12 TL**
3. Kat Hizmetleri → 26.722,43 x %75 = **20.041,83 TL**

Teknik Servis I.dağıtım toplamı→**36972,92** (Belirlenmiş orana göre dağıtım yapılacaktır.)

1. Servis → 3.6972,92 x %10 = **3.697,3 TL**
2. Mutfak → 3.6972,92 x %15 = **5.545,94 TL**
3. Ön Büro→ 3.6972,92 x %5 = **1.848,65 TL**
4. Kat Hizmetleri → 3.6972,92 x %70 = **2.5881,03 TL**

Muhasebe I.dağıtım toplamı→**19.137,61** (Eşit dağıtılacaktır.)

Esas üretim gider yeri toplam sayısı 4 olduğu için **19.137,61/4 = 4.784,40 TL**

1. Servis → **4.784,40 TL**
2. Mutfak → **4.784,40 TL**
3. Ön Büro→ **4.784,40 TL**
4. Kat Hizmetleri → **4784,40 TL**

Yönetim-Satış-Pazarlama(İşgörenlerin çalıştığı gün sayısına göre dağıtım yapılacağından yükleme oranı hesaplanacaktır.)

Yönetim, Sat.-Paz. Gider Yeri I.Dağıtım Toplamı→**74.923,56 TL**

Toplam çalışılan gün sayısı→ **5.274 gün**

Yükleme oranı = Yönetim, Sat.-Paz. Gider Yeri I.Dağıtım Toplamı

Toplam çalışılan gün sayısı

Yükleme oranı = 74.923,56 TL/5274 gün

Yükleme oranı = 14,28 TL/gün

1. Servis → 14,28 TL/gün x 2147 gün = **30.655,56 TL**
2. Mutfak → 14,28 TL/gün x 1576 gün = **22.505,28 TL**
3. Ön Büro→ 14,28 TL/gün x 674 gün = **9.624,72 TL**
4. Kat Hizmetleri → 14,28 TL/gün x 850 gün = **12.138 TL**

Meydan-Havuz I.dağıtım toplamı → **30558,846** (Belirlenmiş orana göre dağıtım yapılacaktır.)

1. Servis → 30.558,846 TL x %80 = **24.447,08 TL**
2. Mutfak → 30.558,846 TL x %15 = **4.583,83 TL**
3. Ön Büro → 30.558,846 TL x %5 = **1.527,95 TL**

Çizelge 4.7. X Konaklama İşletmesi Maliyetlerin II.Dağıtımı

Yard. Üret-Hizm. Gid. Yeri	Esas Üretim Gider Yeri				
	I.Dağıtım Toplamı (TL)	Servis (TL)	Mutfak (TL)	Ön Büro (TL)	Kat Hizmetleri (TL)
I.Dağıtım Toplamı (TL)	188.315,366	234.055,306	469.616,66	88.173,79	134.628,221
Bahçe	26.722,43	5.344,49	-	1.336,13	20.041,83
Teknik Servis	36.972,92	3.697,3	5.545,94	1.848,65	25.881,03
Muhasebe	19.137,61	4.784,4	4.784,4	4.784,4	4.784,4
Yönetim,Sat-Paz.	74.923,56	30.655,56	22.505,28	9.624,72	12.138
Meydan-Havuz	30.558,846	24.447,08	4.583,83	1.527,95	-
II.Dağıtım Toplamı	-	302.984,136	507.036,11	107.295,64	197.473,5
	-	Yiyecek-İçecek		Odalar	
II.Dağıtım Toplamı		302.984,136+507.036,11		107.295,64+197.473,5	
		810.020,246 TL		304.769,14 TL	

Çizelge 4.7 incelendiğinde; en fazla gider toplamına sahip olan departmanlar I.dağıtımda olduğu gibi mutfak ve servis olarak göze çarpmaktadır. Her şey dahil sistem uygulayan bir konaklama işletmesi için servis ve mutfak giderlerinin diğer departmanlara göre fazla çıkması gayet normaldir.

4.2.3. X Konaklama İşletmesi Maliyet Giderlerinin III. Dağıtımı

Bir maliyet ölçüleme sisteminin gelenekselliği, birim başına maliyet hesaplamasının (üçüncü dağıtımda veya hiç dağıtım yapılmadan) hacim temelli yapıdır

yapılmamasına bağlıdır. İşletmenin niteliğine, türüne, ürünün niteliğine veya yöneticinin karar verme sürecine göre kullanılacağı hacim ölçüsü değişebilir. Genel olarak üretim işletmelerinde belli bir dönemde üretilen toplam ürün miktarı hacim ölçüsü olarak kullanılırken, konaklama işletmelerinde sezonluk-aylık toplam kişi sayısı, sezonluk-aylık satılan oda sayısı gibi; restoranlarda ise kuver sayısı, sandalye sayısı gibi hacim ölçüleri kullanılmaktadır.

Ölçümlemenin yapıldığı X Konaklama İşletmesi her şey dahil bir sistemde hizmet üretimi yaptığı için yöneticiler en fazla misafir başına maliyet bilgisi ve misafir başına yiyecek-içecek maliyet bilgisine ihtiyaç duymaktadır. Dolayısıyla birim başına maliyet ölçümlemesinde kullanılacak olan hacim ölçüsü 2014 sezonu boyunca işlemede konaklayan misafir sayısı olmalıdır.

X Konaklama işletmesinde 2014 yaz sezonu boyunca (Mayıs, Haziran, Temmuz, Ağustos, Eylül, Ekim) her şey dahil pansiyon sistemine göre konaklayan misafir sayısı toplam 21.237'dir. Maliyet ölçümlerimiz Çizelge 4.8'de görüldüğü gibi 2014 yaz sezonunda işletmede konaklayan 21.237 kişi üzerinden yapılmıştır.

Çizelge 4.8: X Konaklama İşletmesi Maliyetlerin III. Dağıtım Tablosu

Bölüm	Departman	Birim Maliyet		Bölüm	Birim Maliyet
Yiyecek-İçecek Bölümü	Servis	$\frac{302.984,136}{21.237 \text{ kişi}}$ TL	14,267 TL/kişi	Yiyecek-İçecek Bölümü (Servis+ Mutfak)	= $\frac{(302.984,136 + 507.036,11)}{21.237 \text{ kişi}}$ TL = 810.020,246/21.237 = 38,142 TL/kişi
	Mutfak	$\frac{507.036,11}{21.237 \text{ kişi}}$ TL	23,875 TL/kişi		
Odalar Bölümü	Ön Büro	$\frac{107.295,64}{21.237 \text{ kişi}}$ TL	5,052 TL/kişi	Odalar Bölümü (Ön Büro + Kat Hizmetleri)	= $\frac{(107.295,64 + 197.473,5)}{21.237 \text{ kişi}}$ TL = 304.769,14/21237 = 14,351 TL/kişi
	Kat Hizmetleri	$\frac{197.473,5}{21.237 \text{ kişi}}$ TL	9,299 TL/kişi		
Toplam Birim Maliyet		$\frac{1.114.789,342}{21.237 \text{ kişi}}$ TL		52,493 TL/kişi	

Çizelge 4.8 incelendiğinde misafir başına toplam birim maliyetin 52,493 TL/kişi, yiyecek-içecek bölümü birim maliyetinin 38,142 TL/kişi (servis departmanı için 14,267 TL/kişi, mutfak departmanı için 23,875 TL/kişi); odalar bölümü birim maliyetinin 14,351 TL/kişi (ön büro departmanı için 5,052 TL/kişi, kat hizmetleri departmanı için 9,299 TL/kişi) olduğu görülmektedir. Bunlara ek olarak yöneticilerin kullanabileceği ve hem dağıtılmış hem de dağıtılmamış maliyet verilerinden oluşan ve hacim temelli olarak (geleneksel maliyet ölçümleme tekniğine göre) maliyet verileri oluşturulmuştur. Bu maliyet verileri ise çizelge 4.9’da görülmektedir.

Çizelge 4.9 incelendiğinde DİMMG, DİG ve GÜG gibi maliyet giderlerinin II.dağıtıma göre toplamını ifade eden ve çizelge 4.8’de sunulan maliyet bilgilerinin yanında; yiyecek-içecek bölümü için direkt maliyetlemeye dönük (DİMMG + DİG)maliyet giderleri ile sadece DİMMG ve DİG maliyet giderlerini baz alan hacim temelli hesaplamalar yapılmıştır. Ayrıca odalar bölümü için ise; DİMMG ve GÜG maliyet giderlerinden oluşan II. dağıtım toplamına ek olarak, sadece DİG giderlerini baz alan hacim temelli hesaplamalar da yapılmıştır. Bunun nedeni yöneticilerin daha ayrıntılı maliyet bilgilerine ihtiyaç duymalarıdır. Örneğin, uygulamada yöneticilerin her şey dahil sistemde sık başvurduğu ve ihtiyaç duyduğu maliyet bilgilerinin başında kişi başı yiyecek-içecek malzeme maliyet bilgisi gelmektedir. Bu maliyet bilgisi de DİMMG niteliği olan yiyecek-içecek malzeme tutarlarının toplam kişi sayısına bölünmesiyle bulunmaktadır

Çizelge 4.9: X Konaklama İşletmesi, departman ve bölüm bazında hacim temelli maliyetleme açısından ölçümlenmiş farklı maliyet bilgileri

Maliyet dağıtımında kullanılan maliyetlerin hangi maliyet verilerinden oluştuğu		Maliyet dağıtımında kullanılan maliyetler	Birim Maliyet (TL/kişi)		Maliyet dağıtımında kullanılan maliyetler	Birim Maliyet (TL/kişi)				
Yiyecek-İçecek Bölümü (Servis+ Mutfak)	Servis	Dağıtım tabi tutulan tüm giderler	II. Dağıtım Toplamı (D.İ.M.M + D.İ.G.+ G.Ü.G.)	$\frac{302.984,136}{21.237}$	14,267	Yiyecek-İçecek Bölümü (Servis+ Mutfak)	II. Dağıtım Toplamı (D.İ.M.M + D.İ.G.+ G.Ü.G.)	$\frac{(302.984,136 + 507.036,11)}{21.237}$	38,142	
		Personel (Maaş + sgk vs.) giderleri, içecek giderleri,	Direkt Maliyetleme (D.İ.M.M + D.İ.G.)	$\frac{(64.571,616+15.246+134.604,84)}{21.237}$	10,097			810.020,246 /21.237		
			214422,456 TL	214.422,456 / 21.237						
		İçecek	D.İ.M.M.	134.604,84/21.237	6,338			810.020,246 TL		
		Personel (Maaş v+ sgk vs.),	D.İ.G.	$\frac{(64.571,616+15.246) \text{ TL}}{21.237 \text{ kişi}}$	3,758			Direkt Maliyetleme (D.İ.M.M + D.İ.G.)	$\frac{(64.571,616+15.246+134.604,84+101.512,5+18.273,15+322.574,32+10.309,24)}{21.237}$	31,412
	Mutfak	Dağıtım tabi tutulan tüm giderler	II. Dağıtım Toplamı (D.İ.M.M + D.İ.G.+ G.Ü.G.)	$\frac{507.036,11}{21.237}$	23,875		667.091,666 TL	$\frac{667.091,666}{21.237}$		
		Personel (Maaş v+ sgk vs.) giderleri, yiyecek ve yakıt giderleri	Direkt Maliyetleme (D.İ.M.M + D.İ.G.)	$\frac{(101.512,5+18.273,15+322.574,32+10.309,24)}{21.237}$	21,315		D.İ.M.M.	$\frac{(134.604,84 + 322.574,32+10.309,24)}{21.237}$	22,13	
			452669,21 TL	452.669,21 /21.237			467.488,4 TL	$\frac{467488,4}{21.237}$		
		Yiyecek + yakıt giderleri	D.İ.M.M.	$\frac{(322.574,32+10.309,24)}{21.237}$	15,675		D.İ.G.	$\frac{(79.817,616 + 119.785,65)}{21.237}$	9,399	
			332883,56 TL				199.603,266	$\frac{199.603,266}{21.237}$		
	Personel (Maaş + sgk vs.) giderleri	D.İ.G.	$\frac{(101.512,5+18.273,15)}{21.237}$	5,64						
		119785,65 TL								
Odalar Bölümü (Ön Büro + Kat Hizmetleri)	Ön Büro	Dağıtım tabi tutulan tüm giderler	II. Dağıtım Toplamı (D.İ.G.+ G.Ü.G.)	$\frac{107.295,64}{21.237}$	5,052	Odalar Bölümü (Ön Büro + Kat Hizmetleri)	II. Dağıtım Toplamı (D.İ.G.+ G.Ü.G.)	$\frac{(107.295,64 + 197.473,5)}{21.237}$	14,351	
		Personel (Maaş v+ sgk vs.) giderleri, yiyecek ve yakıt giderleri	D.İ.G	$\frac{(32.989,02+7.810,5)}{21.237}$	1,921			304.769,14	$\frac{304.769,14}{21.237}$	
			40799,52 TL	40.799,52 / 21.237						
	Kat Hizmetle	Dağıtım tabi tutulan tüm giderler	II. Dağıtım Toplamı (D.İ.G.+ G.Ü.G.)	$\frac{197.473,5}{21.237}$	9,299			D.İ.G.	$\frac{83.493,26}{21.237}$	3,837
		Personel (Maaş + sgk vs.) giderleri	D.İ.G	$\frac{(30.836,64+9.857,1)}{21.237}$	1,916			83.493,26 TL		
		40693,74 TL								
Toplam Birim Maliyet				$\frac{1.114.789,342}{21.237}$				52,493		

4.3. X Konaklama İşletmesinde Zamana Dayalı FTM Tekniğinin Uygulanması

Zamana dayalı FTM tekniğinin uygulanmasında iki temel parametreye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu parametreler tedarik edilen kaynağın birim maliyeti ve maliyet özneleri tarafından tüketilen kaynak kapasitesinin birim zamanı olmaktadır. Maliyetler faaliyet merkezleri bazında belirtilen iki parametre ölçümlenerek, maliyet öznelerine (misafirlere) yüklenecektir.

Zamana dayalı FTM tekniğinin bir konaklama işletmesinde uygulanmasında yapılacak işlemler genel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Faaliyet merkezlerinin (kaynak gruplar), faaliyetlerin belirlenmesi
- Faaliyet merkezleri ile ilgili maliyet verilerinin (kaynak maliyetler) oluşturulması,
- Faaliyet merkezlerinin birim kapasite maliyetlerinin (kaynak maliyetleri/tedarik edilen kaynak kapasitesi) ölçümü,
- Faaliyet merkezlerinin maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin tespit edilmesi,
- Faaliyet merkezi maliyetlerinin, maliyet öznelerine (mamül, müşteri, hizmet) yüklenmesi,
- Birim maliyetlerin hesaplanması

4.3.1. Konaklama İşletmesindeki Faaliyet Merkezleri ve Faaliyetler

X Konaklama İşletmesindeki faaliyet merkezleri; yöneticilerle yapılan görüşmeler sonucunda yiyecek-içecek bölümü bünyesinde servis ve mutfak, odalar bölümü bünyesinde ise ön büro ve kat hizmetleri faaliyet merkezi ve otelin genelini ilgilendiren faaliyet merkezleri olarak belirlenmiştir. X Konaklama İşletmesi genel müdürü ve departman amirleriyle yapılan görüşmeler ve araştırmacının yaptığı gözlemler neticesinde faaliyet merkezlerine bağlı olarak faaliyetler Çizelge 4.10'da görüldüğü gibi sıralanmaktadır.

Çizelge 4.10. X Konaklama İşletmesi Faaliyet Merkezleri ve Faaliyetleri

Faaliyet Merkezi	Yiyecek-İçecek Bölümü	
Servis	Kahvaltı Açık Büfe Servisi	<ul style="list-style-type: none"> - Salon ön hazırlık ve servis sonrası düzen - Servis süresi → Kahvaltı servisi 07:30-10:30 saatleri arasında olduğu için günlük 3 saat yani 180 dakika - Bardak, tabak, takım (çatal, bıçak, kaşık) gibi malzemelerin tekrar kullanılmak üzere hazırlanması
	Öğle Yemeği Açık Büfe Servisi	<ul style="list-style-type: none"> - Salon ön hazırlık ve servis sonrası düzen - Servis süreci: Servis saati 12:30-14:00 saatleri arasında olduğu için günlük 1,5 saat yani 90 dakika - Bardak, tabak, takım (çatal, bıçak, kaşık) gibi malzemelerin tekrar kullanılmak üzere hazırlanması
	Akşam Yemeği Açık Büfe Servisi	<ul style="list-style-type: none"> - Salon ön hazırlık ve servis sonrası düzen - Servis süreci: Servis saati 19:30-21:30 saatleri arasında olduğu için günlük 2 saat yani 120 dakika - Bardak, tabak, takım (çatal, bıçak, kaşık) gibi malzemelerin tekrar kullanılmak üzere hazırlanması
	Snack (Atıştırmalık) Yiyecek-İçecek Servisi	<ul style="list-style-type: none"> - Havuz bar ön hazırlık ve servis sonrası düzen - Servis süreci: Servis saati 11:30 ile 17:00 arasında olduğu için günlük 5,5 saat yani 330 dakika. - Bardak, tabak, takım (çatal, bıçak, kaşık) gibi malzemelerin tekrar kullanılmak üzere hazırlanması
	Çay Saati Açık Büfe Servisi	<ul style="list-style-type: none"> - Havuz bar ön hazırlık ve servis sonrası düzen - Servis süreci: Servis saati 17:00-18:00 saatleri arasında olduğu için günlük 1 saat yani 60 dakika - Bardak, tabak, takım (çatal, bıçak, kaşık) gibi malzemelerin tekrar kullanılmak üzere hazırlanması
	Gece Çorbası Açık Büfe Servisi	<ul style="list-style-type: none"> - Salon ön hazırlık ve servis sonrası düzen - Servis süreci: Servis saati 23:00 ile 00:00 olduğu için 1 saat yani 60 dakika - Bardak, tabak, takım (çatal, bıçak, kaşık) gibi malzemelerin tekrar kullanılmak üzere hazırlanması

Çizelge 4.10. X Konaklama İşletmesi Faaliyet Merkezleri ve Faaliyetleri (devamı)

	Bar Faaliyetleri	<ul style="list-style-type: none"> - Genel temizlik-düzen, eksik malzemelerin depolardan getirilmesi ve barın açılışı - Servis süreci : İçecek servisi yemek saatleri hariç sadece havuz bardan 10:30-00:00 arasında yapıldığı için günlük 13,5 saat yani 810 dakika - Bar kapanışı
Mutfak	Mutfak Faaliyetleri	<ul style="list-style-type: none"> - Kahvaltı açık büfe servisi yiyeceklerin hazırlanması, büfenin kurulması ve toplanması - Öğle yemeği açık büfe servisi yiyeceklerin hazırlanması, büfenin kurulması ve toplanması - Akşam yemeği açık büfe servisi yiyeceklerin hazırlanması, büfenin kurulması ve toplanması - Çay saati açık büfe servisi yiyeceklerin hazırlanması, büfenin kurulması ve toplanması - Snack (atıştırmalık) yiyecek servisi yiyeceklerin ön hazırlığı ve siparişe göre hazırlanması - Gece çorbası açık büfe servisi yiyeceklerin hazırlanması, büfenin kurulması ve toplanması
Odalar Bölümü		
Ön Büro	Ön Büro Faaliyetleri	<ul style="list-style-type: none"> - Bekleme Hizmeti→ Resepsiyon deskinde günün 16 saati yani 960 dakika müşterilerin şikayetleri, enformasyon talepleri gibi işler için sürekli bir şekilde hizmet verilmektedir. - Giriş (Check In) işlemleri - Çıkış (Check Out) işlemleri - Gece raporlamaları ve diğer bölüm-departmanlara yönelik bilgi akışı - Münferit rezervasyon işlemleri - Acenta rezervasyon işlemleri
Kat Hizmetleri	Kat Hizmetleri Faaliyetleri	<ul style="list-style-type: none"> - Günlük oda temizliği - Çıkış odalarının temizliği - Depodan gerekli malzemelerin temin edilmesi
Otelin Genelini İlgilendiren Faaliyetler		
		<ul style="list-style-type: none"> - Yönetim Faaliyetleri - Muhasebe Faaliyetleri - Teknik Servis Faaliyetleri - Genel Alan (Meydan-Havuz) Temizlik - Bahçe Faaliyetleri

Çizelge 4.10'da belirtilen faaliyetlerin belirlenmesinden sonra bu faaliyetlerin gerçekleşmesi için harcanan zamanların belirlenmesi gerekmektedir.

4.3.2. X Konaklama İşletmesinin Faaliyet Merkezleri ve Faaliyetlerine İlişkin Tespit Edilen Süreler

Faaliyet merkezlerine ve faaliyetlere ilişkin tespit edilen süreler, yiyecek-içecek ve odalar bölümü başlıkları altında ortaya konacaktır. Faaliyet sürelerinin ölçülmesinde ikiveri toplama yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntemler; departman amirleriyle faaliyetlere ve sürelerine ilişkin yapılan görüşmeler ile araştırmacının yaptığı gözlemlerdir.

4.3.2.1. X Konaklama İşletmesinde Yiyecek-İçecek Bölümü Servis, Mutfak Faaliyetleri ve Süreleri

1. Kahvaltı Açık Büfe Servis

- Salon ön hazırlık ve servis sonrası düzen → yaklaşık 90 dakika
- Servis süresi → Kahvaltı servisi 07:30-10:30 saatleri arasında olduğu için günlük 3 saat yani 180 dakika
- Bardak, tabak, takım (çatal, bıçak, kaşık) gibi malzemelerin yıkanması, silinmesi → 100 dakika

2. Öğle Yemeği Açık Büfe Servis

- Salon ön hazırlık ve servis sonrası düzen → yaklaşık 90 dakika
- Servis süresi → Servis saati 12:30-14:00 saatleri arasında olduğu için günlük 1,5 saat yani 90 dakika
- Bardak, tabak, takım (çatal, bıçak, kaşık) gibi malzemelerin yıkanması, silinmesi → 60 dakika

3. Akşam Yemeği Açık Büfe Servis

- Salon ön hazırlık ve servis sonrası düzen → yaklaşık 90 dakika
- Servis süresi → Servis saati 19:30-21:30 saatleri arasında olduğu için günlük 2 saat yani 120 dakika
- Bardak, tabak, takım (çatal, bıçak, kaşık) gibi malzemelerin yıkanması, silinmesi → 90 dakika

4. **Snack (Atıştırma) Yiyecek Servisi**

- Havuz bar ön hazırlık ve servis sonrası düzen → yaklaşık 20 dakika
- Servis süresi → Servis saati 11:30 ile 17:00 arasında olduğu için günlük 5,5 saat yani 330 dakika.
- Bardak, tabak, takım (çatal, bıçak, kaşık) gibi malzemelerin yıkanması, silinmesi → 90 dakika

5. **Çay Saati Açık Büfe Servis**

- Havuz bar ön hazırlık ve servis sonrası düzen → yaklaşık 20 dakika
- Servis süresi → Servis saati 17:00-18:00 saatleri arasında olduğu için günlük 1 saat yani 60 dakika
- Bardak, tabak, takım (çatal, bıçak, kaşık) gibi malzemelerin yıkanması, silinmesi → 30 dakika

6. **Gece Çorbası Açık Büfe Servis**

- Salon ön hazırlık ve servis sonrası düzen → yaklaşık 20 dakika
- Servis süresi: Servis saati 23:00 ile 00:00 olduğu için 1 saat yani 60 dakika
- Bardak, tabak, takım (çatal, bıçak, kaşık) gibi malzemelerin yıkanması, silinmesi → 20 dakika

7. **Bar Faaliyetleri**

- Genel temizlik-düzen, eksik malzemelerin depolardan getirilmesi ve barın açılışı → yaklaşık 120 dakika
- Servis süresi : İçecek servisi sadece havuz bardan 10:30-00:00 arasında yapıldığı için günlük 13,5 saat yani 810 dakika
- Bar kapanışı → 30 dakika

8. **Mutfak Faaliyetleri**

Literatürde; işgücü pratik kapasitesi hizmet işletmeleri açısından teorik kapasitenin %80'i olarak (kalan % 20'si eğitim, yemek, dinlenme, toplantı vs.) değerlendirilmektedir (Adıgüzel, 2008:60). Mutfak faaliyetleri için zaman hesaplamaları yapılırken, mutfaktaki çalışmaların yoğunluğu nedeniyle pratik

kapasiteden kayıp çok az olmaktadır. Dolayısıyla yiyecek-içecek faaliyet merkezi başlığı altında mutfak faaliyetlerinin zaman hesaplamaları, mutfak şefiyle yapılacak görüşmelerden hareketle; teorik kapasitenin %15 veya %20'lik kısmı düşüldükten sonra, çalışma derecesinin (fiili kapasite/pratik kapasite) 1 olduğu yani kalan pratik kapasitenin olduğu gibi fiili kapasite olarak değerlendirilmesi üzerinden yapılacaktır. Günlük pratik-fiili kapasitenin ise faaliyetlere dağılımı (yükleme oranı) yüzdelik olarak mutfak şefinin görüşüne, faaliyetlerin hizmet süresine ve yapılan gözlemlere göre aşağıdaki gibidir.

- Kahvaltı açık büfe servisi yiyeceklerin hazırlanması, büfenin kurulması ve toplanması → Fiili kapasitenin %25'i
- Öğle yemeği açık büfe servisi yiyeceklerin hazırlanması, büfenin kurulması ve toplanması → Fiili kapasitenin %15'i
- Akşam yemeği açık büfe servisi yiyeceklerin hazırlanması, büfenin kurulması ve toplanması → Fiili kapasitenin %30'u
- Çay saati açık büfe servisi yiyeceklerin hazırlanması, büfenin kurulması ve toplanması → Fiili kapasitenin %7'si
- Snack (atıştırılmalık) yiyecek servisi yiyeceklerin ön hazırlığı ve siparişe göre hazırlanması → Fiili kapasitenin %20'si
- Gece çorbası açık büfe servisi yiyeceklerin hazırlanması, büfenin kurulması ve toplanması → Fiili kapasitenin %3'ü

4.3.2.2. X Konaklama İşletmesinde Odalar Bölümü Ön Büro, Kat Hizmetleri Faaliyetleri ve Süreleri

Odalar bölümü için alt başlıklar halinde kat hizmetleri ve ön büro faaliyetleri ve bu faaliyetler için harcanan zaman verileri aşağıda alt başlıklar halinde sunulmuştur.

1. Kat hizmetleri faaliyetleri

Kat hizmetleri faaliyetleri için zaman ölçümlenmeleri yapılırken doğrudan oda sayısına ulaşılamadığı için genel kat yöneticisinin iş gören planlamasında ve işlerin yapılmasında sektördeki ve işletmedeki pratik tecrübesine dayanarak kullandığı ve süreler görüşme yoluyla elde edilmiştir. Ayrıca bu sürelerin güvenilirliği için

araştırmacı tarafından doğrudan gözlemler yapılmıştır. Kat hizmetleri faaliyetleri ve süreleri aşağıdaki gibidir.

- Günlük oda temizliği → yaklaşık 15 dakika
- Çıkış odalarının temizliği → yaklaşık 30 dakika
- Depodan gerekli malzemelerin temin edilmesi → yaklaşık 30 dakikadır. Ancak bu süre her bir oda için değil, her bir kat çalışanı için geçerlidir.

2. Ön Büro Faaliyetleri

- Bekleme-Enformasyon Hizmeti→ Resepsiyon deskinde günün 16 saati yani 960 dakika müşterilerin şikayetleri, enformasyon talepleri gibi işler için sürekli bir şekilde hizmet verilmektedir.
- Giriş (Check In) işlemleri → yaklaşık 15 dakika
- Çıkış (Check Out) işlemleri → yaklaşık 15 dakika
- Gece raporlamaları ve diğer bölüm-departmanlara yönelik bilgi akışı → yaklaşık 120 dakika
- Münferit rezervasyon işlemleri → yaklaşık 20 dakika
- Acenta rezervasyon işlemleri → yaklaşık 2 dakika

4.3.3. X Konaklama İşletmesinin Faaliyet Merkezleri ve Faaliyetlere İlişkin Ölçümlenen Zamanlar

X Konaklama İşletmesi her şey dahil sistemde faaliyetlerini yerine getiren bir niteliğe sahiptir. Bilindiği gibi her şey dahil sistemde konaklayan misafirlere bireysel bir hizmetten ziyade toplu bir hizmet verilmektedir. Özellikle yiyecek-içecek hizmetleri toplu bir şekilde verilmektedir. Bu noktada tespit faaliyetlere ilişkin tespit edilen sürelerin misafir başına aritmetik ortalama yoluyla bölünmesi gerekmektedir. Böylelikle misafir başına 'dk/kişi' cinsinden veriler elde edilmiştir.

Bu başlık altında Faaliyet merkezleriyle ilgili zaman hesaplamaları yiyecek-içecek ve odalar bölümü başlıkları altında ortaya konacaktır. Hesaplamalar yapılırken bir faaliyet için kullanılan fiili kapasite belirlenecek, fiili kapasitenin belirlenmesinden

sonra her faaliyet için misafir başına ortalama bir süre hesaplanacaktır. Bu hesaplamalar da aşağıdaki formüller kullanılacaktır:

Fiili Kapasite = Faaliyetin süresi x Toplam faaliyet sayısı

$$\frac{\text{Fiili Kapasite}}{\text{Süresi}} = \frac{\text{Ortalama Misafir Başına Faaliyet Hizmet}}{\text{Sezonluk Toplam Müşteri Sayısı}}$$

Ortalama misafir başına dk/kişi bağlantısı hesaplanırken faaliyet süresi olarak bir sezon için 180 gün, sezon boyunca işletmede konaklayan müşteri sayısı olarak da 21.237 kişi baz alınacaktır.

4.3.3.1. Yiyecek-İçecek Bölümü Zaman Hesaplamaları

X Konaklama İşletmesinde yiyecek-içecek bölümü servis faaliyet merkezindeki faaliyetler kahvaltı, öğle yemeği, akşam yemeği, çay saati açık büfe ve snack (atıştırmalık) yiyecek servisi ve bar faaliyetleri olarak ayrıntılandırılmıştır. Mutfak faaliyet merkezi ise mutfak faaliyetleri şeklinde ifade edilmiştir.

1. Kahvaltı Açık Büfe Servis

Kahvaltı açık büfe servisi sezon boyunca her gün bir defa yapılmaktadır. Sezon toplam 180 günden oluşmaktadır.

- Salon ön hazırlık ve servis sonrası düzen → yaklaşık 90 dakika
90 dakika x 180 gün = 16.200 dk.gün (fiili kapasite)
 $16.200 / 21237 = 0,7628 \text{ dk/kişi}$
- Servis süresi → Kahvaltı servisi 07:30-10:30 saatleri arasında olduğu için günlük 3 saat yani 180 dakikadır.
180 dakika x 180 gün = 32.400 dk.gün
 $32.400 / 21237 = 1,5256 \text{ dk/kişi}$
- Bardak, tabak, takım (çatal, bıçak, kaşık) gibi malzemelerin yıkanması, silinmesi: → 100 dakika
100 x 180 = 18.000 dk.gün

$$18.000 / 21237 = \mathbf{0,8476 \text{ dk/kişi}}$$

- Kahvaltı faaliyeti toplam ortalama misafir başına hizmet süresi = 0,7628 dk/kişi + 1,5256 dk/kişi + 0,8476 dk/kişi = **3,136 dk/kişi**

2. Öğlen Yemeği Açık Büfe Servis

Kahvaltı açık büfe servisi sezon boyunca her gün bir defa yapılmaktadır. Sezon toplam 180 günden oluşmaktadır.

- Salon ön hazırlık ve servis sonrası düzen → yaklaşık 90 dakika
90 dakika x 180 gün = 16.200 dk.gün (fiili kapasite)
16.200 dkgün/ 21.237 kişi = **0,7628 dkgün/kişi**
- Servis süresi → Servis saati 12:30-14:00 saatleri arasında olduğu için günlük 1,5 saat yani 90 dakika
90 dakika x 180 gün = 16.200 dk.gün (fiili kapasite)
16.200 dkgün / 21.237 kişi = **0,7628 dkgün/kişi**
- Bardak, tabak, takım (çatal, bıçak, kaşık) gibi malzemelerin yıkanması, silinmesi → 60 dakika
60 dakika x 180 gün = 10.800 dk.gün (fiili kapasite)
10.800 dkgün / 21.237 kişi = **0,5085 dkgün/kişi**
- Öğlen yemeği faaliyeti toplam ortalama misafir başına hizmet süresi = 0,7628 dk/kişi + 0,7628 dk/kişi + 0,5085 dk/kişi = **2,0341 dkgün/kişi**

3. Akşam Yemeği Açık Büfe Servis

Akşam yemeği açık büfe servisi sezon boyunca her gün bir defa yapılmaktadır. Sezon toplam 180 günden oluşmaktadır.

- Salon ön hazırlık ve servis sonrası düzen → yaklaşık 90 dakika
90 dakika x 180 gün = 16.200 dk.gün (fiili kapasite)
16.200 dkgün / 21.237 kişi = **0,7628 dkgün/kişi**

- Servis süresi→ Servis saati 19:30-21:30 saatleri arasında olduğu için günlük 2 saat yani 120 dakika
120 dakika x 180 gün = 21.600 dk.gün (fili kapasite)
21.600 dkgün / 21.237 kişi = **1,0171 dkgün/kişi**
- Bardak, tabak, takım (çatal, bıçak, kaşık) gibi malzemelerin yıkanması, silinmesi
→ 90 dakika
90 dakika x 180 gün = 16.200 dk.gün (fili kapasite)
16.200 dkgün / 21.237 kişi = **0,7628 dkgün/kişi**
- Akşam yemeği faaliyeti toplam ortalama misafir başına hizmet süresi = 0,7628 dk/kişi + 1,0171 dk/kişi + 0,7628 dk/kişi = **2,5427 dk/kişi**

4. Snack (Atıştırmalık) Yiyecek Servisi

Snack yiyecek servisi sezon boyunca her gün bir defa yapılmaktadır. Sezon toplam 180 günden oluşmaktadır.

- Havuz bar ön hazırlık ve servis sonrası düzen → yaklaşık 20 dakika
20 dakika x 180 gün = 3.600 dk.gün (fili kapasite)
3.600 dkgün / 21.237 kişi = **0,1695 dkgün/kişi**
- Servis süresi → Servis saati 11:30 ile 17:00 arasında olduğu için günlük 5,5 saat yani 330 dakika.
330 dakika x 180 gün = 59.400 dk.gün (fili kapasite)
59.400 dkgün / 21.237 kişi = **2,7970 dkgün/kişi**
- Bardak, tabak, takım (çatal, bıçak, kaşık) gibi malzemelerin yıkanması, silinmesi
→ 90 dakika
90 dakika x 180 gün = 16.200 dk.gün (fili kapasite)
16.200 dkgün / 21.237 kişi = **0,7628 dkgün/kişi**
- Snack (atıştırmalık) yiyecek servisi faaliyeti toplam ortalama misafir başına hizmet süresi = 0,1695 dk/kişi + 2,7970 dk/kişi + 0,7628 dk/kişi
= **3,7293 dk/kişi**

5. Çay Saati Açık Büfe Servis

Çay saati açık büfe servisi sezon boyunca her gün bir defa yapılmaktadır. Sezon toplam 180 günden oluşmaktadır.

- Havuz bar ön hazırlık ve servis sonrası düzen → yaklaşık 20 dakika
20 dakika x 180 gün = 3.600 dk.gün (fili kapasite)
3.600 dkgün / 21.237 kişi = **0,1695 dkgün/kişi**
- Servis süresi→ Servis saati 17:00-18:00 saatleri arasında olduğu için günlük 1 saat yani 60 dakika
60 dakika x 180 gün = 10.800 dk.gün (fili kapasite)
10.800 dkgün / 21.237 kişi = **0,5085 dkgün/kişi**
- Bardak, tabak, takım (çatal, bıçak, kaşık) gibi malzemelerin yıkanması, silinmesi → 30 dakika
30 dakika x 180 gün = 5.400 dk.gün (fili kapasite)
5.400 dkgün / 21.237 kişi = **0,2543 dkgün/kişi**
- Çay saati açık büfe servisi faaliyeti toplam ortalama misafir başına hizmet süresi = 0,1695 dk/kişi + 0,2543 dk/kişi + 0,5085 dk/kişi = **0,9323 dk/kişi**

6. Gece Çorbası Açık Büfe Servis

- Salon ön hazırlık ve servis sonrası düzen → yaklaşık 20 dakika
20 dakika x 180 gün = 3.600 dk.gün (fili kapasite)
3.600 dkgün / 21.237 kişi = **0,1695 dkgün/kişi**
- Servis süresi → Servis saati 23:00 ile 00:00 olduğu için 1 saat yani 60 dakika
60 dakika x 180 gün = 10.800 dk.gün (fili kapasite)
10.800 / 21.237 = **0,5085 dk/kişi**
- Bardak, tabak, takım (çatal, bıçak, kaşık) gibi malzemelerin yıkanması, silinmesi → 20 dakika
20 dakika x 180 gün = 3.600 dk.gün (fili kapasite)

$$3.600\text{gün} / 21.237 \text{ kişi} = \mathbf{0,1695 \text{ dkgün/kişi}}$$

- Gece çorbası açık büfe servisi faaliyeti toplam ortalama misafir başına hizmet süresi = $0,1695 \text{ dk/kişi} + 0,1695 \text{ dk/kişi} + 0,5085 \text{ dk/kişi} = \mathbf{0,8475 \text{ dk/kişi}}$

7. Bar Faaliyetleri

- Genel temizlik-düzen, eksik malzemelerin depolardan getirilmesi ve barın açılışı
→ yaklaşık 120 dakika
 $120 \text{ dakika} \times 180 \text{ gün} = 21.600 \text{ dk.gün}$
 $21.600 \text{ dk.gün} / 21.237 \text{ kişi} = \mathbf{1,0171 \text{ dk.gün/kişi}}$
- Servis süresi : İçecek servisi havuz bardan 10:30-00:00 arasında ve sadece havuz bardan yapıldığı için günlük 13,5 saat yani 810 dakika
 $810 \text{ dakika} \times 180 \text{ gün} = 145.800 \text{ dk.gün}$
 $145.800 \text{ dk.gün} / 21.237 = \mathbf{6,8665 \text{ dk.gün/kişi}}$
- Bar kapanışı → 30 dakika
 $30 \text{ dakika} \times 180 \text{ gün} = 5.400 \text{ dk.gün}$
 $5.400 \text{ dk.gün} / 21.237 = \mathbf{0,2543 \text{ dk.gün/kişi}}$
- Bar faaliyetleri toplam ortalama misafir başına hizmet süresi → $1,0171 \text{ dk.gün/kişi} + 6,8665 \text{ dk.gün/kişi} + 0,2543 \text{ dk.gün/kişi} = \mathbf{8,1379 \text{ dk.gün/kişi}}$

8.Mutfak Faaliyetleri

Mutfak yöneticisiyle yapılan görüşmeler ve yapılan gözlemler neticesinde elde edilen verilere göre; mutfakta çalışan tüm personelin izin günleri hariç toplam çalıştığı gün sayısı 1.576 izin günleri toplam 105'dir. Mutfak personeli günlük 10 saat çalışıp, ortalama 1 saat eğitim, mola ve dinlenmeye harcamaktadır.

$1.576 \text{ gün} - 105\text{gün} = 1.471 \text{ gün} \times (10-1) \text{ saat} \times 60 \text{ dk} = 794.340 \text{ dakika}$ tüm sezon boyunca mutfak faaliyetleri için hesaplanan pratik- fiili kapasitedir.

Mutfak şefiyle yapılan görüşme ve yapılan gözlemlerde mutfak faaliyetlerinin fiili kapasitedeki dağılımı aşağıdaki gibidir:

- Sezon boyunca kahvaltı açık büfe servisi yiyeceklerin hazırlanması, büfenin kurulması ve toplanması için fiili kapasitenin %25'si harcanmıştır.

$794.340 \times 0,20 = 198.585$ dk (Kahvaltı faaliyetleri için tüm sezon boyunca yani 180 gün için hesaplanan fiili kapasite)

198.585 dk / 21.237 kişi = **9,3509 dakika/kişi**

- Öğle yemeği açık büfe servisi yiyeceklerin hazırlanması, büfenin kurulması ve toplanması:%15

$794.340 \times 0,15 = 119.151$ dk (Öğle yemeği faaliyetleri için tüm sezon boyunca yani 180 gün için hesaplanan fiili kapasite)

119.151 dk / 21.237 kişi = **5,6105 dakika/kişi**

- Akşam yemeği açık büfe servisi yiyeceklerin hazırlanması, büfenin kurulması ve toplanması: %30

$794.340 \times 0,30 = 238.302$ dk (Akşam yemeği faaliyetleri için tüm sezon boyunca yani 180 gün için hesaplanan fiili kapasite)

238.302 dk / 21.237 kişi = **11,2211 dakika/kişi**

- Çay saati açık büfe servisi yiyeceklerin hazırlanması, büfenin kurulması ve toplanması: % 7

$794.340 \times 0,07 = 55.603,8$ dk (Çay saati faaliyetleri için tüm sezon boyunca yani 180 gün için hesaplanan fiili kapasite)

$55.603,8$ dk / $21.237 =$ **2,6183 dakika/kişi**

- Snack (atıştırılmalık) yiyecek servisi yiyeceklerin ön hazırlığı ve siparişe göre hazırlanması: % 20

$794.340 \times 0,15 = 158.868$ dk (Snack faaliyetleri için tüm sezon boyunca yani 180 gün için hesaplanan fiili kapasite)

$$158.868 \text{ dk} / 21.237 \text{ kişi} = \mathbf{7,4807 \text{ dakika/kişi}}$$

- Gece çorbası açık büfe servisi yiyeceklerin hazırlanması, büfenin kurulması ve toplanması:% 3

$794.340 * 0,03 = 23.830,2$ dk (Gece çorbası faaliyetleri için tüm sezon boyunca yani 180 gün için hesaplanan fiili kapasite)

$$23.830,2 \text{ dk} / 21.237 \text{ kişi} = \mathbf{1,1221 \text{ dakika/kişi}}$$

- Mutfak faaliyetleri toplam ortalama misafir başına hizmet süresi → $9,3509$ dakika/kişi + $5,6105$ dakika/kişi + $11,2211$ dakika/kişi + $7,4807$ dakika/kişi + $2,6183$ dakika/kişi + $1,1221$ dakika/kişi = $\mathbf{37,4036 \text{ dakika/kişi}}$

Yiyecek-içecek bölümüne ilişkin faaliyet merkezlerindeki (servis ve mutfak) faaliyetler ve bu faaliyetlere ilişkin tespit edilen süreler çizelge 4.11'de görülmektedir.

Çizelge 4.11. X Konaklama İşletmesi Yiyecek-İçecek Faaliyetleri Ortalama Misafir Başına Süreler

Faaliyet Merkezi	Faaliyetin Adı ve Süresi		Ort. Kişi Başına Hizm. Süresi (dakika)
	Servis	Kahvaltı	Salon ön hazırlık ve servis sonrası düzen → yaklaşık 90 dakika
Servis süresi → Kahvaltı servisi 07:30-10:30 saatleri arasında olduğu için günlük 3 saat yani 180 dakika			1,5256
Bardak, tabak, takım (çatal, bıçak, kaşık) gibi malzemelerin yıkanması, silinmesi → 100 dakika			0,8476
Kahvaltı Toplam Faaliyet Süresi			3,136
Öğle Yemeği		Salon ön hazırlık ve servis sonrası düzen → yaklaşık 90 dakika	0,7628
		Servis süresi → Servis saati 12:30-14:00 saatleri arasında olduğu için günlük 1,5 saat yani 90 dakika	0,7628
		Bardak, tabak, takım (çatal, bıçak, kaşık) gibi malzemelerin yıkanması, silinmesi → 60 dakika	0,5085
		Öğle Yemeği Toplam Faaliyet Süresi	2,0341
Akşam Yemeği		Salon ön hazırlık ve servis sonrası düzen → yaklaşık 90 dakika	0,7628
		Servis süresi → Servis saati 19:30-21:30 saatleri arasında olduğu için günlük 2 saat yani 120 dakika	1,0171
		Bardak, tabak, takım (çatal, bıçak, kaşık) gibi malzemelerin yıkanması, silinmesi → 90 dakika	0,7628
		Akşam Yemeği Toplam Faaliyet Süresi	2,5427
Snack		Havuz bar ön hazırlık ve servis sonrası düzen → yaklaşık 20 dakika	0,1695
		Servis süresi → Servis saati 11:30 ile 17:00 arasında olduğu için günlük 5,5 saat yani 330 dakika.	2,7970
		Bardak, tabak, takım (çatal, bıçak, kaşık) gibi malzemelerin yıkanması, silinmesi → 90 dakika	0,7628
		Snack Toplam Faaliyet Süresi	3,7293
Çay Saati		Havuz bar ön hazırlık ve servis sonrası düzen → yaklaşık 20 dakika	0,1695
		Servis süresi → Servis saati 17:00-18:00 saatleri arasında olduğu için günlük 1 saat yani 60 dakika	0,5085
		Bardak, tabak, takım (çatal, bıçak, kaşık) gibi malzemelerin yıkanması, silinmesi → 30 dakika	0,2543
		Çay Saati Toplam Faaliyet Süresi	0,9323
Gece Çorbası		Salon ön hazırlık ve servis sonrası düzen → yaklaşık 20 dakika	0,1695
		Servis süresi → Servis saati 23:00 ile 00:00 olduğu için 1 saat yani 60 dakika	0,5085
		Bardak, tabak, takım (çatal, bıçak, kaşık) gibi malzemelerin yıkanması, silinmesi → 20 dakika	0,1695

Çizelge 4.11. X Konaklama İşletmesi Yiyecek-İçecek Faaliyetleri Ortalama Misafir Başına Süreler (devamı)

		Gece Çorbası Toplam Faaliyet Süresi	0,8475
	Bar Faaliyetleri	Genel temizlik-düzen, eksik malzemelerin depolardan getirilmesi ve barın açılışı → yaklaşık 120 dakika	1,0171
		Servis süresi : İçecek servisi havuz bardan 10:30-00:00 arasında ve sadece havuz bardan yapıldığı için günlük 13,5 saat yani 810 dakika	6,8665
		Bar kapanışı → 30 dakika	0,2543
		Bar Faaliyetleri Toplam Süre	8,1379
Mutfak	Mutfak Faaliyetleri	Kahvaltı açık büfe servisi yiyeceklerin hazırlanması, büfenin kurulması ve toplanması → Fiili kapasitenin %25	9,3509
		Öğle yemeği açık büfe servisi yiyeceklerin hazırlanması, büfenin kurulması ve toplanması → %15	5,6105
		Akşam yemeği açık büfe servisi yiyeceklerin hazırlanması, büfenin kurulması ve toplanması → %30	11,2211
		Snack (atıştırma) yiyecek servisi yiyeceklerin ön hazırlığı ve siparişe göre hazırlanması → % 20	7,4807
		Çay saati açık büfe servisi yiyeceklerin hazırlanması, büfenin kurulması ve toplanması → % 7	2,6183
		Gece çorbası açık büfe servisi yiyeceklerin hazırlanması, büfenin kurulması ve toplanması → % 3	1,1221
		Gece Çorbası Toplam Faaliyet Süresi	37,4036
	Yiyecek- İçecek Faaliyetlerinin Misafir Başına Ortalama Sürelerinin Toplamı	60,5425	

4.3.3.2. X Konaklama İşletmesinde Odalar Bölümü Faaliyetleri Zaman Ölçümleri

Odalar bölümü için alt başlıklar halinde kat hizmetleri ve ön büro faaliyetleri başlıkları altında hesaplamalar yapılmıştır.

1. Kat hizmetleri faaliyetleri

Odalar bölümünde faaliyetler kişi bazında değil oda bazında yapıldığı için zaman hesaplamaları yapılırken, fiili kapasite ölçümleri satılan oda sayısı üzerinden belirlenecektir.

Satılan oda sayısına doğrudan ulaşılamadığı için eldeki veriler ışığında hesaplama yapılacaktır.

Veriler→

- 2014 yılında işletmede toplam 21.237 misafir konaklamıştır.
- Misafirler ortalama 5 gece konaklamışlardır.
- Misafirler genelde her odada 2 kişi konaklamaktadır.

Satılan oda sayısı → $21.237 / 5 / 2 = 2.123,7 \approx \mathbf{2.124 \text{ oda}}$ satılmıştır. Bu veriden hareketle kat hizmetleri faaliyetleri:

- Günlük oda temizliği → yaklaşık 15 dakikadır. Her odada ortalama 5 gece konaklanmaktadır. Ancak günlük oda temizliği check in işleminin yapıldığı gün yapılmadığı için $5-1 = 4$ üzerinden hesaplanacaktır.

$2.124 \text{ oda} \times 15 \text{ dk} \times 4 = 127.440 \text{ oda.dk}$ (Günlük oda temizliği faaliyeti için fiili kapasite)

$127.440 \text{ odadk} / 21.237 \text{ kişi} = \mathbf{6.0008 \text{ oda.dk/kişi}}$

- Çıkış odalarının temizliği → yaklaşık 30 dakikadır. Her bir oda satışı için sezon boyunca toplam satılan oda sayısı kadar yapılan bir faaliyettir.

$2.124 \text{ oda} \times 30 \text{ dk} = 63.720 \text{ odadakika}$ (Çıkış odalarının temizliği için fiili kapasite)

$63.720 \text{ dk} / 21.237 \text{ kişi} = \mathbf{3.0004 \text{ oda.dk/kişi}}$

- Depodan gerekli malzemelerin temin edilmesi → yaklaşık 30 dakikadır. Ancak bu süre her bir oda için değil, her bir kat çalışanı için geçerlidir. Kat hizmetlerinde sezon boyunca ortalama 5 işgören çalışmıştır.

$180 \text{ gün} \times 5 \text{ işgören} \times 30 \text{ dakika} = 27.000 \text{ işg.dakika}$ (Depodan günlük malzeme alımı için fiili kapasite)

$27.000 \text{ işg.dk} / 21.237 \text{ kişi} = \mathbf{1,2714 \text{ işg.dk/kişi}}$

- Kat hizmetleri faaliyetleri toplam ortalama misafir başına hizmet süresi →
6,0008 dakika/kişi + 3.0004 dakika/kişi + 1,2714 dakika/kişi =
10,2726 dakika/kişi

2. Ön Büro Faaliyetleri

- Bekleme Hizmeti: Resepsiyon deskinde günün 24 saati yani 960 dakika müşterilerin şikayetleri, enformasyon talepleri gibi işler için sürekli bir şekilde hizmet verilmektedir. Ancak sezon başında ve sezon sonunda toplam 30 gün ve 16 saat olarak bu faaliyet yerine getirilmektedir. Hesaplamalar bu verilere göre yapılacaktır.

$$24 \text{ saat} \times 60 \text{ dk} \times 150 \text{ gün} = 216.000 \text{ dk}$$

$$16 \text{ saat} \times 60 \text{ dk} \times 30 \text{ gün} = 28.800 \text{ dk}$$

216.000 dk + 28.800 dk = 244.800 dakika (Bekleme hizmeti için hesaplanan fiili kapasitei)

$$244.800 \text{ dk} / 21237 \text{ kişi} = \mathbf{11, 5271 \text{ dakika/kişi}}$$

- Giriş (Check In) işlemleri → oda başına yaklaşık 15 dakika

$$2.124 \text{ oda} * 15 \text{ dk} = 31.860 \text{ dk} \text{ (Check in işlemleri için hesaplanan fiili kapasite)}$$

$$31.860 \text{ oda.dk} / 21.237 \text{ kişi} = \mathbf{1,5002 \text{ oda.dk/kişi}}$$

- Çıkış (Check Out) işlemleri → oda başına yaklaşık 15 dakika

$$2.124 \text{ oda} \times 15 \text{ dk} = 31.860 \text{ dk} \text{ (Check in işlemleri için hesaplanan fiili kapasite)}$$

$$31.860 \text{ oda.dk} / 21.237 \text{ kişi} = \mathbf{1,5002 \text{ oda.dk/kişi}}$$

- Gece raporlamaları ve diğer bölüm-departmanlara yönelik bilgi akışı → yaklaşık 120 dakika

120 dk x 180 gün = 21600 dk (Gece raporlamaları ve diğer bölüm-departmanlara yönelik bilgi akışı faaliyeti için hesaplanan fiili kapasite)

$$21.600 \text{ dk} / 21237 \text{ kişi} = \mathbf{1,0117 \text{ dakika/kişi}}$$

- Satılan 2124 odanın 491'i münferit olarak, $2.124 - 491 = 1633$ oda ise acentaya satılmıştır. Münferit rezervasyon işlemleri : Oda başına yaklaşık 20 dakikadır. Acenta rezervasyon işlemleri oda başına yaklaşık 2 dakikadır.

$$491 \text{ oda} \times 20 \text{ dk} = 9.820 \text{ oda.dk}$$

$$1633 \text{ oda} \times 2 \text{ dk} = 3.266 \text{ oda.dk}$$

$3.266 \text{ oda.dk} + 9.820 \text{ oda.dk} = 13.086 \text{ oda.dk}$ (Rezervasyon faaliyetleri için hesaplanan fiili kapasite)

$$13.086 \text{ oda.dk} / 21237 \text{ kişi} = \mathbf{0,6162 \text{ oda.dk /kişi}}$$

- Ön Büro faaliyetleri toplam ortalama misafir başına hizmet süresi → 11, 5271 dakika/kişi + 1,5002 dakika/kişi + 1,5002 dakika/kişi + 1,0117 dakika/kişi + 0,6162 dakika/kişi = **16,1554 dakika/kişi**

Odalar bölümüne ilişkin faaliyet merkezlerine (ön büro ve odalar) göre tespit edilen faaliyetler ve faaliyetlere ilişkin süreler çizelge 4.12'de gösterilmiştir.

Çizelge 4.12. X Konaklama İşletmesi Odalar Bölümü Faaliyetleri Misafir Başına Ortalama Süreler

Faaliyet Merkezi	Faaliyetin Adı ve Süresi	Kişi Başına Ort. Hizm. Süresi (dakika)	
Kat Hizmetleri	Oda Faaliyetleri	Günlük oda temizliği → yaklaşık 15 dakika	6,0008
		Çıkış odalarının temizliği → yaklaşık 30 dakika	3,0004
		Depodan gerekli malzemelerin temin edilmesi → yaklaşık 30 dakikadır. Ancak bu süre her bir oda için değil, her bir kat çalışanı için geçerlidir	1,2714
		Oda faaliyetleri toplam süre	10,2726
Ön Büro	Ön Büro Faaliyetleri	Bekleme Hizmeti → Resepsiyon deskinde günün 16 saati yani 960 dakika müşterilerin şikayetleri, enformasyon talepleri gibi işler için sürekli bir şekilde hizmet verilmektedir.	11,5271
		Giriş (Check In) işlemleri → yaklaşık 15 dakika	1,5002
		Çıkış (Check Out) işlemleri → yaklaşık 15 dakika	1,5002
		Gece raporlamaları ve diğer bölüm-departmanlara yönelik bilgi akışı → yaklaşık 120 dakika	1,0117
		- Münferit rezervasyon işlemleri → yaklaşık 20 dakika - Acenta rezervasyon işlemleri → yaklaşık 2 dakika	0,6162
		Ön büro faaliyetleri toplam süre	16,1554
		Odalar Bölümü Faaliyetlerinin Misafir Başına Ortalama Sürelerinin Toplamı	26,428

4.3.4. Faaliyet Merkezleri (Kaynak Grupları) Maliyetlerinin Belirlenmesi

X Konaklama İşletmesinde belirlenen faaliyet merkezleri ve faaliyetler yiyecek-içecek bölümü için servis ve mutfak, odalar bölümü için ise ön büro ve kat hizmetleri olarak bundan önceki başlıklar altında sunulmuştur. Yine bu faaliyet merkezlerine ilişkin maliyet verileri-bilgileri geleneksel maliyet yönetimi ölçümlene tekniğinin uygulanması sırasında esas üretim gider yerleri şeklinde servis, mutfak, ön büro ve kat hizmetleri olarak başlıkları altında sunulmuştur. Dolayısıyla zamana dayalı FTM tekniğinin uygulanmasında kullanılacak maliyet verileri servis, mutfak, ön büro ve kat

hizmetleri şeklindeki esas üretim gider yerlerine ait olan geleneksel maliyet ölçümleme tekniğine göre belirlenmiş maliyet verileri olacaktır. Bu noktadan hareketle X Konaklama İşletmesinde zamana dayalı FTM tekniğinin uygulanması için gerekli faaliyet merkezi (kaynak grubu) maliyetleri, Çizelge 4.9'daki X Konaklama İşletmesi deparman ve bölüm bazında farklı maliyet verileriyle hesaplanan hacim temelli maliyetleme verileri referans alınarak çizelge 4.13'de görülmektedir.

Çizelge 4.13 incelendiğinde DİMMG, DİG ve GÜG gibi maliyet giderlerinin II.dağıtıma göre toplamını ifade eden maliyet bilgilerinin yanında; yiyecek-içecek bölümü için direkt maliyetlemeye dönük (DİMMG + DİG) giderler ile sadece DİMMG ve DİG maliyet giderlerini baz alan hacim temelli hesaplamalar, odalar bölümü için ise DİMMG ve GÜG maliyet giderlerinden oluşan II. dağıtım toplamına ek olarak sadece DİG giderlerini baz alan hacim temelli hesaplamalar da yapılmıştır. Bu hesaplamaların yapılma amacı, X konaklama İşletmesinde zamana dayalı FTM tekniğini farklı maliyet verileriyle uygulayabilmek ve geleneksel maliyet yönetimi ölçümleme tekniğiyle oluşturulan maliyet bilgileriyle karşılaştırmasını yapabilmektir.

Çizelge 4.13: X Konaklama İşletmesi Zamana Dayalı FTM Uygulamasında Kullanılacak Faaliyet Merkezleri (Kaynak Grubu) Maliyetler Tablosu

Faaliyet Merkezine (Kaynak grubu) tedarik edilen maliyetlerin hangi maliyet verilerinden oluştuğu		Maliyet dağıtımında kullanılan maliyetler (TL)		Maliyet dağıtımında kullanılan maliyetler (TL)			
Yiyecek-İçecek Bölümü (Servis+ Mutfak)	Servis	Dağıtım tabi tutulan tüm giderler	II. Dağıtım Toplamı (D.İ.M.M + D.İ.G.+ G.Ü.G.)	302.984,136	Yiyecek-İçecek Bölümü (Servis+ Mutfak)	II. Dağıtım Toplamı (D.İ.M.M + D.İ.G.+ G.Ü.G.)	810.020,246
		Personel (Maaş + SGK vs.) giderleri, içecek giderleri,	Direkt Maliyetleme (D.İ.M.M + D.İ.G.)	214.422,456		Direkt Maliyetleme (D.İ.M.M + D.İ.G.)	667.091,666
		İçecek	D.İ.M.M.	134.604,84		D.İ.M.M.	467.488,4
		Personel (Maaş v+ SGK vs.),	D.İ.G.	79.817,616		D.İ.G.	199.603,266
	Mutfak	Dağıtım tabi tutulan tüm giderler	II. Dağıtım Toplamı (D.İ.M.M + D.İ.G.+ G.Ü.G.)	507.036,11	Yiyecek-İçecek Bölümü (Servis+ Mutfak)	D.İ.M.M.	467.488,4
		Personel (Maaş v+ SGK vs.) giderleri, yiyecek ve yakıt giderleri	Direkt Maliyetleme (D.İ.M.M + D.İ.G.)	452.669,21		D.İ.G.	199.603,266
		Yiyecek + yakıt giderleri	D.İ.M.M.	332.883,56 TL			
		Personel (Maaş + SGK vs.) giderleri	D.İ.G.	119.785,65			
Odalar Bölümü (Ön Büro + Kat Hizmetleri)	Ön Büro	Dağıtım tabi tutulan tüm giderler	II. Dağıtım Toplamı (D.İ.G.+ G.Ü.G.)	107.295,64	Odalar Bölümü (Ön Büro + Kat Hizmetleri)	II. Dağıtım Toplamı (D.İ.G.+ G.Ü.G.)	304.769,14
		Personel (Maaş v+ SGK vs.) giderleri, yiyecek ve yakıt giderleri	D.İ.G	40.799,52		D.İ.G.	83.493,26 TL
	Kat Hizmetle	Dağıtım tabi tutulan tüm giderler	II. Dağıtım Toplamı (D.İ.G.+ G.Ü.G.)	197.473,5			
		Personel (Maaş + SGK vs.) giderleri	D.İ.G	40.693,74			
Faaliyet Merkezleri Toplam Maliyeti				1.114.789,342 TL			

4.3.5. Birim Kapasite Maliyetinin Ölçümü

X Konaklama İşletmesi zamana dayalı FTM uygulaması için gerekli olan temel iki parametreden biri olan faaliyet süreleri bundan önce ortaya konmuştur. Bu başlık altında ise tekniğin uygulanması için gerekli ikinci parametre ölçümlenecektir. İkinci parametre birim kapasite maliyetidir. Kapasite birim maliyetini ölçümlemek için iki veriye ihtiyaç duyulmaktadır. Bunlar; tedarik edilen kapasite (kaynak) maliyeti (Çizelge 4.13'deki maliyet verileri) ve tedarik edilen kaynakların pratik kapasitesidir. Bu iki unsur kullanılarak gerekli olan birim maliyeti şu formül yardımıyla ölçümlenebilir

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{\text{Tedarik Edilen Kaynak (Kapasite) Maliyeti (TL)}}{\text{Tedarik Edilen Kaynakların Pratik Kapasitesi (dakika)}}$$

Yöneticiler ile yapılan görüşmelerde X Konaklama İşletmesinde işgören devir hızının yüksek olduğu belirtilmiştir. İşletmede maaş ücret ödemeleri ve SGK primlerinin yatırılması gibi işlemler departman bazında işgörenlerin çalıştıkları gün sayıları üzerinden yapılmaktadır. Dikkat edilirse Çizelge 4.2'de personel ücret ve SGK primleriyle ilgili maliyet verileri hazır bir şekilde işletmeden alınmıştır. Ayrıca çalışanların departman bazında çalıştıkları gün sayısı, izinler muhasebe bilgi sisteminde (MBS) mevcuttur. Tedarik edilen kaynakların pratik kapasitesi MBS'den elde edilen bu bilgilerden hareketle hesaplanmıştır.

Zamana dayalı FTM tekniğinin uygulanmasında pratik kapasitenin bu şekilde hesaplanması literatürde belirtilen ve çalışan sayısından hareketle hesaplanan pratik kapasite hesaplama sistematüğinden farklılaşmaktadır.

Çizelge 4.14'de X Konaklama İşletmesine ait birim kapasite maliyetleri ile bu kapasite maliyetlerinin hangi maliyet verileriyle oluşturulduğu görülmektedir.

Cizelge 4.14: X Konaklama İşletmesi Birim Kapasite Maliyeti Ölçümü

Faaliyet Merkezi	Çalışılan Gün Sayısı (İzinler Dahil)	Günlük Çalışma Süresi (Saat)	Net Çalışma Süresi (gün X saat)	Pratik Kapasite (dk)	Maliyet dağıtımında kullanılan maliyetler (TL)		Birim Kapasite Maliyeti Ölçümü	Birim Kapasite Maliyeti TL/dk	
	(1)	(2)	(3) (3 = 1 X 2)	(4) (4 = 3 X 60 dk)	(5)		(6) 6 = 5 / 4		
Yiyecek-İçecek Bölümü	Servis	2147 – 143 =2004	10 - 1= 9	9 saat X 2.004 gün = 18.036 saat	18.036 saat X 60 dk = 1.082.160 dk	II. Dağıtım Toplamı (D.İ.M.M + D.İ.G.+ G.Ü.G.)	302.984,136	302.984,136 TL / 1.082.160 dk	0,27998090485
		Çalışanlar toplam 143 gün izin yapmış	(1 saat mola, dinlenme, eğitim)			Direkt Maliyetleme (D.İ.M.M + D.İ.G.)	214.422,456	214.422,456 TL / 1.082.160 dk	0,19814302506
						D.İ.G.	79.817,616	79.817,616 TL / 1.082.160 dk	0,07375768463
	Mutfak	1576 – 105 =1471	10 – 1= 9	9 saat X 1.471 gün = 13.239 saat	13.239 saat X 60 dk = 794.340 dk	II. Dağıtım Toplamı (D.İ.M.M + D.İ.G.+ G.Ü.G.)	507.036,11	507.036,11 TL / 794.340 dk	0,63831118916
		Çalışanlar toplam 105 gün izin yapmış	(1 saat mola, dinlenme, eğitim)			Direkt Maliyetleme (D.İ.M.M + D.İ.G.)	452.669,21	452.669,21 TL / 794.340 dk	0,56986833094
						D.İ.G.	119.785,65	119.785,65 TL / 794.340 dk	0,15079896517
Odalar Bölümü	Ön Büro	674 -44 =630	9 – 0,5 =8,5	8,5 saat X 630 gün = 5.355 saat	5.355 saat X 60 dk =321.300 dk	II. Dağıtım Toplamı (D.İ.G.+ G.Ü.G.)	107.295,64	107.295,64 TL/ 321.300 dk	0,33394223467
		Çalışanlar toplam 44 gün izin yapmış	(0,5 saat mola, dinlenme, eğitim)			D.İ.G	40.799,52	40.799,52 TL/ 321.300 dk	0,12698263305
	Kat Hizmetleri	850 – 56 =794	8 – 0,5 =7,5	7,5 saat X 794 gün = 5.955 saat	5.955 saat X 60 dk = 357.300 dk	II. Dağıtım Toplamı (D.İ.G.+ G.Ü.G.)	197.473,5	197.473,5 TL/ 357.300 dk	0,55268261964
		Çalışanlar toplam 56 gün izin yapmış	(0,5 saat mola, dinlenme, eğitim)			D.İ.G	40.693,74	40.693,74 TL/ 357.300 dk	0,11389235936

Çizelge 4.14’de hesaplanan faaliyet merkezlerine ait birim kapasite maliyetleri; DİMMG, DİG ve GÜG gibi maliyet giderlerinin II.dağıtıma göre toplamını ifade eden maliyet verileriyle; bunun yanında yiyecek-içecek bölümü için direkt maliyetlemeye dönük olarak DİMMG ve DİG toplamı ile sadece DİG maliyet giderlerinden hareketle oluşturulan maliyet verileriyle hesaplanmıştır. Ayrıca odalar bölümü için DİMMG ve GÜG maliyet verilerinden oluşan II. dağıtım toplamını baz alan birim kapasite maliyetlerine ek olarak;DİMM maliyet gideri söz konusu olmadığı için sadece DİG giderlerini baz alan birim kapasite maliyetleri de hesaplanmıştır.

Bundan sonraki aşamada kapasite kullanım bilgileri ve faaliyet maliyetleri ölçümlenecektir.

4.3.6. Faaliyet Merkezleri Kapasite Kullanım Bilgilerinin, Maliyet Yükleme Oranlarının ve Faaliyet Maliyetlerinin Ölçümü

Faaliyet maliyetlerinin belirlenebilmesi için maliyet yükleme oranları üzerinden hesaplamalar yapmak gerekmektedir. Maliyet yükleme oranı hesaplaması için iki temel parametreye ihtiyaç vardır. Bunlar;

- maliyet özneleri tarafından tüketilen kaynak kapasitesinin birim zamanı
- tedarik edilen kaynak kapasitenin birim maliyeti

Tedarik edilen kaynak kapasitenin birim maliyeti çizelge 4.14’de farklı maliyet verilerinin bileşimi yoluyla belirlenmiştir. Maliyet özneleri tarafından tüketilen kaynak kapasitesinin birim zamanı da çizelge 4.11 ‘de servis ve mutfak faaliyetleri için, çizelge 4.12’de ön büro ve kat hizmetleri için belirlenmiştir.

$$\text{Maliyet yükleme oranı} = \text{birim kapasite maliyeti} \times \text{faaliyet birim zamanı}$$

Tedarik edilen kaynak kapasitenin kullanım bilgileri (fiili kapasite) ise birim zaman ile toplam misafir sayısı çarpılmalıdır.

$$\text{Fiili Kapasite} = \text{faaliyet birim zaman} \times \text{toplam kişi sayısı}$$

X Konaklama İşletmesinde zamana dayalı FTM tekniği uygulaması ile ilgili yukarıdaki formüllerden hareketle yapılan ölçümler, yiyecek-içecek bölümü ve odalar bölümü başlıkları altında verilen çizelgelerde ortaya konmaktadır.

4.3.6.1.X Konaklama İşletmesi Yiyecek-İçecek Bölümü Zamana Dayalı FTM Uygulaması

Yiyecek-içecek bölümündeki servis ve mutfak faaliyet merkezleri için çizelge 4.14'den hareketle birden fazla maliyet verisi ile ölçümler yapılmıştır. Çizelge 4.14'de X Konaklama İşletmesine ait birim kapasite maliyetleri ile bu kapasite maliyetlerinin hangi maliyet verileriyle oluşturulduğu bulunmaktadır. Yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezleri için birden fazla yapılan ölçümlerin amacı, atıl kapasite maliyetinin değişip değişmediğini ve hangi atıl kapasite maliyetinin kullanılması gerektiğini belirlemektedir.

4.3.6.1.1. Servis Faaliyet Merkezi Zamana Dayalı FTM Uygulaması

Yiyecek-içecek bölümü servis faaliyet merkezi için; ilk olarak çizelge 4.14'den hareketle II. dağıtım toplamı (DİMMG + DİG + GÜG) üzerinden belirlenen birim kapasite maliyetine (0,27998090485) göre yapılan ölçümler çizelge 4.15'de görülmektedir.

Çizelge 4.15. II. Dağıtım Toplamı Maliyet Verilerine Göre Servis Faaliyet Merkezi
(Departmanı) Zamana Dayalı FTM Uygulaması

Faaliyetler	Kişi başı hizmet süresi dk/kişi	Birim Maliyet Yükleme Oranı TL/kişi	Toplam Tüketilen Süre (dk)	Toplam Faaliyet Maliyeti (TL)
	(1)	(1) x 0,27998090485 TL/dk = (2)	(1) x 21.237 kişi = (3)	(2) x 21.237 kişi = (4)
Kahvaltı	3,136	3,136 dk/kişi x 0,27998090485 TL/dk = 0,8780201176096TL/kişi	3,136 dk/kişi x 21.237 kişi = 66.599,232 dk	0,8780201176096TL/kişi x 21.237 ≈ 18.646,513 TL
Öğle Yemeği	2,0341	2,0341 dk/kişi x 0,27998090485 TL/dk = 0,569509158555385 TL/kişi	2,0341 dk/kişi x 21.237kişi = 43.198,182 dk	0,569509158555385TL/kişi x 21.237 ≈12.094,666 TL
Akşam Yemeği	2,5427	2,5427 dk/kişi x 0,27998090485 TL/dk = 0,711907446762095TL/kişi	2,5427 dk/kişi x 21.237 kişi = 53999,314 dk	0,711907446762095TL/kişi x 21.237 ≈ 15.118,779TL
Snack (Atıştırma)	3,7293	3,7293 dk/kişi x 0,27998090485 TL/dk = 1,044132788457105 TL/kişi	3,7293 dk/kişi x 21.237 kişi = 79.199,15 dk	1,044132788457105 TL/kişi x 21.237 ≈ 22.174,248TL
Çay Saati	0,9323	0,9323 dk/kişi x 0,27998090485 TL/dk = 0,261026197591655 TL/kişi	0,9323 dk/kişi x 21.237 kişi = 19.799,26 dk	0,261026197591655TL/kişi x 21.237 ≈ 5.543,413TL
Gece Çorbası	0,8475	0,8475dk/kişi x 0,27998090485 TL/dk = 0,237283816860375 TL/kişi	0,8475dk/kişi x 21.237 kişi = 17.998,36 dk	0,237283816860375TL/kişi x 21.237 ≈ 5.039,197TL
Bar Faaliyetleri	8,1379	8,1379 dk/kişi x 0,27998090485 TL/dk = 2,278456605578815TL/kişi	8,1379 dk/kişi x 21.237 kişi = 172.824,58 dk	2,278456605578815TL/kişi x 21.237 ≈ 48.387,583 TL
Servis Toplam	21,3598	21,3598 dk/kişi x 0,27998090485 TL/dk = 5,98033613141503	21,3598 dk/kişi x 21.237 kişi = 453.618,073	5,98033613141503 TL/kişi x 21.237 ≈ 127.004,399
Fiili Kapasite			≈ 453.618,078 dk	127.004,399
Pratik Kapasite			1.082.160 dk	302.984,136 TL
Atıl Kapasite			628.541,922 dk	175.979,737 TL
Atıl Kapasite Oranı			≈ % 58,082	≈ %58,082
Not: Çizelge 4.14'deki II.dağıtım toplamı birim kapasite maliyetine göre (0,27998090485 TL/dk) ölçümlenmiştir				

Çizelge 4.15’de görüldüğü gibi II.dağıtım toplamı maliyet verileri üzerinden yapılan ölçümler neticesinde, atıl kapasite oranı % 58,082 atıl kapasite maliyeti ise 175.979,737 TL olarak tespit edilmiştir. II.dağıtım verileri (DİMMG + DİG + GÜG) kullanılarak elde edilen atıl kapasite maliyetinin, direkt maliyetleme (DİMMG + DİG) verileri için ne kadarlık bir tutar olacağını tespit etmek için Çizelge 4.16’ya bakılmalıdır.

Çizelge 4.16: Direkt Maliyetleme (D.İ.M.M + D.İ.G.) Verilerine Göre Servis Faaliyet Merkezi (Departmanı) Zamana Dayalı FTM Uygulaması

Faaliyetler	Kişi başı hizmet süresi dk/kişi	Birim Maliyet Yükleme Oranı TL/kişi	Toplam Tüketilen Süre (dk)	Toplam Faaliyet Maliyeti (TL)
	(1)	(1) x 0,19814302506 TL/dk = (2)	(1) x 21.237 kişi = (3)	(2) x 21.237 kişi = (4)
Kahvaltı	3,136	3,136 dk/kişi x 0,19814302506 TL/dk = 0,62137652658816 TL/kişi	3,136 dk/kişi x 21.237 kişi = 66.599,232 dk	0,62137652658816 TL/kişi x 21.237 ≈ 13.196,173TL
Öğle Yemeği	2,0341	2,0341 dk/kişi x 0,19814302506 TL/dk = 0,403042727274546 TL/kişi	2,0341 dk/kişi x 21.237kişi = 43.198,182 dk	0,403042727274546 TL/kişi x 21.237 ≈ 8.559,418TL
Akşam Yemeği	2,5427	2,5427 dk/kişi x 0,19814302506 TL/dk = 0,503818269820062 TL/kişi	2,5427 dk/kişi x 21.237 kişi = 53.999,314 dk	0,503818269820062 TL/kişi x 21.237 ≈ 10.699,589 TL
Snack (Atıştırma)	3,7293	3,7293 dk/kişi x 0,19814302506 TL/dk = 0,738934783356258 TL/kişi	3,7293 dk/kişi x 21.237 kişi = 79.199,15 dk	0,738934783356258 X 21.237 ≈15.692,758 TL
Çay Saati	0,9323	0,9323 dk/kişi x 0,19814302506 TL/dk = 0,184728742263438 TL/kişi	0,9323 dk/kişi x 21.237 kişi = 19.799,26 dk	0,184728742263438TL/kişi x 21.237 ≈ 3.923,084 TL
Gece Çorbası	0,8475	0,8475dk/kişi x 0,19814302506 TL/dk = 0,16792621373835 TL/kişi	0,8475dk/kişi x 21.237 kişi = 17.998,36 dk	0,16792621373835TL/kişi x 21.237 ≈ 3.566,249 TL
Bar Faaliyetleri	8,1379	8,1379dk/kişi x 0,19814302506 TL/dk = 1,612468123635774 TL/kişi	8,1379dk/kişi x 21.237 kişi = 172.824,58 dk	1,612468123635774 TL/kişi x 21.237 ≈34.243,986TL
Servis Toplam	21,3598	21,3598 dk/kişi x 0,19814302506 TL/dk = 4,232295386676588 TL/kişi	21,3598 dk/kişi x 21.237 kişi = 453.618,073 dk	4,232295386676588 TL/kişi x 21.237 ≈ 89.881,257TL
Fiili Kapasite			453.618,078 dk	89.881,257TL
Pratik Kapasite			1.082.160 dk	214.422,456 TL
Atıl Kapasite			628.541,922 dk	124.541,199 TL
Atıl Kapasite Oranı			≈ % 58,082	≈ %58,082
Not: Çizelge 4.14'dekidirekt maliyetleme (D.İ.M.M + D.İ.G.)'ye göre ölçümlenmiş olan birim kapasite maliyeti (0,19814302506 TL/dk) baz alınmıştır.				

Çizelge 4.16'da görüldüğü gibi atıl kapasite oranı %58,082 iken, atıl kapasite maliyeti 124.541,199 TL olarak ölçümlenmiştir. Kullanılan maliyet verisi değiştiğinde atıl kapasite maliyeti farklılaşmaktadır. Ancak, Çizelge 4.15 ile çizelge 4.16'da ölçümlenen faaliyet maliyetleri, beraberinde bir tartışmayı da getirmektedir. Servis faaliyet merkezi için. hangi maliyet verisinden (II.dağıtım toplamı mı, direkt üretim maliyetleri mi yoksa direkt işçilik giderleri mi) hareketle ölçümlenen atıl kapasite maliyeti dikkate alınacak ve toplam maliyetlere eklenecektir? Sorun DİG ile ilgili zamana dayalı FTM uygulaması verileri üzerinden tartışılmalıdır. Bunun için Çizelge 4.17'ye bakılmalıdır.

Çizelge 4.17: Direkt İşçilik Giderlerine Göre (D.İ.G.) Servis Faaliyet Merkezi
(Departmanı) Zamana Dayalı FTM Uygulaması

Faaliyetler	Kişi başı hizmet süresi dk/kişi	Birim Maliyet Yükleme Oranı TL/kişi	Toplam Tüketilen Süre (dk)	Toplam Faaliyet Maliyeti (TL)
	(1)	(1) x 0,07375768463 TL/dk = (2)	(3) = (1) x 21.237 kişi	(4) = (2) x 21.237 kişi
Kahvaltı	3,136	3,136 dk/kişi x 0,07375768463 TL/dk = 0,23130409899968 TL/kişi	3,136 dk/kişi x 21.237 kişi = 66.599,232 dk	0,23130409899968 TL/kişi x 21.237 ≈ 4.912,205 TL
Öğle Yemeği	2,0341	2,0341 dk/kişi x 0,07375768463 TL/dk = 0,150030506305883 TL/kişi	2,0341 dk/kişi x 21.237 kişi = 43.198,182 dk	0,150030506305883 TL/kişi x 21.237 ≈ 3.186,198 TL
Akşam Yemeği	2,5427	2,5427 dk/kişi x 0,07375768463 TL/dk = 0,187543664708701 TL/kişi	2,5427 dk/kişi x 21.237 kişi = 53.999,314 dk	0,187543664708701 TL/kişi x 21.237 ≈ 3.982,865 TL
Snack (Atıştırma)	3,7293	3,7293 dk/kişi x 0,07375768463 TL/dk = 0,275064533290659 TL/kişi	3,7293 dk/kişi x 21.237 kişi = 79.199,15 dk	0,275064533290659 TL/kişi x 21.237 ≈ 5.841,546 TL
Çay Saati	0,9323	0,9323 dk/kişi x 0,07375768463 TL/dk = 0,068764289380549 TL/kişi	0,9323 dk/kişi x 21.237 kişi = 19.799,26 dk	0,068764289380549 TL/kişi x 21.237 ≈ 1.460,347 TL
Gece Çorbası	0,8475	0,8475 dk/kişi x 0,07375768463 TL/dk = 0,062509637723925 TL/kişi	0,8475 dk/kişi x 21.237 kişi = 17.998,36 dk	0,062509637723925 TL/kişi x 21.237 ≈ 1.327,517 TL
Bar Faaliyetleri	8,1379	8,1379 dk/kişi x 0,07375768463 TL/dk = 0,600232661750477 TL/kişi	8,1379 dk/kişi x 21.237 kişi = 172.824,58 dk	0,600232661750477 TL/kişi x 21.237 ≈ 12.747,14103759488 TL
Servis Toplam	21,3598	21,3598 dk/kişi x 0,07375768463 TL/dk = 1,575449392159874 TL/kişi	21,3598 dk/kişi x 21.237 kişi = 453.618,073 dk	1,575449392159874 TL/kişi x 21.237 ≈ 33.457,819 TL
Fiili Kapasite			453.618,078 dk	33.457,819
Pratik Kapasite			1.082.160 dk	79.817,616
Atıl Kapasite			628.541,922 dk	46.359,797
Atıl Kapasite Oranı			≈ % 58,082	≈ %58,082
Not: Çizelge 4.14'deki DİG birim kapasite maliyeti (0,07375768463 TL/dk) baz alınmıştır.				

Çizelge 4.16 ve 4.17’de yapılan ölçümlelerde de görüldüğü gibi maliyet verisinin değişmesi; aynı atıl kapasite oranı (%58,082), üzerinden yapılan ölçümlelerde, atıl kapasite maliyetini(46.359,797 TL)değiştirmektedir. Farklı maliyet verileriyle yapılan bu ölçümlerlerin değişmesi doğaldır. Ancak atıl kapasite işçilik giderleri için söz konusudur. Dolayısıyla DİMMG ile GÜG tutarlarının dikkate alınarak ölçümlendiği birim kapasite maliyeti ve maliyet yükleme oranları ile yapılan faaliyet maliyetlemesi yöneticiyi yanlış yönlendirebilir. Bu nedenle DİG maliyet verileri dikkate alınarak ölçümlenen birim kapasite maliyeti ve maliyet yükleme oranı daha net bir atıl kapasite maliyeti ortaya koymaktadır.

4.3.6.1.2. Mutfak Faaliyet Merkezi Zamana Dayalı FTM Uygulaması

Mutfak faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde departman amirleriyle yapılan görüşmeler ve yapılan gözlemlerde, atıl kapasitenin hemen hemen hiç olmadığı varsayılmıştır. Mutfak faaliyetleri için atıl kapasitenin söz konusu olmadığı zamana dayalı FTM tekniğinin uygulanmasında herhangi bir atıl kapasite maliyeti ortaya çıkmamalıdır. Çizelge 4.18’de bu durum açıkça görülmektedir.

Çizelge 4.18: Mutfak Faaliyet Merkezi (Departmanı) II.Dağıtım Toplamı Birim Kapasite Maliyetine Göre Zamana Dayalı FTM Uygulaması

Faaliyetler	Kişi başı hizmet süresi dk/kişi	Birim Maliyet Yükleme Oranı TL/kişi	Toplam Tüketilen Süre (dk)	Toplam Faaliyet Maliyeti (TL)
	(1)	(1) x 0,63831118916 TL/dk = (2)	(1) x 21.237 kişi = (3)	(2) x 21.237 kişi = (4)
Mutfak Faaliyetleri	37,4036	37,4042dk/kişi x 0,63831118916 TL/dk = 23,87513639486498TL/kişi	37,4042dk/kişi x 21237 = 794.340,253 dk	23,87513639486498 TL/kişi x 21237 ≈ 507.036,271TL
Fiili Kapasite			794,340,253 dk	507.036,271 TL
Pratik Kapasite			794.340 dk	507.036,11
Atıl Kapasite			+ 0,253 dk	+ 0,161 TL
Atıl Kapasite Oranı			-	-
Not: Çizelge 4.14’deki II.dağıtım toplamı birim kapasite maliyeti (0,63831118916 TL/dk) baz alınmıştır.				

Çizelge 4.18’de görüldüğü gibi mutfak faaliyetleri için varsayıldığı gibi, atıl kapasite maliyeti söz konusu olmamaktadır. Bu sonuç diğer maliyet verileri ile (direkt

maliyetler veya sadece DİG) yapılacak ölçümlerlerde de değişmeyecektir. Mutfak faaliyetleri için zamana dayalı FTM tekniğinin uygulanması şeklinde gerekli olan temel iki parametrenin (birim süre ve birim kapasite maliyeti) kullanılmasıyla yapılan bu ölçümler, atıl kapasite dikkate alınmadan yapıldığı için bir yönüyle faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) tekniği uygulaması şeklindedir. Çünkü kapasitenin yüzdelik oran olarak nasıl ve ne şekilde kullanıldığıyla ilgili mutfak şefinin subjektif olan görüşüne yer verilmiştir. Bu da FTM ile ilgili yapılan eleştirilerden biri olan ve tekniğin zamana dayalı FTM'ye dönüşümünün sacayaklarından biri olan ölçümlere subjektif bir nitelik kazandırmaktadır.

4.3.6.2. X Konaklama İşletmesi Odalar Bölümü Zamana Dayalı FTM Uygulaması

X Konaklama İşletmesi Odalar Bölümü zamana dayalı FTM uygulaması, ön büro ve kat hizmetleri faaliyet merkezlerini baz alınan çizelgeler üzerinden gösterilmiştir. Her iki faaliyet merkezi için çizelge 4.14'den hareketle, yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezleri olan servis ve mutfak için yapıldığı gibi, birden fazla maliyet verisi ile ölçümler yapılmıştır. Birden fazla ölçümlenin yapılma amacı; atıl kapasite maliyetinin değişip değişmediğini ve maliyet ölçümlerinde hangi atıl kapasite maliyetinin kullanılması gerektiğiyle ilgili servis faaliyet merkezi için yapılan tartışmayı ön büro ve odalar faaliyet merkezleri için de yapabilmektedir.

4.3.6.2.1.Ön Büro Faaliyet Merkezi Zamana Dayalı FTM Uygulaması

Ön büro faaliyet merkezi için ilk olarak II.dağıtım toplamı üzerinden belirlenen birim kapasite maliyetine (0,33394223467) göre yapılan ölçümler, çizelge 4.19'da görülmektedir.

Çizelge 4.19. Ön Büro Faaliyet Merkezi (Departmanı) II. Dağıtım Toplamı Birim Kapasite Maliyetine Zamana Dayalı FTM Uygulaması

Faaliyetler	Kişi başı hizmet süresi dk/kişi	Birim Maliyet Yükleme Oranı TL/kişi	Toplam Tüketilen Süre (dk)	Toplam Faaliyet Maliyeti (TL)
	(1)	(1) x 0,33394223467 TL/dk = (2)	(3) = (1) x 21.237 kişi	(4) = (2) x 21.237 kişi
Bekleme	11,5271	11,5271 dk/kişi x 0,33394223467 TL/dk = 3,849385533264557TL/kişi	11,5271 dk/kişi x 21.237kişi = 244.801,0227dk	3,849385533264557TL/kişi x 21237 ≈ 81.749,401 TL
Giriş (Check in)	1,5002	1,5002 dk/kişi x 0,33394223467 TL/dk = 0,500980140451934 TL/kişi	1,5002 dk/kişi X 21.237kişi = 31.859,7474 dk	0,500980140451934TL/kişi x 21.237 ≈ 10.639,315 TL
Çıkış (Check out)	1,5002	1,5002 dk/kişi x 0,33394223467 TL/dk = TL/kişi	1,5002 dk/kişi x 21.237kişi = 31.859,7474 dk	0,500980140451934TL/kişi x 21.237 ≈ 10.639,315TL
Gece Raporlamaları	1,0117	1,0117 dk/kişi x 0,33394223467 TL/dk = 0,337849358815639TL/kişi	1,0117 dk/kişi x 21.237kişi = 21.485,4729 dk	0,337849358815639TL/kişi x 21.237 ≈ 7.174,907 TL
Rezervasyon İşlemleri	0,6162	0,6162 dk/kişi x 0,33394223467 TL/dk = 0,2081827749021968TL/kişi	0,6162 dk/kişi x 21.237kişi = 13086,2394 dk	0,2081827749021968TL/kişi x 21237 ≈ 4.421,178 TL
Ön Büro Toplam	16,1554	16,1554 dk/kişi x TL/dk =5,394970377987718TL/kişi	16,1554 dk/kişi x 21.237kişi =343.092,2298 dk	5,394970377987718 TL/kişi x 21237 ≈ 114.572,9859173252 TL
Fiili Kapasite			343.092,2298 dk	≈ 114572,986 TL
Pratik Kapasite			321.300 dk	107.295,64
Atıl Kapasite			+ 21.792,2298 dk	72.77,346
Atıl Kapasite Oranı			≈ + % 6,78252	≈ + % 6,78252
Not: Çizelge 4.14'deki II. dağıtım toplamı birim kapasite maliyeti (0,33394223467 TL/dk) baz alınmıştır.				

Çizelge 4.19'da görüldüğü gibi ön büro faaliyet merkezi için II. dağıtım verileri toplamına göre atıl kapasite + % 6,7852'lik bir oranı göstermektedir. Çalışma derecesi (fiili kapasite/pratik kapasite) 1'in üzerinde olduğu için, ön büro personelinin kapasitesinin üstünde bir performans ortaya koyduğu görülmektedir. Böylelikle, X Konaklama işletmesi için toplam atıl kapasite maliyetleri içinde 7.277,346 TL'lik bir azalmadan bahsedilebilir. Aynı kapasite oranının ve maliyetinin, DİG maliyet verileri üzerinden yapılan ölçümlelerde desöz konusu olup olmadığını görebilmek için çizelge 4.20 incelenmelidir.

Çizelge 4.20: Ön Büro Faaliyet Merkezi (Departman) D.İ.G. Birim Kapasite Maliyetine Zamana Dayalı FTM Uygulaması

Faaliyetler	Kişi başı hizmet süresi dk/kişi	Birim Maliyet Yükleme Oranı TL/kişi	Toplam Tüketilen Süre (dk)	Toplam Faaliyet Maliyeti (TL)
	(1)	(1) x 0,12698263305 TL/dk = (2)	(3) = (1) x 21.237 kişi	(4) = (2) x 21.237 kişi
Bekleme	11,5271	11,5271 dk/kişi x 0,12698263305 TL/dk = 1,463741509430655TL/kişi	11,5271 dk/kişi x 21.237kişi = 244.801,0227 dk	1,463741509430655TL/kişi x 21.237 ≈ 31.085,478TL
Giriş (Check in)	1,5002	1,5002 dk/kişi x 0,12698263305 TL/dk = 0,19049934610161TL/kişi	1,5002 dk/kişi x 21.237kişi = 31.859,7474 dk	0,19049934610161TL/kişi x 21.237 ≈ 4.045,635TL
Çıkış (Check out)	1,5002	1,5002 dk/kişi x 0,12698263305 TL/dk = 0,19049934610161TL/kişi	1,5002 dk/kişi x 21.237kişi = 31.859,7474 dk	0,19049934610161TL/kişi x 21.237 ≈ 4.045,635 TL
Gece Raporlamaları	1,0117	1,0117 dk/kişi x 0,12698263305 TL/dk = 0,128468329856685TL/kişi	1,0117 dk/kişi x 21.237kişi = 21.485,4729 dk	0,128468329856685TL/kişi x 21.237 ≈ 2.728,282 TL
Rezervasyon İşlemleri	0,6162	0,6162 dk/kişi x 0,12698263305 TL/dk = 0,07824669848541TL/kişi	0,6162 dk/kişi x 21.237kişi = 13.086,2394 dk	0,07824669848541TL/kişi x 21.237 ≈ 1.661,725 TL
Ön Büro Toplam	16,1554	16,1554 dk/kişi x 0,12698263305 TL/dk = 2,05145522997597 TL/kişi	16,1554 dk/kişi x 21.237kişi = 343.092,2298 dk	2,05145522997597 TL/kişi x 21.237 ≈ 43.566,755TL
Filili Kapasite			343.092,2298 dk	43.566,755
Pratik Kapasite			321.300 dk	40.799,52
Atıl Kapasite			+ 21.792,2298 dk	+ 2.767,235
Atıl Kapasite Oranı			≈ + % 6,78252	≈ + % 6,78252
Not: Çizelge 4.14'dekiDİG birim kapasite maliyeti (0,12698263305 TL/dk)baz alınmıştır.				

Çizelge 4.20'de görüldüğü gibi, ön büro faaliyet merkezi için DİG maliyet verileri ile yapılan ölçümlerlerde de atıl kapasite oranı değişmezken (+ % 6,7852), atıl kapasite maliyetiyine artı bir tutar olarak (+2.767,235 TL) ölçümlenmektedir. Ancak bu maliyet tutarı çizelge 4.19'a göre (7.277,346TL) azalmıştır. Burdan hareketle, ön büro faaliyet merkezi için çizelgelerde ölçümlenen maliyet bilgileri üzerinden ulaşılan sonuç şu şekilde ifade edilebilir; servis faaliyet merkezinde olduğu gibi, hangi kapasite maliyetinin hangi maliyet verisi üzerinden hesaplanıp maliyetlere eklenmesi veya çıkarılması gerektiği sorunu oluşmaktadır.

4.3.6.2.2.Kat Hizmetleri Faaliyet Merkezi Zamana Dayalı FTM Uygulaması

Kat hizmetleri faaliyet merkezi için,II.dağıtım toplamı üzerinden belirlenen birim kapasite maliyetine (0,55268261964TL/dk) göre yapılan ölçümler çizelge 4.21'de görülmektedir.

Çizelge 4.21. Kat Hizmetleri Faaliyet Merkezi (Departmanı) II.Dağıtım Toplamı Birim Kapasite Maliyetine Göre Zamana Dayalı FTM Uygulaması

Faaliyetler	Kişi başı hizmet süresi dk/kişi	Birim Maliyet Yükleme Oranı TL/kişi	Toplam Tüketilen Süre (dk)	Toplam Faaliyet Maliyeti (TL)
	(1)	(1) x 0,55268261964 TL/dk = (2)	(1) x 21.237 kişi = (3)	(2) x 21.237 kişi = (4)
Günlük oda temizliği	6,0008	6,0008 dk/kişi x 0,55268261964TL/dk = 3,316537863935712TL/kişi	6,0008 dk/kişi x 21.237 = 127.438,9896 dk	3,316537863935712TL/kişi x 21.237 ≈ 70.433,315 TL
Çıkış odalarının temizliği	3,0004	3,0004 dk/kişi x 0,55268261964 = 1,658268931967856TL/kişi	3,0004 dk/kişi x 21.237 = 63.719,4948 dk	1,658268931967856TL/kişi x 21.237 ≈ 35.216,65730820136 TL
Depodan malzeme alımı	1,2714	1,2714 dk/kişi x 0,55268261964 = 0,702680682610296TL/kişi	1,2714 dk/kişi x 21.237 = 27.000,7218 dk	0,702680682610296TL/kişi x 21.237 ≈ 14.922,830 TL
Kat Hizmetleri Toplam	10,2726	10,2726 dk/kişi x 0,55268261964 = 5,677487478513864TL/kişi	10,2726 dk/kişi x 21.237 = 218.159,2062 dk	5,677487478513864TL/kişi x 21.237 ≈ 120.572,802TL
Fiili Kapasite			218.159,2062 dk	≈ 120.572,802TL
Pratik Kapasite			357.300 dk	197.473,5 TL
Atıl Kapasite			139.140,7938	76.900,698
Atıl Kapasite Oranı			≈ % 38,9423	≈ % 38,9423
Not: Çizelge 4.14'deki II. dağıtım toplamı birim kapasite maliyeti (0,55268261964 TL/dk) baz alınmıştır.				

Çizelge 4.21'de görüldüğü gibi kat hizmetleri faaliyet merkezi için II. dağıtım verileri toplamına göre atıl kapasite % 38,9423'lik bir oran olarak ölçümlenirken, atıl kapasite maliyeti ise 76.900,698 TL olarak ölçümlenmiştir. Aynı durumun DİG maliyet verileri üzerinden nasıl bir maliyet tutarı ile ortaya çıkacağını tespit etmek için Çizelge 4.22'ye bakılmalıdır.

Çizelge 4.22: Kat Hizmetleri Faaliyet Merkezi (Departmanı) D.İ.G. Toplamı Birim Kapasite Maliyetine Göre Zamana Dayalı FTM Uygulaması

Faaliyetler	Kişi başı hizmet süresi dk/kişi	Birim Maliyet Yükleme Oranı TL/kişi	Toplam Tüketilen Süre (dk)	Toplam Faaliyet Maliyeti (TL)
	(1)	(1) x 0,11389235936TL/dk = (2)	(1) x 21237 kişi = (3)	(2) x 21237 kişi = (4)
Günlük oda temizliği	6,0008	6,0008 dk/kişi x 0,11389235936 TL/dk = 0,683445270047488 TL/kişi	6,0008 dk/kişi x 21.237 = 127.438,9896 dk	0,683445270047488 TL/kişi x 21.237 ≈ 14.514,327 TL
Çıkış odalarının temizliği	3,0004	3,0004 dk/kişi x 0,11389235936TL = 0,341722635023744 TL/kişi	3,0004 dk/kişi x 21.237 = 63.719,4948 dk	0,341722635023744 TL/kişi x 21.237 ≈ 7.257,164 TL
Depodan malzeme alımı	1,2714	1,2714 dk/kişi x 0,11389235936TL = 0,144802745690304TL/kişi	1,2714 dk/kişi x 21.237 = 27.000,7218 dk	0,144802745690304 TL/kişi x 21.237 ≈ 3.075,176 TL
Kat Hizmetleri Toplam	10,2726	10,2726 dk/kişi x 0,11389235936TL = 1,169970650761536TL/kişi	10,2726 dk/kişi x 21.237 = 218.159,2062 dk	1,169970650761536 TL/kişi x 21.237 ≈ 24.846,667TL
Fiili Kapasite			218.159,2062 dk	≈ 24.846,667TL
Pratik Kapasite			357.300 dk	40.693,74TL
Atıl Kapasite			139.140,7938 dk	15.847,073
Atıl Kapasite Oranı			≈ % 38,9423	≈ % 38,9423
Not: Çizelge 4.14'deki DİG birim kapasite maliyeti(0,11389235936TL/dk) baz alınmıştır				

Kat hizmetleri faaliyet merkezine ait DİG giderleri toplamı birim maliyetine göre yapılan ölçümler, Çizelge 4.22'de görülmektedir. Çizelge 4.21'de yapılan ölçümlere göre, aynı atıl kapasite oranı üzerinden (% 38,942) yapılan ölçümlemede atıl kapasite maliyeti 15.847,073 TL şeklinde değişmiştir. Yani atıl kapasite maliyeti azalmıştır.

Kat hizmetleri faaliyet merkezi için çizelge 4.21 ve 4.22'de ölçümlenen maliyet bilgileri üzerinden ulaşılan sonuç şu şekilde ifade edilebilir; servis ve ön büro faaliyet merkezleri için de geçerli olan hangi kapasite maliyetinin hangi maliyet verisi üzerinden ölçümlenip maliyetlere eklenmesi gerektiği sorunu oluşmaktadır. Dolayısıyla servis faaliyet merkezi için yapılan tartışma sonucundaki çıkarım kat hizmetleri ve ön büro faaliyet merkezleri için de geçerlidir. Atıl kapasite işçilik giderleri için söz konusu olduğundan, DİMMG ile GÜG tutarlarının dikkate alınarak ölçümlendiği birim kapasite

maliyeti ve maliyet yükleme oranları ile yapılan faaliyet maliyetlemesi, yöneticiyi yanlış yönlendirebilir. Bu nedenle DİG maliyet verileri dikkate alınarak ölçümlenen birim kapasite maliyeti ve maliyet yükleme oranı daha net bir atıl kapasite maliyeti ortaya koymaktadır.

4.3.7. Faaliyet Maliyetlerinin Birim Maliyetlere Yüklenmesi

X Konaklama İşletmesi'nde faaliyet merkezlerini baz alan zamana dayalı FTM uygulamasına ait çizelgeler bundan önceki başlıklarda verilmişti. Bu ölçümlmelerden sonra tekniğin en son aşaması olan faaliyet maliyetlerinin birim maliyetlere yüklenmesi işlemlerinin yapılması gerekmektedir. Ancak, bundan önce faaliyet merkezleri için ayrı ayrı yapılan ve II.dağıtım, direkt maliyetleme ve DİG gibi giderlerin baz alındığı ölçümlmelerin bir çizelgede toplu olarak görülmesinde ve yorumlanmasında fayda vardır. Çizelge 4.23'de bu veriler görülmektedir.

Çizelge 4.23: X Konaklama İşletmesi Zamana Dayalı FTM Uygulaması (Faaliyet merkezlerine ait II.dağıtım, direkt maliyetleme ve DİG verilerine göre faaliyet maliyetleri

	II.Dağıtım Toplamı Maliyet Verileri				Yiyecek-İçecek Bölümü için Direkt Maliyetleme Verileri (DİMMG+DİG)			Direkt İşçilik Gideri Toplamı (DİG)		
	Atıl Kapasite Oranı (%)	Pratik Kapasite Maliyeti (TL)	Atıl Kapasite Maliyeti (TL)	Fiili Kapasite Maliyeti (TL)	Pratik Kapasite Maliyeti (TL)	Atıl Kapasite Maliyeti (TL)	Fiili Kapasite Maliyeti (TL)	Pratik Kapasite Maliyeti (TL)	Atıl Kapasite Maliyeti (TL)	Fiili Kapasite Maliyeti (TL)
Servis	58,082	302.984,136	- 175.979,737	127.004,399	214.422,456	-124.541,199	89.881,257	79.817,616	-46.359,797	33.457,819
Mutfak	-	507.036,11	-	507.036,11	452.669,221	-	452.669,221	119.785,65	-	119.785,65
Ön Büro	+ 6,78252	107.295,64	+ 7.277,346	114.572,986	-	-	-	40.799,65	+ 2.767,235	43.566,755
Kat Hizmetleri	38,9423	197.473,5	- 76.900,698	120.572,802	-	-	-	40.693,74	- 15.847,073	24.846,667
Zamana Dayalı FTM Toplam Maliyet		1.114,789,386	- 245.553,089	869.186,297	Yiyecek-İçecek Bölümü için Direkt Maliyet Verileri Açısından Zamana Dayalı FTM Toplam Maliyet			281.096,526	-59.439,635	221.656,891
					667.091,666	-124.541,199	542.550,467			

Çizelge 4.23’de görüldüğü gibi X Konaklama İşletmesinde uygulanan zamana dayalı FTM tekniğinin, faaliyet merkezlerine yüklenmiş faaliyet maliyet bilgileri (II.dağıtım, direkt maliyetleme ve DİG verilerine göre) görülmektedir.Çizelgeden de anlaşılacağı üzere atıl kapasite oranının hangi maliyet verisi üzerinden dikkate alınması gerektiği sorunuyla karşılaşmıştır. Daha açık ifade etmek gerekirse; mutfak faaliyet merkezi hariç (atıl kapasite dikkate alınmadığı için) servis,ön büro ve kat hizmetleri faaliyet merkezleri için de geçerli olan hangi kapasite maliyetinin hangi maliyet verisi üzerinden ölçülüp maliyetlere eklenmesi gerektiği sorunu oluşmaktadır. Çünkü atıl kapasite DİMMG’den ziyade işçilik giderleri için söz konusudur. DİMMG ile GÜG tutarlarının dikkate alınarak ölçümlendiği tedarik edilen kaynak kapasitenin birim kapasite maliyeti ve maliyet yükleme oranı ile yapılan faaliyet maliyetlemesi yöneticiyi yanlış yönlendirebilir. Bu nedenle DİG maliyet verileri dikkate alınarak ölçümlenen birim kapasite maliyeti ve maliyet yükleme oranı daha net bir atıl kapasite maliyeti ortaya koymaktadır. Bu açıdan toplam maliyetler için şöyle bir formül geliştirilebilir:

Faaliyet Merkezi Toplam Maliyet= Pratik Kapasite Maliyeti + Atıl Kapasite Maliyeti
(DİG’e ait atıl kapasite maliyeti)

Bu formülden hareketle bulunan faaliyet merkezlerine ait toplam faaliyet maliyetlerin ardından, birim maliyetlemesi yapılabilir. Formül ile ilgili şu ayrıntının bilinmesinde fayda vardır. Pratik kapasite maliyeti olarak faaliyet merkezleri için tüm diğer giderlerin dikkate alındığı II.dağıtım verileri esas alınabilir. Çünkü II.dağıtıma ilişkin maliyet verileri bütün maliyetlerin söz konusu olduğu maliyet verisidir. Yönetici isterse konaklama işletmelerinde sadece yiyecek-içecek bölümü için söz konusu olan DİMMG’ni temel alandirekt maliyetleme verilerini (DİMMG+DİG) pratik kapasite maliyetini de kullanabilir. Dolayısıyla yöneticinin ihtiyaç duyduğu maliyet bilgisinin niteliğine göre formüldeki pratik kapasite maliyeti verisi değişebilir. Ancak, atıl kapasite maliyeti her durumda DİG’e göre ölçümlenmelidir. Çizelge 4.24’de yukarıdaki formüle göre ölçümlenmiş faaliyet merkezi maliyetleri ve birim maliyetler görülmektedir

Çizelge 4.24. X Konaklama İşletmesi zamana dayalı FTM'ye göre birim maliyetler

Faaliyet Merkezi	Atıl Kapasite Oranı (%) (1)	II.Dağıtım Verilerin Göre Pratik Kapasite Maliyeti (TL) (2)	Atıl Kapasite Maliyeti (DİG'e göre Ölçümlenmiş) (TL) (3)	Birim Maliyetlemede Esas Alınacak Toplam Maliyet (TL) (4) = (2) + (3)	Birim Maliyetler (5) (TL/Kişi) (5) = (4)/21.237
Servis	58,082	302.984,136	46.359,797	349.343,933	16,4498
Mutfak	-	507.036,11	-	507.036,11	23,8751
Ön Büro	+ 6,78252	107.295,64	- 2.767,235	104.528,41	4,9219
Kat Hizmetleri	38,9423	197.473,5	15.847,073	213.320,537	10,0447
Zamana Dayalı FTM Toplam Maliyet		1.114,789,386	59.439,635	1.174.229,021	55,2916
Bölümler	II.Dağıtım Verilerin Göre Pratik Kapasite Maliyeti (TL) (1)	Atıl Kapasite Maliyeti (DİG'e göre Ölçümlenmiş) (TL) (2)	Birim Maliyetlemede Esas Alınacak Toplam Maliyet (TL) (3) = (1)+ (2)	Birim Maliyetler (TL/kişi) (4) = (3)/21.237	
Yiyecek- içecek Bölümü	302.984,136+507.036,11	46.359,797+0	856.380,043	856.380,043/ 21.237	
	810.020,246	46.359,797		40,3249	
Odalar Bölümü	107.295,64+197.473,5	(-2.767,235) + (15.847,073)	317.848,978	317.848,978/ 21.237	
	304.769,14	13.079,838		14,96675	
Zamana Dayalı FTM Toplam Maliyet	1.114,789,386	59.439,635	1.174.229,021	55,2916	
<p>Not:1. Çizelgede birim maliyetlerin ölçümlenmesi için 2014 yaz sezonu için işletmede konaklayan kişi sayısı (21237) dikkate alınmıştır. Bu istenilen sezona veya aya göre değişebilir.</p> <p>2. Ayrıca ön büro faaliyet merkezi için yapılan ölçümlenmelerde (+) kapasite çıktığı için tabloda pratik kapasiteden çıkarılması gerekmektedir.</p> <p>3. Odalar bölümü için veriler, ön büro ve kat hizmetleri verilerinin toplamından; yiyecek-içecek bölümü için veriler, servis ve mutfak bölümü verileri toplamından elde edilmiştir.</p>					

Çizelge 4.24'de görüldüğü gibi; yöneticiye bilgi sistemi perspektifinde geleneksel maliyet yönetimi ölçümleme sisteminin üretmiş olduğu maliyet bilgisi dışında yeni bir maliyet bilgisi üretilmiştir. Departmanlar bazında ölçümlenen atıl kapasite oranları servis departmanı için % 58,082; ön büro için + % 6,78252 ve kat hizmetleri için için ise % 38,9423 olarak tespit edilmiştir. Mutfak departmanı için herhangi bir atıl kapasite oranı belirlenmemiştir.

Bu sonuçlar işletme yöneticisi ile paylaşılmış ve görüş alışverişinde bulunulmuştur. İşletme yöneticisi, servis departmanı için çok yüksek çıkan atıl kapasite oranı için, 2014 yaz sezonu boyunca izlenen yanlış personel politikasına (ağırlıklı olarak otelcilik lisesi stajyer öğrencilerinin servis departmanında istihdam edilmesi) bağlı olduğunu belirtmiştir. Ayrıca işgören devir hızının yüksek olması da bir diğer neden olarak belirtilmiştir. Atıl kapasite oranlarında dikkat çeken bir diğer durum ise, ön büro departmanı için artı bir oranın söz konusu olduğudur. Yönetici bu artı oranı ise kendisinin önbüro ve satış-pazarlama geleneğinden gelmesi nedeniyle departmana yönelik desteğinin emek tasarrufuna dönüşmesi şeklinde açıklamıştır.

4.4. Birim Maliyetler Bazında Geleneksel Maliyet Yönetimi Tekniği ile Zamana Dayalı FTM Tekniğinin Uygulanmasından Elde Edilen Sonuçların Karşılaştırılması

Bir maliyet ölçümleme sistemi, birden fazla maliyetleme tekniğinin bileşiminden oluşmaktadır. Bu çalışma kapsamında, X Konaklama İşletmesi 2014 yaz sezonu maliyet verilerinden hareketle oluşturulan maliyet ölçümleme sisteminin özellikleri; işletmenin sezonluk olması, zamana dayalı FTM tekniğinin uygulanmasında kullanılacak verilerin içeriği (II.dağıtım veya direkt maliyetlemeye dayanan pratik kapasite maliyeti ve DİG'e göre ölçümlenen atıl kapasite maliyeti)bağlamında aşağıdaki gibi formüle edilebilir:

* Evre Maliyetleme (Sezon) + Tam Maliyetleme (II.dağıtım verileri) + Zamana Dayalı FTM

Yukarıdaki tam maliyetlemeye dayanan formülün yanında ayrıca DİMMG'nin söz konusu olduğu yiyecek-içecek bölümü (servis ve mutfak) yöneticinin için kullanılabilecek maliyet ölçümleme sistemi ise aşağıdaki gibi formüle edilebilir:

* Evre Maliyetleme (Sezon) + Direkt Maliyetleme (DİMMG+GÜG) + Zamana Dayalı FTM

X Konaklama İşletmesinde 2014 yaz sezonu için söz konusu olan maliyetlerin geleneksel maliyet yönetimi ölçüleme tekniği ile zamana dayalı FTM tekniğine göre ölçümü sonucunda elde edilen maliyet bilgilerinin karşılaştırması çizelge 4.25'de görülmektedir.

Çizelge 4.25. X Konaklama İşletmesi Geleneksel Maliyetleme Tekniği ile Zamana Dayalı FTM Tekniğini Maliyetlere Uygulanması Sonucunda Elde Edilen Maliyet Bilgilerinin Karşılaştırılması

Geleneksel Maliyet Yönetimi Ölçümleme Tekniği (Hacim Bazlı Maliyetleme Tekniği)					Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme							
Bölüm	Faaliyet Merkezi / Departman	Birim Maliyet		Bölüm	Birim Maliyet	Bölüm	Faaliyet Merkezi / Departman	Atıl Kapasite Dahil Toplam Maliyet Verisi	Birim Maliyet	Bölüm	Atıl Kapasite Dahil Toplam Maliyet Verisi	Birim Maliyet
Yiyecek-İçecek Bölümü	Servis	<u>302.984,136 TL</u> 21237 kişi	14,267 TL/kişi	Yiyecek-İçecek Bölümü (Servis+ Mutfak)	= (302.984,136 + <u>507.036,11 TL</u>) / 21.237 kişi = 810.020,246/21237 = 38,142 TL/kişi	Yiyecek-İçecek Bölümü	Servis	= (302.984,136 + 46.359,797.349) / 21.237	16,4498 TL/kişi	Yiyecek-İçecek Bölümü (Servis+ Mutfak)	= (302.984,136 + 507.036,11 + 46.359,797 + 0) / 21.237	<u>856.380,043 TL / 21237 kişi</u>
	Mutfak	<u>507.036,11 TL</u> 21237 kişi	23,875 TL/kişi				Mutfak	= (507.036,11 / 21.237				
Odalar Bölümü	Ön Büro	<u>107.295,64 TL</u> 21237 kişi	5,052 TL/kişi	Odalar Bölümü (Ön Büro + Kat Hizmetleri)	= (107.295,64 + <u>197.473,5 TL</u>) / 21.237 kişi = 304.769,14/21.237 = 14,351 TL/kişi	Odalar Bölümü	Ön Büro	= (107.295,64 - 2.767,235) / 21.237	4,9219 TL/kişi	Odalar Bölümü (Ön Büro + Kat Hizmetleri)	= (107.295,64 + 197.473,5 - 2.767,235 + 15.847,073) / 21.237	<u>317.848,978 TL / 21.237 kiş</u>
	Kat Hizmetleri	<u>197.473,5 TL</u> 21237 kişi	9,299 TL/kişi				Kat Hizmetleri	= (197.473,5 + 15.847,073) / 21.237				
Toplam Maliyetler Bazında Birim Maliyet		(302.984,136 + 507.036,11 + 107.295,64 + 197.473,5) / 21.237		<u>1.114.789,3 TL</u> 21.237 kişi	52,493 TL/kişi	Toplam Maliyetler Bazında Birim Maliyet		(349.343,933 + 507.036,11 + 104.528,41 + 213.320,537) / 21.237			1.174.229,021 / 21.237	55,2916 TL/kişi

Çizelge 4.25’de görüldüğü gibi geleneksel maliyet yönetimi ölçümleme tekniği ile zamana dayalı FTM tekniğinin ürettiği maliyet bilgisi arasında farklılıkları bulunmaktadır. Çizelge 4.25’den hareketle çalışmanın araştırma sorularına şu cevaplar verilebilir:

- Seçilen konaklama işletmesinde zamana dayalı FTM tekniğinin uygulanması durumundaki elde edilen sonuçlarla, geleneksel maliyet yönetimi ölçümleme tekniğine göre elde edilen sonuçlar arasında fark var mıdır?
- Farklılık varsa nedenleri nelerdir?

Çizelge 4.25’de görüldüğü gibi zamana dayalı FTM tekniğine göre; servis ve kat hizmetleri faaliyet merkezlerinde atıl kapasite maliyetinin eklenerek ölçümlendiği birim maliyetlerde artış, ön büro faaliyet merkezinde ise azalma söz konusu iken; mutfak faaliyet merkezinde ise atıl kapasite dikkate alınmadığından herhangi bir değişiklik söz konusu değildir. Yine bölüm bazında yiyecek-içecek ve odalar bölümü birim maliyetlerinde de artış söz konusu olmaktadır. Zamana dayalı FTM’nin ürettiği maliyet bilgisi ile geleneksel maliyet yönetimi ölçümleme tekniğinin ürettiği maliyet bilgisi arasında mutfak faaliyet merkezi/departmanı hariç diğer faaliyet merkezleri/departmanları arasında farklılık bulunmaktadır.

- Zamana dayalı FTM konaklama işletmesinin her bölüm veya departmanına uygulanabilir mi?

Çalışma kapsamında uygulanan zamana dayalı FTM tekniğinden üretilen farklı maliyet bilgisinin; mutfak faaliyet merkezi dışındaki servis, ön büro ve kat hizmetleri departmanında uygulanabilir olduğu görülmektedir. Mutfak faaliyet merkezinde çalışan bir personel, herhangi bir yemeği hazırlarken veya pişirirken bazı ekipmanlardan (ızgara, fırın, soğutma üniteleri) faydalanmaktadır. Bu işlemler yapılırken üretilen yemeklerin çeşidine göre standardize edilemeyecek bekleme süreleri söz konusu olmaktadır. Özellikle her şey dahil sistemde açık büfe menüleri dönüşümlü olarak uygulanmaktadır ve her menüdeki yemeklerin hazırlık ve pişirme süreleri farklılık arz etmektedir. Dolayısıyla servis, kat hizmetleri ve ön büro faaliyetleri için söz konusu

olan veya ölçümlenebilen süreler/ortalama süreler mutfak faaliyetleri açısından ölçümlenemeyebilir ve yanlış bir atıl kapasite verisi ortaya çıkabilir.

- Konaklama işletmelerinde etkili bir maliyet yönetimi için zamana dayalı FTM kullanılabilir mi?

Zamana dayalı FTM tekniği geleneksel maliyet yönetimi ölçümlene tekniğine göre yöneticiye kullanabileceği farklı ve yeni bir maliyet bilgisi sunmaktadır. Ancak bu yeni maliyet bilgisi geleneksel maliyet yönetimi ölçümlene tekniğiyle üretilen maliyet bilgisi ile beraber önem kazanmaktadır. Dolayısıyla, yöneticiye alacağı yönetsel kararlarda her iki maliyet bilgisinin de faydalı olacağı söylenebilir. Ayrıca, zamana dayalı FTM tekniği ile yönetici farklı bir birim maliyet bilgisi yanında faaliyet maliyetleri bilgisine de sahip olmaktadır. Faaliyetler bazında ayrı ayrı elde edilen bu yeni maliyet bilgisi yöneticilere yeni faaliyetlerle hizmet kalitesini zenginleştirme noktasında yardımcı olabilir. Ya da bunun tersi olarak yönetici bazı faaliyetleri, maliyetleri artırdığı için düzenleyebilir.

TARTIŞMA VE SONUÇ

Bir bilgi endüstrisi olarak turizm endüstrisi kapsamında değerlendirilen konaklama işletmeleri, gerek ulusal ve gerekse uluslararası alanda ciddi rekabet koşulları altında faaliyet göstermek, dış çevresinde meydana gelen değişimleri göz önünde bulundurmak ve kendi iç çevresini de bu değişimlere adapte edecek şekilde yenilemek için stratejik bir yönetim anlayışına ve buna paralel stratejik maliyet yönetimine ihtiyaç duymaktadır.

Stratejik yönetim, işletmenin temel fonksiyonları olan üretim, muhasebe ve pazarlamanın bir bilgi sistemi gibi çalışarak; alınacak orta ve uzun vadeli kararlar için yönetime çeşitli açılardan bilgi üretmesine dayanan bir yönetim yaklaşımıdır. Bütüncül bir bakış açısıyla, yönetim bilgi sistemi olarak ifade edilen bu yaklaşımın önemli bir sacayağı da muhasebe bilgi sisteminin alt sistemi olan maliyet yönetim sistemidir. Stratejik maliyet yönetimi, küreselleşen dünyada değişen ve gelişen yeni üretim teknikleri ve işletmelerin bulunduğu ciddi rekabet ortamında, yöneticilerin maliyetler ile ilgili alacağı kararları destekleyen ve geleneksel maliyet yönetiminin değişimini ifade eden bir stratejik yönetim anlayışı olarak ifade edilebilir.

Modern yönetim anlayışında yaşanan değişime paralel olarak, maliyet yönetim sistemi de stratejik maliyet yönetim sistemine evrilmiştir. Çünkü yöneticinin yeni üretim ve rekabet ortamına yönelik daha ayrıntılı ve farklı maliyet bilgisi ihtiyacı söz konusudur. Geleneksel maliyet yönetim sistemi, yöneticinin bu bilgi ihtiyacını karşılayamamaktadır. Bu değişimin altındaki en temel neden ise otomasyonlaşma nedeniyle toplam üretim maliyetleri içinde direkt işçilik gideri (DİG) paylarının azalması ve GÜG (genel üretim gideri)paylarının ise artmasıdır. Üretim maliyeti unsurlarındaki bu değişim, geleneksel maliyet yönetimi ölçüleme sisteminin de güncellenmesini ve yeniden yorumlanmasını gerektirmektedir.

Geleneksel maliyet yönetimi ölçüleme sisteminde GÜG, dağıtım anahtarları yoluyla dağıtılmaktadır. Bu ölçüleme sistemi, işletmelerin içinden bulunduğu GÜG'nin üretim maliyetleri içindeki payının otomasyonlaşma ile artmasıyla oluşan yeni üretim ve rekabet ortamında yetersiz kalmış ve sorgulanmaya başlanmıştır. Yeni ve farklı maliyet bilgisi ihtiyacı, geleneksel maliyet yönetimi ölçüleme teknikleriyle

(hacim temelli maliyetleme) karşılanamadığı için stratejik maliyet yönetimi ölçümleme teknikleri denilen ve faaliyet temelli maliyetleme (FTM) tekniği başta olmak üzere çeşitli maliyet yönetimi ölçümleme tekniklerinin geliştirilmesi sonucunu doğurmuştur.

FTM 'de maliyetler, doğrudan maliyet öznelerine (mal, hizmet) yüklenmemektedir. Maliyetler, öncelikle faaliyet merkezleri altında gruplanan faaliyetlere ve daha sonra maliyet öznelerine yüklenmektedir. Ancak FTM'ye yönelik eleştiriler ekseninde zamanla bu teknik de sorgulanmaya başlanmıştır. FTM bu eleştiri sürecinde inovasyona uğramış ve temel iki parametre üzerinden çalışan zamana dayalı FTM tekniği olarak güncellenmiştir.

Zamana dayalı FTM'de maliyetler yine FTM'de olduğu gibi faaliyet merkezleri (kaynak grupları) ve faaliyetlere yüklenmektedir. Ancak, zamana dayalı FTM; FTM gibi her faaliyet grubu için ayrı bir dağıtım anahtarı yerine, her faaliyetin ne kadarlık bir sürede gerçekleştiğinin gözlemlendiği fiili kapasite ile bu faaliyet için tedarik edilen kaynak kapasitesi (pratik kapasite) arasındaki oranın ölçümlendiği (atıl kapasite) ve tüm faaliyetler için geçerli tek bir dağıtım anahtarı olarak zamanın kullanıldığı bir tekniktir.

Zamana dayalı FTM tekniğinin konaklama işletmeleri açısından ele alındığı bu çalışmada, öncelikle konaklama işletmesinin özellikleri, maliyet yapısı ve tekniğin konaklama işletmeleri açısından ilgisi değerlendirilmiştir. Ayrıca hacim bazlı maliyet ölçümleme tekniği ile zamana dayalı FTM tekniğinin her şey dahil sistem uygulayan tatil köyü konseptindeki bir konaklama işletmesinde uygulanması sonucunda çeşitli sonuçlar elde edilmiş ve bu bağlamda öneriler getirilmiştir.

Stratejik maliyet yönetimi ölçümleme tekniklerinden biri olan zamana dayalı FTM tekniğinin yapısı ile konaklama işletmelerinin temel özellikleri ve maliyetlerin oluşumu arasında benzerliklerin ve ilişkilerin irdelenmesi gerekmektedir. Zamana dayalı FTM tekniğinde, bir faaliyetin yerine getirilmesi için kullanılan süre ve birim süre maliyetinin temel alınması, faaliyet-zaman bileşimi şeklinde ürün sunan konaklama işletmeleri açısından tekniğin konaklama işletmeleri açısından en temel ilgi noktasını oluşturmaktadır. Bunun yanında, emek-yoğun özelliği nedeniyle işçilik gideri payının üretim maliyetleri içindeki payının ağırlığı, üretim ve tüketimin eşzamanlılığı gibi özellikler de zamana dayalı FTM tekniğini, konaklama işletmeleri açısından ilginç kılan

diğer özellikler arasında dikkat çekmektedir. Aşağıda maddeler halinde ve ayrıntılı olarak zamana dayalı FTM ile konaklama işletmelerinin özellikleri ve konaklama işletmelerinde maliyetlerin oluşumu arasındaki ilişkiler sıralanmaktadır.

- Konaklama işletmelerinde maliyetler, doğuş nedenleri açısından kapasite, hizmete hazır olma ve hizmet maliyetleri olarak sınıflandırılmakta ve özellikle kapasite kullanım maliyetleri, üretim işletmelerine göre farklı bir şekilde oluşmaktadır. Konaklama maliyetlerinde ve konaklamaya bağlı olduğu müddetçe yiyecek-içecek maliyetlerinde kapasite, hizmete sunulmuş yatak sayısı ile ölçülmektedir. Konaklamaya bağlı olmayan yiyecek-içecek hizmetlerinde kapasite, restorandaki sandalye ve masa sayısı olarak düşünülmektedir. Ancak bu kapasite ölçütleri, misafirin oturma süresine göre değişiklik gösterebildiğinden misafir başına kişi/dk bağlantısına ihtiyaç duyulabilmektedir. Misafir başına kişi/dk bağlantısı yeni bir kapasite ifadesi olduğu için oda ve ön büro faaliyetleri için de ölçümlenebilir. Zaten mevcut uygulamalarda da kat hizmetleri departmanında zaman ölçümlenmelerini temel alan bir işgören planlaması yapılmaktadır.
- Zamana dayalı FTM'de, bir faaliyetin yerine getirilmesi için kullanılan süre ile birim süre-kapasite maliyeti temel alınmaktadır. Faaliyet-zaman bileşimi şeklinde ürün sunan konaklama işletmeleri açısından ise zaman, hem ürünün kendisi hemde emek-yoğun özelliği olan konaklama işletmelerinde üretimi gerçekleştiren çalışanların performansı açısından kapasiteyi ifade etmektedir. Bir hizmet işletmesi olarak konaklama işletmelerinin en karakteristik özelliği, emek yoğun bir yapıya sahip olmasıdır. Bu nedenle işçilik maliyetleri toplam maliyetler içerisinde önemli bir yer tutmaktadır. Dolayısıyla DİG'in hizmet üretim maliyetleri içindeki payı yüksektir. Ancak, direkt nitelikte görünen olan bu maliyet kaleminin hizmete hazır olma maliyetleri bağlamında değerlendirilme zorunluluğu, belirli bir atıl kapasite yaratmakta ve bu durum da zamana dayalı FTM tekniği açısından önemli olmaktadır. Bu nokta bir sonraki maddedeki üretim ve tüketimin eşzamanlılığı özelliğiyle beraber daha net açıklanmaktadır.
- Konaklama işletmelerinde hizmetin bir diğer özelliği olan üretim ve tüketimin eş zamanlığı, maliyetlerin oluşumunu etkileyen bir özelliktir. Konaklama ve yeme-içme hizmetleriyle ilgili üretim ve tüketimin eş zamanlık özelliği, hizmete hazır

olma maliyetlerini etkileyerek donanım-ekipman, iş gören ve malzemeler gibi unsurları eksiksiz kapsamaktadır. Bu açıdan zamana dayalı FTM tekniğinin kaynak ve atıl kapasiteyi göz önüne alan yapısıyla, konaklama işletmelerinde üretim ve tüketimin eş zamanlılık özelliği arasında önemli bir bağlantı bulunmaktadır. Çünkü, konaklama işletmelerinde kullanılan kapasite misafir talebine bağlı olmaktadır. Turizm endüstrisinde, talebin belirsiz olması nedeniyle konaklama işletmelerinde kapasitenin öngörülen talepten daha fazla olacak şekilde planlanması gerekmektedir. Bu durum kapasiteyi yaratan ve kapasiteyi korumaya yönelik hizmete hazır olma maliyetlerini oluşturan en temel sektörel olgudur. Bu nedenle özellikle işçilik maliyetleri içinde atıl kapasite olarak değerlendirilebilecek bir boş zaman işçiliği söz konusu olmaktadır. Bu boş zaman işçiliği ise çalışanların veya işletmenin elinde olmayan ancak işin doğasında olan ve biraz önce bahsedilen sektörün emek-yoğun ve üretim ve tüketimin eş zamanlığı özelliği nedeniyle katlanılan bir işçilik maliyetidir. Konaklama işletmeciliğindeki bu boş zaman işçiliği, sektörün yapısı (mevsimsellik, yüksek sezon-düşük sezon) nedeniyle normal boş zaman işçiliği olarak ele alınmalıdır. Eğer, normal boş zaman işçiliği işletmenin müdahale edebileceği bir işçilik gideri ise GÜG şeklinde değerlendirilmeli ve bütün ürünlere dağıtımının yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, otomasyonlaşmanın artması ile üretim işletmelerindeki GÜG payının artmasıyla ortaya çıkan yeni üretim ortamındaki maliyet yapısı, konaklama işletmelerinin maliyet yapısında zaten mevcut olmaktadır.

- Konaklama işletmelerinde herhangi bir faaliyet süresinin misafir başına ölçülmesi her durumda mümkün olmayabilir. Özellikle kitle turizmine yönelik hizmet veren konaklama işletmelerinin çoğu açık büfe, tam pansiyon, her şey dahil gibi sistemlerle çalışmakta ve birçok kişiye aynı anda hizmet verilmektedir. Yiyecek-içecek hizmetleri restoran ve barlarda kişi başı üzerinden değil de toplam kişi sayısı üzerinden planlanarak hizmet üretimi yapılmaktadır. Dolayısıyla zamana dayalı FTM tekniğinin uygulanmasında kapasite ölçümlenmelerinde gerekli misafir başına faaliyet hizmet süresi ölçülmesi, doğrudan yapılamadığı için misafir başına ortalama bir faaliyet hizmet süresine ihtiyaç duyulmaktadır.

Stratejik maliyet yönetimi ölçüleme tekniklerinden zamana dayalı FTM ile geleneksel maliyet yönetimi ölçüleme tekniğinin konaklama işletmeleri açısından karşılaştırmalı değerlendirilmesini amaçlayan bu çalışmada sonuç olarak;

- Zamana dayalı FTM tekniği, yöneticinin hizmet kalitesi ve maliyetler noktasında alacağı kararlarda kullanabileceği yeni bir maliyet bilgisi ortaya koymaktadır.
- Birçok konaklama işletmesinde, konukların yeme-içme ihtiyacını karşılamak için toplu hizmet üretimi (açık büfe veya self servis) yapılmaktadır. Bu nedenle bir misafire yönelik faaliyet süresi ölçümü doğrudan yapılamamaktadır. Dolayısıyla faaliyetlerin misafir başına ortalama bir süresi ölçümlenebilmektedir. Bu çalışmada özellikle ortalama misafir başına faaliyet hizmet süresi ölçülmesinde aşağıdaki yer alan ve aritmetik ortalamaya dayanan formül geliştirilmiştir.

$$\frac{\text{Fiili Kapasite}}{\text{Sezonluk Toplam Müşteri Sayısı}} = \text{Ortalama Misafir Başına Faaliyet Hizmet Süresi}$$

Her faaliyetin misafir başına ortalama süresi ölçümlendikten sonra konaklama işletmeleri için zamana dayalı FTM tekniğinde uygulanabilecek zaman formülü ise aşağıdaki gibi ele alınmıştır.

$$\text{Kişi başına toplam servis süresi} \rightarrow (t_{\text{servis}}) = t_{\text{sabit}} + tF_a + tF_b + tF_c + \dots \dots tF_z$$

$$t_{\text{servis}} = \text{Kişi başına toplam servis süresi}$$

$$t_{\text{sabit}} = \text{servis faaliyeti için gerekli standart süre}$$

$$tF_a = a \text{ faaliyetine ilişkin süre}$$

$$tF_b = b \text{ faaliyetine ilişkin süre}$$

$$tF_c = c \text{ faaliyetine ilişkin süre}$$

$$tF_z = z \text{ faaliyetine ilişkin süre}$$

- Konaklama işletmelerinde zamana dayalı FTM tekniğinin temelini oluşturan atıl kapasite ve maliyeti, doğrudan DİG için söz konusu olduğundan, ölçümlenen atıl kapasite ve maliyeti DİG'e göre esas alınmalıdır. Aksi takdirde yanlış bir

maliyet bilgisi söz konusu olmaktadır. Aşağıda bu durum bir formül yardımıyla daha açık bir şekilde ifade edilmektedir.

$$\text{Faaliyet Merkezi Toplam Maliyet} = \text{Pratik Kapasite Maliyeti} + \text{Atıl Kapasite Maliyeti} \\ (\text{DİG'e ait atıl kapasite maliyeti})$$

Yukarıdaki formülde; pratik kapasite maliyeti olarak II.dağıtıma ilişkin maliyet verileri bütün maliyetlerin söz konusu olduğu maliyet verisi olduğundan, faaliyet merkezleri için esas alınabilir. Yönetici ister ise konaklama işletmelerinde sadece yiyecek-içecek bölümü için daha fazla önemli olabilecek direkt maliyetleme verilerini (DİMMG+DİG) de esas alan pratik kapasite maliyetini kullanabilir. Dolayısıyla yöneticinin ihtiyaç duyduğu maliyet bilgisinin niteliğine göre formüldeki pratik kapasite maliyeti verisi değişebilir. Ancak, atıl kapasite maliyeti her durumda DİG'e göre ölçümlenmelidir.

- Zamana dayalı FTM tekniğinin bir maliyet ölçümleme sistemi bağlamında formülasyonu aşağıdaki gibi ortaya konabilir.

Evre Maliyetleme (Sezon) + Tam Maliyetleme (II.dağıtım verileri) + Zamana Dayalı FTM

- Yiyecek-içecek bölümü için kullanılacak maliyet ölçümleme sistemi ise aşağıdaki gibi formüle edilebilir:

* Evre Maliyetleme (Sezon) + Direkt Maliyetleme (DİMMG+GÜG) + Zamana Dayalı FTM

- Sektörde birçok yöneticinin özellikle her şey dahil sistemi uygulayan konaklama işletmelerinde ihtiyaç duyduğu bir maliyet verisi olarak kişi başı yiyecek-içecek malzeme maliyeti üzerinden ise aşağıdaki formül uygulanabilir.

* Evre Maliyetleme (Sezon) + Direkt Malzeme Maliyeti (DİMMG) + Zamana Dayalı FTM

Günümüzde rekabet gücünü ve üstünlüğünü belirlemede en önemli faktörlerden biri olan maliyetlerin, stratejik bir bakış açısıyla analiz edilmesi bir zorunluluk olmaktadır. Bu noktada maliyetler ile beraber değerlendirilen ve özellikle hizmet işletmeleri için daha da önem kazanan kalite ve zaman unsurları, maliyetlerin rekabet gücü ve üstünlüğü sağlamasında dikkate alınmak durumunda bulunan unsurlar

olmaktadır. Çünkü performans ve rekabetin anahtarı olarak kabul edilen ve şeytan üçgeni olarak adlandırılan kalite, maliyet ve zaman unsurları arasında bir dengenin kurulması gerekmektedir. Ancak; maliyet, kalite ve zaman unsurları arasındaki dengeyi sağlayacak bilgi ihtiyacını, geleneksel maliyet ölçümleme sistemleri ve tekniklerinin ürettiği maliyet bilgileri karşılayamamaktadır. İşletmeler kalite, maliyet ve zaman unsurları arasındaki dengeyi, stratejik yönetim perspektifinden hareketle stratejik maliyet yönetimi yaklaşımları ve ölçümleme teknikleriyle sağlayabilmektedir.

Bu açıklamalar ışığında yukarıda ortaya konan formüllerle hareket eden yönetici; zaman-faaliyet planlamaları, işgören planlaması gibi noktalarda alacağı kararlara destek sağlayacak yeni birmaliyet bilgisine sahip olmaktadır. Ancak bu planlamalar salt bir maliyet perspektifi çerçevesinde ele alınmamalıdır. Özellikle konaklama işletmelerinde zaman, hizmet kalitesi ve maliyetler arasında kurulmak istenen dengeye diğer hizmet işletmelerinden daha fazla ihtiyaç duyulmaktadır. Aksi durum yöneticinin yanlış kararlar alabilmesine, hizmet kalitesinin düşmesine ve dolayısıyla müşteri memnuniyetsizliğine neden olabilir.

Bu çalışma Datça'da belediye denetiminde bulunan tatil köyü konseptindeki bir konaklama işletmesinin maliyet verileri ve faaliyetleri baz alınarak yapılmıştır. Turizm endüstrisi açısından konuyla ilgili bundan sonraki yapılacak çalışmalarda, zamana dayalı FTM tekniğinin diğer turizm işletmelerinde uygulanarak (diğer konaklama işletmeleri, seyahat işletmeleri, toplu üretim yapan catering işletmeleri, fast-food restoranlar gibi) bulguların değerlendirilmesi ve karşılaştırılması önerilmektedir.

KAYNAKLAR

- Acar, D. (2005). *Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımlar: Tekstil Sektörü ile İlgili Bir Araştırma*. Ankara: Asi Yayınları.
- Adeoti, A. A. ve Valverde, R. (2014). Time-Driven Activity Based Costing for the Improvement of IT Service Operations. *International Journal of Business and Management*, 9(1). 109-128.
- Adıgüzel, H. (2008). *Time-Driven Activity Based Budgeting: An Implementation on a Manufacturing Company*. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.
- Ağaoğlu, O.K., (1992). *İşgücünü Verimli Kullanma Tekniklerinin Turizm Sektörüne Uygulanması*. Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları: 457.
- Akbaş, H. E. (2009). Endüstri İşletmelerinde Maliyet Yönetimine Dışsal Bir Bakış Açısı: Değer Zinciri Analizi. *MÖDAV (Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi)*, 1, 85-122.
- Akdoğan, N. (1998). *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları* (Gözden Geçirilmiş 4. Baskı), Ankara: Cem Web Ofset Ltd. Şti.
- Akdoğan, N. (1995). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara.
- Aksoylu, S. ve Dursun, Y. (2001) Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme, *Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11, 357-371.
- Akyol, N. (2007). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Açısından Safha Maliyeti Sistemi ve Sarıgözoğlu A.Ş. için Bir Maliyet Modeli Önerisi*. Celâl Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

- Akyüz, Y., Görmüş, A.S., ve Bektas, Ç. (2008). Bilgi Toplumuna Geçiş Sürecinde Bilginin Artan Ekonomik Değeri Ve İşletmeler Üzerindeki Etkileri. (E.T. 15.03.2014)
[http://bilisim2023.org/index.php?option=com_content&view=article&id=62:blg-toplumuna-gec-suerecnde-blgnn-artan-ekonomk-deer-ve-letmeler-uezerndek-etkiler&catid=6:blg-toplumu&Itemid=19,](http://bilisim2023.org/index.php?option=com_content&view=article&id=62:blg-toplumuna-gec-suerecnde-blgnn-artan-ekonomk-deer-ve-letmeler-uezerndek-etkiler&catid=6:blg-toplumu&Itemid=19)
- Alagöz, A., Yılmaz, B. ve Ay, M. (2005). Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Hedef Maliyetleme Yönteminin Rolü ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. *V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu*, 25-27 Kasım, 47-51.
- Alkan, H. (2001). İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar, *Süleyman Demirel Üniversitesi, Orman Fakültesi Dergisi*, 2, 177-192.
- Altınbay, A. (2006a). Etkin Bir Maliyet Sistemi Olarak Hedef Maliyet Sistemi ve TMMT Uygulaması, *Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, 16, 141-164.
- Altınbay, A. (2006b). Kaizen Maliyetleme Sistemi: Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Sistemi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(1) 103-121.
- Altuğ, O. (1996). *Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Erim Yayınevi
- Anand, M., Sahay, B. S. ve Saha, S., (2005). Activity-Based Cost Management Practices in India: An Empirical Study, *Decision*, January – June, 32,(1),123-152.
- Anderson, S. ve Leland Putterman (2005), “Building the Profit Focused Supply Chain: A Game Plan for Capturing Real Value”, White Paper, February 2005, ss.1-18.
- Arygris, C. ve Kaplan, R. S. (1994). Implementing New Knowledge: The Case of Activity Based Costing. *Accounting Horizons*, September, 8(3), 83-105.

- Arzova, S. B. (2002). *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*, İstanbul:Türkmen Kitabevi.
- Arzova, S. B. (2003). The Transition from Information Management to Knowledge Management Through Activity Based Approach. *Öneri Dergisi*, c. 5(19), 67-74.
- Atamanalp, C., Karcıoğlu, R. ve Orhan, M. S. (2001). *Maliyet Muhasebesi*, Erzurum: Aktif Yayınevi.
- Atmaca, M. ve Terzi, S. (2007a). Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Tam Zamanında Üretim Felsefesi ile Kısıtlar Teorisinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, 22(1), 293-309.
- Atmaca, M. ve Terzi, S. (2007b). Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Aralık, ss. 367-384.
- Atmaca, M. Ve Yılmaz, B.B. (2011). Konaklama İşletmelerinin Faaliyetlerinde Maliyet Kontrolünün Etkileri: Marmara Bölgesinde Faaliyet Gösteren Beş Yıldızlı Oteller Üzerine Bir Araştırma, *Mali Çözüm Dergisi*, 15-34.
- Aydemir, İ. (2005). *Maliyet Yönetimi Konusunda Yeni Yaklaşımlar ve Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarına Yansımaları*, XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 27-30 Nisan, 159-188.
- Azaltun, M. ve Kaya, E. (2006). *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları*. Detay Yayıncılık: Ankara.
- Basık, F.O. ve Türker, İ. (2005). *Stratejik Maliye Analizi ve Yönetimi*. V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Kasım, 53-58.
- Batman O. (1999). *Otel İşletmelerinin Yönetimi*. Değişim Yayınları: Sakarya
- Bekçi, İ. ve Özal, H. (2010). Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektöründe Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 2(3), 78-97.

- Bhimani, A., Gosselin, M., Ncube, M., ve Okano, H. (2007). Activity-based costing: How far have we come internationally? *Cost Management* (May/June), 12–17.
- Bhimani, A, ve Gosselin, M. (2002). A Cross National Investigation of Factors Influencing Activity Based Costing Management in Seven Countries. London School of Economics
- Bilginoğlu, F. (1994). İşletme Yönetiminde Yeni Bir Kavram: Maliyet Yönetimi. *Yönetim Dergisi*, 5(19) Ekim, 3-5.
- Blocker, E. J., Chen, K. H., Lin, T. W. (2002). *Cost Management, A Strategic Emphasis*. Boston: Mc Graw Hill.
- Brands, K. (1999), Learning to manage profitability – not just costs, *Management Accounting*, 33(5), 88-88.
- Brimson, A. J. (1991). *Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach*. New York: John Willey and Sons Inc.
- Bruggeman, N., Everaert, P., S. R. Anderson ve Levant, Y. (2005). Modeling Logistic Costs Using TDABC: A Case in a Distribution Company, *Working Paper*, Semtember, 1-51.
- Bryman, A. and Bell, E. (2007). *Business Research Methods*, 2nd Ed. Oxford: Oxford University Press.
- Boyar, E. ve Güngörmüş, A. H. (2006). TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönetiminin, Safha Maliyetine Uygulanması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 32, Ekim, 170-176.
- Bursal, N. ve Ercan, Y. (1999). *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama*. İstanbul: Der Yayınları:
- Büyükmirza, K. (2003). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Cengiz, E. (2011). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Arasındaki Farklar-Bir Mobilya Üreticisi Firmada Vaka Çalışması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisans 50, 33-58.
- Ceran, Y. Ve Koçyiğit, N. (2013), Stratejik Yönetim Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım Olarak Eş Zamanlı Maliyetleme (Simultaneous Costing), KTÜ., İ.İ.B.Dergisi, S.1, Ss.209-221.
- Ciğer, A. (2006). *Yeni Maliyet Yaklaşımlarının Konaklama İşletmeleri Açısından Uygulanması ve Bir Uygulama*. Selçuk Üniversitesi, S.B.E. İşletme A.B.D. (Yayınlanmamış Doktora Tezi).
- Civan, M. ve Yıldız, F. (2005).Esnek Üretim Sistemlerinin Maliyet Muhasebesi Açısından İncelenmesi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulama. *Mali Çözüm Dergisi*, 70, 109-122.
- Coltman, M., M. (1989). *Cost Control for the Hospitality Industry* (2.nd Edition). New York: Van Nostrand Reinhold.
- Cooper, R., (1988a). The Rise of Activity Based Costing-part one: What is an Activity Based Cost System? *Journal of Cost Management*, Summer,45-54.
- Cooper, R., (1988b). The rise of activity-based costing—part two: When Do I Need an Activity-Based Costing System? *Journal of Cost Management*, Fall, 41–48.
- Cooper, R. ve Kaplan, R. S., 1988). Measure Cost Right: Make the Right Decision. *Harvard Business Review*, Oct.-September, 96-103.
- Cooper, R. and Kaplan, R. S., (1991). Profit priorities from activity-based costing, *Harvard Business Review*, May–June, 130–135.
- Cooper, R. ve Kaplan, R. S. (1992). Activity Based Systems Measuring the Cost of Resource Usage. *Accounting Horizons*, September, 1-13.
- Cooper, R. and Kaplan, R. S., (1998). *Cost and Effect*, Boston, Harvard Business School Press.

- Cooper, R. ve Slagmulder, R. (2003). Strategic Cost Management: Expanding Scope and Boundaries. *Journal of Cost Management*, 17(1), Jan-Feb. 5-23.
- Coşkun, A. (2002). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Akademik Araştırmalar Dergisi*, 15, 25-34.
- Cömert, E. (2011). Yönetim Muhasebesinde Zaman Odaklı Yaklaşımlar. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Çabuk, Y. (2003). Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. *ZKÜ, Bartın Orman Fakültesi Dergisi*, 5(5), 109-116.
- Çalışkan, A. (2005). *Uygulamalı Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Çetin, A. ve Atmaca, M. (2009). Hedef ve Standart Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi, *Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, 26(1), 313-329.
- Çetiner, E. (2002). *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çetiner, E. (2006). *Genel Muhasebe Teori ve Uygulama*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çetiner, E. (2004). *Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulama*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çetiner, E. (2008). *Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çevirgen, A. ve Üngüren, E. (2009) Yöre Esnafının Her Şey Dahil Sistemine Yönelik Tutumları, *Ege Akademik Bakış*, 9 (2), 637-658.
- Dalğar, H., Taş, S., Cevher, E. ve Akin, O. (2010). Maliyet Yönetim Aracı Olarak Altı Sigma: Kurumsal Bir Yaklaşım. *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadî ve İdarî Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(1), 235-255.
- Demir, İ. (2009). *Süreçe Dayalı Faaliyet Tabanlı Müşteri Kârlılık Analizi: Bir Eğitim Kurumunda Uygulama*, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Adana.

- Demir, N. (1990). *Konaklama Tesisleri Muhasebesi*. Antalya: Akdeniz Üniversitesi Basımevi.
- Demirhan, D. (2002). İşletmelerde Stratejik Bilgi Sistemleri Yönetimi ve Rekabet Üstünlüğü Elde Edilmesindeki Rolü. *Ege Akademik Bakış*, 2(2), 117-124.
- Dinçer, B. ve Dinçer, C. (2005). Otel Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemleri ve Pazarlama Kararları. *Review of Social, Economic and Business Studies*, 5(6), 353-365.
- Dönmez, A., Arıcı, A. Ve Kutluk, F. A. (2011). Antalya'daki Beş Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolü Ve Fiyatlama Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma, *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 3(1):201-222.
- Duman, H., Özpeynirci, R. ve Bezirci, M. (2005). Bilgi Çağının Değiştirdiği 21. Yüzyılın Rekabet Anlayışına Bağlı Olarak Geleneksel Muhasebeden Stratejik Muhasebeye, *Selçuk Üniversitesi, Karaman İktisadî ve İdarî Bilimler Dergisi*, c. 5, s. 2, Aralık, ss. 111-119.
- Elitaş, C. (2004). Sigorta İşletmeleri için Maliyetleme Önerisi: Faaliyete Dayalı Maliyetleme. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 4(13), Eylül, 139-161.
- Emblemsvag, J. (2001). Activity-Based Life-Cycle Costing, *Managerial Auditing Journal*, 16(1-2), 17-27.
- Emeksiz, M. ve diğ. (2102). *Otel İşletmelerinde Konaklama Hizmetleri*. T.C. Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları (Ed. Gürel, D. A.), Yayın No: 1626.
- 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*, 11, Eylül-Aralık, 34-43.

- Eraslan, İ. H., Kuyucu, A. D. ve Bakan, İ. (2008). Değer Zinciri (Value Chain) Yöntemi ile Türk Tekstil ve Hazır Giyim Sektörünün Değerlendirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, 10(2),307-332.
- Erden, A. S. (2004). *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Erdoğan, M. (2005). Denetim. Maliye Ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara.
- Erol, M. (2008). Kısıtlar Teorisi (Yaklaşımı) ve Teorisinin Stratejik Maliyet Yönetiminde Kullanımı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 39, 101-109.
- Ertaş, F. Ç. (1999). İşletmelerde Maliyet Düşürme Yaklaşımı: Kaizen (Sürekli İyileştirmeye Yönelik) Maliyetleme Yöntemi. *Atatürk Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, 13,(1) Haziran, 87-99.
- Eser, K. (2009). *Konaklama İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi ve Karlılık İlişkisi*. Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi, Karaman. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).
- Evans, N Campbell, D ve Stonehouse, G (2003). *Strategic Management for Travel and Tourism*. Oxford: Butterworth-Heinemann.
- Everaert, P., Bruggeman, W., Sarens, G., Anderson, S. R. ve Levant, Y. (2008) “Cost Modeling in Logistics Using Time-Driven ABC: Experiences from a Whole Saler”, *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 38(3), 172-191.
- Fay, T. C., Rhoads, C. R. ve Rosenblatt, L. R. (1985). *Ağırlama Hizmet Endüstrileri (Otel-Motel) Yönetim Muhasebesi*, (Çev. Selim BEKÇİOĞLU), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Friedman, AL. and Lyne, S. R. (1998). Implementing Activity Based Techniques: A Long Run Study of Success and Failure. Paper Presented at Workshop on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research, Brussels, 10-12 December.

- Gelinas, U. J. ve Dull, R. B. (2008). *Accounting Information Systems*. Mason-USA:Thomson South-Western.
- Genç, N. (2010). *Meslek Yüksekokulları İçin Yönetim ve Organizasyon*. Ankara:Seçkin Yayıncılık.
- Gökdeniz, Ü. (2004). Etkin Bir Maliyet Yönetiminde Prensipler ve Performans Ölçümlenmesinin Rolü. *Mali Çözüm Dergisi*, 68, Temmuz-Ağustos-Eylül, 60-71.
- Gökdeniz, Ü. (2005). İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım. *Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)*, 27, 86-94.
- Gümüş, Y. (2007). *Üretim İşletmelerinde Lojistik Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması ve Bir Uygulama*. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi).
- Gündüz, H. G. (1997). *Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama*. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları-99.
- Güneş, R. ve Aksu, İ. (2003). Mamul Yaşam Seyri Maliyetlemesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdarî Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(2), 43-61.
- Hacırüstemoğlu, R. ve Şakrak, M. (2002) *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*.Türkmen Kitabevi: İstanbul.
- Hall, J. A. (2008). *Accounting Information Systems*. Mason-USA: South-Western Cengage Learning.
- Hansen, R. D., Mowen, M. M. ve Guan, L. (2007). *Cost Management, Accounting and Control*, Mason-USA: South-Western Learning.
- Helmrich, K. (1989). From cost control to profitability management. *Management Services*, 33(5), 14-19.
- Hosking, G. (1993). Strategic management of costs, *Planning Review*, 21 (5), 51-55.

- Hornigren, C., T. Ve Foster, G. (1991). *Cost Accounting A Managerial Emphasis*. New Jersey: Prentice Hall.
- Hussey, R. (1994). *Cost and Management Accounting*. London: Mcmillan Pres Ltd.
- Hyvönen, T. (2003). Management Accounting and Information Systems: ERP versus BoB, *European Accounting Review*, 12(1), 155-173.
- İleri, H., (1996). *İş Örgütlerinde Kapasite Kullanımı Maliyet-Verimlilik İlişkileri*. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yönetim ve Organizasyon Bilim Dalı, (Yayınlanmamış Doktora Tezi).
- İrdem, A. (2010). *Konaklama İşletmeleri İçin Bir Maliyetleme Modeli Önerisi*. Balıkesir Üniversitesi, S.B.E. Turizm İşletmeciliği A.B.D. (Yayınlanmamış Doktora Tezi)
- İşleyen, A. (2006). Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi: Bir Örnek Çalışma. *Selçuk Üniversitesi, Karaman İ.İ.B.F. Dergisi*, 9(11) Aralık, 17-23.
- Jeffrey, D. and Barden, R.R.D. (2000) An Analysis of Daily Occupation Performance: A Basis for Effective Hotel Marketing?. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, No.12(3),179-189.
- Kaplan, R. S. ve Anderson, S. R. (2003). Time-Driven Activity Based Costing, *Working Papers Series*, November, pp. 1-18.
- Kaplan, R. S. ve Anderson, S. R. (2004). Time-Driven Activity Based Costing. *White Paper, HBS, Working Papers Series*, November, 1-18.
- Kaplan, R. S. ve Anderson, S. R. (2007). *Time-Driven Activity Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profit*, Harvard Business School Pres: Boston.

- Kaplan, R. S., ve Cooper, R. (1998). *Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Boston: Harvard Business School Pres.
- Karakaya, M. (2004). *Maliyet Muhasebesi*: Ankara: Gazi Kitabevi.
- Karcioğlu, R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. Erzurum: Aktif Yayınevi.
- Kartal, A. ve Bozok, S. (2011). Çağdaş İşletme Çevrelerinde Maliyet Yönetimi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 13(1), 1-12.
- Kartal, A., Sevim, A., Gündüz, H.E. (2003). *Maliyet Muhasebesi*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi (Ed. Banar, K.), Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:808.
- Kaval, H. (1994). *Konaklama İşletmeleri Muhasebesi*. Ankara. Yaklaşım Yayınları.
- Kaya, A., Gülhan, Ü. ve Açıık, S. (2009). İşçilik Giderlerinde Atıl Kapasitenin Durumu ve Muhasebeleştirilmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(2), 309-320.
- Kaygusuz, S. Y. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama*, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi)
- Kaygusuz, S. Y. (2006). Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Genel Üretim Giderleri Fark Analizi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 30, ss. 152-162.
- Keating, P. (1995). A Framwork For Classifying and Evaluating the Theoretical Contributions of Case Research in Management Accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 7(2), 66-86.
- Kılınç, O.(2005). *Konaklama İşletmelerinde Kapasite Kullanımı: Kuşadası ve Kemer'deki Dört ve Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinde Uygulama*. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

- Kırlıoğlu, H. ve Atalay, B. (2014). Hastane İşletmelerinin Maliyet Sorununa Tıbbi Müdahale Gerektirmeyen Çözüm Önerisi: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli. *İşletme Bilimi Dergisi*, 2(1), 65-90.
- Kısakürek, M.M. ve Pekcan, A. (2005). Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 6(2), 107-125.
- Kızıyalçın, A. D. (2011). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Zeytin Sektörü Uygulaması*. Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi).
- Kobu, B. (1994). *Üretim Yönetimi*, (8. Baskı), İstanbul: İ.Ü İşletme Fakültesi Yayınları.
- Koşan, L. (2007) Maliyet Hesaplanmasında Yeni Bir Yaklaşım: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi, *Malî Çözüm Dergisi*, 84, 155-168.
- Kozak, N., Çakıcı, Celil, A. Ç., Kozak, M. A. Vd.(2002), Otel İşletmeciliği. Editör Nazmi Kozak. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Köroğlu, Ç. (2013), Otel İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Elde Etmek İçin Bir İleri Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, 57, 39-56.
- Köroğlu, Ç. (2012). *Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi Ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama..* Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı (Yayınlanmamış Doktora Tezi).
- Köse, T. (2004). *Stratejik Maliyet Yönetimi ve Faaliyete Dayalı Yönetim İlişkisi-Bir Uygulama*. Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi).
- Kutay, N. ve Akkaya, C. (2000). Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme, *D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi*, 15(2), 1-15.

- Kutlan, S. (1998). *Maliyet Kontrolü (Cost Controlling) "5 Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Uygulama*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Kuyucak, F. ve Şengür, Y. (2009). Değer Zinciri Analizi: Havayolu İşletmeleri İçin Genel Bir Çerçeve. *KMU, İ.İ.B.F. Dergisi*, 11(16), Haziran, 132-147.
- Küçükaltan, D. (2007). *Hizmet Kalitesi "Kavramlar, Yaklaşımlar ve Uygulamalar"* (Ed. Gümüsoğlu, Ş. vd). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Loeb, M. (1994). Where leaders come from?, *Fortune*, 130 (6), 241-243.
- McGowan A, Holmes S ve Martin M. (2006). The Association Between Activity-Based Costing System Adoption and Hospital Performance. *AAA 2007 Management Accounting Section (MAS) Meeting, July 31, 2007* (Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=921471>).
- Memiş, N. (1999). *Konaklama İşletmelerinde Maliyet-Hacim-Kar Analizleri ve Örnek Bir Uygulama*. Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).
- Mikail, E.; Atmaca, M. ve Sahin, L (2004). Bilişim Teknolojilerindeki Gelismelerin Muhasebe Meslek Elemanlarının Mesleki Faaliyetlerine Olan Etkileri ve Amprik Bir Çalışma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 13, Eylül.
- Murthy, U. S. ve Wiggins, E. C. (1999). A Perspective on Accounting Information Systems Research. *Journal of Information Systems*, 13(1), 3-6.
- Moriarty, S., A. (1984). *Cost Accounting*. Newyork: Harper and Publishers.
- Mohamed, A. A. ve Jones, T. (2014). Relationship Between Strategic Management Accounting Techniques and Profitability- a Proposed Model, *Measuring Business Excellence*, 18(3), 1-22.
- Moliner, J. P., Cortes, E. C. ve Azorin, F. M. (2010). Strategy and Performance in the Spanish Hotel Industry. *Cornell Hospitality Quarterly*, 51(4), 513-528.

- Mugan S. C. ve Akman, N.(2000). *Bilgi Sistemleri, Teknoloji ve Muhasebe Uygulamalarına ve Eğitimine Etkileri*. XIX. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu, Antalya.
- Narong, D. K. (2009). Activity-Based Costing and Management Solution to Traditional Short Comings of Cost Accounting, *Cost Engineering*, 51(8), 11-22.
- Newman, J. E. ve Robinson, P. (1998). The Cost of Library Services: Activity Based Costing in an Australian Academic Library, *The Journal of Academic Librarianship*, Semtember, 373-379.
- Nikolai, L. A., Bazley, D. J. ve Jones, J. P. (2010). *Intermediate Accounting*. Mason-USA: South-Western Cengage Learning.
- Nicolaou, A. I. (2000). A Contingency Model of Perceived Effectiveness in Accounting Information Systems: Organizational Coordination and Control Effects. *International Journal of Accounting Information Systems*, 1, 91-105.
- Otlu, F. ve Karaca, S. (2005). Maliyet Yönetimi ve Yaşam Seyri Maliyet Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(2), 245-270.
- Orhan, M.S. ve Bozdemir, E. (2009). Üretim İşletmelerinde Atıl Kapasite Maliyetleri, Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Bir Uygulama, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 43, 54-64.
- Öker, F. (2003). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Öndeş, T., Ardiç, M., Öztürk, A. ve Kayacan, B. (2010). Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliği. *III. Ulusal Karadeniz Ormanlık Kongresi*, 20-22 Mayıs, 1, 247-258.

- Öz, Y. ve Bozdemir, E. (2007). Boş Zaman İşçilik Maliyetlerinin Ortaya Çıkış Nedenleri, Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Matrahı Üzerine Etkisi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10(2), 353-365.
- Özdoğan, B. (2010). *Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Sistemleri ve Uygulaması*. Celâl Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).
- Pamuk, G., Erkut, H., Ülegin, F., Ülegin, B., Akgüç, Ö., Alpay, Y. ve Koşma, H. (1997). *Stratejik Yönetim ve Senaryo Tekniği*. İstanbul: İrfan Yayıncılık.
- Pekdemir, R. (1998). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Genel İmalat Maliyetleri*. İstanbul: TURMOB Yayınları.
- Pernot, E., Roodhooft, F. ve Abbeele, A. Van Den (2007). Time-Driven Activity Based Costing for Inter-Library Services: A Case Study in a University. *Journal of Academic Librarianship*, 33(5), 551-560.
- Polat, L. (2011). Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Bir Sanayi İşletmesinde Uygulanması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 49, Ocak, ss. 126-137.
- Polat, L. (2008) *Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Sanayi İşletmesi Uygulaması*. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: İstanbul.
- Porter, M. E. (1998). *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance with a New Introduction*. New York: The Free Press.
- Rena, B. E. (2010). Maliyet Yönetimi Tekniklerinin ve Uygulamalarının Tedarik Zinciri Açısından Değerlendirilmesi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(17), Bahar, 83-104.
- Roztockı, N., Porter, J. D., Thomas, R. M. ve Needy, K. L. (2004). A Procedure for Smooth Implementation of Activity-Based Costing in Small Companies. *Engineering Management Journal*, 16(4), December, 19-27.

- Saban, M. ve İrak, G. G. (2009). Çağdaş Maliyet Yönetimi Sistemlerinden Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(10), 97-108.
- Sanford, R. A. (2011). Impact of Activity-based Costing on Organizational Performance. Proquest, Umi Dissertatio.
- Saraç, S. (1989). *Konaklama Muhasebesi*. Ankara: Adım Yayıncılık.
- Sarı, M. ve Çam, A. V. (2014). Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Uygulamaların Kullanımı. Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi, Ocak, 9, 247-266.
- Savcı, M. (2009). *Maliyet Muhasebesi* (10. Baskı). Trabzon:Murathan Yayınevi.
- Saygın, T. (2008). *Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Kaizen Maliyetleme ve Hedef Maliyetlemenin Uygulanabilirliği ve Bir Uygulama.*, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).
- Seuring, S., Goldbach, M. ve Kajüter, P. (2002). *Cost Management in Supply Chains*. Heidelberg: Pysica-Verlag.
- Sevgener, S. Ve Hacırüstemoğlu, R. (1993). *Yönetim Muhasebesi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları.
- Shank, J. K. ve Govindarajan, V. (1993). *Strategic Cost Management the New Tool for Competitive Advantage*. New York: The Free Pres.
- Shields, M.D. (1995). An Emprical Analysis Firms' Implementation Experiences with Activity Based Costing. *Journal of Management Accounting Research*, Fall, 148-166.
- Siguenza-Guzman, L., Abbeele, A. V. ve Cattrysse, D. (2014). Time-Driven Activity-Based Costing Systems for Cataloguing Processes: A Case Study. *Liber Quarterly*, 23(2), 160-186.

- Simons, R. (1999). *Performance Measurement&Control Systems for Implementing Strategy*. New Jersey: Prentice-Hall Inc.
- Smith, K. L. (2008). Strategic Management Accounting: How Far Have We Come in 25 Years. *Accounting, Auditing&Accountability Journal*, 21(2), 204-228.
- Soyaltın, T. (2007). *Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Uygulama*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Doktora Tezi).
- Sürmeli, F. ve diğerleri. (2001). *Muhasebe Bilgi Sistemi*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:532.
- Stefano, N. M. ve Filho, N. C. (2013). Activity Based Costing in Services. *Literature Bibliometric Review*. Springer Plus 2, 80.
- Szychta, A. (2010). Time Driven Activity Based Costing in Service Industries. *Social Sciences/Socialiniai Mokslai*, 67 (1), 49-60.
- Şahin, M., (2007). *Yönetim Bilgi Sistemi*, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.
- Şahin, M. ve diğerleri (2003) *Genel İşletme*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi Yayınları, No: 704.
- Şakrak, M. (1999). Kriz Sisteminde Muhasebe Bilgi Sisteminin Rolü. *Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)*, 8(10), 47-60.
- Şakrak, M. (1997). *Maliyet Yönetimi, Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. İstanbul: Yasa Yayınları.
- Şener, R. (2004a). *Maliyet Unsurları Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Şener, R. (2004b). *Yönetim Muhasebesi* (Yayınlanmamış Ders Notları). Muğla Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.
- Şener, R. (1993). *Maliyet Yöntemleri Muhasebesi*. Ankara: Gazi Yayınları.

- Şimşek, M, Ş, (2006). *İşletme Bilimlerine Giriş*. Konya: Yelken Basım-Yayım Dağıtım.
- Tanç, Ş. G. (2012). Otel İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Uygulamalarını Tespit Etmeye Yönelik Araştırma: Kapadokya Bölgesi Örneği, *NEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1, 170-182.
- TDK (Türk Dil Kurumu) (2005). *Türkçe Sözlük*. Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi.
- Tek, Ö. B. (2006). *Pazarlamada Değer Yaratmak*. İstanbul: Hayat Yayıncılık.
- Terzi, S. (2009). *Endüstri İşletmelerinde Transfer Fiyatlama Sistemi ve Performans Ölçümünün Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama Örneği*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi).
- Tharenou, P., Donohue, R. ve Cooper, B. (2007). *Management Research Methods*, Cambridge: Cambridge University Pres.
- Titiz, İ. ve Çetin, C. (2000). Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi. *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadî ve idarî Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(2), 121-138.
- Topçu, N. (2005). Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yöntemine Göre Kalite Maliyetlerinin Ölçülmesi-Tekstil Sektöründe Bir Uygulama. *Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(2), 343-355.
- Tse, M. and Gong, M. (2009). Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity-Based Costing and Resource Consumption Accounting Models. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 7(2), 41-54
- Türk, Z. (2004). Stratejik Yönetim Muhasebesi Yaklaşımı: Değer Zinciri Maliyet Analizi. *Ankara Üniversitesi, SBF Dergisi*, 59(3), 231-253.
- Türk, Z. (1999). Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme. *D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi*, 14(1), 199-214.

- Unutkan, Ö. (2010). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama. *Mali Çözüm Dergisi*, 97, 87-106.
- Uragun, M. (1993). *Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar*. Ankara: Yetkin Basımevi.
- Usal, A. ve Kurgun, O. (2010). *Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Uyar, S. (2008). Denizli’de Faaliyet Gösteren Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, *Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)*, 38, 132-146.
- Walker, M. (1999). Attribute Based Costing for Decision Making. *Management Accounting*, 77(6).
- Yalçın, S. (2009). Ürün Tasarım ve Ürün Hayat Seyrinde Maliyetlerin Stratejik Yönetimi. *Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, 23, Ağustos, 289-301.
- Yalçın, S. (2006). Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri. *Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, 15, Ağustos, 15-34.
- Yelken, N., Akıncı, N. ve Karadeniz, H. (1982). *Yönetim Muhasebesi*. İzmir: D.E.Ü.İ. İ. B. F. Yayın No: 2.
- Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2000). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yılmaz, R. ve Baral, G. (2009). İşletme Kârlılığını Artırmada Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme, *I. Uluslararası 5. Ulusal Meslek Yüksekokulları Sempozyumu*, 27-29 Mayıs, 1-10.
- Yükçü, S. (2011). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi* (7. Basım). İzmir: Altın Nokta Basım Yayın Dağıtım Bilişim.

Yükçü, S. (2007). *Yöneticiler İçin Muhasebe: Yönetim Muhasebesi*. İzmir: Birleşik Matbaacılık.

Yüzbaşıoğlu, N. (2004). İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları. *Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12, 387-410.

http://www.valuecreationgroup.com/activity_based_costing_time_driven.htm

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Fırat BİÇİCİ
Doğum Yeri ve Tarihi : 07.08.1982 Diyarbakır

Eğitim Durumu

Lise Öğrenimi : Diyarbakır Anadolu Otelcilik ve Turizm Meslek Lisesi, Servis Bölümü
Lisans Öğrenimi : Gazi Üniversitesi, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi, Konaklama İşletmeciliği Öğretmenliği
Yüksek Lisans Öğrenimi : Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği ABD
Bildiği Diller : İngilizce ve Kürtçe
Bilimsel Faaliyetleri : - Ulusal hakemli dergilerde makaleler
- Kongre ve sempozyumlarda bildiri sunumları

İş Deneyimi

Çalıştığı Kurumlar : - Öğretim Görevlisi; Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Datça Kazım Yılmaz Meslek Yüksekokulu,
- 1998'den 2007 yılına kadar çeşitli turizm işletmelerinde (otel, restoran-bar-cafe, banket organizasyonları, catering) komi, garson, kaptan, şef garson, servis müdürü gibi pozisyonlarda iş tecrübesi

İletişim

e-posta Adresi : fbicici@msn.com

Tarih :05.01.2016