

**ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN
MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİNDE KULLANILMASI:
BİR KONAKLAMA İŞLETMESİNDE UYGULAMA**

Levent KOŞAN

DOKTORA TEZİ

ADANA / 2007

**ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN
MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİNDE KULLANILMASI:
BİR KONAKLAMA İŞLETMESİNDE UYGULAMA**

Levent KOŞAN

Danışman: Prof. Dr. Veyis Naci TANIŞ

DOKTORA TEZİ

ADANA / 2007

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Bu çalışma, jürimiz tarafından İŞLETME Anabilim Dalında DOKTORA TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan Prof. Dr. Veyis Naci TANIŞ
(Danışman)

Üye: Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ

Üye: Prof. Dr. Murat DOĞANLAR

Üye: Doç. Dr. Turgut ÇÜRÜK

Üye: Doç. Dr. Zeynep TÜRK

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylım. / / 2007

Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ

Enstitü Müdürü

Not:Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndaki hükümlere tabidir.

ÖZET

SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİNDE KULLANILMASI: BİR KONAKLAMA İŞLETMESİNDE UYGULAMA

Levent KOŞAN

Doktora Tezi, İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Veyis Naci TANIŞ

Eylül 2007 – 192 sayfa

Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme (SDFTM) faaliyet tabanlı maliyet sisteminin güncellenmesi için gerek duyduğu pahalı ve hata olasılığı yüksek ayrıca zaman tüketen, yönetici görüşmeleri ve çalışan araştırmalarını ortadan kaldırarak basitleştiren bir sistemdir. Yöntem sadece faaliyetler için gerekli kaynak maliyeti ile bu faaliyetlerin yerine getirilmesi için ihtiyaç duyulan kullanım süresi gibi iki veriye gereksinim duymaktadır. SDFTM, faaliyetlerin yerine getirilmesi için gerekli zaman ile mevcut kaynaklarla sağlanan gerçek zaman arasındaki farkın anlaşılması gibi faydalar sağlamaktadır. Yöntem aynı zamanda kapasite yönetimi açısından kullanılabilir, kullanılmayan kapasite maliyetini de hesaplamaktadır. Bununla beraber yeni sistem, faaliyetlere ait maliyetlerin daha doğru ve daha etkin bir şekilde belirlenmesine olanak sağlamaktadır ve kolaylıkla güncellenebilmekte ve sürdürülebilmektedir. Bu çalışmanın amacı, müşteri karlılık analizinin bir konaklama işletmesinde uygulanması ve geleneksel FTM ile SDFTM sistemlerinin farklarının ortaya konulmasıdır. Bu çerçevede tanımlayıcı ve deneysel olay çalışmaları bir otel işletmesinde uygulanmıştır. Tanımlayıcı olay çalışması ile otelin mevcut maliyet sistemi ve müşteri karlılık analizi ortaya konulmuş, deneysel olay çalışması ile SDFTM sisteminin analiz sonuçlarını ne şekilde etkilediği gösterilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi, Müşteri Karlılık Analizi, Müşteri Odaklılık, Turizm Sektörü

ABSTRACT**USING TIME DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING SYSTEM FOR
CUSTOMER PROFITABILITY ANALYSIS: A CASE STUDY IN AN
ACCOMODATION COMPANY****Levent KOŞAN****Doctorate Thesis, Business Department****Supervisor: Prof. Dr. Veyis Naci TANIŞ****September 2007 – page 192**

Time Driven Activity Based Costing (TDABC) is a system which simplifies Activity Based Costing by removing the need for time consuming managerial interviews and employee surveys that are prone to error and expensive to upgrade. The method needs only two parameters as the cost of supplying resources to activities and the time required to perform these activities. TDABC provides an organization with many benefits in understanding the differences between the total amount of time needed to carry out activities, and the actual amount of time available given current resources. The method also evaluates cost of unused capacity which could be used for the capacity management. In addition, the new system can easily be maintained and updated and makes it possible to determine the cost of the activities in a more accurate and effective way. The aim of this study is to apply customer profitability analysis in an accommodation company and to determine the differences between traditional ABC and the TDABC. In this framework, descriptive and experimental case studies were applied in a hotel, existing cost system and customer profitability analysis of the hotel were defined using descriptive case study; and then with an experimental case study, it was shown how the time driven activity costing affected the analysis results.

Key Words: Time Driven Activity Based Costing, Customer Profitability Analysis, Customer Focused Approach, Tourism Industry

ÖNSÖZ

İşletmeler, müşteri memnuniyeti sağlayacak çeşitli programlar geliştirerek karlılıklarını arttırmayı hedeflemektedirler. Öte yandan, müşterilerin memnuniyeti düşünülürken, müşterilerinin işletmeyi ne kadar memnun ettiği de üzerinde durulması gereken bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sebeple müşterilerin işletmeye olan katkısını belirlemeye yarayan, yeni ancak zamanla popüler hale gelen bir yönetim muhasebesi yaklaşımı olan müşteri karlılık analizi kullanılmaya başlamıştır. Müşteri karlılık analizinin yapılabilmesi için gerekli olan gelirlere ait bilgiler kolay şekilde elde edilirken işin zor kısmı müşteri maliyetlerinin belirlenmesinde ortaya çıkmaktadır. Bu yüzden müşteri maliyetlerinin doğru olarak hesaplanması, analizin doğruluğu açısından oldukça önemli olmaktadır.

Bu çalışma ile, maliyet ve yönetim muhasebesi literatürüne yeni girmiş bir kavram olan sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet sisteminin, müşteri karlılık analizinde kullanılmasına yönelik bir uygulama amaçlanmıştır. Böylelikle geleneksel sisteme göre yapılan müşteri karlılık analizi ile yeni sistem kullanılarak yapılan müşteri karlılık analizi sonuçları değerlendirilerek yeni sistemin analiz sonuçlarına olan etkileri ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmada, değerli görüşleri ile bana yol gösteren ve yardımcı olan tez danışmanım Prof. Dr. Veyis Naci TANIŞ'a ilgi ve desteğinden ötürü teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca doktora öğrenimim sırasında yardım ve desteklerini esirgemeyen Prof. Dr. A. Kadir TUAN'a, Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ'a ve Doç. Dr. Turgut ÇÜRÜK'e teşekkürü bir borç bilirim. Çalışmanın uygulama kısmına sağlamış olduğu katkılardan dolayı Mersin Oteli genel müdürü Fethi KAVUNOĞLU'na teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca çalışma boyunca varlığını ve desteğini sürekli hissettiren eşim Çağlar Atak KOŞAN'a yardımlarından ötürü sonsuz teşekkür ederim.

Bu tez Çukurova Üniversitesi Bilimsel Araştırmalar Proje Birimi tarafından desteklenmiş olup, tez numarası İİBF2006D11'dir.

ADANA, 2007

Araş. Gör. Levent KOŞAN

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZET	i
ABSTRACT	ii
ÖNSÖZ	iii
TABLolar LİSTESİ	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
EKLER LİSTESİ	xii

1. BÖLÜM

GİRİŞ

1.1. Problemin Tespiti	3
1.2. Çalışmanın Amacı	5
1.3. Araştırmanın Metodolojisi	6
1.4. Bölümlerin İçeriği	7

2. BÖLÜM

HİZMET SEKTÖRÜNDE MÜŞTERİ ODAKLI OLMAK VE FİNANSAL PERFORMANS İLE KARLILIK İLİŞKİSİ

2.1. Giriş	9
2.2. Genel Olarak Hizmet Sektörü	10
2.2.1. Hizmet Sektörünün Önemi	11
2.2.2. Turizm'in Hizmet Sektöründeki Yeri	12
2.3. Hizmetler ve Hizmet Pazarlaması	14
2.3.1. Hizmet Kavramı	14
2.3.2. Hizmetleri Diğer Ürünlerden Ayıran Özellikler	15
2.3.3. Hizmet Pazarlaması	17
2.3.3.1. Geleneksel Pazarlama Anlayışının Yetersizliği	17

2.3.3.2. Pazarlama Anlayışında Meydana Gelen Gelişmeler	18
2.4. Hizmet Pazarlamasında Yeni Gelişmeler.....	20
2.4.1. Müşteri İlişkileri Yönetimi	20
2.4.2. İlişkisel Pazarlama	22
2.4.2.1. Müşteriyi Elde Tutma	24
2.4.2.2. Hizmet – Karlılık Zinciri	25
2.5. Hizmet İşletmelerinde Müşteri Odaklı Olmak ve Yönetim Muhasebesi İlişkisi.....	28
2.6. Özet	30

3. BÖLÜM

MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİ

3.1. Giriş	33
3.2. Müşteri Karlılık Analizi	34
3.2.1. Müşteri Karlılığını Ölçme Gerekliği	38
3.2.2. Müşteri Karlılık Analizinin Aşamaları	41
3.3. Müşteri Maliyetleri	42
3.4. Müşteri Karlılık Analizinin Faydaları	49
3.5 Özet	51

4. BÖLÜM

FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ

4.1. Giriş	52
4.2. Maliyet Sistemlerinin Önemi	53
4.3. Geleneksel Maliyet Sistemlerinin Yetersizliği	54
4.4. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi	57
4.4.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Temel Prensibi.....	58

4.4.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Faydaları	61
4.4.3. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Yapısı.....	62
4.4.4. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Kurulumu	64
4.4.4.1. Faaliyet Düzeylerinin Sınıflandırılması ve Maliyet Hiyerarşisi	66
4.4.4.2. Maliyet Taşıyıcılarının Belirlenmesi	70
4.5. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi	71
4.5.1. Kuramsal Olarak Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi.....	71
4.5.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetiminin Faydaları	72
4.5.2.1. Faaliyet Analizi.....	72
4.5.2.2 Bütçeleme ve Sapma Analizi	74
4.5.2.3 Müşteri Karlılık Analizi	75
4.6. Özet	76

5. BÖLÜM

SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNDE MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİ

5.1. Giriş	78
5.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemine Yöneltilen Eleştiriler	79
5.3. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi	83
5.3.1. Sürece Dayalı FTM Sisteminin Genel Yapısı.....	84
5.3.2. Sürece Dayalı FTM Sisteminin Geleneksel FTM Sisteminden Farklılığı	85
5.3.3. Sürece Dayalı FTM Sisteminin Faydaları ve Zayıf Yanları .	88
5.4. Sürece Dayalı FTM Sisteminin Müşteri Karlılık Analizinde Kullanılması	93
5.5. Özet	100

6. BÖLÜM

ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

6.1. Giriş	102
6.2. Sosyal Bilimlerde Kullanılan Araştırma Yöntemleri	103
6.3. Olay Çalışması Yöntemi.....	105
6.3.1. Olay Çalışması Türleri	105
6.3.2. Olay Çalışması Yönteminin Avantajları ve Dezavantajları .	107
6.3.3. Olay Çalışması Yönteminin Aşamaları	108
6.3.4. Araştırma Yöntemi Olarak Olay Çalışması.....	110
6.4. Özet	111

7. BÖLÜM

SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİNDE KULLANILMASI: BİR KONAKLAMA İŞLETMESİNDE UYGULAMA

7.1. Giriş	112
7.2. Örnek Otel İşletmesine Ait Bilgiler	114
7.2.1. Müşteri Gruplarının Belirlenmesi.....	115
7.2.2. Otelde Meydana Gelen Faaliyetler	117
7.2.3. Faaliyetlere Ait Giderlerin Belirlenmesi	120
7.2.4. Müşteri Gruplarından Elde Edilen Gelirlerin Hesaplanması	121
7.2.4.1. Konaklama Gelirlerinin Hesaplanması	121
7.2.4.2. Restoran Gelirlerinin Hesaplanması	122
7.2.4.3. Bar Gelirlerinin ve Giderlerinin Hesaplanması.....	124
7.2.4.4. Ziyafet Gelirlerinin ve Giderlerinin Hesaplanması	124
7.3. Örnek İşletmede Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Uygulanması	127

7.4. Örnek İşletmede Sürece Dayalı FTM Sisteminin Uygulanması	136
7.4.1. Ön büro Giderlerinin Hesaplanması	138
7.4.2. Kat Hizmetleri Giderlerinin Hesaplanması	141
7.4.3. Yiyeceklerin Hazırlanması ve Sunumu İle İlgili	
Giderlerinin Hesaplanması	143
7.4.4. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderlerinin Hesaplanması....	148
7.4.5. İçeceklerin Hazırlanması ve Sunumu İle İlgili	
Giderlerin Hesaplanması	152
7.4.6. Ziyafet Giderlerinin Hesaplanması	153
7.4.7. Dağıtılmayan Genel Yönetim Giderleri	154
7.5. Bulguların Değerlendirilmesi	155
7.6. Sonuç ve Özet	163

8. BÖLÜM

SONUÇ

8.1. Özet	166
8.2. Çalışmanın Literatüre Katkısı.....	169
8.3. Çalışmanın Zorlukları ve Sınırları	170
8.4 Gelecekteki Araştırmalara Yönelik Yapılacak İşlemler	170
KAYNAKÇA.....	171
EKLER.....	184
ÖZGEÇMİŞ.....	191

TABLOLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 2.1. Yıllar İtibariyle Turizm Gelirlerinin Toplam Gelir İçindeki Payı	12
Tablo 2.2. Hizmetin Tarihsel Tanımları	15
Tablo 2.3. Müşteri İlişkileri Yönetiminin Faydaları.....	21
Tablo.2.4. İlişkisel Pazarlama ve Geleneksel Pazarlamanın Karşılaştırılması	23
Tablo 3.1. Müşterilerin İşletmeye Maliyetleri Açısından Özellikleri	43
Tablo 3.2. Müşterilerle İlgilendirilebilecek Maliyet türleri	44
Tablo 3.3. Müşteri Karlılık Analizi	47
Tablo 4.1. Geleneksel ve FTM Sisteminin karşılaştırılması	60
Tablo 4.2. Faaliyetlere Ait Maliyetler Hiyerarşisi	69
Tablo 5.1. Maliyetler Belirlenirken Ortaya Çıkan Hatalar	80
Tablo 5.2. FTM Sisteminin Geleneksel Yolla Uygulanması	86
Tablo 5.3. FTM Sisteminin Sürece Dayalı Olarak Uygulanması	87
Tablo 5.4. Sürece Dayalı FTM ile Maliyet Hesaplamaları	93
Tablo 5.5. Geleneksel FTM ile Müşteri Karlılıklarının Hesaplanması	96
Tablo 5.6. Müşterilerin Faaliyetlerde Geçirdikleri Süreçler.....	98
Tablo 5.7. SDFTM'ye göre Müşterilere Ait Endirekt Giderlerin Hesaplanması.....	98
Tablo 5.8. SDFTM ile Müşteri Karlılıklarının Hesaplanması	99
Tablo 5.9. Geleneksel ve Sürece Dayalı FTM Sistemine Göre Hesaplanan Müşteri Karlılık Analizlerinin Karşılaştırılması	99
Tablo 6.1. Özelliklerine Göre Araştırma Türleri.....	103
Tablo 6.2. Araştırma Stratejileri	104
Tablo 7.1. Otel İşletmesinde Ortaya Çıkan Giderler	120
Tablo 7.2. Konaklama Gelirleri	122
Tablo 7.3. Restoran Gelir ve Giderleri	123
Tablo 7.4. Müşteri Gruplarının Restoran Gelir ve Giderlerinden Aldığı Pay	124
Tablo 7.5. İşletmeye Ait Mevcut Duruma Göre Düzenlenen Gelir Tablosu	125

Tablo 7.6.	FTM Sistemine Uyarlandığında İşletmede Ortaya Çıkan Giderler.....	127
Tablo 7.7.	Giderler – Faaliyetler İlişkisi.....	129
Tablo 7.8.	Faaliyetlere Ait Gider Ölçütleri.....	129
Tablo 7.9.	Faaliyetlere Ait Giderlerin Hesaplanması.....	132
Tablo 7.10.	Faaliyet Giderlerinin Müşteri Gruplarına Dağıtılması.....	133
Tablo 7.11.	Müşteri Gruplarına Ait Karlılıklar.....	134
Tablo 7.12.	Faaliyetlere Ait Toplam Giderler.....	137
Tablo 7.13.	Ön büro’da Ortaya Çıkan Faaliyetlere Ait Süreçlerin Müşteri Grupları Bazında Gösterilmesi.....	139
Tablo 7.14.	Sürece Dayalı FTM Sistemine Göre Ön büro Giderinin Dağıtılması.....	140
Tablo 7.15.	Kat Hizmetlerinde Ortaya Çıkan Faaliyetlere Ait Süreçlerin Müşteri Grupları Bazında Gösterilmesi.....	141
Tablo 7.16.	Sürece Dayalı FTM Sistemine Göre Kat Hizmetleri Giderinin Dağıtılması.....	142
Tablo 7.17.	Öğünlerde Ortaya Çıkan Yiyecek Maliyetleri.....	144
Tablo 7.18.	Kahvaltı Süreçleri.....	145
Tablo 7.19.	Öğle Yemeği Süreçleri.....	146
Tablo 7.20.	Akşam Yemeği Süreçleri.....	146
Tablo 7.21.	Müşteri Gruplarına Ait Toplam Süreçler.....	147
Tablo 7.22.	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri.....	148
Tablo 7.23.	Reklam ve Promosyon Giderleri.....	149
Tablo 7.24.	Müşteri Ziyaretlerine Ait Toplam Giderler.....	150
Tablo 7.25.	Telefon Faks ve E-Mail Giderleri.....	151
Tablo 7.26.	Pazarlama Giderlerinin Toplu Olarak Gösterilmesi.....	152
Tablo 7.27.	SDFTM Sistemine Göre Müşteri Gruplarına Ait Tutarlar.....	154
Tablo 7.28.	Müşteri Gruplarının Karlılıkları.....	155
Tablo 7.29.	İşletmeye Ait Gelir Tablosu.....	156
Tablo 7.30.	Geleneksel ve Sürece Dayalı FTM Sistemine Göre Müşteri Karlılıkları.....	160
Tablo 7.31.	Geleneksel ve Sürece Dayalı FTM Sistemine Göre Müşteri Karlılıklarının karşılaştırılması.....	161

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 2.1. Hizmetlerin Özellikleri	15
Şekil 2.2. Geleneksel ve Çağdaş Pazarlama Anlayışlarının Karşılaştırılması.....	19
Şekil 2.3. Memnuniyet – Karlılık Zinciri	25
Şekil 2.4. Hizmet – Karlılık Zincirinin Genel Yapısı	26
Şekil 3.1. Kümülatif Karlılık Eğrisi.....	36
Şekil 3.2. Basit Bir Müşteri Karlılık Analizi Modeli	46
Şekil 4.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Temel Prensipleri	58
Şekil 4.2. Geleneksel Maliyet Sistemlerinin Yapısı	63
Şekil 4.3. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Yapısı	63

EKLER LİSTESİ**Sayfa**

Ek 1. Müşteri Gruplarına Ait Akış Şemalarının Gösterilmesi.....	184
Ek 1.1. Şirketler Müşteri Grubunun Kullanmış Olduğu Faaliyetlere Ait Akış Şeması.....	184
Ek 1.2. Acentalar Müşteri Grubunun Kullanmış Olduğu Faaliyetlere Ait Akış Şeması.....	185
Ek 1.3. Ziyafet Müşteri Grubunun Kullanmış Olduğu Faaliyetlere Ait Akış Şeması.....	186
Ek 1.4. Sosyal Gruplar Müşteri Grubunun Kullanmış Olduğu Faaliyetlere Ait Akış Şeması	187
Ek 1.5. Spor Kulüpleri Müşteri Grubunun Kullanmış Olduğu Faaliyetlere Ait Akış Şeması	188
Ek 1.6. Kapı Müşterisi Grubunun Kullanmış Olduğu Faaliyetlere Ait Akış Şeması.....	189
Ek 1.7. Bar Müşteri Grubunun Kullanmış Olduğu Faaliyetlere Ait Akış Şeması.....	190

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

Bütün işletmeler gibi konaklama işletmeleri de yoğun rekabetin olduğu, sürekli gelişen ve genişleyen bir piyasa ortamında bulunmaktadır. Bu nedenle işletmeler, müşteri memnuniyetini artırmak ve bulunduğu güvenilir konumu korumak amacındadır. Konaklama işletmesi yöneticilerinin uzun dönemde karlılığı sağlayacak kararlar alabilmesi için müşterilerine ait ciro ve karlılık gibi ölçütler ile işletmeyi memnun etme düzeylerini bilmesi gerekmektedir (Noone ve Griffin, 1999:112). Bu sayede, uygun yöntemler ve teknolojinin de yardımıyla rekabet avantajı yaratacak stratejiler geliştirebileceklerdir.

İşletmelerin, 1950'li yıllarda başlayan müşteriler için kurulmuş oldukları görüşü, 1990'lı yıllarda müşteri odaklı olmanın başarı için en önemli faktör olduğu açıklamalarıyla devam etmiştir (Jackman ve Shanahan, 2002:125). Imrie ve Fyall (2001:71), rekabet avantajı yaratmak isteyen bir konaklama işletmesinin, düzenli olarak müşteriyle ilgili araştırmalar yapması ve sunmuş olduğu hizmetlerin müşteri odaklı olması gerektiğini belirtmektedir.

Mattila'ya göre (2001:91), müşteri odaklı olmak isteyen hizmet işletmeleri ilişkisel pazarlamaya yönelmekte bu sayede uzun dönemli müşteri bağlılıkları yaratarak daha yüksek karlılık elde etmektedirler. Hizmet işletmelerinin yeni bir müşteri bulmak ve elde etmek için katlanacağı maliyet mevcut müşterilerini elde tutmak için katlanılan maliyetten beş kat daha fazla olmaktadır (Zeithaml ve Bitner, 1996:254). Bu yüzden işletmelerin mevcut müşterilere yönelmesi ve elde tutulması için çeşitli programlar geliştirmesi gerekmektedir. İlişkisel pazarlama ile işletmeler, yeni müşteriler elde etmekten çok hizmet, kalite ve pazarlamayı bir araya getirerek, mevcut müşterilerin tatmini ve uzun dönemli müşteri ilişkileri geliştirmeyi hedeflemektedirler (Öztürk, 2003:180). Bu sayede gerek daha fazla

satın almalarından gerekse müşteri ile ilgili maliyetlerin düşük olmasından dolayı işletme karlılığı artacaktır.

Konaklama işletmeleri, sunmuş oldukları ürün ve hizmetlerin kalitesini arttırarak ve farklılaştırarak müşterilerini memnun etmek ve elde tutmak isterler. Böylelikle, işletmenin mevcut ve potansiyel müşterilerine sunulacak kaliteli hizmet müşteri memnuniyet ve sadakatini arttırmakta, gelecekte de bahsi geçen işletmeyi tercih etmesini sağlamaktadır (White, 2005:1). Ancak Öztürk (2003:185), mevcut müşterilerin tamamını elde tutma çabalarının verimli olmayacağını öne sürmekte bunun yerine hizmet işletmelerinin karlılığı ve rekabetçi gücü artırmak için asla karlı olmayacak müşterilerden vazgeçerek yaşam boyu karlılık sağlayacak müşterilere yönelmesi ve elde tutulmalarına odaklanması gerektiğini belirtmektedir. Müşteri sayısının çok olması satış rakamlarını arttırmaktadır ancak bir müşteri için katlanılan maliyetler o müşteriden elde edilen gelirden daha fazla ise müşterinin işletmede tutulduğu süre boyunca toplam gelirden sürekli bir azalış olmaktadır.

Bu noktada bahsedilmesi gereken, müşterilerin memnuniyeti düşünülürken diğer taraftan müşterilerinin işletmeyi ne kadar memnun ettiğinin de oldukça önemli olduğudur. Bunun için diğerlerine karşı rekabet üstünlüğü sağlamak isteyen işletmeler, ürün karlılığı kadar müşterilerin karlılığını da önemseyerek, işletme karına olan katkısını belirleyici çalışmalar yapmaya başlamıştır (Gündüz, 2002:66).

Kaplan ve Narayanan'a göre (2001), hizmet işletmeleri için müşteri karlılığı, ürün karlılığından daha önemlidir çünkü sunulan hizmet, müşteri davranışlarına ve isteğine göre belirlenecektir. Farklı istekleri olan kişilerin oluşturmuş olduğu homojen bir pazarda yapılması gereken ise pazarı bölümlere ayırarak her bölüm için farklı stratejiler geliştirmektir (Noone ve Griffin, 1997:75). Zeithaml ve Bitner (1996:254), hizmet işletmelerinin benzer istek, ihtiyaç, tercih ve satın alma alışkanlıkları olan müşterilerini bölümlere ayırarak uygun ve daha karlı olan grup veya grupları seçmelerinin gerektiğini belirtmektedir. Bu sayede sınırlı

olan işletme kaynakları seçilen müşteri grubu için kullanılacak ve uzun dönemli kar sağlayacak müşteri memnuniyeti ve sadakati yaratılabilecektir.

Müşteri karlılık analizi, müşterilerin veya müşteri gruplarının gelirinin ve bu geliri elde etmek için gereken maliyetlerin ve sonucunda karın belirlendiği bir tekniktir (Noone ve Griffin, 1999:112). Bu sayede hangi müşteri veya müşteri grubunun daha karlı olduğunu anlayan işletmeler, gelecekle ilgili alacakları stratejik kararlarda daha başarılı olacaklardır (Van Raaij, Vernooij ve Triest, 2003:573, Ryals, 2002:242). Cotton (2005), işletme karlılığını arttırabilecek olan bu kararlardan bazılarını; yüksek karlı olan müşterilerin ve müşteri gruplarının işletmede alıkonulması ve sayılarının arttırılması, buna karşın sürekli zarar ettiren müşteri ve müşteri gruplarından vazgeçerek rakiplere bırakılması ve ayrıca hizmet maliyetinin düşük veya yüksek olmasına göre farklı fiyat stratejilerinin geliştirilmesi olarak sıralamakta, müşteri karlılık analizinin işletmeye sağlayacağı faydalardan bahsetmektedir.

1.1. Problemin Tespiti

Daha öncede belirtildiği gibi, konaklama işletmeleri yöneticileri, uzun dönemde karlılığı sağlayacak müşteri gruplarını bulmak ve onları işletmede tutmak için çeşitli stratejik kararlar almak zorundadır. Ancak kullanılan geleneksel maliyet sistemleri hangi işletme faaliyetinin ve müşteri grubunun daha karlı olduğu hakkında bilgi vermemektedir. Geleneksel maliyet sistemleri pazar bölümlerinin ölçümüne ve müşterilere odaklanmaya engel olmakta, stratejik pazarlama fonksiyonları ile muhasebe arasında bir ayrılık yaratmaktadır.

Konaklama işletmelerinde kullanılan mevcut sistem gelir ve giderlerle ilgili bilgiyi faaliyet departmanı bazında kümülatif olarak hesaplamaktadır. Faaliyet departmanına ait olan gelir ve giderlere ait bilgiler pazar bölümleriyle ve müşteri gruplarıyla ilişkilendirilmediği için yöneticilere müşteri grupları ile ilgili fiyat, satış, tutundurma gibi stratejik kararlarda yardımcı olmamaktadır.

Çok sayıda ve birbirinden farklı hizmetleri müşterilerine sunan konaklama işletmelerinin pazarın değişik bölümlerinden gelen müşteri gruplarına ait maliyet bilgilerini bilmesi gerekmektedir. Ancak hiçbir otel kararında, müşteri maliyet bilgisi kullanılmamaktadır (Noone ve Griffin, 1999:117).

Noone ve Griffin (1999), yapmış oldukları çalışmada otele ait faaliyetleri makro ve mikro düzeyde belirlemiş ve bu faaliyetleri kullanan müşteri gruplarına ait maliyetleri hesaplamıştır. Buna rağmen pazarlama maliyetlerini sadece acentalara verilen komisyon adı altında hesaplamalara dahil etmiş ve müşteri grupları bazında bir hesaplama yapmamışlardır. Yine yurtdışında yapılan bir çalışmada, pazarlama giderleri müşteri gruplarına bu faaliyetleri kullanma oranları yerine tahmini yüzdelerle göre dağıtılmıştır (Dunn ve Brooks, 1990). Türkiye’de konaklama işletmelerinde yapılmış olan bir çalışmada (Karacan, 1999), faaliyet tabanlı maliyet sistemi yardımıyla çeşitli müşteri gruplarına ait giderler ve gelirler hesaplanarak belli bir aya ait karlılıkları bulunmuştur. Uygulama yapılan otele ait pazarlama ve satış giderleri karlılıkla ilgili hesaplamalara katılmamıştır. Oysaki günümüzde müşterilerin satın alma alışkanlıkları ve tercihlerinin değiştiği, üretilen ürünler ve müşterilere sunulan hizmetlerin çoğaldığı buna paralel olarak, farklı talepleri karşılayan işletmelerin, pazarlama, satış, dağıtım ve yönetim giderlerinde büyük artışların meydana geldiği yadsınamaz bir gerçektir (Foster ve Gupta, 1994:45). Bu yüzden, müşteriler için katlanılan pazarlama ve satış giderlerinin, bu giderleri kullanım oranlarına göre, karlılık analizlerinde dikkate alınmaması geleneksel analiz sonuçlarını olumsuz yönde etkilemektedir.

Bu noktada stratejik kararlar alacak olan konaklama işletmeleri yöneticilerin müşteri gruplarının işletmeye gelmeden önce, işletmeye geldiği ve kaldığı sürece ve işletmeden ayrıldıktan sonra kullandığı faaliyet ve hizmetlere göre işletmeye olan maliyetinin hesaplandığı bir sisteme ihtiyaç duyulmaktadır. Bu sayede konaklama işletmeleri hangi müşteri grubunun daha karlı olduğunu anlayabilecek, uzun süreli müşteri ilişkileri için çabalarını bu yönde harcayabilecektir.

1.2. Çalışmanın Amacı

Konaklama işletmelerinde müşteri karlılık analizi yapabilmek için gerekli olan bilgilerin gelirlere ait kısmı; kullanılan çeşitli bilgisayar programları, satış ve yiyecek içecek kayıtları ile faturalardan elde edilebilir. Diğer taraftan işin zor kısmı maliyet bilgilerini hesaplamak için kullanılacak doğru maliyet sisteminin seçimindedir (Noone ve Griffin, 1997:76). Bunun için her müşteri grubunun kullandığı (tükettiği) faaliyet ve hizmetlere göre işletmeye olan maliyetinin belirlendiği “faaliyet tabanlı maliyet sistemi” önerilmektedir (Kaplan ve Atkinson, 1998, De Wayne ve Search, 2004:51). Ancak özellikle son yıllarda faaliyet tabanlı maliyet sisteminin yerine işletme faaliyetlerinde harcanan zamanı dikkate alan ve işletmede oluşan boş zamanı maliyet hesaplamalarına katmayan yeni bir yöntem olan “Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin” (Time Driven Activity Based Costing) kullanılması daha doğru bilgi elde edilmesini sağlayacaktır (Barrett, 2005). Bu çerçevede, faaliyet tabanlı maliyet sistemi yerine atıl kapasitenin neden olduğu farklılıkları da anlamamızı sağlayacak “sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet sisteminin” kullanılmasının analiz sonucunu olumlu olarak etkileyeceği düşünülmektedir.

Bu çalışmanın temel amacı yöneticilerin geleceğe yönelik doğru kararlar almasını ve bunun için stratejiler geliştirmesini sağlayacak olan müşteri karlılık analizinin konaklama işletmelerinde uygulanması ve müşteri gruplarının konaklama işletmesine gelmeden önce, kaldığı süre boyunca ve işletmeden ayrıldıktan sonra katlanılan maliyetlerin sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet sistemi ile hesaplamanın klasik faaliyet tabanlı maliyet sistemine göre doğuracağı farklılıkları belirleyerek, müşteri karlılık analizi sonuçlarına olan etkisinin araştırılmasıdır. Bu bağlamda seçilen örnek işletmede uygulanacak olay çalışması yöntemi ile cevabı aranan araştırma soruları aşağıdaki gibidir:

- Seçilen örnek işletmede müşteri karlılık analizinin yapılıp yapılmadığı,
- Sürece dayalı faaliyet tabanlı müşteri karlılık analizinin bu işletmede uygulanıp uygulanamayacağı,

- Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet sisteminin, geleneksel yöntemlere kıyasla, müşteri karlılık analizi sonuçlarında farklılık yaratıp yaratmayacağıdır.

Bu soruların cevaplanmasıyla, sürece dayalı faaliyet tabanlı müşteri karlılık analizi yönteminin seçilen örnek işletme de uygulanıp uygulanmayacağı tespit edilerek, uygulanması durumunda analiz sonuçlarını nasıl etkilediği belirlenebilecektir. Bu sorulara cevap bulmak için gerçekleştirilecek olan çalışmanın metodolojisi, literatüre katkısı ve bölümlerin içeriği aşağıda özetlenmektedir.

1.3. Araştırmanın Metodolojisi

Araştırmada kullanılacak yöntem, olay çalışması (case study) yöntemidir. Bu yöntemin seçilmesinin nedeni, araştırmanın yapıldığı ve çeşitli sorulara cevapların arandığı işletmede konuyu uygulayabilme ve olayları çıktığı anda gözlemleyebilme ve sonrasında sonuçlarını değerlendirme olanağı vermesidir.

Bu araştırma ile bir işletmede tanımlayıcı (descriptive) ve deneysel (experimental) olay çalışmaları yapılacaktır. İlk olarak işletmenin mevcut durumu ortaya konulacak, böylelikle tanımsal olay çalışması gerçekleştirilecektir. İkinci aşamada ise sürece dayalı faaliyet tabanlı müşteri karlılık analizi yöntemi uygulanarak, analiz sonuçlarına ve alınacak stratejik yönetim kararlarına olan etkileri gözlemlenecektir.

Konuya ilişkin kütüphanelerden, veri tabanlarından, internetten tarama yapılarak gerekli kitap ve makaleler temin edilecektir. Ayrıca uygulamanın yapılacağı işletmede çalışan yönetici ve personel ile görüşülerek bilgi toplanacak ve işletmede gerçekleştirilen süreç izlenecektir.

1.4. Bölümlerin İçeriği

Çalışma giriş ve sonuç bölümleri dahil olmak üzere sekiz bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümü giriş; ikinci, üçüncü, dördüncü ve beşinci bölümleri literatür taraması; altıncı bölümü araştırma metodolojisi, yedinci bölümü uygulama kısmı ve sonuçları, sekizinci bölüm ise sonuç olarak planlanmıştır. Bölümlerde hangi bilgilerin yer alacağı aşağıda özetlenmektedir.

Çalışmanın giriş bölümünde problemin tespiti, çalışmanın amacı, metodolojisi ve çalışmanın planı anlatılmaktadır.

İkinci bölümde öncelikle hizmet sektörünün tanımı ve günümüzdeki önemi ile özelliklerinden bahsedilecektir. Daha sonra diğer sektörlere göre farklılıklar gösteren hizmet sektörünün pazarlama açısından farklılıkları ele alınacak ve bu noktada geleneksel pazarlama karmasının yetersizliği sonucu ortaya çıkmış, müşteri odaklı olmak, müşteri ilişkileri yönetimi ve ilişkisel pazarlama kavramlarından bahsedilecektir. Bölümün son kısmında ise bu kavramların finansal performansla olan ilişkisi incelenecektir.

Üçüncü bölümde, işletme yönetimine alacakları çeşitli stratejik kararlarda olumlu katkı sağlayacak müşteri karlılık analizinden bahsedilecektir. Bu bağlamda öncelikle müşteri karlılık analizinin tanımı yapılarak analizin aşamaları, uygulanması, hesaplanması hakkında bilgiler verilecek ve işletmeye sağlayacağı faydalar ile müşteri karlılık analizinin yapılması gerekliliği açıklanmaya çalışılacaktır.

Dördüncü bölümde öncelikle geleneksel maliyet sistemlerinin yetersizliğine paralel doğrultuda FTM Sisteminin kullanılmasını gerektiren nedenler açıklanacaktır. Daha sonra FTM Sisteminin kuramsal esasları ve FTM Sisteminin oluşturulma aşamalarından bahsedilecektir. Ardından FTM Yönetimi incelenecek, FTM Yönetiminin faydaları ve kullanım alanları anlatılacaktır.

Çalışmanın beşinci bölümünü Sürece Dayalı FTM Sistemi oluşturmaktadır. Sürece Dayalı FTM Sistemi Geleneksel FTM Sisteminin çözümleyemediği çeşitli problemleri ortadan kaldırmak için geliştirilmiş bir sistem olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla bu bölümde öncelikle Geleneksel FTM Sistemine yöneltilen eleştiriler tartışılacak ve Sürece Dayalı FTM Sisteminin ortaya çıkışı açıklanacaktır. Sonrasında sistemin tanımı ve genel yapısı ele alınacak işletmelere sağlayacağı faydalar üzerinde durulacaktır. Son kısımda ise sistemin müşteri karlılık analizi ile olan ilişkisi ve karlılık analizinde kullanılması konularında bilgiler verilecektir.

Bilimsel araştırmalarda elde edilen sonuç kadar, araştırmada kullanılan yöntem de önem taşımaktadır. Uygulanan yöntemin genel özelliklerinin bilinmesi ve araştırma konusuna uygun bir bilimsel yöntemin seçilmesi, araştırmanın başarısını etkileyen faktörlerdendir. Altıncı bölümde araştırmanın metodolojisi hakkında bilgi verilecektir. Kullanılan yöntemin kuramsal yapısı açıklanarak, bu yöntemin bu çalışmada neden seçildiği tartışılmaktadır.

Yedinci bölümde olay çalışması yöntemi kullanılarak elde edilen sonuçlar tartışılacaktır. Bu bölümde işletmenin mevcut maliyet sistemi, geleneksel FTM sistemi ve Sürece Dayalı FTM Sistemi kullanılarak yapılan müşteri karlılık analizleri ve sonuçlarıyla ilgili bilgiler verilecektir.

Sekizinci bölüm sonuç bölümü olarak düzenlenmiştir. Bu bölümde çalışmanın genel bir özeti verildikten sonra olay çalışmasından elde edilmiş araştırma sonuçları genel hatları ile belirtilecektir. Ayrıca çalışmanın kısıtları, araştırma sırasında karşılaşılan zorluklar ve gelecekte bu konu ile ilgili araştırma yapacak kimselere yönelik olarak da geleceğe dönük araştırma önerileri yer almaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

HİZMET SEKTÖRÜNDE MÜŞTERİ ODAKLI OLMAK VE FİNANSAL PERFORMANS İLE KARLILIK İLİŞKİSİ

2.1. Giriş

Günümüzde rekabetin yoğun olarak yaşandığı çoğu sektörde, işletmelerin öncelikli amacı müşterilerini memnun etmek olarak açıklanmaktadır. Gerçektende başarılı bir yönetici müşterilerine gereken önemi verdiği sürece pazardan yeterli payı alacağını ve karlılığını arttıracacağını farkındadır. Öte yandan işletmelerin sunmuş oldukları mal ve hizmetlerle bütün müşterilerini memnun etmeleri olanaksız görünmektedir. Bu yüzden yöneticilerin gerçekten memnun edebilecekleri müşterileri ve aynı zamanda gerçekten işletmelerini memnun edecek müşterileri seçmeleri gerekmektedir.

Hizmet sektörü açısından da müşteri değeri ve memnuniyeti yaratmak oldukça önemlidir ve müşteri ihtiyaçlarının uygun şekilde yani en azından müşteri beklentileri ile eşit düzeyde sağlanması sonucu bu amaçlara ulaşılacağı açıklanmaktadır. İçinde bulunduğumuz dönem müşterilerin oldukça önemli olduğu ve müşteri odaklı olmayı gerektiren bir dönem olarak göze çarpmaktadır. Bu yüzden öncelikli hedefi, müşteri istek ve ihtiyaçlarının en uygun şekilde temini ile müşteri memnuniyeti yaratmak olan bir hizmet işletmesi bunun sonucu olarak uzun dönemlerde de devam edecek karlılığa ulaşabilecek ve diğer işletmelere karşı rekabet avantajı sağlayabileceklerdir. Bu bağlamda işletmelerin müşteri odaklı olmaları ve müşteri memnuniyetine öncelik vermeleri gerekmektedir. Çünkü işletme karlılığını sağlayan faktörlerin başında müşteri memnuniyeti gelmektedir.

İşletmelerin müşteri bağlılığı yaratılmış memnun müşterilerine gereken önemi vererek onları elde tutmaya çaba göstermesi gerekmekte bu ise müşteri ilişkileri

yönetimi ve ilişkişel pazarlama sayesinde olabilmektedir. Yapılan araştırmalar mevcut müşterişleri elde tutmak için katlanılan maliyetlerin yeni müşterişleri etkilemek ve kazanmak için harcanandan daha az olduğunu ortaya koymaktadır. Bu yüzden müşteri ilişkileri yönetimi ve ilişkişel pazarlamaya gereken önemin verilmesi işletmenin finansal performansına olumlu katkılar sağlayacaktır.

Bu bölümde öncelikle hizmet sektörünün tanımı ve günümüzdeki önemi ile özelliklerinden bahsedilecektir. Daha sonra diğer sektörlere göre farklılıklar gösteren hizmet sektörünün pazarlama açısından farklılıkları ele alınacak ve bu noktada geleneksel pazarlama karmasının yetersizliği sonucu ortaya çıkmış, müşteri odaklı olmak, müşteri ilişkileri yönetimi ve ilişkişel pazarlama kavramlarından bahsedilecektir. Bölümün son kısmında ise müşteri ilişkileri yönetimi ve ilişkişel pazarlamanın en önemli basamağı olan müşterişiyi elde tutma ve bu bağlamda hizmet kalitesi, müşteri ve personel memnuniyeti, müşteri bağlılığı kavramları ile bunların finansal performans ve hizmet sektörü muhasebesini nasıl etkileyeceği açıklanmaya çalışılacaktır.

2.2. Genel Olarak Hizmet Sektörü

Toplumunu oluşturan insanlar, yaşamlarını sürdürebilmek ve kendilerine verilen çeşitli görevleri eksiksiz yerine getirebilmek için değişik mal ve hizmetlere ihtiyaç duymaktadırlar. Bununla beraber insan ihtiyaçlarının sürekli değişerek artması bireylerin bu ihtiyaçlarını gidermede tek başlarına yetersiz olmaları problemini doğurmakta ve işletmelerin ortaya çıkmasını sağlamaktadır. İşletme kısaca, toplumsal ihtiyaçları karşılamak üzere kurulan ekonomik birimler olarak tanımlanmıştır (Tutar, 2005:18). Zaman içerisinde ihtiyaç ve isteklerde meydana gelen gelişmelere paralel olarak işletme tanımı, insan ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla üretim faktörlerini bir araya getirerek mal veya hizmet üretme ve pazarlama faaliyetlerinde bulunan, var olan talebi tatmin ederek fayda yaratan ve dolayısıyla kar elde eden ekonomik birimler şeklinde değişiklik göstermiştir. (Ünsalan ve Şimşeker, 2005:2; Can ve diğerleri, 2002:9).

Ülke ekonomisinin yapısı bakımından işletmeler, mal üreten işletmeler, satıcı işletmeler ve hizmet üreten işletmeler olarak üç ana grupta toplanmaktadır (Mucuk, 2000:40). Ülkeler sanayileştikçe ve ülke ekonomisi geliştikçe, hizmetlerin önemi ve sağlamış oldukları katkı payı diğer sektörlerle oranla daha hızlı artmaktadır (Mucuk, 2001:283). Ülke ekonomileri için oldukça önemli olduğu düşünülen hizmet sektörü içerisinde konaklama ve seyahat işletmelerinin haricinde bankacılık, sağlık, eğlence, devletin sağladığı ücretsiz hizmetler ve taşımacılık gibi işkolları da bulunmaktadır (Kotler ve diğerleri, 2003:41). Özellikle gelişmiş ülkelerde, geleneksel üretim anlayışının yerini hizmet üretiminin alması, hizmet sektörüne verilen önemi arttırmaktadır (<http://www.igeme.org.tr>).

2.2.1. Hizmet Sektörünün Önemi

Hizmet sektörü, kendi sektörü içinde yaratmış olduğu değerlerin yanında diğer sektörlerde de gerçekleştirdikleri değer yaratma özellikleriyle günümüzün lokomotif sektörü olarak değerlendirilmektedir (Çakır ve diğerleri, 2005:235). Çünkü bu sektöre yapılacak bir yatırım sadece bu sektörü harekete geçirip canlandırmayacak bunun yanında hizmet sektörüyle ilgili diğer sektörlerde de canlanma yaratacaktır. Gelişmiş ülkelerin çoğunda, ekonominin sürükleyici sektörü niteliğindeki hizmet sektörünün, gayri safi milli hasıla içinde önemli bir paya sahip olduğu görülmektedir. Örneğin bu rakam; Avustralya'da %71, Kanada'da %66, Fransa'da %71, Japonya'da %63, Norveç'te % 72, İngiltere'de %73 ve Amerika Birleşik Devletleri'nde %80 dolaylarında bulunmaktadır (Kotler ve diğerleri, 2003:41; Lovelock, 1991:2). Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de hizmet sektöründe büyük gelişmeler görülmektedir. Hizmet sektöründen elde edilen gelirin toplam gelir içindeki payı sabit fiyatlara göre 2003 yılında %58,3, 2004 yılında %59 olarak gerçekleşmiştir. 2005 yılının ilk iki dönemi için bu oran, Devlet Planlama Teşkilatı tarafından sırasıyla 62,7 ve 60,6 olarak açıklanmıştır (DPT, <http://ekutup.dpt.gov.tr/program/2006.pdf>).

2.2.2. Turizm'in Hizmet Sektöründeki Yeri

Çalışmanın yapılacağı alan olarak seçilen turizm sektörünün hizmet sektörü içerisinde önemli bir paya sahip olduğu açıklanmaktadır. Konunun daha iyi anlaşılması için turizmin ekonomideki rolü ve önemi konusunda turizm gelirlerinin toplam gelirler içerisindeki payına bakmak gerekli olmaktadır. Kültür ve Turizm Bakanlığının, "Türkiye Turizm Stratejisi" isimli çalışmasında turizm gelirlerinin toplam gelir içerisindeki payı şu şekilde gösterilmektedir.

Tablo 2.1. Yıllar İtibariyle Turizm Gelirlerinin Toplam Gelir İçindeki Payı

Yıllar	Toplam Gelir (GSMH) (milyon \$)	Turizm Geliri (milyon \$)	Pay (yüzde)	Yıllar	Toplam Gelir (GSMH) (milyon \$)	Turizm Geliri (milyon \$)	Pay (yüzde)
1980	57 198.3	326.7	0.6	1994	132 302.0	4 321.0	3.3
1981	46 087.2	381.3	0.8	1995	170 081.0	4 957.0	2.9
1982	52 853.0	370.3	0.7	1996	183 601.0	5 962.1	3.2
1983	50 153.5	411.1	0.8	1997	192 383.0	8 088.5	4.2
1984	48 986.5	840.0	1.7	1998	206 552.0	7 808.9	3.8
1985	52 597.6	1 482.0	2.8	1999	185 267.0	5 203.0	2.8
1986	75 173.0	1 215.0	1.6	2000	200 002.0	7 636.0	3.8
1987	85 979.0	1 721.1	2.0	2001	145 693.0	10 066.5	6.9
1988	90 460.0	2 355.3	2.6	2002	180 892.0	11 900.9	6.6
1989	107 544.0	2 556.5	2.4	2003	239 235.0	13 203.1	5.5
1990	150 758.0	3 225.0	2.1	2004	300 578.0	15 887.7	5.3
1991	150 168.0	2 654.0	1.8	2005	360 876.0	18 153.5	5.0
1992	158 122.0	3 639.0	2.3	2006	399 673.0	16 850.8	4.2
1993	178 715.0	3 959.0	2.2	2007*	91 801.0	2 162.5	2.3

*2007 yılına ait veriler ilk üç aylık döneme ilişkin verilerdir.

Kaynak: <http://turizm.gov.tr> ve http://www.alomaliye.com/ekonomi/2007/gayrisafi_2007.htm

Görülüyor ki turizm gelirleri 1999 yılından itibaren sürekli bir artış eğilimindedir. Bununla beraber turizm gelirlerinin toplam gelir içindeki payı 1980'li yıllardakine oranla 2000'li yıllarda hızla artmış özellikle 2001 yılında 6,9'luk oran ile en yüksek seviyeye ulaşmıştır. Ülke ekonomisinde yaratılan bu gelir hacmi turizm sektörünün çoğaltan katsayısı etkisi sebebiyle diğer sektörlerde de bir canlanma ve harekete neden olmaktadır. Bu durum hizmet sektörünün ülke ekonomileri için önemini bir kez daha ortaya koymaktadır.

Turizmin ekonomik önemi aynı zamanda yaratmış olduğu istihdam ile de anlaşılmaktadır. Bahar'a göre (2006:138), Dünya genelinde 255 milyondan fazla insan bu sektörde istihdam edilmekte bu rakam Dünya genelinde toplam işgücünün % 11'ine denk gelmektedir. Ülkemizde de turizm sektöründe istihdam edilenlerin sayısı ülke nüfusunun % 5,5'ini oluşturmakta ve 1 milyonu aşmaktadır. Ayrıca bu rakamın 2010 yılına kadar 1,5 milyona ulaşacağından ve toplam istihdam içindeki payının %4,5'a yükseleceğinden bahsedilmektedir (Bahar, 2006:138; <http://www.tisk.org.tr>).

Sonuç olarak, hizmet sektörü hem GSMH'deki payı hem de yaratmış olduğu istihdam ve ülkeye döviz kazandırma potansiyeli açısından Türkiye için büyük önem taşımaktadır. Turizm sektörünün hizmet sektörü içindeki payı ve ülke ekonomilere sağladığı katkı dikkate alındığında önem verilmesi gereken sektörlerin başında geldiği anlaşılmaktadır. Bu yüzden "Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Siteminin Müşteri Karlılık Analizinde Kullanılması" isimli çalışmanın turizm sektörü içerisinde faaliyet gösteren bir konaklama işletmesinde yapılması sayesinde, müşteri grupları ve karlılıklarıyla ilgili daha detaylı bilgi elde edilebileceği düşünülmektedir. Çalışma sonucu elde edilen bulguların, uygulamanın yapıldığı işletme yöneticilere sağlayacağı faydaların yanı sıra aynı sektörde ve diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletme yöneticilerine de alacakları stratejik kararlarda yardımcı olacağı düşünülmektedir.

Hizmet sektörünün bu denli hızlı büyümesi ve gelişmesi son yıllarda hizmet pazarlamasına yönelik ilginin de gitgide artmasına sebep olmuştur. Geleneksel pazarlamanın yetersiz kalması sonucu hizmet sektörü açısından pazarlama stratejileri değişikliklere uğramış ve hizmet pazarlaması ortaya çıkmıştır. Çalışmanın bundan sonraki kısmında hizmet ve hizmet pazarlaması kavramı ile hizmet pazarlamasında yeni yaklaşımlar olarak nitelendirilen müşteri odaklı olmak, müşteri ilişkileri yönetimi ve ilişkiyel pazarlama kavramları hakkında bilgiler verilecektir.

2.3. Hizmetler ve Hizmet Pazarlaması

Pazarlama günümüz ekonomisinde toplumun her kesiminde kullanılan bir sözcük olarak karşımıza çıkmaktadır. Ekonomilerdeki gelişmelere paralel olarak pazarlama tanımı ve kapsamında da değişikliklerin meydana geldiği görülmektedir. Özellikle hizmet işletmelerin ekonomiler içerisinde artan önemi pazarlama anlayışında değişimleri de beraberinde getirmiş ve hizmet pazarlaması kavramının ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Hizmet pazarlaması kavramına girmeden önce konunun daha iyi anlaşılması için hizmet kavramı ve hizmetlerin farklılıklarından bahsetmek yararlı olacaktır.

2.3.1. Hizmet Kavramı

Ülke ekonomisinde bu denli öneme sahip hizmet sektörünü çeşitli özelliklerinden dolayı diğer sektörlerden farklı bir yapı göstermektedir. Hizmet sektöründe sunulan hizmet çeşitlerine bakıldığı zaman oldukça geniş bir alana yayıldığı görülmektedir. Hizmetler yapıları ve özellikleri itibariyle mal ve ürünlere göre farklılıklar göstermektedirler. Genel olarak hizmet, başka insanın ihtiyacını gidermek için sunulan ve fiziki malın mülkiyetinin devrini gerektirmeyen soyut olan faydalar ve yararlar olarak açıklanmaktadır (Ünsalan ve Şimşeker, 2005:4). Çabuk ve Yağcı ise (2003:151), hizmeti “müşteriye sunulan ve fiziksel varlığı olmayan fayda” olarak tanımlamaktadır. Kotler (1991:455), hizmetin “temel olarak dokunulmayan ve herhangi bir şeyin sahipliğinde olmayan, bir grup insanın diğer kişiler için sunduğu herhangi faaliyet ve fayda” olduğunu ve “söz konusu hizmetin üretilmesinin fiziksel bir ürüne bağlı olabileceğini yada bağlı olmayabileceğini” belirtmektedir. Hizmet kavramı günlük hayatta mal ile birlikte birbirlerini tamamlayıcı nitelikte sunulmaktadır (Orel ve Memmedov, 2003:1). Bu yüzden hizmet kavramının net ve açık bir şekilde tanımlanması zorlaşmaktadır. Bu bağlamda hizmete ait tanımlara geçmişten bugüne değin bakmak, konunun algılanması açısından yararlı olacaktır.

Tablo 2.2. Hizmetin Tarihsel Tanımları

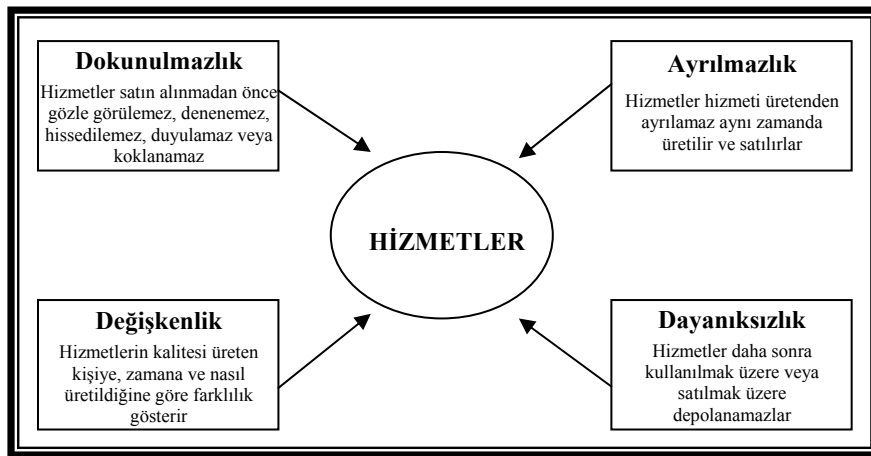
Fizyokratlar (- 1750)	Tarımsal üretim dışındaki tüm faaliyetler
Adam Smith (1723 – 1790)	Somut (dokunulabilir) bir üründe sonuçlanmayan tüm faaliyetler
J.B. Say (1767 – 1832)	Ürünlere fayda ekleyen, tüm imalat dışı faaliyetler
Alfred Marshall (1842 – 1924)	Yaratıldığı anda varlık bulan mallar (hizmetler)
Batı Ülkeleri (1925 – 1960)	Bir malın biçiminde değişikliğe yol açmayan hizmetler
Çağdaş	Bir malın biçiminde değişikliğe yol açmayan bir faaliyet

Kaynak: Öztürk, 1998, s.3'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Görüldüğü gibi yıllar boyunca hizmetin net olarak tanımlanması kolay olmamakta ve genel kabul görmüş bir hizmet tanımı bulunmamaktadır. Bundan dolayı izleyen kısımda hizmetleri ürünlerden farklılaştıran özelliklerin incelenmesinin hizmet kavramını daha netleştireceği düşünülmektedir.

2.3.2. Hizmetleri Diğer Ürünlerden Ayıran Özellikler

Hizmetlerin mallardan farklılaştıran çeşitli özellikleri bulunmaktadır. Bunlar dokunulmazlık, ayrılmazlık, değişkenlik ve dayanıksızlık olarak sıralanmaktadır. Aşağıdaki şekilde hizmetleri diğer mal ve ürünlerden ayıran ve farklılaştıran özellikleri özetlenmektedir.

**Şekil 2.1.** Hizmetlerin Özellikleri

Kaynak: Kotler ve Armstrong, 1999, sayfa 259'den uyarlanmıştır.

• **Dokunulmazlık:** Mallar ve hizmetler arasındaki en temel farklılık hizmetlerin dokunulmazlığıdır. Hizmetler, fiziksel varlığı olmayan, elle tutulamayan, gözle görülemeyen, tatma, koklama ve işitme duyuları yardımıyla tüketicinin satın alma kararına yardımcı olmayan soyut mallardır (Kotler ve diğerleri, 2003:42; Berkowitz ve diğerleri, 2000:343; Mucuk, 2001:287; Yükselen, 2003:364). Hizmetlerin bu özelliğinden dolayı, hizmet hakkında tüketicileri bilgilendirebilmek için işletmeler, hizmetlerin daha çok somut hale dönüştürülmesine çalışmaktadır.

• **Ayrılmazlık:** Hizmetler fiziki mallar gibi üretilip depolandıktan sonra farklı tüketim yerlerinde tüketilme olanağına sahip değildirler. Hizmetlerin bir diğer özelliği ayrılmazlık özelliğidir yani hizmet üretimi ve tüketimi aynı anda gerçekleşmektedir. Bu yüzden hizmetten yararlanmak isteyen kişi hizmetin sunulduğu yerde bulunmalı ve sürece katılmalıdır (Kotler ve diğerleri, 2003:43; Berkowitz ve diğerleri, 2000:344; Mucuk, 2001:288; Çabuk ve Yağcı, 2003:153).

• **Değişkenlik:** Hizmetlerin genellikle emek yoğun ve ayrılmazlık özelliğine sahip olduklarından dolayı aynı kalite ve tutarlılık düzeyinde sunulmasının güç olduğu açıklanmaktadır. Bunun nedeni hizmeti sunan kişinin o zamanki performansı ve kalitesine bağlı olarak farklılıklar olabileceği gibi hizmeti sunacak kişiden kişiye de değişebilecektir. Hizmetlerin bu özelliklerinden hareketle işletmelerin hizmette farklılıkları gidermek ve standart sağlamak için personellerini titizlikle seçmeleri, eğitmeleri ve kalite için motive etmeleri gerekmektedir (Kotler ve diğerleri, 2003:44; Berkowitz ve diğerleri, 2000:343; Mucuk, 2001:288; Çabuk ve Yağcı, 2003:154).

• **Dayanıksızlık:** Hizmetler fiziki varlıkları olmadığından dolayı tüketiciye sunulduğu anda kullanılmazsa depolanamazlar. Hizmet işletmelerinde hizmeti sunacak kişi ve kişiler hazır haldedir ancak talep olmadığı sürece işletmenin gelir elde etmesi olanaksızdır. Bu yüzden işletmelerin talep ile arzı dengeleyebilecek stratejiler geliştirmesi gerekmektedir. talebin az olduğu dönemlerde fiyat düşürmek, az personel çalıştırmak ve vazgeçilebilir kapasiteleri kullanmamak, talebin yoğun olduğu dönemlerde ise ek veya yarım

gün çalışan personel çalıştırılması işletmelerin rekabet avantajı elde etmek için uyguladıkları stratejiler olarak örneklenmektedir (Kotler ve diğerleri, 2003:44; Mucuk, 2001:288; Çabuk ve Yağcı, 2003:154).

Hizmetlerin kendine özgü olarak açıklanan bu özelliklerinin çeşitli pazarlama problemlerinin ortaya çıkmasına sebep olduğu belirtilmektedir (Öztürk, 2003:20). Bundan dolayı işletmelerin bu problemleri çözebilmesi için farklı pazarlama kavramlarını kullanarak özel stratejiler oluşturmaları gerekmektedir. Günümüzde geleneksel pazarlama karması elemanları hizmet pazarlama programlarının oluşturulmasında yeterli olmamaktadır (Yükselen, 2003:373). Bu yüzden hizmet işletmelerine özgün pazarlama kavramlarının ve uygulamalarının kullanılması gerekli görülmektedir. Çalışmanın bundan sonraki kısmında geleneksel ve genişletilmiş pazarlama karması ile hizmet pazarlaması, geleneksel ve çağdaş pazarlama anlayışı ve bunun sonucu olarak ortaya çıkmış hizmet pazarlamasında yeni yaklaşımlardan bahsedilecektir.

2.3.3. Hizmet Pazarlaması

Önceki kısımda bahsedilen özelliklerinden dolayı hizmetler için pazarlamanın rolü ve yapısı değişiklik arz etmektedir. Geleneksel pazarlama yöntemlerinin hizmetlerin pazarlanmasında yetersiz kalması “Hizmet Pazarlaması” olarak anılan pazarlamanın özel şeklinin veya alt disiplinin gelişmesine yol açmıştır (Kotler ve Armstrong, 1999:260). Çalışmanın bu bölümünde hizmet pazarlaması kavramı hakkında bilgiler verilecektir ancak konunun daha iyi kavranması için öncelikle geleneksel pazarlama karmasının yetersizliği ve pazarlama anlayışında meydana gelen gelişmeler incelenecektir.

2.3.3.1. Geleneksel Pazarlama Anlayışının Yetersizliği

Geleneksel pazarlama anlayışında işletmeler pazarlama karması elemanlarını (ürün, fiyat, yer ve tutundurma) beraber ve değişik şekillerde kullanarak pazarda

üstünlük sağlamayı ve pazar paylarını arttırarak yeni müşteriler kazanmayı hedeflemektedirler. Öte yandan bu durum müşteri odaklı olmak isteyen işletmeler için geçerli olmamakta ve yetersiz kalmaktadır (Grönroos, 2003:171). Ahmad ve Buttle (2001, 30-31), geleneksel pazarlama anlayışının yetersizliğini üç ana noktada ele almakta ve şu şekilde açıklamaktadır.

- Geleneksel pazarlama anlayışı, müşteri sayısının artması sonucu karlılığın artacağını düşünmektedir. Bu yüzden pazarlama karması elemanlarını kullanarak yeni müşteriler kazanmak üzerine yoğunlaşmakta ve pazar payını arttırmaya çalışmaktadır.
- Geleneksel pazarlama anlayışı, homojen müşteri grupları içerisinde heterojen müşteri grupları oluşturmaktadır. Yani pazarda potansiyel olarak bulunan mevcut müşterileri çeşitli özelliklerine göre bölümlere ayırmaktadır. Bu durumda geleneksel pazarlama mevcut müşterilerine yönelmekten çok pazardaki potansiyel müşterilere yönelmektedir.
- Geleneksel pazarlama anlayışı, ürün veya hizmetin ismini kullanarak çeşitli hediyeler yardımıyla satışlarını arttırmak istemektedir. Satışların yüksek olduğu sürece karlılığın yüksek olacağı düşüncesi bu anlayışı beraberinde getirmektedir.

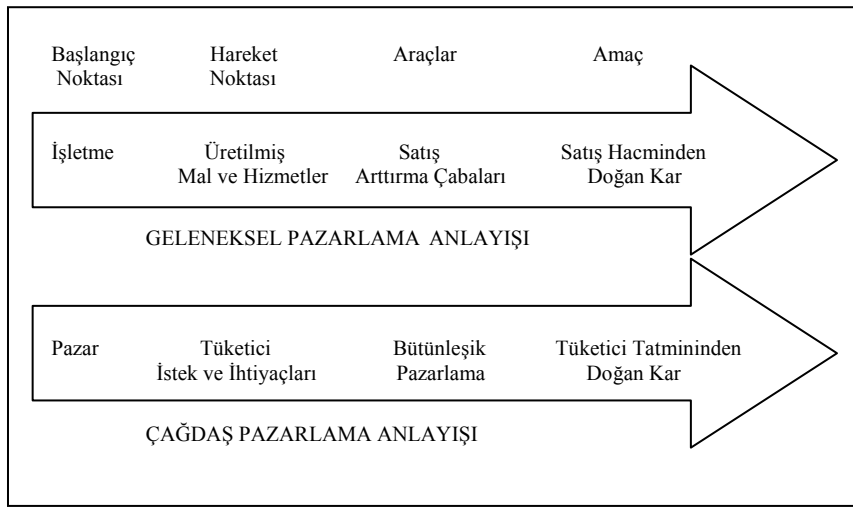
Bu ve bu gibi nedenlerden ötürü yetersiz olduğu düşünülen geleneksel pazarlama anlayışının zamanla değişiklikler gösterdiği ve pazarlama ile ilgili yeni kavramların ortaya çıktığı görülmektedir.

2.3.3.2. Pazarlama Anlayışında Meydana Gelen Gelişmeler

Dünya genelinde meydana gelen gelişmelere paralel olarak, rekabetin artması, tüketici ihtiyaçlarının tatminine imkan sağlayacak faydanın aranması ve tüketicilerin bilinçlenmesi işletmeler açısından üretmekten çok üretilen ürün ve hizmetin satılmasını önemli hale getirmiştir. Bu durum pazarlamayı önemli bir fonksiyon olarak karşımıza çıkarmaktadır (Ünsalan ve Şimşeker, 2005:171). Pazarlama dinamik bir olgudur ve insan ihtiyaçlarını tatmin etme amacıyla

olduğu için, değişen şartlar ve müşteri beklentileri doğrultusunda değişim ve gelişim göstermektedir. Bu doğrultuda pazarlama anlayışının ürüne yönelik yani geleneksel pazarlama anlayışından, tüketicilerin ön plana çıktığı müşteri odaklı yani çağdaş pazarlama anlayışına doğru bir süreç izlediği açıklanmaktadır (Tutar, 2005:159; Gupta ve Thomas, 2005:100).

Geleneksel ve çağdaş pazarlama anlayışları arasındaki farklılıklar aşağıdaki şekilde basitçe gösterilmektedir.



Şekil 2.2. Geleneksel ve Çağdaş Pazarlama Anlayışlarının Karşılaştırılması

Kaynak: Kotler ve diğerleri, 2003, s.27'den uyarlanmıştır.

Yukarıdaki şekilde de görüldüğü üzere geleneksel pazarlama anlayışında mallar ve hizmetler üretildikten sonra pazarlama çalışmaları başlamaktadır. Buna karşılık çağdaş pazarlama anlayışında pazarlama çalışmaları mal ve hizmetlerin üretiminden önce başlamaktadır. Yapılan pazarlama araştırmaları sayesinde tüketicilerin ihtiyaç duydukları ve satın almak istedikleri mal ve hizmetler belirlenerek üretimi yapılmaktadır. Daha sonra bütünleşik pazarlama araç ve teknikleri kullanılarak mal ve hizmetler tüketicilere ulaştırılmaktadır. Böylece amaç geleneksel yöntemde olduğu gibi satış hacmiyle elde edilecek kar yerine, tüketicinin tatmini sonucu elde edilecek kar biçimine dönüşmektedir. Günümüzde geleneksel pazarlama anlayışı yerini müşteri memnuniyeti ve müşteri sadakatini hedef alan çağdaş pazarlama yaklaşımına bırakmaktadır. Bu

gelişmeler doğrultusunda değişikliklere uğrayan pazarlama anlayışı özellikle hizmet pazarlamasında yeni gelişmelerin ortaya çıkmasına sebep olmuştur.

2.4. Hizmet Pazarlamasında Yeni Gelişmeler

Günümüzde, artan rekabet ortamında, müşterilerin işletmeler için en değerli varlıklar olduğu bu yüzden işletmelerin müşterilerini memnun edici nitelikte uygulamalar ve programlar geliştirmesi gerektiği açıklanmaktadır (Weed, 2004:40). Bu yüzden işletmelerin müşteri odaklı olmalarının ve pazarlama faaliyetlerini müşteri odaklı olarak sürdürmelerinin işletmelere rekabet avantajı sağlayacağı, işletmenin finansal performansını ve karlılığını arttıracığı belirtilmektedir (Ghosh ve diğerleri, 2006:664). Bu sebeple işletmeler zamanla geleneksel pazarlama anlayışından uzaklaşarak müşteri odaklı olmaya ve müşterilerinin istek ve ihtiyaçları doğrultusunda kaynaklarını kullanmaya başlamışlardır. Çalışmanın bundan sonraki kısmında müşteri ilişkileri yönetimi ve ilişkisel pazarlama kavramları hakkında bilgiler verilecektir. Bu sayede müşterileri odaklı olmanın işletmelere sağlayacağı faydalar daha iyi anlaşılacaktır.

2.4.1. Müşteri İlişkileri Yönetimi

Günümüzde çoğu işletme müşterileriyle uzun dönemli ilişkiler geliştirmeye çabalamaktadır. Çünkü bu sayede müşterilerinin firmalarına karşı sadık olacağını ve daha sıklıkla satın alma faaliyetinde bulunacağını düşünmektedirler (Söderlund ve Gunnarsson, 2000:2). Müşteri ilişkileri yönetimi, işletmelerin müşterileriyle daha yakın olmalarını sağlayan bir yönetim felsefesi olarak tanımlanmaktadır. Günümüzde çoğu sektörde popülerlik kazanan bu felsefede işletmeler faaliyetlerini müşterilerine yönelik olarak yeniden düzenlemekte daha önce bahsedilen müşteri odaklı olma yaklaşımına paralel şekilde faaliyetlerini sürdürmektedir (Piccoli ve diğerleri, 2003:61-62). Hizmet işletmelerini etkileyen çevresel bir değişim olan müşteri odaklı olma kavramı, müşterilerin sadece

problemlerine çözümler aramaktan ziyade işletmelerden bireysel ilgi ve kendi ihtiyaçlarına uyarlanmış hizmetler arzu etmesinin sonucu ortaya çıkmaktadır (Öztürk, 2003: 38). Bundan dolayı çoğu işletme pazarlama faaliyetlerini bu yönde geliştirmekte müşteri memnuniyeti ve müşteri ilişkileri yönetimi için harcamalar yapmaktadır (Narayandas, 2005:132).

Uysal ve Aksoy'a göre (2004:131), müşteri ilişkileri yönetimi, "Bir işletmenin doğru ürün ya da hizmeti doğru müşteriye, doğru zamanda, doğru kanaldan, doğru fiyattan ulaştırmak suretiyle giderek artan düzeyde sadık ve karlı müşterileri belirleme, nitelendirme, kazanma, geliştirme ve elde tutma yolunda gerçekleştirdiği tüm faaliyetlerdir." Görülüyor ki müşteri ilişkileri yönetimi çok sayıda sürecin birleştirilmesi sonucu oluşturulabilmektedir. Bahsedilen bu süreçler sonucu müşteri memnuniyeti sağlanacak bunun sonucu olarak sadık müşteriler yaratılacak ve işletme için faydalı olacağı düşünülen müşteri ve müşteri gruplarının belirlenmesi ve elde tutulmasıyla işletme karlılığı artacaktır. Dolayısıyla müşteri ilişkileri geliştirilirken belirlenen hedef doğru felsefe ile sadık ve karlı bir müşteri grubu oluşturmaktır.

Bazıları için oldukça maliyetli bir iş olarak görünse de müşteri ilişkileri yönetiminin sağlayacağı faydalar yadsınamaz bir gerçektir. Chen ve Chen bu faydaları somut ve soyut olarak ayırmakta ve şu şekilde açıklamaktadır.

Tablo 2.3. Müşteri İlişkileri Yönetiminin Faydaları

Somut Faydaları	Soyut Faydaları
<ul style="list-style-type: none"> • Gelir ve Karlılığın artması • Satış sıklığının artması • İç maliyetin azalması • Daha yüksek çalışan verimliliği • Pazarlama maliyetlerinin azalması • Daha yüksek müşteriye elde tutma oranı • Geri dönüşümü yüksek olan pazarlama yatırımlarının korunması 	<ul style="list-style-type: none"> • Müşteri memnuniyetinin artması • Pozitif kulaktan kulağa iletişim • Müşteri hizmetlerinin artması • İşletme faaliyetlerinin düzgün yürümesi • Daha yakın yönetim anlayışı • Müşteri bölümlerinin daha etkili ve daha detaylı olarak geliştirilmesi • Müşteri profilinin daha net belirlenmesi • Müşteri istek ve ihtiyaçlarının daha iyi anlaşılması

Kaynak: Chen ve Chen, 2004, s338'den uyarlanmıştır.

Görüldüğü gibi müşteri ilişkileri yönetimini uygulayan işletmeler çeşitli hesaplamalar ve ölçümler sonucu edinecekleri somut faydaların yanı sıra hizmet kalitesi, memnuniyet, iletişim vb. gibi konularda çeşitli soyut faydaları da elde edeceklerdir.

Müşteri ilişkileri yönetimi kavramı bazı kaynaklarda “İlişkisel Pazarlama” olarak anılmaktadır. Bu yüzden çalışmanın bundan sonraki kısmında Müşteri İlişkileri Yönetimi yerine bu kavram kullanılacaktır. Bu bağlamda öncelikle ilişkisel pazarlamanın kısa bir tanımı verilecek sonrasında ise işletmelere sağlayacağı faydalar incelenecektir.

2.4.2. İlişkisel Pazarlama

Kotler ve Armstrong (1999:497) ilişkisel pazarlamayı, müşteri memnuniyetinin ve müşteri değerinin yaratılarak uzun dönemli karlı ilişkiler geliştirilmesi olarak açıklamaktadır. Önceki kısımda bahsedilen müşteri ilişkileri yönetimi tanımlarına bakıldığında gerçekten de müşteri ilişkileri yönetimi ile ilişkisel pazarlama kavramlarının benzerliklerinin bulunduğu ve her ikisinin felsefesinin müşteri odaklı olmak olduğu anlaşılmaktadır. Öte yandan bazı kaynaklarda ilişkisel pazarlama, işletmelerin müşterileri, personeli ve tedarikçileri ile uzun dönemli faydalar sağlayacak şekilde bağlantı oluşturması olarak tanımlanmaktadır (Berkowitz ve diğerleri, 2000:15). Başka bir tanıma göre ilişkisel pazarlama, karlılık hedefleri için müşterilerle ve diğer ortaklarla iyi ilişkilerin kurulması, korunması ve de artırılması için yapılan faaliyetlerin tamamı olarak açıklanmakta, işletmelerin finansal ve finansal olmayan amaçlarına ilişkisel pazarlama sayesinde ulaşabilecekleri vurgulanmaktadır (Grönroos, 2003:172; Storbacka ve diğerleri, 1994:22). Bu durumda ilişkisel pazarlamanın sadece müşterileriyle değil aynı zamanda personeli, tedarikçileri ve işletme ortakları ile de bağlantı içinde olması gerekmektedir.

Görülüyor ki ilişkisel pazarlama çağdaş pazarlama anlayışının gerektirdiği gibi müşteri odaklı olarak daha kaliteli hizmet sunarak müşteri değeri elde etmeyi ve

bu faaliyetleri uzun dönemli olarak sürdürmeyi hedeflemektedir. İlişkisel pazarlamanın bu özellikleri aşağıdaki tabloda geleneksel pazarlama anlayışı ile karşılaştırmalı olarak gösterilmektedir. Bu sayede asıl amacı uzun dönemli karlılık olan işletmelerin bu hedeflerine ulaşmak için yapılması gerekenler daha iyi anlaşılacaktır.

Tablo.2.4. İlişkisel Pazarlama ve Geleneksel Pazarlamanın Karşılaştırılması

İlişkisel Pazarlama	Geleneksel Pazarlama
<ul style="list-style-type: none"> • Müşteriyi elde tutma üzerine yoğunlaşmaktadır • Müşteri değeri üzerine odaklaşır • Uzun dönemlidir • Müşteri hizmetleri önemlidir • Müşteri beklentilerini tatmin sorumluluğu yüksektir • Müşteriyle ilişki sürekli ve yüksektir • Kalite herkesin işidir 	<ul style="list-style-type: none"> • Sadece satış üzerine yoğunlaşmaktadır • Ürün özelliklerine yöneliktir • Kısa dönemlidir • Müşteri hizmetlerine fazla önem verilmemektedir • Müşteri beklentilerini tatmin sorumluluğu sınırlıdır • Müşteriyle ilişki orta düzeydedir • Kalite sadece üretimin işidir

Kaynak: Kotler ve diğerleri, 2003, s.391den uyarlanmıştır.

İlişkisel pazarlamanın işletmelere sağlayacağı faydalar arasında açıklanan müşteriyi elde tutma kavramı ilişkisel pazarlamanın en önemli amaçlarından biri olarak belirtilmektedir (Ahmad ve Buttle, 2001:32). İlişkisel pazarlamayı benimseyen işletmelerin öncelikle bu felsefenin en önemli kavramı olan “Müşteriyi Elde Tutma” olgusunu benimsemeleri ve buna paralel olarak faaliyetlerini devam ettirmeleri gerektiğini vurgulanmaktadır (Cravens ve Piercy, 1994:42). Gerçektende yeni bir müşteriyi elde etmek için katlanılacak maliyetler mevcut bir müşteriyi elde tutmak için harcanan maliyetlerden daha fazladır şeklinde yaygın bir görüş bulunmaktadır. Dolayısıyla mevcut bir müşteriyi elde tutma kavramı gerek karlılık gerekse işletmenin finansal performansı açısından oldukça önemli görülmektedir. İşin maliyet muhasebesi ile ilgili kısmı ileriki bölümlerde daha detaylı olarak incelenecektir. Bu noktada özellikle hizmet işletmeleri açısından müşteriyi elde tutma kavramı ve bu kavramla ilgili hizmet kalitesi, personel ve müşteri memnuniyeti, müşteri bağlılığı kavramları ve bu kavramların birbirleriyle olan ilişkilerinin finansal performansı ve karlılığı ne şekilde etkileyeceği teorik olarak açıklanacaktır.

2.4.2.1. Müşteriyi Elde Tutma

Geleneksel pazarlama anlayışı mevcut müşterilerin elde tutulmasından çok yeni müşterilerin kazanılması üzerine yoğunlaşmaktadır (Kotler ve Armstrong, 1999:549). Ancak yeni bir müşteriyi elde etmek yoğun rekabetin olduğu günümüz pazarlarında işletmeler açısından oldukça maliyetli olmaktadır. Bu yüzden işletmeler yeni müşteriler kazanmaktan çok mevcut müşterileri elde tutmak istemekte ve bu yönde bir davranış sergilemektedirler (Wayland ve Cole, 1994:24; Thomas ve Gupta, 2005:105; Storbacka ve diğerleri, 1994:22). Günümüzde müşteri odaklı anlayışın yaygınlaşması sonucu, işletmeler uzun dönemli faydalar sağlayacak müşterilerini seçerek onları elde tutmak istemektedirler (Grönroos, 2003:172).

Müşteriyi elde tutma kavramının gerek maliyetleri azaltıcı gerekse gelirleri artırıcı etkisinden dolayı işletmenin finansal performansını olumlu olarak etkileyen bir karlılık stratejisi olduğu belirtilmekte (Fruchter ve Zhang, 2004:4) ve söz konusu stratejinin altı ekonomik faydasının olduğu açıklanmaktadır (Ahmad ve Buttle, 2001:36).

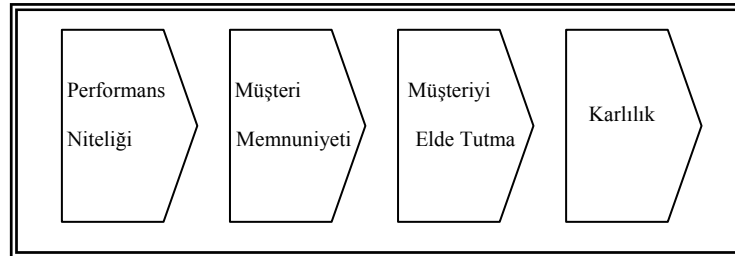
- Yeni müşterilerin kazanılması için ortaya çıkacak maliyetlerden tasarruf
- Mevcut müşterilerin belli miktarda satın alma yapacakları ve bunun karlılığa olan olumlu etkinin garantisi
- Mevcut müşterilerden elde edilecek gelirlerde zamanla görülecek artış
- Faaliyet giderlerinde meydana gelecek azalma
- Tanıtım ve komisyon giderlerinde meydana gelecek azalma
- Mevcut müşterilerin yüksek fiyattan satın alma alışkanlıkları sonucu gelirlerde görülecek artış

Görülüyor ki müşteriyi elde tutma kavramı, işletmeler için oldukça önemlidir ve karlı olduğu düşünülen müşterilerin işletmeyi terk etmeyerek, işletmenin sunmuş olduğu hizmet ve faaliyetleri kullanması uzun dönemli finansal performansı ve karlılığı olumlu olarak etkileyecektir. Müşteriyi elde tutma kavramının ilişkisel

pazarlama, ilişkisel pazarlamanın ise hizmet pazarlamasının bir sonucu olduğu düşünülürse hizmet işletmeleri açısından müşteriye elde tutma kavramı daha önemli bir hal almaktadır (Gummesson, 1993:81-82). Bu yüzden hizmet işletmelerinin karlılığa giden yolda geliştireceği stratejilerde dikkat etmesi ve üzerinde durması gereken hizmet-karlılık zincirinden bahsetmek gerekmektedir.

2.4.2.2. Hizmet – Karlılık Zinciri

Önceki kısımlarda memnun olmuş bir müşterinin işletme hizmetlerini kullanmaya ve satın almaya devam edeceğini bunun ise işletme karlılığını arttıracığından bahsedilmişti. Anderson ve Mittal (2000:107), bu konuyla ilgili olarak işletmelerin çeşitli programlar geliştirdiğini açıklayarak, müşteri memnuniyetinin sağlanmasının stratejik bir zorunluluk noktasına geldiğini belirtmektedir. Geliştirilen bu programların temelinde yatan ilişkiyi ise aşağıdaki şekildeki gibi özetlemektedir.

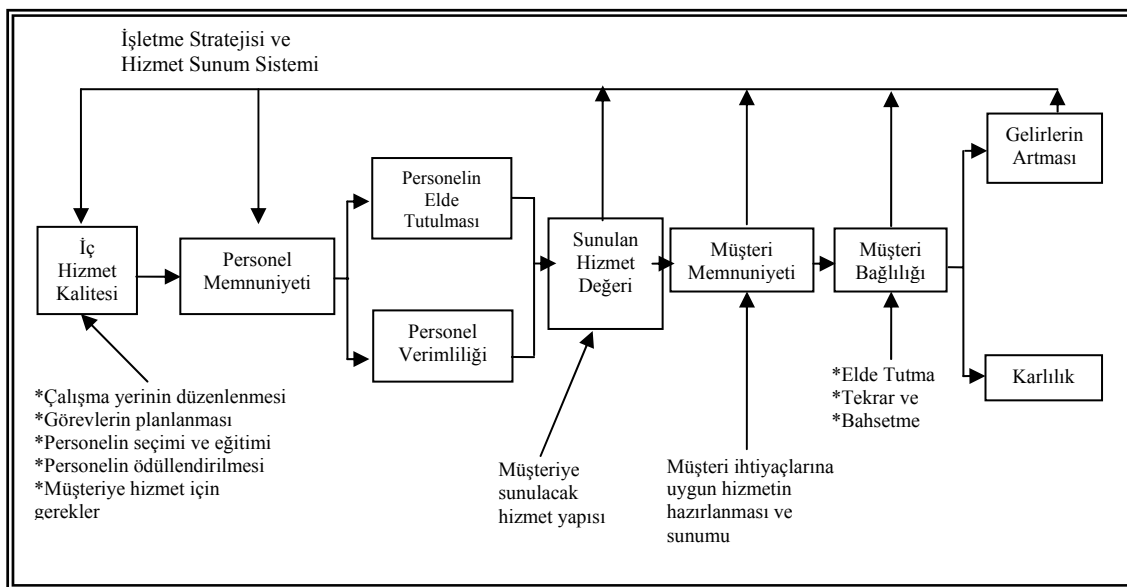


Şekil 2.3. Memnuniyet – Karlılık Zinciri

Kaynak: Anderson ve Mittal, 2000, s.107'den uyarlanmıştır.

Anderson ve Mittal'a göre işletmede sunulan performans veya hizmetin niteliğinin artması müşteri memnuniyetini sağlamakta bu ise müşteriyi alıkoyarak işletme karlılığının artmasına sebep olmaktadır. Gerçektende çoğu kaynakta müşteri memnuniyeti ile müşterinin elde tutulması ve bunun finansal performans ile karlılığa olan olumlu etkisinden bahsedilmektedir. Ancak emek yoğun özelliğe sahip hizmet işletmelerinin başarılı olabilmesi için müşterileri ile birlikte çalışanlarına da gereken önemi vermeleri gerektiği vurgulanmaktadır (Kotler ve diğerleri, 2003:46; Heskett ve diğerleri, 1994:164; Kotler ve

Armstrong, 1999:260). Bu bağlamda, karlılık, müşteri bağlılığı ve personel memnuniyeti arasında bir ilişki bulunduğu kısaca personel memnuniyetinin sunulan hizmetin kalitesini arttıracığı bunun müşteri memnuniyeti ve bağlılığını sağlayacağı sonuç olarak ise finansal performans ve karlılığı pozitif olarak etkileyeceği şeklinde açıklanmaktadır. Personel memnuniyeti, personelin elde tutulması, hizmetin kalitesi, müşteri memnuniyeti, müşteri bağlılığı, ve karlılık arasındaki ilişki “Hizmet – Karlılık Zinciri” şeklinde aşağıda gösterilmektedir.



Şekil 2.4. Hizmet – Karlılık Zincirinin Genel Yapısı

Kaynak: Heskett ve diğerleri, 1994, s.166'dan uyarlanmıştır.

Görülüyor ki, karlılık ve büyüme hedeflerine ulaşabilmek için öncelikle hizmet işletmeleri için önemli bir unsur olan personelin memnuniyetinin sağlanması personelin verimliliğini ve sunulan hizmetin kalitesini arttırmaktadır. Bu sayede beklentilerini tam olarak karşılayan müşteriler memnun olmakta sürekli aynı işletme ile çalışarak işletme gelirlerinin, finansal performans ve karlılığın artmasını sağlamaktadır.

Özetle, işletmeler müşteri ilişkileri yönetimi ve müşteri odaklı olma anlayışı sonucu müşterileri için çeşitli programlar geliştirmekte ve müşterilerine sunmuş oldukları ürün ve hizmetin kalitesini arttırmaya çalışmaktadırlar. Çünkü bu sayede müşteri memnuniyetinin sağlanacağı düşünülmektedir (Anderson ve Mittal, 2000:111). Dolayısıyla sunulan hizmetin kalitesi ile müşteri memnuniyeti

arasında doğrusal bir ilişkiden bahsedilmektedir (Xevelonakis, 2004:228; Ahmad ve Buttle, 2001:37; Zeithaml, 2000:81; Ranchod, 2004:364; Storbacka ve diğerleri, 1994:21). Hizmet kalitesi ve müşteri memnuniyetinin haricinde diğer bir ilişki, müşteri memnuniyeti ile müşteri bağlılığı ve müşteriyi elde tutma kavramları arasında görülmektedir. Buna göre memnun olmuş bir müşteri zamanla sadık bir müşteri haline gelecek ve elde tutulması daha kolay olacaktır şeklinde açıklanmaktadır (Anderson ve Mittal, 2000:114; Ranchod, 2004:364; Heskett ve diğerleri, 1994:164-165; www.saferpak.com, z.t.2006; Gurau ve Ranchod, 2001:204; Xevelonakis, 2004:228; Anderson ve Mittal, 2000:107).

İşletmeler ve özellikle hizmet işletmeleri açısından yeni müşterileri elde etmek için katlanılan maliyetler mevcut müşterileri elde tutmak için katlanılan maliyetlerden çok daha fazla olduğundan işletmeler mevcut müşterilerini elde tutmak için çaba göstermektedirler (Xevelonakis, 2004:227-228). Bu yüzden ilişki pazarlamanın en önemli amaçlarından biri olarak karşımıza çıkan müşteri bağlılığı ve müşteriyi elde tutma kavramlarının işletme karlılığı ve finansal performansını olumlu olarak etkilediği vurgulanmaktadır (Anderson ve Mittal, 2001:116; Ahmad ve Buttle, 2001:33; Guo ve diğerleri, 2004:131; Ranchod, 2004:366; Reicheld ve Sasser, 1990:107). Sunulan hizmet kalitesi ve karlılık arasındaki bu ilişkinin iyi anlaşılması, müşteri odaklı anlayış çerçevesinde daha doğru yönetim kararlarının alınmasına yardımcı olacaktır. Geliştirilecek memnuniyet programlarının başarılı olabilmesi için işletme yöneticilerinin müşterilerini iyi anlaması ve hangilerine odaklanacakları bilmeleri gerekmektedir. Bu bağlamda işletmeye en çok faydayı sağlayacak müşterilerin elde tutulmasına yönelik çalışmalar, daha başarılı sonuçlar doğuracaktır. İşletmeye en çok fayda ve katkıyı sağlayacak müşterilerin bulunması bir sonraki bölümde detaylı olarak anlatılacak olan müşteri karlılık analizi sayesinde belirlenebilmektedir. Müşteri karlılık analizi için gerekli olan gelir ve maliyet bilgilerinin doğru olarak hesaplanması alınacak kararların doğruluğu için oldukça önemlidir. Bu yüzden doğru ve uygun bilgileri sağlayacak muhasebe sistemlerine gerek duyulmaktadır. Çalışmanın bundan sonraki kısmında müşteri odaklı anlayış ve etkin müşteri karlılık analizi için muhasebe sistemlerinde ortaya çıkan değişiklikler çerçevesinde yönetim ve maliyet

muhasabesinde meydana gelen gelişmeler ile muhasebe bölümünün önemi açıklanmaya çalışılacaktır.

2.5. Hizmet İşletmelerinde Müşteri Odaklı Olmak ve Yönetim Muhasebesi İlişkisi

İşletmelerin hedeflemiş oldukları uzun dönemli başarı ve karlılık, faaliyetlerini müşteri odaklı olarak sürdürdükleri sürece elde edecekleri rekabet avantajı sayesinde daha kolay olmaktadır (Imrie ve Fyall, 2001:71; Jackman ve Shanahan, 2002:125). Bu sayede işletmeler mevcut müşterilerine yönelmekte ve onları elde tutmak için çeşitli programlar geliştirmektedir. Çünkü yapılan araştırmalar hizmet işletmelerinin yeni bir müşteri bulmak ve elde etmek için katlanacağı maliyetlerin mevcut müşterilerini elde tutmaları için katlanılan maliyetten beş kat daha fazla olduğunu açıklamaktadır (Zeithaml ve Bitner, 1996:254; Xevelonakis, 2004:227-228; Heskett ve diğerleri, 1994:165). Ayrıca Gupta ve arkadaşları (2004:16), müşteriyi elde tutma oranında meydana gelecek %1'lik bir artışın müşteri değerini % 2.45 ile % 6.75 arasında arttıracığını buna karşın müşteriyi kazanma maliyetlerinde meydana gelecek %1'lik artışın aynı etkiyi göstermeyeceğini belirtmektedir. Bununla beraber, müşteri terk edişlerinde meydana gelen %5'lik bir azalmanın da işletme karlılığını %25 ile %85 arasında artıracığından bahsedilmektedir (Piccoli ve diğerleri, 2003:63; Reicheld ve Sasser, 1990:107). Bu bağlamda, işletmeler yeni müşteriler elde etmekten çok hizmet, kalite ve pazarlamayı bir araya getirerek, müşteri odaklı olmak, mevcut müşterilerin tatmini ve uzun dönemli müşteri ilişkileri geliştirmeyi hedeflemektedirler (Öztürk, 2003:180)

Görülüyor ki müşteriyi elde tutmak işletme performansına ve karlılığa doğrudan etki etmektedir. Ancak, bütün müşteriler eşit değildir bundan dolayı mevcut müşteriler arasından işletmeye en çok fayda sağlayacakların belirlenmesi ve belirlenen müşteri grupları için çeşitli hizmetlerin sunulması, stratejik pazarlama faaliyetlerinin geliştirilmesi gerekmektedir (Ryals, 2002:242; Wayland ve Cole, 1994:24; Grönroos, 1994:10).

İşletmelerin müşteri odaklı olmaları sonucu katlanacakları maliyetler artış göstermektedir. Özellikle farklı istek ve ihtiyaçlarda bulunan müşteri grupları için pazarlama, dağıtım, satış, müşteri hizmeti vb. maliyetler ortaya çıkmakta işletme yönetimi tarafından stratejik amaçlarda kullanılabilmesi için müşteri bazında doğru bir şekilde hesaplanması gerekmektedir (Niraj ve diğerleri, 2001:1). Ancak, hizmetlerin özellikle fiziksel varlıklarının olmayışı sonucu maliyetlerin kontrolünde ve dağıtımında problemler yaşanmaktadır (Brignall, 1997:327). Sunulan hizmetlerin müşteriyi ne oranda memnun ettiği, finansal performans ve karlılıkla olan ilişkisinin belirlenmesi kolay olmamaktadır (Caru ve Ciguni, 1999:132). Bu yüzden, hizmet işletmelerinin müşteri odaklı olmasından ötürü yönetim muhasebesi uygulamalarını da müşteri odaklı olarak geliştirmeleri gerektiği önerilmektedir (Nielsen ve diğerleri, 2000:269; Foster ve Gupta, 1994:47). Çünkü, geleneksel maliyet sistemi müşteri odaklı anlayış sonucu önemi artan pazarlama bölümünü unutmakta ve bu bölümle ilgili pazarlama, satış, dağıtım gibi maliyetleri dönem maliyeti olarak düşünülmemektedir. Bu maliyetler satış gelirine sağladıkları katkı ve orana göre müşterilere dağıtılmakta müşterilere sunulan hizmetler ile elde edilen gelirler ilişkilendirilmediği için alınacak stratejik kararlara yardımcı olmamaktadır (Dearden, 1978:133; Foster ve Gupta, 1994:49)

Geleneksel maliyet sistemi, hangi müşterinin hangi faaliyetleri kullandığı ve taleplerini karşılayarak memnun olduğu bilgilerine sahip değildir. Bu yüzden toplam maliyetleri azaltmak için hizmet kalitesinde meydana gelecek bir azalma, müşteri ilişkilerinde ve karlılıkla ilgili aksaklıkların oluşmasına sebep olabilir. (Caru ve Ciguni, 1999:141; Grönroos, 1994:8). Bu yüzden kullanılacak maliyet sisteminin hangi müşteri grubunun hangi faaliyeti kullandığını bunun işletmeye olan maliyeti yanı sıra işletmeye sağladığı katkıyı da hesaplayarak işletme yöneticilerine gerek işletme faaliyetlerinin ve sunulan hizmetlerin devamlılığı kararlarında gerekse müşteri ve müşteri grupları ile ilgili alacakları elde tutma veya vazgeçme kararlarında yardımcı olması gerekmektedir (Gummesson, 1994:17). Hizmet işletmelerinde sunulan hizmetler, müşterilere yönelik özel hizmetler, ürünler ve toplu olarak sunulan hizmetler olarak düşünüldüğünde her

gruba ait olan maliyetlerin belirlenmesi geleneksel yöntemlerin yetersizliğinden dolayı yeni sistemlerin kullanılmasını gerektirmektedir (Brignall, 1997:327).

Sunulan hizmetin kalitesi ile müşteri memnuniyeti arasında olumlu bir ilişki olduğu ve işletmelerin bu amaçla kalite maliyetlerine katlandıkları ve bu maliyetlerin kaliteyle paralel olarak arttığı ve azaldığı belirtilmektedir (Kellog ve diğerleri, 1997:206-207; Nielsen ve diğerleri, 2000:271). Bu yüzden hizmeti sunan işletme personeline ve kaliteyle ilgili diğer maliyet hesaplamaların doğru olarak yapılması etkin bir muhasebe sistemi sayesinde olabilecektir (Modell, 1996:64).

Sonuç olarak, karlı olan müşteri gruplarının elde tutulması gereği düşünüldüğünde bu grupların belirlenmesi uygun muhasebe sistemleri neticesinde elde edilecek bilgiler sayesinde olabilmektedir. Bu yüzden müşterilerin kullandıkları faaliyetlerin ve katlanılan maliyetlerin doğru olarak belirlendiği, yönetime doğru bilgileri sunabilecek bir maliyet sistemi gerekmektedir. Çalışmanın sonraki bölümlerinde detaylı olarak incelenecek olan faaliyet tabanlı maliyet sistemi müşteri değerinin belirlenmesinde en doğru bilgileri sunabilecek maliyet sistemi olarak önerilmektedir (Nielsen ve diğerleri, (2000:272-273; Model, 1996:59; Gummesson, 1994:88; Zeithaml, 2000:80).

Görülüyor ki, işletme yönetiminin doğru kararlar için doğru bilgilere, doğru bilgiler için ise doğru maliyet ve muhasebe sistemlerine ihtiyaçları bulunmaktadır. Bu yüzden kullanılacak olan maliyet sistemi ve bunun yanı sıra gerekli bilgileri sağlayacak muhasebe bölümünün önemi içinde bulunduğumuz rekabet ortamında daha açık bir şekilde anlaşılmaktadır.

2.6. Özet

Pazarlama anlayışında meydana gelen gelişmelere ve artan rekabete paralel olarak yükselen müşteri odaklı olma ve müşteriyi memnun etme yaklaşımı diğer sektörler gibi hizmet sektöründe de önemli bir konu olarak karşımıza

çıkılmaktadır. Müşterilerin önemli bir işletme varlığı olarak düşünüldüğü günümüzde müşteri memnuniyeti ve müşteriye elde tutmak işletme karlılığını arttırıcı kavramlar olarak düşünülmektedir. Bu yüzden işletme yönetimi müşteri memnuniyeti sağlayacak çeşitli programlar geliştirmekte, uzun dönemli başarıyı sağlayacak stratejik kararlar almaktadırlar.

İşletmelerin müşteri odaklı olmaları farklı istek ve ihtiyaçlarda bulunan müşteri gruplarının ortaya çıkmasına bu ise ilgili maliyetlerde artışa sebep olmaktadır. Bundan dolayı bahsedilen amaçlar için katlanılan farklı türde maliyetlerin hesaplanması gerekmekte, işletme performansının ve değerinin uzun dönemli kontrolü için işletme yönetiminin alacakları stratejik kararlara yardımcı olacak maliyet sistemi ve muhasebe bilgilerine ihtiyaç bulunmaktadır.

Bu programlar sayesinde müşteri gruplarına doğrudan ulaşmak ve müşteri ilişkilerini geliştirmek hedeflenmektedir. Yöneticilerin etkin pazarlama stratejileri geliştirebilmeleri ve uzun dönemli karlılığı sağlayabilmeleri için geliştirilen bu programları hangi müşteri gruplarına uygulayacaklarını bilmeleri gerekmektedir. Müşteri gruplarının sağlayacağı katkı ve karlılıklarının bilinmesi yöneticinin en uygun kararı almasını sağlayacaktır.

İşletmeler bütün müşterilerin önemli olduğunu düşünmekle beraber, bazı müşterilerin diğerlerinden daha önemli olduğunu da kabul etmektedirler. Bu noktada işletme yönetiminin karar vermesi gereken konu müşterileri memnun etmek adına onlara sağlanan hizmetler ve verilen değerlerin işletmeye geri dönüşünün yani işletmeye sağlayacağı katkının tahmin edilmesi ile ilgili olmaktadır. Bu bağlamda son yıllarda yönetim muhasebesi literatürüne girmiş müşteri karlılık analizi işletme yönetimine alacakları kararlarda yardımcı olan bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Sonraki bölümde detaylı olarak incelenecek olan müşteri karlılık analizi kısaca müşterilerin veya müşteri gruplarının gelirinin ve bu geliri elde etmek için gereken maliyetlerin ve sonucunda karın belirlendiği bir tekniktir. Bu yüzden işletme yöneticilerinin müşterilerinden elde edecekleri değeri ölçmeleri ve müşteri karlılık analizi neticesinde kararlarını vermeleri gerekmektedir. Bu ise muhasebe bölümünün

önemini arttırmaktadır. Çünkü neden sonuç ilişkisi çerçevesinde her müşteri ve müşteri grubu ile ilgili gelir ve giderlerin doğru olarak hesaplanması müşteri karlılık analizinin doğru sonuçlar sunmasını sağlayacaktır.

Çalışmanın bundan sonraki bölümünde müşteri karlılık analizi genel olarak incelenerek konu ile ilgili tanımlar yapılarak, müşteri karlılık analizinin geliştirilmesi, faydaları ve işletme yönetimi tarafından alınacak stratejik kararlara olan etkisine değinilecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİ

3.1. Giriş

İşletmelerin, 1950'li yıllarda başlayan müşteriler için kurulmuş oldukları görüşü, 1990'lı yıllarda müşteri odaklı olmanın başarı için en önemli faktör olduğu açıklamalarıyla devam etmiştir (Jackman ve Shanahan, 2002:125). Bu bakımdan, bütün işletmeler gibi rekabet avantajı yaratmak isteyen bir konaklama işletmesinin, düzenli olarak müşteriyle ilgili araştırmalar yapması ve sunmuş olduğu hizmetlerin müşteri odaklı olması gerektiğini vurgulanmaktadır (Imrie ve Fyall, 2001:71).

Önceki bölümde anlatıldığı üzere, müşteri odaklı olmak isteyen hizmet işletmeleri ilişkisel pazarlamaya yönelmekte bu sayede uzun dönemli müşteri bağlılıkları yaratarak daha yüksek karlılık elde etmektedirler (Mattila, 2001:91). Bu yüzden işletmelerin mevcut müşterilere yönelmesi ve elde tutulması için çeşitli programlar geliştirmesi gerekmektedir. Çünkü, işin mali yanı düşünülduğünde, hizmet işletmelerinin yeni bir müşteri bulmak ve elde etmek için katlanacağı giderler mevcut müşterilerini elde tutmak için katlanılan giderlerden beş kat daha fazla olmaktadır (Zeithaml ve Bitner, 1996:254). İlişkisel pazarlama ile işletmeler, yeni müşteriler elde etmekten çok hizmet, kalite ve pazarlamayı bir araya getirerek, mevcut müşterilerin tatmini ve uzun dönemli müşteri ilişkileri geliştirmeyi hedeflemektedirler (Öztürk, 2003:180). Bu sayede gerek daha fazla satın almalardan gerekse müşteri ile ilgili maliyetlerin düşük olmasından dolayı işletme karlılığının artacağı düşünülmektedir.

Konaklama işletmeleri, sunmuş oldukları ürün ve hizmetlerin kalitesini arttırarak ve farklılaştırarak müşterilerini memnun etmek ve elde tutmak isterler. Böylelikle, işletmenin mevcut ve potansiyel müşterilerine sunulacak kaliteli

hizmet müşteri memnuniyet ve sadakatini arttırmakta, gelecekte de bahsi geçen işletmeyi tercih etmesini sağlamaktadır (White, 2005:1). Ancak Öztürk (2003:185), mevcut müşterilerin tamamını elde tutma çabalarının verimli olmayacağını öne sürmekte bunun yerine hizmet işletmelerinin karlılığı ve rekabetçi gücü artırmak için asla karlı olmayacak müşterilerden vazgeçerek yaşam boyu karlılık sağlayacak müşterilere yönelmesi ve elde tutulmalarına odaklanması gerektiğini belirtmektedir.

Bu noktada bahsedilmesi gereken, müşterilerin memnuniyeti düşünülürken diğer taraftan müşterilerinin işletmeyi ne kadar memnun ettiğinin de oldukça önemli olduğudur. Bunun için diğerlerine karşı rekabet üstünlüğü sağlamak isteyen işletmeler, ürün karlılığı kadar müşterilerin karlılığını da önemseyerek, işletme karına olan katkısını belirleyici çalışmalar yapmaya başlamıştır (Gündüz, 2002:66).

Çalışmanın bu bölümünde, işletme yönetimine alacakları çeşitli stratejik kararlarda olumlu katkı sağlayacak müşteri karlılık analizinden bahsedilecektir. Bu bağlamda öncelikle müşteri karlılık analizinin tanımı yapılarak analizin aşamaları, uygulanması, hesaplanması hakkında bilgiler verilecek ve işletmeye sağlayacağı faydalar ile müşteri karlılık analizinin yapılması gerekliliği açıklanmaya çalışılacaktır.

3.2. Müşteri Karlılık Analizi

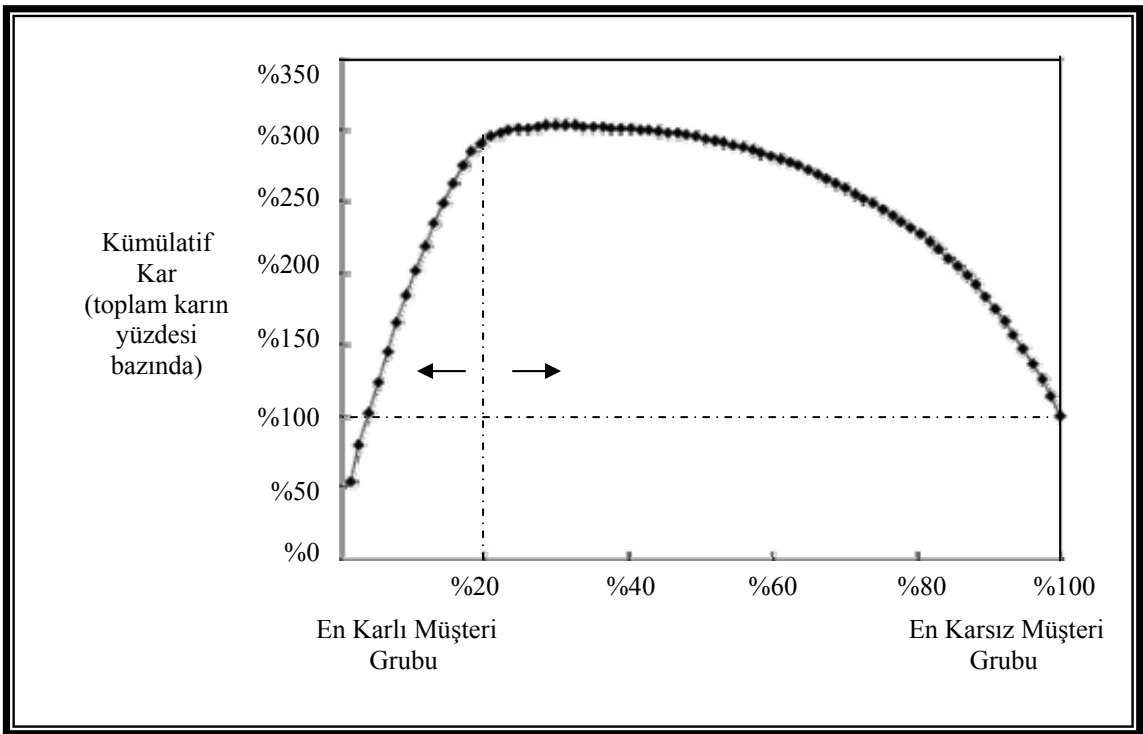
Günümüzde çoğu işletme faaliyetlerini müşteri odaklı olarak sürdürmekte ve müşterilerini tatmin etmeye çaba göstermektedir. İşletmeler açısından stratejik bir amaç olarak karşımıza çıkan bu durum zamanla değişiklik göstermiş ve özellikle artan rekabet, işletme ve müşteri ilişkisinin diğer tarafına bakılmasına yani müşterilerin işletmeleri ne kadar memnun ettiğinin araştırılmasına sebep olmuştur. Bu yüzden işletmeler ürün karlılığının haricinde sahip oldukları müşterilerinin karlılıklarını analiz ederek gerçekten karlı olanları elde tutacak çeşitli programlar geliştirmeye başlamışlardır (Howell ve Soucy, 1990:43;

Gündüz, 2002:66). Plowman da (2001:1), müşterilerin işletmeler için önemli varlıklar olduğundan bahsetmekte ancak bazı müşterilerinin diğerlerine göre daha karlı olduğunu açıklayarak işletme yöneticilerinin müşterileriyle ilgili alacakları kararlarda bu durumu göz önünde bulundurmaları gerektiğini belirtmektedir.

Müşteri karlılık analizi aslında yeni ancak zamanla popüler olan bir yönetim muhasebesi yaklaşımıdır (Hilton ve diğerleri, 2003:221). Yönetim muhasebesinin temel amacı, işletme yönetimi için karar alma ve kontrol araçları geliştirmesidir (Zimmerman, 2000:718). Bu amaç doğrultusunda işletme yönetiminin müşterileriyle ilgili alacakları kararlarda müşterilerine ait doğru bilgilere gereksinimi bulunmaktadır. Bu ise işletmelerin sahip olduğu muhasebe sistemlerine bağlı olmaktadır. Dolayısıyla işletmelerin kullandığı muhasebe bilgi sistemlerinin maliyetleri ve gelirleri müşteri bazında sınıflandırması gerekmektedir. Oysaki geleneksel maliyet sistemleri müşterilerle ilgili çeşitli maliyetleri ve gelirleri dönemsel veya kümülatif olarak hesaplamaktadır (Smith, 2005 :91). Bu durum ise müşterilere ait bilgilere ulaşamayacağı için müşteri karlılık analizlerinin doğru sonuçlar vermemesine neden olmaktadır. Çünkü, geleneksel müşteri karlılık analizinde, müşteri karlılığının, bir dönemde müşteri veya müşteri gruplarından elde edilen gelirlerden, müşterinin satın aldığı ürün veya hizmet maliyetlerinin çıkarılması sonucu hesaplandığını belirtilmektedir. Bu sayede satış rakamlarına göre tahmini olarak belirlenen ve dağıtılan ürün veya hizmet maliyetlerinin, satış rakamlarından çıkarılması sonucu bütün müşterilerin karlı olduğu düşünülmektedir (www.informit.com).

Oysaki günümüz pazarlarını oluşturan ve birbirine benzer olmayan müşteriler ve müşteri grupları, farklı şekillerde işletme kaynaklarını kullanmakta ve farklı hacimlerde gelir yaratmaktadırlar. Bu konuyla ilgili olarak, Niraj ve diğerleri de (2001:2) her müşterinin işletme karına aynı katkıyı yapmadıklarını belirtmektedirler. Her ne kadar müşterilere ait satış hacmi karı belirleyen önemli bir faktör olarak düşünülse de farklı müşteriler için katlanılan farklı türde hizmet maliyetleri de işletme karını aynı şekilde etkilemektedir. Müşteriler işletme faaliyetleri ile ilgili kaynakları aynı miktarda kullanmazlar bu yüzden bazı

müşterilere satış yapmak bir diğerine satış yapmaktan daha maliyetli olabilmektedir. Bu yüzden müşterilerin kullanmış olduğu satış, pazarlama, dağıtım ve bazı idari giderlerin müşteri bazında takip edilmesinin daha doğru bir yaklaşım olacağı düşünülmektedir (Öker, 2003:72). Dolayısıyla birbirinden farklı olarak hesaplanan müşteri maliyetleri farklı müşteri karını oluşturmaktadır (Plowman, 2001:3). Kaplan ve Narayanan müşterileri gruplarının sağlanmış olduğu farklı müşteri karlılıklarını ve bunların toplam kar içindeki payını şu şekilde göstermektedir.



Şekil 3.1. Kümülatif Karlılık Eğrisi

Kaynak: Kaplan ve Narayanan 2001, s.4'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Şekilde görülen, %20 müşteri grubu işletme karının yaklaşık %300'ünü elde etmektedir. Ancak sonraki %80'lik müşteri grubu bu karı azaltmakta ve işletmenin normal karı olan %100'e kadar geriletmektedir. Bu durumda %20'nin hisasından çizilen çizginin sol tarafındaki müşteriler yüksek derecede karlı ve kesinlikle elde tutulması gereken grup olarak belirlenebilecektir. Sağ taraftaki grubun ise normal karın 3 katı daha fazla yani %300 kar yaratan grubun karını eriterek %100 seviyesine düşürdüğü görülmektedir. 20-80 Pareto kuralı olarak

adlandırılan bu durum işletmenin kümülatif kar grafiğini yukarıdaki şekilde görülen belirli bir grup için (%20'lik) en yüksek noktada daha sonra ise normal düzeye inen bir grafik olarak yansıtmaktadır.

Çoğu kaynakta müşterilerin her birinden elde edilen gelirlerin ve katlanılan maliyetlerin ve dolayısıyla müşteri karlarının birbirinden farklı olduğundan bahsedilmektedir (Niraj ve diğerleri, 2001:2; Karadağ ve Kim, 2006:157). Howell ve Soucy (1990:43) bu konuyla ilgili olarak stratejik amaçlarından biri müşteri memnuniyetini sağlamak olan işletmelerin 1990'lı yıllarda müşterilerin onları ne kadar memnun ettiğini araştırmaya başladığından bahsetmekte ayrıca günümüz rekabetin yoğun olduğu ortamda, müşterilerin, pazarın ve dağıtım kanalının karlılığının bilinmesinin ürün karlılığı kadar önemli olduğunu vurgulamaktadır. Birçok işletme, kendi ürün veya hizmetlerini en çok satın alan müşterilerin en karlı müşteri olduğunu düşünmektedir. Oysaki müşterilerin işletme kaynaklarını tüketme oranları birbirinden farklı olduğu ve müşteri karlılıklarının satış hacmine orantılı olarak değişmediği göz önünde bulundurulduğunda yapılan müşteri karlılık analizlerinin yanlış sonuçlar verdiği anlaşılmaktadır. Bu yüzden her müşterinin işletme kaynaklarını ne kadar tükettiği, ne kadar maliyete sebep olduğunun hesaplanması ve bu hesaplamaların sonucu olarak müşteri karlılıklarının belirlenmesi gerekmektedir (Gündüz, 2002:66). Bu sayede işletme kaynakları daha doğru bir şekilde dağıtılabilecek daha karlı müşteri ve müşteri gruplarına daha iyi hizmet sunulabilecektir.

Görülüyor ki, müşteri karlılıklarının hesaplanabilmesi işletmelerin alacakları çeşitli stratejik kararlarda önemli rol oynamaktadır. Çünkü, yönetim muhasebesi literatürüne girmiş bir kavram olan müşteri karlılık analizi işletmelerin alacakları kararlara yardımcı olacak bilgileri sağlamaktadır. Genel olarak müşteri karlılık analizi, belirli bir dönemde müşteri veya müşteri grupları bazında elde edilen gelirler ile bu gelirleri elde etmek için katlanılan maliyetlerin ayrı ayrı belirlenmesi olarak tanımlanmaktadır (Pfeifer ve diğerleri, 2004:7; Niraj ve diğerleri, 2001:1; Mulhern, 1999:26; Söderlund ve Vilgon, 1999:4). Bir başka kaynağa göre, müşteri karlılık analizi belirli müşterilere hizmet sunumunda kullanılan kaynakların belirlenmesi ve bu müşterilerden elde edilen gelirlerin

kıyaslanması amacıyla kullanılan bir yönetim muhasebesi aracı olarak açıklanmaktadır (www.taysad.org.tr; Gündüz, 2002:67). Howell ve Soucy ise (1990:44), müşteri karlılık analizini, müşterileri maliyet nesnesi olarak kabul eden ve neden oldukları gelirleri, giderleri, varlıkları ve borçları onlara atayan bir yöntem olarak tarif etmektedir. Daha önceki bölümde açıklanan müşteri odaklı anlayış çerçevesinde işletmeler müşterileriyle ilgili daha fazla bilgiye gereksinim duymakta ve bu bilgiler doğrultusunda kararlar almaktadırlar. Dolayısıyla işletme yöneticileri müşteri karlılık analizi sayesinde müşterilerinin işletmeyi ne kadar memnun ettiğini ve işletmeye olan katkılarını belirleyebilmektedirler. Bu bağlamda çalışmanın bu kısmında işletmeler açısından oldukça önemli olduğu düşünülen müşteri karlılık analizinin yapılması ve müşteri karlılıklarının ölçülmesi gerekliliğinden bahsedilecektir.

3.2.1. Müşteri Karlılığını Ölçme Gerekliliği

Müşteri karlılık analizinin önemli bir yönetim aracı olması hususunda etkili çeşitli faktörler bulunmaktadır. Bunlar gerek serbest ticaret, sermayenin uluslararası dolaşımı, bilgi iletişimde meydana gelen artış ile küresel ekonominin baş göstermesi gerekse küreselleşme sonucu ortaya çıkan küresel rekabetin daha önemli bir boyuta ulaşması ve işletmelerin yüksek müşteri beklentilerine paralel faaliyetlerini sürdürmeleri gerektiğidir. Bu faktörler arasında şüphesiz en önemlisi rekabetin artması olarak görülmektedir. Zaten çoğu kaynakta pazarın yapısında meydana gelen değişim ve rekabetin ulaştığı olduğu durum, müşteri karlılık analizinin yapılmasının gerekliliği olarak açıklanmaktadır (Smith, 2005:89; Noone ve Griffin, 1999:112). Ortaya çıkan bu rekabetçi ortama yön veren çeşitli temel özellikler ise şu şekilde sıralanmaktadır (www.taysad.org.tr).

- Küresel boyutta görülen rekabet,
- Üretimle ilgili teknolojilerde görülen hızlı gelişmeler,
- İletişim teknolojilerinde meydana gelen hızlı gelişmeler,
- Müşteriye odaklanma olgusunun ortaya çıkması,
- Yeni yönetim anlayışlarının kullanılmaya başlanması,

- Sosyal, politik ve kültürel yaşamdaki değişiklikler.

Yukarıda sıralanan özellikler içerisinde müşteri karlılık analizinin yapılmasını gerekli kılan en önemli faktörler müşteriye odaklanma olgusunun ortaya çıkması ve rekabette görülen artış olarak açıklanmaktadır (Karadağ ve Kim, 2006:157; Noone ve Griffin, 1999:112; Larry ve Yoko, 2006:7).

İşletmelerin faaliyet gösterdikleri pazarda yer alan müşteriler ve müşteri grupları birbirinin aynı değildir, yani homojen bir pazar yapısı bulunmamaktadır. Her müşteri farklı türde ürün veya hizmet talep etmekte farklı maliyetlere sebep olmakta ve işletme karına farklı katkılar sağlamaktadır (Noone ve Griffin, 1997:75). Smith (2005:89), günümüzde ürün karlılığı'nın eski önemini yitirmekte olduğunu bunun yerine müşteri karlılığının stratejik amaçlı olarak daha yararlı sonuçlar vereceğini belirtmektedir. Çünkü işletmelerin artık bilmesi gereken hangi ürünüm karlı sorusunun cevabı yerine, ürünü kimlerin aldığı ve işletme amaçlarına bağlı olarak hangi müşterilerin memnun ettiği. Bu yüzden her müşteri veya müşteri grubuna ait maliyetlerin belirlenerek bu müşterilerden elde edilen gelirlerle karşılaştırılarak müşteri veya müşteri gruplarının karlılıklarının belirlenmesi gerekmektedir. Böylece işletme karına sağladıkları katkılara göre sıralanan müşteri veya müşteri gruplarının talep ettikleri faaliyetler belirlenebilecek ve işletme kaynaklarının dağıtımı kararlarında bu durum göz önünde bulundurulabilecektir. Bu ise müşteri karlılık analizi sayesinde elde edilen bilgiler yardımıyla olabileceği için müşteri karlılık analizinin yapılma gerekliliği daha iyi anlaşılmaktadır. Şüphesiz ki müşteri karlılık analizinin uygun maliyet sistemi kullanılarak yapılması oldukça önemlidir ancak bu açıklamalar yapılırken, sonraki paragraflarda kısmen bahsedilecek ve dördüncü bölümde detaylı olarak anlatılacak ve müşteri karlılık analizi açısından en uygun yöntem olan faaliyet tabanlı maliyet sisteminin kullanıldığı varsayılmaktadır.

Hizmet sektörü açısından müşteri karlılık analizinin daha önemli olduğunu açıklayan Kaplan ve Narayanan (2001:5), farklı müşteri gruplarına hizmet sunan işletmelerde ortaya çıkan hizmet maliyetlerinin birbirinden farklı müşteri davranışlarına ve isteklerine bağlı olduğunun altını çizerek ürün karlılığı veya

bölüm karlılığından daha önemli olduğunu vurgulamaktadır. Atkinson ve diğerleri ise (2004 :148-49), bu konuyla ilgili olarak hizmet işletmelerinin üretim işletmelerine nazaran, müşteri maliyetlerine ve müşteri karlılıklarına daha fazla odaklanmaları gerektiğini açıklamaktadır. Çünkü üretim işletmeleri müşterilere bağlı olmadan standart üretimlerini yapabilmekte kullanmış oldukları malzemeye göre ürün maliyetini ve satış fiyatına göre ürün karlılığını hesaplayabilmektedirler. Müşteriye bağlı olarak değişen sadece pazarlama, satış, dağıtım vb. giderler olabilmektedir. Öte yandan hizmet işletmeleri açısından durum aynı değildir, çünkü sunulacak olan hizmet müşteri istek ve ihtiyaçlarına bağlı olarak değişeceği için bu duruma paralel değişecek maliyetlerde ortaya çıkabilecektir. Dolayısıyla hizmet işletmelerinin müşteri bazında değişen maliyetleri belirlemesi, muhasebe sistemlerini buna göre oluşturmasını gerektirecektir. Bu sayede müşteri ve müşteri gruplarının karlılıklarını hesaplayabilecek yöneticiler müşterileriyle ilgili çeşitli stratejik kararlarda daha başarılı olabileceklerdir.

Müşteri karlılık analizinin önceki bölümlerde yapılan tanımlarından anlaşılacağı üzere yapılacak karlılık hesaplaması oldukça basit gibi görünmektedir. Müşteri ve müşteri gruplarından elde edilen gelirlerden katlanılan maliyetlerin çıkarılması sonucu müşteri ve müşteri gruplarının karlılıkları belirlenebilecektir. Önemli olan müşteri ve müşteri gruplarından elde edilen gelirler ile bu gruplara ait maliyetlerin belirlenmesidir. Müşterilerden elde edilen gelirlerin belirlenmesi satışlarla ilgili belgeler yardımıyla oldukça kolay olmaktadır (Plowman, 2001:1; Noone ve Griffin, 1997:76). Öte yandan müşteri veya müşteri gruplarına ait maliyetlerin belirlenmesi daha zor olmaktadır. Çünkü farklı özelliklere sahip olan müşterilere sunulan değişik hizmetler farklı faaliyetleri ve farklı maliyetleri ortaya çıkaracaktır. Bu bağlamda müşteri karlılık analizinin nasıl yapıldığı, müşterilere ait gelirlerin ve özellikle farklı türdeki müşteri giderlerin nasıl hesaplandığının detaylı bir biçimde incelenmesi gerekmektedir. Bu yüzden çalışmanın bundan sonraki kısmında, müşteri karlılık analizi yönteminin nasıl yapıldığından ve aşamalarından bahsedilmesinin konunun anlaşılması açısından gerekli olduğu düşünülmektedir.

3.2.2. Müşteri Karlılık Analizinin Aşamaları

Müşteri karlılık analizinin amacı müşterileri maliyet nesnesi olarak kabul ederek neden oldukları gelirleri, giderleri, varlıkları ve borçları ilgililik durumlarına göre onlara atamaktır. İşletmeler bu amaçla maliyet ve muhasebe sistemleri geliştirmekte ve gerekli bilgileri elde etmektedirler.

Müşteri karlılık analizinin birinci aşamasında, müşteri veya müşteri gruplarından elde edilen gelirler her müşteri veya müşteri grubu için ayrı olarak izlenir. Müşteri karlılık analizinin ikinci aşamasında ise müşteri veya müşteri gruplarına ait olan maliyetlerin belirlenmesi gerekmektedir (Gündüz, 2002:67). Howell ve Soucy (1990:44), müşterilere ait maliyetlerin belirlenmesi aşamasını iki kısma ayırmakta ve öncelikle ürün maliyetlerinin daha sonra pazarlama ve satış gibi giderlerin hesaplanarak ilgili müşterilere aktarılması gerektiğini belirtmektedir.

Müşteri karlılık analizinin basit olarak bu şekilde hesaplanabileceği açıklanmış olsa da bu yönetim muhasebesi yönteminin belirli aşamaları bulunmaktadır (Noone ve Griffin, 1997:76; Van Raaij ve diğerleri, 2003:574-75; Mulhern,1999:28-29-30; www.taysad.org). Bahsedilen bu aşamalar şunlardır;

- Müşteri profilinin oluşturulması, aktif müşterilerin belirlenmesi
- Her bir müşteri veya müşteri grubundan sağlanan gelirin belirlenmesi,
- Müşterilere sunulan ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanması,
- Gelir ve gider bilgileri karşılaştırılarak müşteri karlılıklarının hesaplanması,
- Müşteri karlılık analizi sonucu elde edilen bilgilerin stratejik kararlar için kullanılması.

Görüldüğü gibi müşteri karlılık analizi yöntemi geliştirilirken öncelikle işletmenin sahip olduğu müşteriler içerisinde aktif olanların seçilmesi yani analizin yapılacağı dönemde işletme faaliyetlerini, kaynakları kullanan ve bunun karşılığında belirli ödeme yapan müşterilerin belirlenmesi gerekmektedir. İkinci aşamada müşterilerden elde edilen gelir ile üçüncü aşamada müşterilerin satın

aldığı ürünlerin veya sunulan hizmetlerin maliyetleri ile pazarlama ve satış anında ortaya çıkan giderler, kullanmış oldukları faaliyetlere ve hizmetlere göre müşterilere aktarılmaktadır. Sonraki aşamada hesaplanan bu değerlere göre müşteri karlılıkları belirlenmekte ve elde edilen bilgiler müşterilerle ilgili alınacak çeşitli pazarlama, satış, dağıtım, fiyatlama vb. stratejik kararlarda kullanılmaktadır.

Önceki paragraflarda, müşterilerin birbiri ile aynı olmadığından dolayı karlılıklarının da farklı olduğundan bahsedilmişti. Bir müşterinin sağladığı gelir ve neden olduğu giderler arasındaki fark müşteri karını belirlese de bu farkı oluşturan nedenleri incelemek gerekmektedir. Çünkü bazı müşterilerden aynı miktarda gelir elde edilse dahi işletme karına olan katkıları farklı olabilmektedir (www.informit.com). Aynı zamanda, satış rakamları yüksek bazı müşteri gruplarının, talep ettikleri hizmetlerin maliyetleri daha yüksek olduğundan karsız olabilecekleri belirtilmektedir (Kaplan ve Narayanan, 2001:4). Bu yüzden müşteri veya müşteri gruplarına ait maliyetlerin bilinmesinin analiz sonuçlarının kullanılması aşamasında daha fazla yarar sağlayacağı düşünülmektedir. Bu yüzden bu kısımda, müşteri karlılık analizi yöntemi için önemli olan müşteri maliyetleri hakkında bilgiler verilerek, analiz sonuçlarına olan etkisi aktarılmaya çalışılacaktır.

3.3. Müşteri Maliyetleri

Geleneksel yöntemlerle yapılan karlılık analizleri, satış sonucu elde edilen tutardan satışa ait maliyeti çıkararak brüt karı hesaplamakta daha sonra faaliyetle ilgili oluşan giderlerin çıkarılmasıyla net kar rakamına ulaşmaktadır. Müşteri karlılıkları belirlenirken ise müşterilere ait maliyetler müşteri bazında dikkate alınmadan satış rakamlarına orantılı olarak müşterilere yüklenmekte ve müşteri karlılıkları bulunmaktadır. Bu durum satış yapılan her müşterinin neden olduğu maliyetler aynı oranda değişeceği için karlı olan bir işletmenin bütün müşterilerinin buna paralel olarak karlı olacağı anlamına gelmektedir (www.searchdatamanagement.techtarget.com).

Oysaki, işletmelerin sahip olduğu kaynaklar farklı müşteriler tarafından farklı şekillerde kullanılmakta bu durum müşteri maliyetlerinde farklılıklara yol açmaktadır. İşletme müşterileri, komisyonlar, miktar indirimleri, satış, stok ve dağıtım desteği, stok bulundurma gereksinimleri, taşıma, kredi, tahsilat gibi konularda istenen destekler, satış ziyaretleri, sipariş, fatura vb. hizmetlerden farklı şekil ve miktarlarda yararlanabilirler (Gündüz, 2002:69; Howell ve Soucy, 1990:43). Bu yüzden bu tür hizmet maliyetleri müşteri maliyetleri kapsamına girmekte ve müşteri karlılık hesaplamalarında doğru bir şekilde hesaplanmaları gerekmektedir.

Hizmet maliyetlerinde ortaya çıkan farklılıkları Kaplan ve Narayanan (2001:4), aşağıdaki tabloda şu şekilde göstermektedir;

Tablo 3.1. Müşterilerin İşletmeye Maliyetleri Açısından Özellikleri

Hizmet Maliyeti Yüksek Müşteriler	Hizmet Maliyeti Düşük Müşteriler
Özel ürünler sipariş ederler	Standart ürünler sipariş ederler
Sipariş miktarları küçüktür ve sipariş verme zamanları belirsiz	Sipariş miktarları büyüktür ve sipariş zamanları daha belirli
Özel teslimat	Standart teslimat
Teslimat şartları değişir	Teslimat şartlarında değişiklik olmaz
Satış öncesi desteği çoktur	Satış öncesi desteği çok az veya yoktur
Satış sonrası desteği çoktur	Satış sonrası desteği yok veya çok az
İşletmeyi stok buldurmaya zorlar	Stoğa gerek olmadan satış kadar üretim
Yavaş öderler	Vaktinde öderler

Kaynak: Kaplan ve Narayanan 2001, s.4'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tabloda görülen çeşitli neden ve nedenlerden dolayı hizmet maliyetleri müşteri veya müşteri grupları açısından farklılıklar göstermektedir. Dolayısıyla bu durum, müşteri ve müşteri gruplarının karlarının ve işletme karına olan katkılarının farklı olmasını sağlayacaktır. Bu yüzden işletme yöneticileri ve karar alıcıların bu durumu göz önünde bulundurması gerekmektedir.

Müşteri karlılık analizinde maliyetlerin belirlenmesi esnasında önemli olan üretimle ilgili direkt maliyetler haricinde ortaya çıkan müşteri maliyetlerinin ilgili

müşteri veya müşteri grubuna doğru olarak dağıtılmasıdır (Foster ve diğerleri, 1996:12; Jackman ve Shanahan, 2002:128). Bu yüzden öncelikle, bahsedilen müşteri maliyetlerinin uygun bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Müşterilerle ilgili maliyetler çeşitli kaynaklarda “müşteri maliyet hiyerarşisi” olarak şu şekilde sıralanmaktadır (Pfeifer ve diğerleri, 2004:9).

- Üretimle ilgili maliyetler
- Satışla ilgili maliyetler,
- Hizmetle ilgili maliyetler,
- Müşteri ilişkileriyle ilgili maliyetler,
- İşletmenin devamı için gerekli maliyetler.

Bu maliyetlere örnek ve daha açıklayıcı olması bakımından, hizmet işletmeleri için de geçerli olan aşağıdaki gibi bir tablo oluşturulabilir.

Tablo 3.2. Müşterilerle İlgilendirilebilecek Maliyet türleri

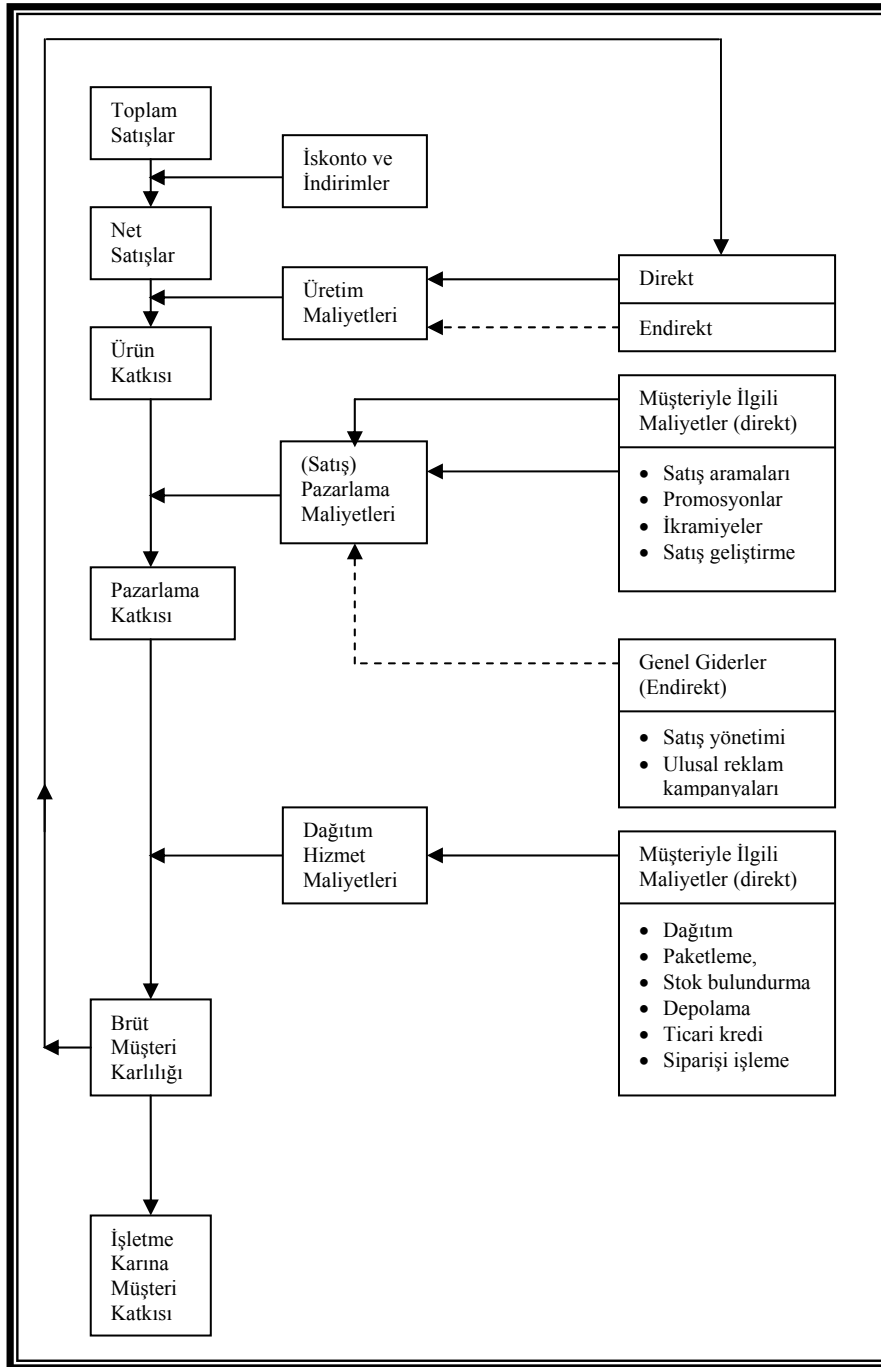
MALİYET TÜRÜ	Üretimle İlgili Maliyetler	Satışla İlgili Maliyetler	Hizmetle İlgili Maliyetler	Müşteri İlişkileriyle İlgili Maliyetler	İşletmenin Devamı İçin Gerekli Maliyetler
AÇIKLAMA	Satılan ürünün veya hizmetin maliyeti	Satış ve pazarlama maliyetleri	Dağıtım ve yöneticiliği ile ilgili maliyetler	Satış ve pazarlama yönetimi ile ilgili maliyetler	Genel yönetim maliyetleri
ÖRNEK	Üretimle ilgili direkt maliyetler (hammadde, paketlenme vb.)	Müşteri kazanım maliyetleri, reklam vb.	Hizmet maliyeti, sipariş alma, yerine getirme, taşıma maliyetleri vb.	Müşteri yöneticiliği, Müşteri ilişkileri sistemleri vb.	Yönetim, insan kaynakları, finans, sigorta, araştırma geliştirme vb.

Kaynak: <http://searchdatamanagement.techtarget.com/SearchDataManagement/downloads/c01.pdf> adresindeki belgeye ait sayfa 9'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tabloda belirtilen maliyetlerden bazıları bireysel olarak müşterilere ait olarak hesaplanırken bazıları müşteri grupları bazında bazıları ise işletme bazında dikkate alınması gereken maliyetlerdir (Foster ve Gupta, 1994:56). Bu durumla ilgili olarak Smith, (2005:91-93) müşteriler için katlanılan maliyetlerle ilgili bir matris hazırlamış ve satın alma, dağıtım, stok bulundurma ve çeşitli hesaplama, muhasebeleştirme prosedürlerine ait maliyetleri müşteri, pazar ve dağıtım kanalı bazında gruplandırmıştır. Bu sayede hangi maliyetlerin hangi müşteri

grubuna ait olduğu anlaşılmakta ve müşterilerin işletmeye olan katkıları daha doğru olarak belirlenebilmektedir.

Yukarıdaki paragraflarda ve tabloda sıralanan maliyetlerden sadece üretim maliyetleri, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kapsamında, brüt kar hesaplanmasında kullanılmakta diğeri bu kardan çıkarılarak net kar rakamına ulaşılmaktadır. Bahsedilen diğeri maliyetler müşterilerle ilgili maliyetler olduğu halde hesaplamaya katılmamakta ve bireysel müşteri karlılığı hesaplanmamaktadır. Oysaki günümüzde doğru maliyet yöntemleri kullanılarak yapılan bir müşteri karlılık analizi, müşterilerle ilgili olduğu düşünölen maliyetleri ayrı olarak hesaplamakta ve ilgili olan müşterilere aktarmaktadır (Noone ve Griffin, 1999:112). Bu durumla ilgili olarak, müşterilere ait satışlardan, müşterilerin işletme karına olan katkısının belirlenmesine kadar olan sürecin aşamaları ve ortaya çıkan maliyetlerin yapısı aşağıdaki şekilde görölmektedir (www.informit.com).



Şekil 3.2. Basit Bir Müşteri Karlılık Analizi Modeli

Kaynak: www.informit.com, web adresinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki şekilde başlangıç noktası olarak toplam satışlar dikkate alınmıştır. Müşterilere sunulan ürün veya hizmetle ilgili yapılan indirim sonrasında net satış rakamına ulaşılmıştır. Daha sonra üretim veya hizmetle ilgili satılan malın maliyeti ya da satılan hizmet maliyeti kısmı net satış rakamından çıkarılarak ürün veya hizmetin satışından elde edilen katkı bulunmuştur. Bu noktada direkt

ve endirekt maliyetlerin uygun şekilde yani müşteriye ait olma durumuna göre direkt olarak ya da belirli dağıtıcılarla aktarılmasına dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu durum satış ve pazarlama maliyetleri için de aynı özelliği göstermektedir ve bu işlemlerin sonucunda pazarlama faaliyetleri sonrası elde edilen katkı bulunmaktadır. Son olarak müşterilere ait dağıtım hizmet maliyetlerinin hesaplanması sonucu müşterilerden elde edilen net karlılık ve işletme karına olan katkı belirlenebilecektir.

Önceki paragraflarda değinilen maliyetlerin müşteri bazında hesaplanması müşteri karlılık analizinin en önemli kısmını oluşturmaktadır. Bu sayede elde edilen müşterilerin işletmeye olan katkı bilgileri belirlenerek, işletme yöneticilerinin alacakları çeşitli stratejik kararlara yardımcı olabilecektir. Müşterilerin işletmeye olan katkıları ve işletmeye maloluşları arasındaki ilişki dikkate alındığında ise müşterilerin dört gruba ayrıldığı belirtilmektedir (Öker, 2003:73). Bu durum aşağıdaki şekilde görülmektedir.

Tablo 3.3. Müşteri Karlılık Analizi

Gerçekleşen Net Katkı	Yüksek	Yüksek kar marjlı ve servisi kolay (düşük maliyetli) müşteri grubu	Karlılığı yüksek aynı zamanda maliyeti de yüksek müşteri grubu
	Düşük	Düşük kar marjıyla çalışan ve beklentileri (maliyeti) yüksek olmayan müşteri grubu	Düşük kar marjlı ve özel istekleri nedeniyle yüksek maliyetli müşteri grubu
		Düşük	Yüksek
		← Müşteri Maliyetleri →	

Kaynak: Öker, 2003 s.73'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki şekilde yatay eksen müşterilerin işletmeye maloluşlarını yani müşteri maliyetlerini göstermektedir. Dikey eksen ise müşterilerden elde edilen net katkıyı göstermektedir. Tablodaki dört bölüm incelenecek olursa sol üst

bölümdeki müşteriler maliyet açısından düşük ve katkı payı açısından yüksek kar yaratan dolayısıyla elde tutulması gereken müşteri grubunu temsil etmektedir. Sol alt kısımdaki grup ise işletmeye maloluşu düşük yani işletme kaynaklarını fazla kullanmayan aynı zamanda katkı payı da düşük, fazla kar yaratmayan müşteri grubunu göstermektedir. Sağ üst bölümdeki müşteri grubu işletme kaynaklarını fazla kullanan, işletmeden talep ve istekleri yüksek olan müşteri grubunu temsil etmektedir. Müşteri maliyetleri yüksek olan bu grubun aynı zamanda işletmeye sağladıkları katkı ve kar payı da yüksektir. Bu yüzden işletmeler tarafından tercih edilen müşteriler bu grup içerisinde yer almaktadır.

İşletmeler açısından en zor müşteri grubu ise sağ alt kısımda yer alan işletmeye olan maliyetleri yüksek buna karşın sağladıkları katkı payı düşük olan müşteri grubudur. İşletme hizmetlerini ve kaynaklarını diğer müşteri gruplarına oranla daha fazla kullanan bu müşteri grubu, satış hacimleri yüksek olmasına rağmen fazla karlı olmadıkları için işletmeler tarafından tercih edilmemektedir. Görülüyor ki, işletmeler müşteri karlılık analizi sonrasında oluşturdukları böyle bir tablo sayesinde müşterileriyle ilgili çeşitli kararları alabilmektedir. Tabloda da görüldüğü üzere sol alt köşeden sağ üst köşeye doğru çizilmiş bir köşegenin üst kısmı işletmelerin tercih ettiği müşteri grubu olarak açıklanmaktadır. Çünkü bu müşteri grubunun işletme karına sağladığı yüksek katkı ve maliyetlerinin düşük olması gibi sebeplerden dolayı köşegenin alt tarafında kalan müşteri grubundan daha karlı olduğu belirtilmektedir (Öker, 2003:73; Shapiro ve diğerleri, 1987: Ang ve Taylor, 2005:299).

Bu açıklamalar sonrasında söylenebilir ki, geleneksel sistemlerde dönem maliyeti olarak düşünülen çeşitli maliyetler aslında işletme müşterilerinin farklı ihtiyaçlarını ve isteklerini karşılamak amacıyla ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede oluşan maliyetlerin müşteri bazında hesaplanması işletme yöneticilerinin alacakları çeşitli kararlara olumlu katkılar sağlayacaktır. Bu ise işletmelerin uygun muhasebe sistemlerini kullanması sonucu mümkün olabilmektedir. Müşteri karlılık analizi için en uygun muhasebe sistemi olan faaliyet tabanlı maliyet sistemi sonraki bölümde detaylı olarak incelenecektir. Bu yüzden

çalışmanın bundan sonraki kısmında müşteri karlılık analizinin faydaları ile ilgili bilgiler verilecektir.

3.4. Müşteri Karlılık Analizinin Faydaları

Müşteri karlılık analizi işletme yöneticilerine çeşitli konularda yararlar sağlamaktadır. Bu yararlar öncelikli olarak bireysel müşteri karlılıklarıyla ilgili olmakta ve işletme karına olan katkılarının hesaplanması olarak açıklanmaktadır (Howell ve Soucy, 1990:47; Cardinaels ve diğerleri, 2004:239; Söderlund ve Vilgon, 1999:4; Hilton ve diğerleri, 2003:221). Aynı zamanda müşteri karlılık analizinin işletme yöneticilerine müşterileriyle ilgili önceliklerin belirlenmesi kararlarına da yardımcı olduğu belirtilmektedir (Gündüz, 2002:76). Bu öncelikler özellikle müşteri ilişkileri yönetimi ve ilişkiyel pazarlama kararlarında gözlemlenmekte işletme yöneticileri müşteri karlılık analizi sonuçlarına göre bu konularla ilgili programlarını tekrar gözden geçirmektedirler (Ryals, 2002:241-42; Kaplan ve Narayanan, 2001:8; Niraj ve diğerleri, 2001:14).

Karadağ ve Kim ise (2006:159), müşteri karlılık analizi sayesinde hizmet sunulan müşteri gruplarıyla ilgili konaklama işletmelerinde alınabilecek çeşitli stratejik kararları şu şekilde sıralamaktadır;

- Pazarlama ile ilgili kaynaklar başta olmak üzere işletme kaynakları her müşteri grubu için ne oranda kullanılacak ?
- Farklı dönemlerde farklı gruplara hangi fiyatlar sunulacak ?
- Müşteri karması nasıl belirlenecek ?
- Farklı gruplardan elde edilen gelir tutarları ne kadar ?
- Her müşteri grubundan elde edilen karlılık tutarı ne kadar ? olacaktır.

Turizm sektöründe yapılan bir başka çalışmada ise müşteri karlılık analizi sayesinde işletmenin hedef pazarının karlılık isteğini karşılayıp karşılamadığı, en çok katkıyı sağlayan müşteri grubunun belirlenmesi ve elde tutulması için neler yapılabileceği, gruplara yönelik olan hizmet ve fiyat indirimi politikalarının

nasıl olacağı ve mevcut pazarda kalmaları gerekir mi gibi sorulara cevaplar bulunabileceğinden bahsedilmektedir (Noone ve Griffin, 1997:76).

Görüldüğü gibi yukarıda sıralanan bu kararlar genelde pazarlama ile ilgilidir. Foster ve Gupta'da (1994:57), müşteri karlılık analizinin, karlı müşterilerin belirlenmesi amacıyla kullanıldığını açıklamakta ve pazarlama faaliyetlerinin bu müşteri grubunu etkilemek ve elde tutmak amacıyla kullanıldığını ve değiştirildiğini vurgulamaktadır. Karsız olan müşterilerle ilgili olarak ise (Cotton, 2005:9) bunların rakip işletmelere bırakılması gerektiği ya da bu müşterilerin nasıl karlı hale dönüştürülebileceği ile ilgili çalışmalar yapılması gerektiği belirtilmektedir (Hilton ve diğerleri, 2003:221). Mulhern (1999:26) ise analiz sonuçlarının, ürün ve hizmet geliştirme, fiyatlama, iletişim, promosyon ve kişisel satış gibi çeşitli kararlarda yardımcı olacağından bahsederek kullanım alanını daha da genişletmiştir. Bir başka kaynakta (Raaij ve diğerleri, 2003:574), müşteri karlılık analizinin özellikle üç alanda faydalarının bulunduğu altı çizmektedir. Bunlardan ilki işletme faaliyetleri sonucu oluşan maliyetlerin kontrol edilmesi ve kaynakların yeniden değerlendirilmesi amacıyla ortaya çıkan maliyet yönetimi alanında sağlayacağı faydalardır. Ayrıca, katlanılan maliyetlere göre fiyat ve indirim oranları ile yeniden düzenlemeler yapılması için kullanılan gelir yönetimi alanında ve maliyet, karlılık tutarlarına bağlı olarak belirlenen müşteri gruplarına uygun stratejileri belirlemek amacıyla kullanılan stratejik pazarlama yönetimi alanında da faydalarının bulunduğu açıklanmaktadır.

Yukarıdaki paragraflarda açıklanan çeşitli faydalar sonrasında müşteri karlılık analizinin fiyatlama politikalarının da içinde bulunduğu çeşitli stratejik pazarlama kararlarında, müşteri ilişkileri programlarının yeniden planlanmasında, müşterilerle ilgili elde tutma ve vazgeçme kararlarında kullanılacak önemli bir yöntem olduğu anlaşılmaktadır. Bunun yanısıra işletme maliyetlerinin ve gelirlerinin kontrol edilmesiyle ilgili çeşitli faaliyetlerde alınacak kararlara olumlu etkisinden dolayı da işletmelerin önem vermesi gereken bir konu olduğu düşünülmektedir.

3.5. Özet

Müşteri karlılık analizi, müşteri veya müşteri gruplarına ait gelirlerin, maliyetlerin ilgili olan müşterilere aktarılması sonucu müşterilere ait karlılık rakamlarına ulaşmayı sağlayan ve son yıllarda önemli bir yönetim muhasebesi aracı olarak kullanılan bir yöntemdir. İşletmelerin hizmet sundukları müşteriler birbirinin aynı olmadığı ve benzer hizmetleri talep etmedikleri için müşteri karlılık analizinin yapılması işletmelerin müşterileriyle ilgili alacakları çeşitli stratejik kararlarda yardımcı olduğu belirtilmektedir.

Müşteri karlılık analizinin yapılabilmesi için gerekli olan gelirlere ait bilgiler kolay şekilde elde edilirken işin zor kısmı müşteri maliyetlerinin belirlenmesinde ortaya çıkmaktadır. Bu yüzden müşteri maliyetlerinin doğru olarak hesaplanması, analizin doğruluğu açısından oldukça önemli olmaktadır. Doğru muhasebe sistemleri sonucu elde edilen bilgilerle yapılan müşteri karlılık analizi çeşitli faydaları beraberinde getirmekte ve işletme karlılığının artırılması açısından çeşitli yönetim kararlarında kullanılmaktadır.

İşletmeler müşteri karlılık analizi sayesinde mevcut müşterilerini elde edilen katkı ve maloluşlarına göre bölümlere ayırabilmekte ve her bölüm için farklı stratejiler geliştirerek çeşitli kararlar alabilmektedir. Bundan dolayı gittikçe artan rekabet de göz önünde bulundurulduğunda bütün işletme yöneticilerinin müşteri karlılık analizi yapması ve sonuçlarını alacakları kararlarda kullanmaları gerektiği düşünülmektedir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ

4.1. Giriş

Günümüzde işletmeler teknolojiyi yardımıyla üretim ortamı ve üretim sistemlerinde sürekli iyileştirmeler gerçekleştirmekte bu sayede üretim ve hizmet kalitesini arttırarak müşteri memnuniyeti sağlamak ve rekabet güçlerini arttırmak istemektedirler (Moven ve Hansen, 2006:246; Kurşunel ve diğerleri, 2006:2). Bazı araştırmacılar (Kaplan ve Cooper, 1998:1), 1970'li yılların ortasından itibaren süre gelen küresel rekabet ve teknolojik yeniliklerin işletmelerin finansal ve finansal olmayan bilgileri kullanmalarını gerekli kıldığı ve bu çerçevede işletmelerin faaliyetler, ürünler, işlemler, hizmetler ve müşterilerle ilgili daha geçerli daha doğru maliyet ve performans bilgilerine gerek duyduğunu belirtmektedir.

Yönetim muhasebesi işletme yöneticilerine alacakları kararlarda yardımcı olacak çeşitli bilgileri sunmaktadır (Mc Watters ve diğerleri, 2001:4). İşletmelerin üretim yapılarına göre oluşturulmuş maliyet sistemleri vasıtasıyla elde edilen bilgiler alınacak kararlara yardımcı olmaktadır. Ancak, üretim teknolojilerinin hızlı bir şekilde gelişmesi, işletmelerin üretim ve maliyet yapılarının değişmesine sebep olmuştur. Mamul maliyetlerini oluşturan direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderleri (GÜG) içerisinde bu maliyetlerin ürün veya hizmetlere yüklenmesi esnasında direkt giderlerde herhangi bir sorunla karşılaşılmazken GÜG'lerinin dağıtımında çeşitli sorunlarla karşılaşılmaktadır. Bunlar genel olarak kullanılan dağıtım yöntemleri ve anahtarların seçimiyle ilgili problemler olarak açıklanmaktadır (Alkan, 2005:39-40). Bu sebeple, işletme çevresinde meydana gelen bu değişim ve gelişmeler karşısında gerek işletmelerin gerekse sahip oldukları maliyet sistemlerinin bu duruma ayak uydurmaları gerekmektedir. FTM Sistemi bu amaca uygun bir maliyet sistemi olarak

açıklanmakta ve bahsedilen problemlere çözümler getireceği vurgulanmaktadır (Weetman,;2003:519). Öte yandan, işletmelere sağlayacağı katkılar yadsınamaz derecede önemli olan FTM Sisteminin bazı durumlarda yetersiz olduğu ve dezavantajlarının bulunduğu da belirtilmektedir (Yükçü, 1999:918; Tanış, 2005: 45-46; Cooper ve Kaplan, 1988:101-102; McWatters ve diğerleri, 2001:85).

Bu yüzden çalışmanın bu bölümde öncelikle geleneksel maliyet sistemlerinin yetersizliğine paralel doğrultuda FTM Sisteminin kullanılmasını gerektiren nedenler açıklanacaktır. Daha sonra FTM Sisteminin kuramsal esasları ve FTM Sisteminin oluşturulma aşamalarından bahsedilecektir. Ardından FTM Yönetimi incelenecek, FTM Yönetiminin faydaları ve kullanım alanları anlatılacaktır. Bu bağlamda FTM Sisteminin teorik açıdan detaylı olarak incelenmesinin daha yeni bir kavram olan Sürece Dayalı FTM Sisteminin anlaşılmasını kolaylaştıracağı düşünülmektedir.

4.2. Maliyet Sistemlerinin Önemi

Maliyet muhasebesi sistemlerinin amacı işletme yönetimine geçerli ve zamanında bilgiyi sağlamaktır. Bu sayede uygun ve doğru bilgiye sahip olan işletme yönetiminin alacakları kararların daha doğru olacağı açıklanmaktadır (Babad ve Balachandran, 1993:563). Maliyet bilgileri kullanılarak ürünler, işlemler, faaliyetler, müşteriler ve hizmetlerle ilgili alınabilecek çeşitli kararlar şu şekilde açıklanmaktadır (Kaplan ve Cooper, 1998:1; www.armstronglaing.com; Öker, 2003:1)

- Müşteri istek ve ihtiyaçları doğrultusunda kar sağlayacak şekilde üretilecek ve dağıtılacak ürün ve hizmetlerin belirlenmesi,
- Kalite, verimlilik ve işlem hızıyla ilgili gerekliliklerin belirlenmesi,
- Çalışanların gelişmelerine ve öğrenmelerine destek olacak faaliyetlerin belirlenmesi,
- Ürün karışımı ve yatırımla ilgili kararlar,

- Tedarikçilerin seçimiyle ilgili kararlar,
- Müşterilere sunulacak ürün ve hizmetin özellikleri, kalitesi, fiyatı, dağıtımı ile ilgili kararlar,
- Hedef Pazar ve müşteri bölümlerine sunulacak hizmetin etkin ve verimli olabilmesi için alınacak kararlar.
- Mevcut müşteri ve ürünler içerisinde hangilerinin karlı ve hangilerinin karsız olduğunun anlaşılması,
- İşletme faaliyetleriyle ilgili olarak değer yaratan ve değer yaratmayan faaliyetlerin belirlenmesi ve süreklilikleriyle ilgili alınacak kararlar

Yukarıda da açıklandığı üzere çoğu işletme bu tür kararlar sonucunda rekabet avantajı yaratmaya çalışmaktadırlar. Gerek ürünleri, dağıtım kanalları gerekse tedarikçileri ve müşterileri ile ilgili alacakları çeşitli stratejik kararlarda daha önce de belirtildiği üzere doğru ve geçerli maliyet bilgilerine gereksinim duymaktadırlar. Eğer ki sahip oldukları maliyet sistemleri bu konularda zamanında ve geçerli bilgiyi üretmiyorsa işletme yöneticilerinin faaliyetleri geliştirmesi ve işlemler, ürünler, müşteriler ve hizmetler hakkında alacakları stratejik kararlarda başarısız olacakları vurgulanmaktadır (Kaplan ve Cooper, 1998:1-2).

İlerleyen bölümlerde, geleneksel maliyet sistemlerinin yetersiz olması sebebiyle geliştirilen FTM Sistemi hakkında detaylı bilgiler verilecektir. Bu çerçevede bahsedilen yetersizliklerin açıklanmasının gerekli olduğu düşünülmektedir. Dolayısıyla, çalışmanın bu kısmında geleneksel maliyet sistemlerinin eksiklikleri hakkında bilgiler verilecektir.

4.3. Geleneksel Maliyet Sistemlerinin Yetersizliği

Geleneksel maliyet sistemlerinde genel üretim giderleri tek bir maliyet havuzunda toplanmakta ve direkt işçilik saati ve makine saati gibi üretim hacmi ile doğru orantılı olarak değişen dağıtım anahtarları vasıtasıyla ürünlere dağıtılmaktadır (Hilton, 1997:194; Brignall, 1997:330).

Geleneksel maliyet sistemleri endirekt maliyetlerin işçilik maliyetlerinden düşük olduğu, ürün çeşitlerinin az ve üretim hacimlerinin birbirine benzer olduğu durumlarda yakın sonuçlar verebilmektedir (Atkinson ve diğerleri, 2004:125). Ayrıca Öker (2003:14), geleneksel maliyet sistemlerinin büyük miktarlarda üretimin yapıldığı ve ürünün piyasa talebi yerine üretici tarafından belirlendiği ve üretildiği ortamlar için tasarlanan sistemler olduğunu belirtmektedir.

Görüldüğü gibi ürün çeşidinin az, yığın halde üretimin yapıldığı ve direkt giderlerin yüksek olduğu işletmelerde geleneksel maliyet sistemlerinin kullanılması ile doğru sonuçlar elde edilebilmektedir. Oysaki günümüzde çeşitli sebeplerden dolayı işletmelerin üretim sistemlerinin, işletmelerde yapılan faaliyetlerinin ve işlemlerinin değişikliğe uğradığı açıklanmaktadır. Bahsedilen bu değişiklikler şu şekilde sıralanmaktadır (Cooper ve Kaplan, 1988:96; Atkinson ve diğerleri, 2004:125; Tanış, 2005:35; Öker, 2003:17-18; Cooper, 1989:79-80; www.armstronglaing.com; Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:26; Morin ve diğerleri, 2000:2);

- İşletmelerin üretim yapısında meydana gelen değişiklikler ve otomasyonun artması,
- Direkt işçilik giderlerinin payını azalması ve endirekt giderlerin payının artması ve kapsamının değişmesi,
- İşletmelerin ürettiği ürün ve hizmetlerin çeşitliliğinde meydana gelen artışın yanı sıra üretim hacimlerinin düşük olması,
- İşletmelerin rekabet avantajı elde edebilmeleri için gerekli olan kalite kontrol, personel eğitimi, hazırlık, bilgi işlem, pazarlama, dağıtım, mühendislik gibi faaliyetlerde görülen artış ve bunların maliyetlere yansımaları,

Yukarıda sıralanan değişimler neticesinde işletmelerin toplam maliyetleri de yapısal olarak değişikliğe uğramış ve eskiden üretim maliyetlerinin temelini oluşturan direkt işçiliğin yerini endirekt unsurlar almıştır. Bu sebepten dolayıdır ki genel üretim giderlerinin ürün ve hizmetlere dağıtılmasında direkt işçilik gibi yükleme anahtarlarının yetersiz kaldığı ayrıca bu anahtarların genel üretim

gideri, üretilen mamül ve hizmetler arasındaki ilişkiyi temsil etmekten uzaklaştığı belirtilmektedir (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002:26; Gering,1999:20).

Sadece ürünler açısından değil aynı zamanda destek birimlerinin de genel üretim giderlerinden ne kadar tükettiklerinin, geleneksel maliyet yöntemleri ile tespit edilmesinin zor olduğu açıklanmaktadır (Tanış, 1999:149). Ayrıca işletme müşterilerinin talep ettikleri ürün ve hizmetlerin özellikli olmalarına göre genel üretim giderlerinden yüksek pay almaları gerektiği belirtilmektedir (Öker, 2003:72). Bu durumda müşteriye özel ürün ve hizmetlerin üretilmesi daha fazla genel üretim giderine katlanmayı gerektirecek bu ise uygun maliyet sistemleri vasıtasıyla ürün ve müşterilere yüklenebilecektir. Oysaki geleneksel sistemler bu durumu göz önünde bulundurmamaktadır.

Ürün karlılıklarıyla ilgili olarak Cooper ve Kaplan (1988:98), geleneksel maliyet sistemlerinin yüksek hacimli ürünlerin karlılıklarını olduğundan düşük ve özellikli ürünlerin karlılığını ise olduğundan yüksek gösterdiğini belirtmektedir. Çünkü yüksek hacimde üretilen ve fazla faaliyet gerektirmeyen ürünlerin birim bazında katlanması gereken genel üretim giderleri payı ile özellikli olarak üretilen ve ekstra faaliyetler gerektiren ürünlerin katlanması gereken pay birbirine yakın veya benzer olacaktır. Genel üretim giderlerinin ürün ve hizmetlere yüklenmesinde tek bir maliyet taşıyıcısının kullanılması sebebi ortaya çıkan bu tür bir problemin çözümü için tek bir maliyet taşıyıcısı yerine üretim miktarı ile maliyetler arasındaki ilişkiye uygun taşıyıcıların kullanılması gerektiği belirtilmektedir (Karcıoğlu, 2000:147).

Sonuç olarak, üretim yapısı değiştiği için üretimle ilgili maliyet bilgilerinin doğruluğu ve kullanılabilirliği alınacak kararları olumlu olarak etkilemektedir. Bu sebeple kullanılacak maliyet sisteminin bu duruma uygun olarak geliştirilmiş olması gerekmektedir. Yukarıdaki paragraflarda da belirtilen çeşitli sebeplerden dolayı son yirmi yıl öncesine kadar geleneksel maliyet sistemlerini kullanan işletmeler geleneksel maliyet sistemlerinin yetersizliği sebebiyle yeni bir maliyet sistemi arayışına girdiği bu yöndeki arayışların ise faaliyet tabanlı maliyet sistemi kavramının ortaya çıkmasına öncülük ettiği belirtilmektedir (Kurşunel ve

diğerleri, 2006:3). Weetman'a göre de (2003:519), geleneksel maliyet sistemlerinin üretmek için yetersiz kaldığı ancak işletme yönetiminin ihtiyacı olan çeşitli bilgilere Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi sayesinde ulaşılabileceği açıklanmaktadır. Bu yüzden aşağıdaki bölümlerde öncelikle kuramsal olarak FTM Sistemi hakkında bilgiler verilecek ve geleneksel maliyet sistemlerinden farklılıkları tartışılacaktır.

4.4. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi

FTM Sistemi, ürün maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik bir yöntem olarak ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda FTM Sistemi, toplam ürün maliyetlerini oluşturan endirekt unsurların yani genel üretim giderlerinin ürünlere yüklenmesinde karşılaşılan problemleri ortadan kaldıracak bir yöntem olarak tanımlanmaktadır (Barfield ve diğerleri, 2001:149). Başka bir kaynağa göre, FTM sistemi işletme yöneticilerin ihtiyaç duydukları en doğru bilgiyi üretecek, geleneksel maliyet sistemlerine alternatif olarak ortaya çıkmış bir maliyet sistemi olarak tanımlanmaktadır (Gupta ve Galloway, 2003:133, Weetman, 2003:529).

Öker'e göre (2003:32) FTM Sistemi, "Ürünlerin işletmenin kaynaklarını faaliyetler bazında tükettiği, dolayısıyla endirekt giderlerin faaliyetler bazında sınıflandırılması gerektiği anlayışı ile hareket eden ve ürün ile endirekt giderler arasında sadece üretim hacmine bağlı olmaksızın çeşitli seviyelerde doğrusal ilişki kuran bir maliyet ve yönetim anlayışı" olarak tanımlanmaktadır.

Görülüyor ki, FTM Sistemi kısaca, genel üretim giderlerinin ürün ve hizmetlere yüklenmesinde kullanılan ve geleneksel yöntemlerin yetersizliğinden doğan problemleri önleyebilme amacıyla geliştirilmiş, işletme kaynaklarını faaliyetlerin tükettiği anlayışı ile çalışan bir maliyet sistemidir.

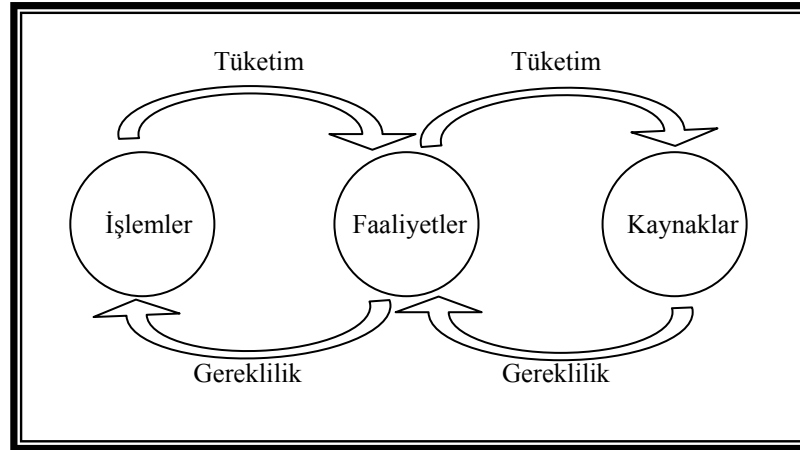
FTM Sisteminde yapılmak istenen maliyetlerin belirlenmesidir. Ancak maliyetlerin hesaplanabilmesi için öncelikle maliyetlere neden olan faaliyetlerin belirlenmesi amaçlanmaktadır. Bu durumun işletme yöneticilerin alacakları

stratejik kararlar açısından daha yararlı olacağı düşünülmektedir. Çünkü faaliyetlerin neden olduğu maliyetler faaliyet hacmine bağlı olarak değişken karakter göstermekte dolayısıyla faaliyetleri kullanan ürün, hizmet ve müşteri gibi objelerinin maliyetleri faaliyetleri kullanım oranlarına bağlı olarak daha doğru hesaplanabilmektedir (Morin ve diğerleri, 2000:2).

FTM Sisteminin daha iyi anlaşılması için öncelikle FTM Sisteminin temel prensibinin bilinmesi gerekmektedir. Bu sebeple aşağıdaki paragraflarda bu konu ele alınacaktır.

4.4.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Temel Prensibi

FTM Sisteminin basit olarak prensibi; ürün veya hizmetler faaliyetleri, faaliyetler ise kaynakları tüketirler olarak açıklanmaktadır. Bu sebeple geleneksel yöntemlerden farklı olarak faaliyet havuzlarında toplanan maliyetler sonrasında ürün veya hizmetlere dağıtılmaktadır (Akyol ve diğerleri, 2004:87). Bu durum şekil olarak da aşağıda gösterilmektedir.



Şekil 4.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Temel Prensipleri

Kaynak: Morin ve diğerleri, 2000, s.3'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Şekilde görüldüğü üzere bir işletme belirli işlemlerin oluşabilmesi için çeşitli faaliyetlere gerek duyulmaktadır. Bahsedilen bu faaliyetler ise işletmenin sahip olduğu çeşitli kaynakları kullanmak durumundadır. Kısaca işlemler faaliyetleri,

faaliyetler ise işletme kaynaklarını tüketmektedir. Aynı şekilde işletme kaynaklarının faaliyetlerin oluşabilmesi için faaliyetlerin ise çeşitli işlemlerin yapılabilmesi için gerekli olduğu düşünülmektedir.

Bu konuyla ilgili olarak bir başka kaynakta temel FTM Sisteminin sahip olduğu 3 temel prensip şu şekilde sıralanmaktadır (www.armstronglaing.com).

- FTM Sisteminde, faaliyetler kaynakları tüketmektedir ve işletmede faaliyetler meydana geldiği ve devam ettiği sürece işletme kaynakları da aynı oranda kullanılacaktır.
- İşletmede oluşan bütün faaliyetlerin bir sebebi bulunmaktadır: Bu ise ortaya çıkan faaliyetlerin işletmenin ürünleri, müşterileri ve dağıtım kanalları gibi harici nesnelere ile ilişkili olduğu anlamına gelmektedir. Bununla beraber işletme faaliyetleri farklı departmanların birbirine olan ihtiyacı sonucu içsel sebeplerle de ortaya çıkabilmektedir.
- Müşteriler, ürünler ve dağıtım kanalları farklı düzeylerde faaliyetlere sebep olmaktadır: Geleneksel maliyet sistemleri temel maliyetleri ürünlere, müşterilere veya dağıtım kanalına direkt olarak yüklemektedir. Ancak geleneksel metotlar ürün, müşteri veya dağıtım kanalının işletme faaliyetlerini farklı düzeyde kullanabileceğini kabul etmemektedir. Öte yandan FTM sistemi maliyetleri ürün, müşteri veya dağıtım kanalına, kullanmış oldukları veya tükettikleri orana bağlı olarak yüklemektedir.

Daha önceki kısımlarda bahsedildiği üzere geleneksel yöntemler üretim hacmine bağlı olarak maliyetlerin arttığını varsayarak hacim bazlı taşıyıcılar vasıtasıyla ürünlere yüklenmektedir. Oysaki FTM Sisteminde, geleneksel yöntemlerin aksine üretim hacmi genel üretim giderlerinin oluşumunda ve dağıtımında temel etken değildir. FTM Sisteminde üretim hacminden ziyade üretim süreçlerinin yapısı ve farklılıkları, genel üretim giderlerini belirlemektedir. Aynı zamanda, geleneksel yöntemlerde tek bir maliyet taşıyıcısı bulunurken, FTM Sisteminde çeşitli maliyet havuzları için gerek birim gerekse birim bazında olmayan farklı maliyet taşıyıcılarının kullanılabilmesi açıklanmaktadır (Karadağ ve Gon Kim, 2006:158; Karcioğlu, 1994:88). Genel üretim giderlerinin

dağıtılması ile ilgili durum aşağıdaki tabloda karşılaştırmalı olarak özetlenmektedir.

Tablo 4.1 Geleneksel ve FTM Sisteminin karşılaştırılması

GÜG'nin Geleneksel Olarak Dağıtılması	GÜG'nin FTM Sistemi İle Dağıtılması
<ul style="list-style-type: none"> • Maliyetlerin toplanması için maliyet merkezleri belirlenir. Maliyet merkezleri fonksiyonları gereği üretim veya hizmet bölümü maliyet merkezleri olarak tanımlanmaktadır. • Maliyetler belirlenen maliyet merkezlerinde toplanır. • Her maliyet merkezi için dağıtımda kullanılacak her direkt işçilik saati için maliyet ölçüsü hesaplanarak genel üretim gideri için dağıtım oranı belirlenir. • Toplam bölüm maliyeti belirlenen oran yardımıyla ürünlerin bölüm maliyetini tüketimlerine göre (örneğin gerekli olan çalışma saati) dağıtılır. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ürünler ve hizmetler için gerekli olan işletme faaliyetleri ve her işletme faaliyetine ait maliyetlerin toplandığı maliyet havuzları belirlenir. • Maliyetler belirlenen maliyet havuzlarında toplanır. • Her maliyet havuzuna ait bir maliyet taşıyıcısı belirlenir. • Maliyet havuzlarında toplanan maliyet ürün veya hizmetlerin bahsedilen faaliyeti kullanma miktarına göre belirlenen maliyet taşıyıcısı yardımıyla ürün veya hizmetlere dağıtılır.

Kaynak: Weetman,2003: s.530'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

FTM Sisteminin başarılı olabilmesi için faaliyetlerin ve faaliyet-maliyet ilişkilerinin iyi anlaşılması gerekmektedir. Faaliyet kimi zaman fiziksel bir ürün üretmek için hammaddenin kullanılması olabileceği gibi bir hizmeti yerine getirmek için bir işçinin kullanılması da olabilmektedir. Sonuç olarak faaliyet, "işletmede oluşan ve gerekli kaynakları kullanarak değer yaratan işlerdir" şeklinde tanımlanabilmektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:26). Bahsedilen kaynakların kullanılması sonucu maliyetler ortaya çıkmakta ve müşterilerin satın alacakları değerlere ulaşılmaktadır (Weetman, 2003:520). Söz konusu durum, her birim ürün üretildiğinde ortaya çıkan faaliyetler ve bu faaliyetler neticesinde katlanması gereken maliyetleri oluşturmaktadır. İşletmelerde ortaya çıkan faaliyetlerin FTM Sisteminde belirli kriterlere göre sınıflandırılması sonucu oluşturulmuş faaliyetler hiyerarşisi ve sonrasında maliyetler hiyerarşisi konuları ilerleyen kısımlarında FTM Sisteminin kurulması ve geliştirilmesi başlığı altında tartışılacaktır.

1980'li yılların sonunda geliştirilen FTM Sisteminin üretim işletmeleri haricinde hizmet işletmelerine de yararlar sağladığı açıklanmaktadır (Eden ve Ronen, 2003:11). Bu yüzden FTM Sisteminin hizmet işletmelerinde kullanılabilirliği ile çeşitli çalışmalar bulunmakta ve işletme yöneticilerine sağlayacağı katkılar vurgulanmaktadır (Hilton ve diğerleri, 2003:145-146; Akyol ve diğerleri, 2004:87; Öker, 2003:141; Mohan ve Patil, 2003:3; Hilton, 1997:216-217; Innes ve diğerleri, 2000:359; Noone ve Griffin, 1997:78). FTM Sisteminin gerek üretim işletmeleri gerekse hizmet işletmelerine sağlayacağı faydalar FTM Sisteminin işletmeler için ne kadar önemli olduğuna bir kez daha dikkat çekmektedir. Bu sebeple çalışmanın izleyen paragraflarında FTM Sisteminin faydaları açıklanmaya çalışılacaktır.

4.4.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Faydaları

FTM Sistemi, geleneksel sistemlerde maliyetlerin dağıtılmasıyla ilgili karşılaşılan çeşitli problemleri ortadan kaldırmak için, geliştirilmiş bu bağlamda değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması, karlılığı arttırabilmek için katma değeri yüksek faaliyetleri kolaylaştırarak etkin ve verimli bilgi oluşturulması, problemlerin temel nedenlerinin saptanması, yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkların giderilmesi, kararlar için doğru maliyet bilgileri sağlanması gibi amaçları bulunan bir maliyet sistemi olarak açıklanmaktadır (Kurşunel ve diğerleri, 2006:5; Karacan, 2003:49-51). Bu çerçevede böylesine amaçlara sahip bir maliyet sistemi olan FTM Sistemi işletmelere çeşitli faydaları beraberinde getirmektedir. Söz konusu bu faydalar şu şekilde sıralanmaktadır (Eden ve Ronen, 2003:11; Mohan ve Patil, 2003:10; Kaplan ve Cooper, 1998:79; McWatters ve diğerleri, 2001:84).

- FTM Sistemi yöneticilere performans değerlendirme ve kararlarla ilgili kullanabilecekleri uygun verileri sağlamaktadır,
- FTM Sistemi daha etkili bir yönetimi için karışık yapıdaki maliyetleri ve bu maliyetlere neden olan faktörleri (maliyet taşıyıcıları) anlamaya yardımcı olmaktadır,

- FTM Sistemi geleneksel yöntemlerin gereken önemi vermediği üretimle ilgili olmayan pazarlama ve dağıtım maliyetleri ile ilgili geçerli bilgiler elde edilmesini sağlamaktadır,
- Sadece üretim işletmeleri için geliştirilmiş bir sistem değil hizmet işletmelerinde de kullanımı uygun ve geçerli bir sistemdir.
- Faaliyet, ürün ve müşteri karlılıklarının hesaplanmasında daha iyi sonuçlar vermektedir.

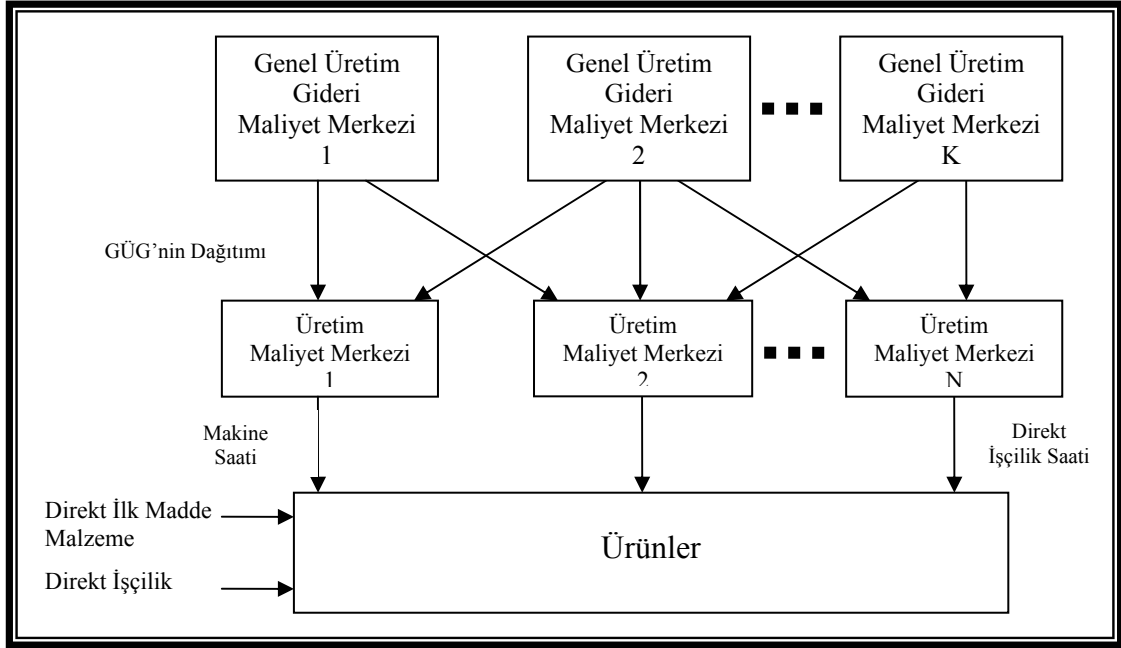
Görüldüğü üzere FTM Sistemi işletmelere çeşitli faydalar sağlamaktadır. Bu yüzden işletmelerin FTM Sistemini kurması yadsınamaz bir gereklilik gibi görülmektedir. Öte yandan böyle bir sistemin kurulmasının maliyetleri düşünüldüğünde işletmelerin karar vermesi zorlaşmakta ve fayda-maliyet analizi yapmaları gerekmektedir (Öker, 2003:35).

Mükemmel bir sistemin kurulması, beklenen amaçları yerine getirdiği halde işletme için fazla maliyetli olabilir dolayısıyla mükemmel bir sistem yerine faaliyetlerin düzgün gruplandırılarak en uygun ve verimli FTM Sisteminin kurulması ve geliştirilmesi gerekmektedir. Çalışmanın bu kısmında oldukça önemli olduğu düşünülen FTM Sisteminin kurulması ve geliştirilmesi konusu ele alınacaktır. Bu bağlamda öncelikle FTM Sisteminin yapısı incelenecek ve sonrasında FTM Sisteminin kurulum aşamaları tartışılacaktır.

4.4.3. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Yapısı

FTM Sisteminde iki aşamadan söz edilmektedir (Barfield ve diğerleri, 2001:143). Bunlardan ilki belirlenen faaliyetler sonrasında oluşturulan faaliyet havuzlarında faaliyetlere ait toplam maliyetlerinin belirlenmesi aşaması diğeri ise belirlenen bu maliyetlerin ürün, hizmet vb. maliyet objelerine, uygun maliyet taşıyıcıları ile aktarılmasıdır (Morse ve diğerleri, 2003:185; Hilton, 1997:196-197). Aşağıdaki şekilde önceki kısımlarda bahsedilen geleneksel maliyet sistemlerinden yapısal anlamda farklılıkların anlaşılması amacıyla FTM Sisteminin yapısı ve geleneksel maliyet sistemlerinin yapısı beraber

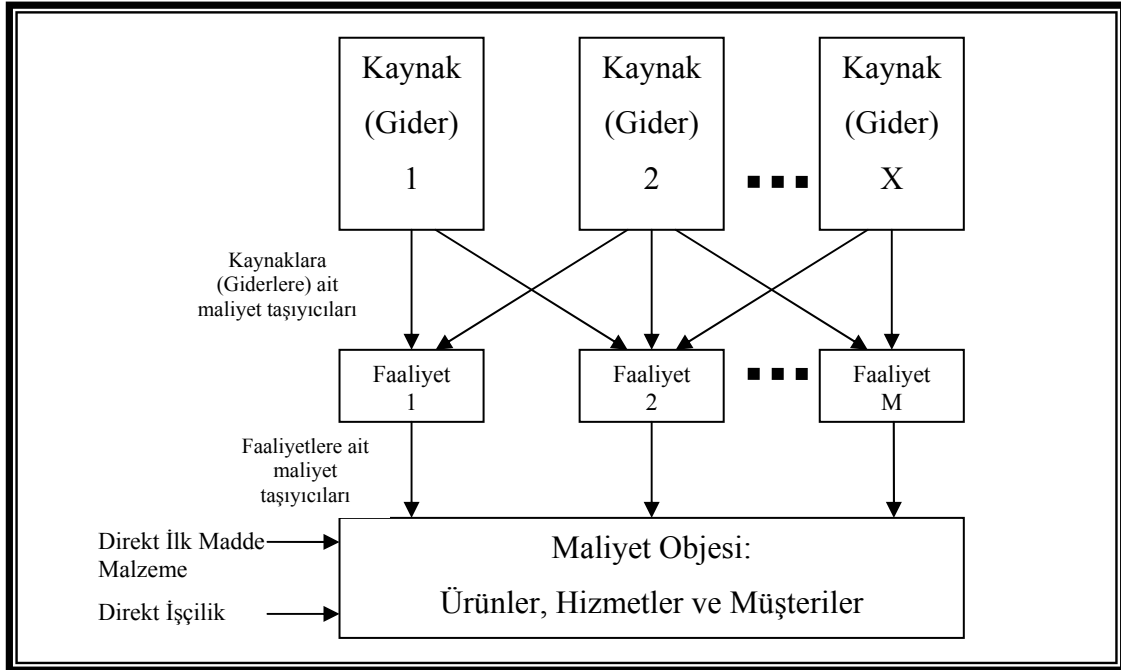
gösterilmektedir. Bu sayede her iki sistemin yapısal olarak farklarının anlaşılacağı düşünülmektedir.



Şekil 4.2. Geleneksel Maliyet Sistemlerinin Yapısı

Kaynak: Kaplan ve Cooper, 1998,s.83'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Buna karşılık FTM Sisteminin yapısı ise aşağıdaki tabloda ifade edilmiştir.



Şekil 4.3. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Yapısı

Kaynak: Kaplan ve Cooper, 1998,s.84'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

FTM Sisteminin yapısı ile ilgili şekle bakıldığı zaman her iki şekil benzer gibi görünse de FTM Sisteminin teorik yapısı düşünüldüğünde yapı ve kavram bakımından oldukça farklı iki sistem olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü FTM Sistemi şekilde de görüldüğü üzere kaynaklar ve giderleri maliyet merkezleri yerine işletmede ortaya çıkan faaliyetlere değişik maliyet taşıyıcıları yardımıyla dağıtmakta sonrasında ise buralarda toplanan maliyetler faaliyetlerle ilgili çeşitli maliyet taşıyıcıları vasıtasıyla ürünlere, hizmetlere ve müşterilere aktarılmaktadır. Diğer taraftan, geleneksel maliyet sistemlerinde işletmeye ait genel üretim giderleri şekilde de görüldüğü üzere öncelikle üretim maliyet merkezlerine aktarılmakta ve buralarda toplanmaktadır. Sonraki adımda ise maliyet merkezlerinde toplanan maliyetler makine saati ve direkt işçilik saati gibi taşıyıcılar vasıtasıyla ürünlere yüklenmektedir. Geleneksel sistemlerin yetersizliklerini ortadan kaldırmak amacıyla geliştirilmiş FTM Sisteminin başarılı olabilmesi için geçerli ve kullanılabilir bilgiler üretmesi gerekmektedir. Bu noktada FTM Sisteminin kurulumu önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Aşağıdaki paragraflarda FTM Sisteminin başarılı bir şekilde kurulumu için izlenmesi gereken adımlar incelenecektir.

4.4.4. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Kurulumu

Kaplan ve Cooper'a göre (1998:85), FTM Sisteminin kurulabilmesi için dört aşamanın yerine getirilmesi gerekmektedir. Bahsedilen bu aşamalar şu şekilde sıralanmaktadır;

Aşama 1: İşletmede meydana gelen faaliyetlerin belirlenmesi,

Aşama 2: İşletmenin her faaliyet için katlandığı maliyet miktarının belirlenmesi,

Aşama 3: İşletmenin ürün, hizmet ve müşterilerinin belirlenmesi,

Aşama 4: Faaliyetlerle ilgili belirlenen maliyet taşıyıcıları yardımıyla faaliyetler sonrasına oluşan maliyetlerin ürün, hizmet ve müşterilere aktarılması.

Eden ve Ronen de (2003:12-13), FTM Sisteminin geliştirilmesinde dört aşamadan bahsetmekte bunlardan faaliyetlerin ve maliyet taşıyıcılarının

belirlenmesini yönetimle ilgili aşamalar, maliyetlerin faaliyet havuzlarında toplanması ve ilgili maliyet objelerine dağıtılmasını ise muhasebe ile ilgili aşamalar olarak gruplandırmaktadır. Ayrıca doğru ve uygun faaliyetlerle, maliyet taşıyıcılarının belirlenmesinin sistemin başarılı olabilmesi için daha önemli olduğunu vurgulamaktadır.

Yukarıda da sıralandığı üzere FTM Sisteminin temel prensipleri çerçevesinde faaliyetlerle ilgili olarak ortaya çıkan maliyetler faaliyet havuzlarında toplandıktan sonra ilgili ürün, hizmet ve müşterilere dağıtılmaktadır. Yukarıda sıralanan dört aşamanın kimi kaynaklarda farklı şekilde ele alındığı ve aşamaların sayısının arttığı görülmektedir. Bu duruma ilişkin daha anlaşılır olarak geliştirilmiş farklı bir açıklama aşağıda gösterilmektedir (McWatters ve diğerleri, 2001:79;)

- İşletmede ortaya çıkan ve genel üretim giderlerine neden olan faaliyetlerin belirlenmesi,
- Faaliyetler neticesinde ortaya çıkan maliyetlerin belirlenmesi ve toplanması
- Faaliyetlere ve dolayısıyla maliyetlerin artmasına neden olan “maliyet taşıyıcılarının” belirlenmesi,
- Her maliyet taşıyıcısının hacminin belirlenmesi,
- Faaliyete ait toplam maliyet tutarının, maliyet taşıyıcı hacmine bölünmesi sonucu birim maliyet taşıyıcı başına yüklenecek miktarın belirlenmesi,
- Ürün veya hizmetlerin her maliyet taşıyıcısına göre ihtiyacı olan miktarların belirlenmesi,
- 5. ve 6. basamaklarda elde edilen sonuçların çarpımı neticesinde ürün veya hizmet için yüklenecek genel üretim giderinin tespit edilmesi.

Görüldüğü üzere daha açık bir şekilde ifade edilen aşamaların genel olarak ana fikri FTM Sisteminin yapısına da paralel doğrultuda, faaliyetlerin belirlenmesi, faaliyetlere ait maliyetlerin belirlenmesi, toplanması ve toplam maliyetlerin ilgili maliyet objelerine uygun maliyet taşıyıcıları vasıtasıyla aktarılması olarak görülmektedir. Özetle seçilecek faaliyetlerin ve maliyet taşıyıcıların doğru ve

uygun olarak belirlenmesinin oldukça önemli olduğu göze çarpmaktadır. Bu çerçevede çalışmanın bu kısmında öncelikle işletmede meydana gelen faaliyetlerin ve maliyetlerin belirlenmesi ile ilgili açıklamalar yapılacak daha sonra maliyet taşıyıcılarının seçilmesi konusu ele alınacaktır.

4.4.4.1. Faaliyet Düzeylerinin Sınıflandırılması ve Maliyet Hiyerarşisi

Önceki paragraflarda geleneksel maliyet sistemlerinin hacme dayalı olduğundan ve direkt işçilik ve makine saati gibi birim düzeyindeki maliyet taşıyıcılarını kullandığından bahsedilmişti. Geleneksel maliyet sistemleri işletmede ortaya çıkan maliyetlerin tamamının üretilen ürün veya sunulan hizmet sayısına bağlı olarak arttığını düşündüğünden ürün ve hizmet maliyetleri hesaplanırken bütün maliyetleri birim seviyesi maliyetler olarak dikkate almaktadır. Oysaki bazı maliyetler birim seviyesine bağlı olarak her bir ürün üretildiğinde veya hizmet sunulduğunda değişmeyen maliyetler olabilmektedir (Weygandt ve diğerleri, 2005:156). Faaliyetlerin belirli kriterlere göre sınıflandırılması sayesinde işletmeler her faaliyet grubu içerisinde ortaya çıkan maliyetleri ilgili gruba ait maliyet taşıyıcısı vasıtasıyla ürün ve hizmetlere dağıtabilmektedir (Tanış, 2005:37). Bu yüzden FTM Sistemi işletmede ortaya çıkan faaliyetleri ve bu faaliyetler sonucu oluşan maliyetleri dört grupta sınıflandırmaktadır. Aşağıdaki paragraflarda dört düzeyde ortaya çıkan faaliyetler ve sebep oldukları maliyetler açıklanmaya çalışılacaktır.

- **Birim Seviyesi Faaliyetler ve Maliyetler:** Birim seviyesi faaliyetleri herhangi bir ürün veya hizmetten bir birim üretildiği zaman ortaya çıkan faaliyetler olarak açıklanmaktadır (Morse ve diğerleri, 2003:56; Kaplan ve Cooper, 1998:90). Bu durumda işçilerin çalışması ve makinelerin çalışması her bir birim ürün üretilmesi için gerekli olduğundan birim seviyesi faaliyetlere örnek olarak verilebilir (Hilton, 2000:160).

Birim seviyesi maliyetler ise her bir birim ürün veya hizmet üretildiğinde ortaya çıkan maliyetler olarak açıklanmaktadır (Hilton ve diğerleri, 2003:52). Cooper ve

Kaplan'a göre (1991:131), bu tür maliyetler geleneksel sistemlerde değişken maliyet özelliği gösteren yani üretim sürecine göre doğru olarak artan ve azalan maliyetler olarak tanımlanmaktadır. bu çerçevede direkt hammadde, direkt işçilik, enerji giderleri vb. birim seviyesi maliyetler olarak belirlenebilmektedir.

• **Parti Seviyesindeki Faaliyetler ve Maliyetler:** Parti seviyesinde ortaya çıkan faaliyetler her birim ürün veya hizmet üretilmesinden ziyade belli bir parti ürün veya hizmet üretebilmek için yapılması gereken faaliyetlerdir. Makinelerin hazırlanması, gerekli olan malzemenin partiler halinde taşınması, paketleme vb. işlemler bu grup faaliyetlerine örnek olarak verilebilir (Hilton, 1997:196). Bu faaliyetlere ait olan maliyetler bir parti içerisinde yer alan tüm ürünler için ortak ya da başka bir ifadeyle sabit nitelikli maliyetlerdir parti sayısı değiştiği süreçte ise değişken özellik göstermektedirler (McWatters ve diğerleri, 2001:77; Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:39).

Parti seviyesinde ortaya çıkan maliyetler üretilen birim sayısından bağımsızdır yani makinelerin ayarlanması ele alınacak olursa, makinelerin bir defa ayarlandıktan sonra parti içerisindeki ürün sayısı kaç olursa olsun faaliyet meydana gelmiş ve maliyetine katlanılmış demektir (Karacan, 2003:63). Tanış'a göre (2005:37-38) ise bu tür maliyetler geleneksel maliyet sistemlerinde diğer genel üretim giderleri ile birlikte sabit nitelikli olarak düşünülmektedir. Oysaki FTM Sistemi; bu tür maliyetlerin parti sayısına göre değiştiğini bu nedenle değişken özellik gösterdiğini belirlemiş bir maliyet sistemi olarak açıklanmaktadır. FTM Sisteminin geleneksel maliyet sistemlerinden en önemli farkı bu faaliyet düzeyinde ortaya çıkmaktadır. Çünkü, FTM Sistemi parti seviyesi ve izleyen kısımda anlatılacak olarak ürün seviyesi faaliyetleri maliyet taşıyıcısı kabul ederek genel üretim giderlerini ürün veya müşterilere aktarmaktadır (Kaplan ve Cooper, 1998:90). Bu yüzden parti düzeyinde ortaya çıkan maliyetlerin ürün ve hizmetlere dağıtılması esnasında parti düzeyindeki ilişkiyi en iyi temsil edecek çıktı hacmi yerine faaliyetler bazında belirlenecek anahtarların kullanılması gerekmektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:39-40).

• **Ürün Seviyesindeki Faaliyetler ve Maliyetler:** Üretilen ürüne ait faaliyetlerdir ve belirli bir ürünü üretmek için gerekli, ürüne özel faaliyetlerdir. Bu noktada önemli olan üründen kaç birim veya kaç parti halinde üretildiği değil ürün türlerindeki farklılıklardır (Cooper ve Kaplan, 1991:132). Ürün türlerindeki farklılıklara yani ürün türlerinin sayısına göre katlanılacak faaliyet sayısı ve dolayısıyla katlanılacak maliyetler artacaktır.

Mühendislik ve tasarım vb. faaliyetler ürün veya hizmetle ilgili tüm birimlere aittir ve ortaya çıkan maliyet ürün seviyesinde maliyetler olarak tanımlanmaktadır. Ürün seviyesindeki maliyetler, ürün veya hizmet sayısı artmadığı sürece birim veya parti sayısı ne olursa olsun sabit maliyet ürün veya hizmet sayısında değişiklik olması durumunda ise değişken maliyet özelliği göstermektedir (McWatters ve diğerleri, 2001:77; Hilton ve diğerleri, 2003:148).

• **İşletme Seviyesi Faaliyetler ve Maliyetler:** Üretim sürecinin gerçekleşmesi ve sürekliliğini sağlamak için gerekli olan faaliyetler bu grubu oluşturmaktadır (Öker, 2003:39). İşletme seviyesi faaliyetler genel olarak üretimi desteklemek için gerçekleştirilen faaliyetler olarak ta tanımlanmaktadır (Kimmel ve diğerleri, 2005:156). Bu faaliyetler güvenlik, bakım, yönetim, amortisman gibi üretim miktarı, parti sayısı ve ürün çeşidinden bağımsız olarak gerçekleşen faaliyetlerdir.

Bu tür faaliyetlerin oluşması sonucu ortaya çıkan ve işletme faaliyetlerinin karşılanması için katlanılan maliyetler işletme seviyesi maliyetleri olarak tanımlanmaktadır. Bu maliyet grubu direkt olarak belirli bir ürün veya hizmetle ilişkilendirilemediği için gerek geleneksel gerekse FTM Sisteminde sabit nitelikli maliyetler olarak düşünülmektedir (McWatters ve diğerleri, 2001:77-78; Tanış, 2005:38).

Aşağıdaki tabloda faaliyet seviyesi ile ilgili olduğu düşünülen maliyetler ve bu maliyetlerin ortaya çıkış nedenleri gösterilmektedir.

Tablo 4.2: Faaliyetlere Ait Maliyetler Hiyerarşisi

Faaliyet Seviyesi	Faaliyet Nedeni	Faaliyetle İlgili Maliyet Örnekleri
1.Birim Seviyesi	Her bir birim ürün veya hizmetin üretimi veya satışı	<ul style="list-style-type: none"> • Hammadde maliyeti • Parça ilavesiyle ilgili maliyet • Faaliyetle ilgili gerekli ekipmaların maliyetleri • Bazı paketleme maliyetleri • Satış komisyonları
2.Parti Seviyesi	Her bir parti ürün veya hizmetin üretimi veya satışı	<ul style="list-style-type: none"> • Satışla ilgili sipariş işlemleri maliyeti • Makine ekipmanların kurulum maliyetleri • İnceleme ve kontrol maliyetleri • Partiler halinde taşıma maliyetleri
3.Ürün Seviyesi	Üretebilecek her farklı ürün veya hizmetin talep duyması	<ul style="list-style-type: none"> • Ürün geliştirme maliyetleri • Ürün pazarlamasıyla ilgili maliyetler • Ürüne özel ekipmanların maliyeti
4.İşletme Seviyesi	Genel üretim olanaklarını sürdürmek	<ul style="list-style-type: none"> • İşletme binası ve çevresiyle ilgili genel faaliyetlere ait maliyetler • Genel pazarlama, genel yönetim ve vergi gibi maliyetler

Kaynak: Morse ve diğerleri, 2003, s.57'den yararlanılarak uyarlanmıştır.

Sonuç olarak işletmede yapılan faaliyetlerin bir sonucu olarak ortaya çıkan maliyetler yukarıda açıklanan hiyerarşiye göre gruplandırılmaktadır. Birim, parti, ürün ve işletme seviyesinde oluşan bu maliyetler durumlarına göre değişken veya sabit nitelikli maliyet özelliği göstermektedir. Bu çerçevede geleneksel maliyet sistemlerinde sabit maliyet olarak nitelendirilen parti ve ürün seviyesi maliyetleri, FTM Sisteminde değişken maliyet olarak kabul edilmektedir. İşletme seviyesi maliyetler açısından durumda ise herhangi bir farklılık görülmemekte her iki sistemde de sabit maliyet olarak düşünülmektedir. Aynı şekilde birim seviyesi maliyetlerde de durum her iki maliyet sistemi açısından değişken maliyet olarak kabul edilmesi şeklinde açıklanabilmektedir. Bu bağlamda parti ve ürün düzeyindeki maliyetlerin değişken maliyet olarak düşünülmesi ve ürün

ve hizmetlerle ilişkilendirilmesi, işletme kararları için daha doğru bilgiler sunmaktadır. Maliyet hiyerarşisi, işletmede ortaya çıkan maliyetleri ürün veya hizmetlerle ilişkilendirdiği için yöneticilerin üretim ve diğer maliyetleri anlamalarını sağlamaktadır. Bu nedenle maliyetler hiyerarşisinin gerçekçi olarak belirlenmesi ve FTM Sisteminin bu duruma uygun olarak geliştirilmesi daha doğru maliyet bilgileri sunarak yöneticilere yardımcı olmaktadır.

FTM Sisteminde faaliyetlerin ve maliyetlerin hiyerarşik yapısından başka maliyet taşıyıcılarının seçilmesi konusu da önem arz etmektedir. Bu durum aşağıdaki paragraflarda incelenecektir.

4.4.4.2. Maliyet Taşıyıcılarının Belirlenmesi

Üretim sürecindeki faaliyetlerin ve bu faaliyetlere ait maliyetlerin belirlenmesinden sonra faaliyet merkezleri için oluşturulmuş maliyet havuzlarında toplanan maliyetlerin ürünlere, hizmetlere, müşterilere vb. maliyet objelerine dağıtılmasını sağlayacak maliyet taşıyıcılarının belirlenmesi gerekmektedir (Mohan ve Patil, 2003:6). Maliyet taşıyıcısı faaliyetlerin maliyetlerinde değişmeye sebep olan herhangi bir faktör olarak tanımlanmaktadır (Raffish ve Turney, 1991:58). Bilindiği üzere geleneksel sistemlerde bir tek direkt işçilik saati ya da direkt makine saati gibi taşıyıcıların kullanılması maliyetleme ile ilgili sorunları da beraberinde getirmekte buna karşın birden çok sayıda maliyet taşıyıcısı kullanan FTM Sistemi maliyetlerle ilgili daha doğru bilgileri sağlamaktadır (Gupta ve Galloway, 2003:132). Ancak FTM Sisteminden doğru sonuçlar alabilmek belirlenen maliyet taşıyıcısının uygun olmasına bağlı olmaktadır. Bu sebeple FTM Sisteminde kullanılacak bir maliyet taşıyıcısı belirlenirken dikkat edilmesi gereken unsurlar şu şekilde sıralanmaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:48);

- Maliyet taşıyıcısı için gerekli verilerin toplanabilir olması,
- Maliyet taşıyıcısının kullanıldığı faaliyet tüketimi ile gerçek tüketim arasında bir bağıntının bulunması,

- Seçilen maliyet taşıyıcısının çalışanlar üzerindeki etkisi.

Maliyet taşıyıcılarına ait verilerin kolaylıkla elde edilebilen taşıyıcılar olması maliyetlerin düşürülmesi için önemli bir unsurdur. Aynı zamanda seçilecek taşıyıcı gerçekleşen faaliyetlere ait maliyetler ile bu faaliyetleri kullanan ürün ve hizmetler arasındaki ilişkiyi en iyi şekilde temsil etmelidir. Son olarak, maliyet taşıyıcısının personel üzerinde yaratacağı etkilerinde göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Çünkü faaliyet içinde yer alan bir personel kendisiyle ilgili verilerin toplanmasından olumlu ya da olumsuz yönde etkilenebilmektedir.

4.5. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi

Bu bölümde öncelikle FTM Yönetimi kuramsal açıdan incelenerek, kavramı, amaçları ve önemi hakkında bilgiler verilecek daha sonra FTM Yönetiminin faydaları başlığı altında faaliyet analizi, bütçeleme ve sapma analizi ile çalışmanın da konusunu oluşturan müşteri karlılık analizi konuları ele alınacaktır.

4.5.1. Kuramsal Olarak Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi

Daha öncede belirtildiği üzere herhangi bir maliyet yönetim sisteminde amaç, yönetime kullanma amaçlarına uygun, geçerli ve doğru bilgiyi zamanında sağlamaktır. FTM Yönetimi bu amaç doğrultusunda FTM Sisteminin mantıklı bir sonucu olarak geliştirilmiş faaliyetlerin yönetimine odaklanmış, işletme müşteri ve ürünlerinden daha fazla değer yaratarak karlılığı arttırmayı hedefleyen aynı zamanda yöneticilere kaynakların daha verimli kullanılabilmesi kararlarında yardımcı olacak bir yöntem olarak tanımlanmaktadır (Vieira, 2000:9; Goldberg ve Goldwin, 2002:81). Günümüzde belirli faaliyetlere odaklanmak ve faaliyetlere ait maliyetlerin düşürülmesini sağlamanın yöneticiler için oldukça önemli bir konu olduğu bunun ise FTM Yönetimi sayesinde başarılacağı vurgulanmaktadır (Eden ve Ronen, 2003:17-18). Ayrıca bu amaçla FTM

Yönetiminin on yedi yılı aşkın bir süredir yönetim amaçlı olarak kullanıldığından bahsedilmektedir (Innes ve diğerleri, 2000:349). Bu bağlamda FTM Yönetiminin işletmeler açısından önemi daha iyi anlaşılmaktadır. İzleyen paragraflarda FTM Yönetiminin faydaları incelenecektir.

4.5.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetiminin Faydaları

FTM Yönetiminin bir maliyet sisteminden öteye yönetim amaçlı kullanılabilen bir yöntem olduğu belirtilmektedir. FTM Sistemi yardımıyla elde edilen bilgiler FTM Yönetimi sayesinde işletmede meydana gelen faaliyetler ve işlemlerle ilgili daha kapsamlı bir görüş açısı yaratmaktadır. Bu çerçevede FTM Yönetimi sayesinde elde edilen maliyet bilgileri, ürün-hizmet hattı, müşteri ilişkileri, işlemlerin geliştirilmesi, pazar bölümlendirmesi, ürün, müşteri karışımı gibi birbirinden farklı stratejik ve operasyonel kararların alınmasına yardımcı olmaktadır (Eden ve Ronen, 2003:17; Sharman, 1993: web.ebscohost.com). Bu konuyla ilgili olarak Öker (2003:64), operasyonel kararları eldeki varlıkların en iyi biçimde kullanılması sonucu maliyetlerin düşürülmesi ve verimliliğin artırılması ile ilgili kararlar, stratejik kararları ise karlılığı artırmak için faaliyetlere olan talepte değişiklik yaratmayı hedefleyen kararlar olarak açıklamaktadır. Görülüyor ki FTM Yönetimi hangi ürün ve hizmetin satılmasından ziyade daha önemli olduğu düşünülen verimliliğin artırılması amacıyla faaliyet ve süreçlerin değiştirilmesine yönelik kararlara hizmet etmektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:49). Aşağıdaki bölümlerde FTM Yönetiminin işletmelerde kullanım amaçları olan faaliyet analizi, bütçeleme ve sapma analizi ile müşteri karlılık analizi gibi konular incelenerek FTM Yönetiminin işletmelere sağlayacağı faydaların daha iyi anlaşılacağı hedeflenmektedir.

4.5.2.1. Faaliyet Analizi

FTM Yönetiminin amaçlarından bir tanesi işletme faaliyetlerinin analizidir. Bu bağlamda işletmenin mevcut faaliyetleri çeşitli hesaplamalar ve analizler

sonrasında değer yaratan ve değer yaratmayan faaliyetler olarak gruplandırılmakta sonrasında maliyet düşürme ve kalite yükseltme aşamalarında dikkate alınmaktadır (Tanış, 1999:153). Değer yaratmayan faaliyetler belirli miktarda süre ve maliyet kullanımı zorunlu kılan buna karşın ürün veya hizmetin pazardaki değerinde herhangi bir artışa sebep olamayan faaliyetler olarak tanımlanmaktadır (Kimmel ve diğerleri, 2005:155). Faaliyet analizi sayesinde değer yaratan faaliyetleri belirleyen işletmeler bu faaliyetleri arttırıcı yönde çalışmalar yapabilecek değer yaratmayanları ise ortadan kaldıracabileceklerdir (Gupta ve Galloway, 2003:138). Değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması bu faaliyetlere ait maliyetlerinin de yok olması anlamına gelmektedir (Hilton, 1997:261). Çünkü değer yaratmayan faaliyetler işletmenin ürettiği ürün veya hizmetin kalitesi, performansı ve değerinde herhangi bir azalmaya sebep olmayacağından bunların belirlenip analizi sonucu değer yaratmadıklarına karar verilmesi ve elimine edilmesi bu faaliyetler için katlanılan maliyetlerin sıfırlanması anlamına gelmektedir. Faaliyetlerin analiz edilmesi sonucu değer yaratan ve değer yaratmayan faaliyetlerin belirlenmesi sonrasında değer yaratmayanların elemine edilmesi için üretim ve hizmet işletmelerinde takip edilmesi gereken süreç aşağıda açıklanmaktadır (Hilton, 1997:262-263);

- İşletmede meydana gelen önemli faaliyetlerin belirlenmesi,
- Faaliyetler gerçekten gerekli mi, verimli bir şekilde yerine getiriliyor mu ve sürekli değer yaratıyor mu gibi soruların neticesinde değer yaratmayan faaliyetlerin belirlenmesi,
- Değer yaratmayan faaliyetlerle bağıntılı faaliyetlerin, sebeplerin ve tetikleyicilerin anlaşılması,
- Performans ölçümleri sonucu verimsiz faaliyetlerin belirlenmesi ve değer yaratmayan maliyetlerin raporlanması.

Değer yaratan ve yaratmayan faaliyetlerin belirlenmesinin haricinde faaliyet analizi sayesinde işletmeler, her bir faaliyetin tamamlanması için ne kadar süre gerektiği, faaliyetlerin verimliliği ve faaliyet süreçleri ile ilgili bilgilere de ulaşabilmektedirler (Mohan ve Patil, 2003:11).

4.5.2.2. Bütçeleme ve Sapma Analizi

FTM Yönetiminin kullanıldığı ve fayda sağladığı alanlardan bir diğeri bütçeleme ve sapma analizi olarak açıklanmaktadır (Hixon, 1995:31). FTM Yönetiminin bir parçası ve FTM Sisteminin bir uzantısı olarak düşünülen faaliyet tabanlı bütçeleme kısaca kaynakların belirlenen faaliyetlere göre bütçelenmesi olarak tanımlanmaktadır (Karcıoğlu, 2001:16). Böylelikle bütçelenmiş olan faaliyetler gerçekleşen tutarlarla karşılaştırılarak hangi süreçlerin, faaliyet veya faaliyetlerin verimsiz olduğu hususunda bilgi sahibi olunabilecek ve gerekli iyileştirmeler yapılabilecektir (Tanış, 2005:43-44).

Horngren ve diğerlerine göre (1997:189-190), FTM Sistemi sonucu hazırlanmış bütçeler geleneksel yöntemlerde sabit nitelikli düşünülen çeşitli maliyetleri değişken maliyetlere dönüştürdüğü için maliyet ve karlılık ile ilgili geleceğe yönelik stratejik kararların alınabilmesini sağlamaktadır. Bir başka kaynağa göre faaliyet tabanlı bütçeleme, faaliyetler için ihtiyaç duyulan kaynakların ilgili bölümlere tahsisi için hazırlanmış planlar olarak tanımlanmakta geleneksel yöntemlere göre hazırlanmış bütçelere oranla daha doğru bilgiler sunan daha önemli bir planlama aracı olduğundan bahsedilmektedir (Öker, 2003:80). Kaplan ve Cooper ise (1998:302), FTM Sisteminin bütçeleme de kullanılması sonucu yönetim amaçlı oluşturulan faaliyet tabanlı bütçelerin işletmelere aşağıdaki yararları sağladığını belirtmektedir;

- Daha gerçekçi bütçe hedeflerinin saptanması,
- Kaynak gereksinimlerinin en iyi şekilde belirtilmesi,
- Maliyetlerin çıktılarla ilişkilendirilmesi,
- Personelin sorumluluklarıyla maliyetler arasında daha açık bir ilişkinin kurulması,
- Bütçe farklarının belirlenmesi.

FTM Sistemi işletme için gerekli kaynakları ve faaliyetleri belirleyerek doğru bütçeler oluşturduğu için bütçeleme ile ilgili geçmiş aksaklıkları gidermekte ve bütçe farklarının belirlenmesi ve çözümünde ciddi faydalar sağlamaktadır. Bu çerçevede FTM Sisteminin yönetim amaçlı olarak bütçeleme ve sapma analizlerinde kullanılmasının işletmelere daha faydalı ve daha ayrıntılı bilgiler sunduğu ve işletme yönetiminin alacakları kararlarda daha fazla yardımcı olduğu düşünülmektedir.

4.5.2.3. Müşteri Karlılık Analizi

FTM Sisteminin FTM Yönetiminde kullanım amaçlarından birisi de müşteri karlılık analizi olarak açıklanmaktadır (Babad ve Balachandran, 1993:563). FTM Sistemi işletmede üretilen ürün ve hizmetlerin gerçek maliyetlerini hesapladığı için ürün ve hizmetlerin karlılıklarını daha doğru hesaplayabilmekte müşterilerle, hizmetlerle, ürünlerle ve dağıtım kanalları ile ilgili yerinde kararların alınmasını sağlamaktadır (Babad ve Balachandran, 1993:564). FTM Sistemi geleneksel yöntemlerin aksine müşterilere ait giderleri doğru maliyet taşıyıcıları vasıtasıyla ilgili oldukları ürün veya hizmetle ilişkilendirdiği için müşterilerle ilgili alınacak kararlarda ve müşteri karlılıklarının belirlenmesinde doğru sonuçlar alınmasını sağlamaktadır (Öker, 2003:71). Bu konuyla ilgili olarak Kaplan ve Cooper (1998:181), FTM Sisteminin sağlayacağı fırsatları şu şekilde sıralamaktadır:

- Yüksek karlı müşterilerin korunması, elde tutulması,
- Yüksek maliyete sahip hizmetlerin yeniden fiyatlanması,
- Düşük maliyete sahip hizmetler için indirim yapılması,
- İşbirliği içindeki müşterilerin sürekli kazanılması için pazarlık yapılabilmesi
- Sürekli kaybettiren yani karsız müşterilerin rakiplere bırakılması,
- Karı yüksek olan müşterilerin belirlenerek rakiplerden alınması.

Görülüyor ki FTM Sisteminin yönetim amaçlı kullanım alanlarından biri olan müşteri karlılık analizi işletmeler açısından müşterileriyle ilgili alacakları stratejik kararlarda büyük önem taşımaktadır. Bu durum önceki bölümde “Müşteri Karlılık Analizi” başlığı ile detaylı olarak incelenmişti. Bu sebeple çalışmanın bundan sonraki bölümünde çalışmanın ana başlığını oluşturan “Sürece Dayalı FTM Sisteminin Müşteri Karlılık Analizinde Kullanılması” çerçevesinde sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet sistemi ile müşteri karlılık analizinde kullanılması konusu incelenecektir.

4.6. Özet

Maliyet muhasebesi sistemlerinin amacı işletme yönetimine geçerli ve zamanında bilgiyi sağlamaktır. Bu sayede uygun ve doğru bilgiye sahip olan işletme yönetiminin alacakları kararların daha doğru olacağı açıklanmaktadır. Öte yandan işletme çevresinde meydana gelen çeşitli değişim ve gelişmeler karşısında gerek işletmelerin gerekse sahip oldukları maliyet sistemlerinin bu duruma ayak uydurmaları gerekmektedir.

Geleneksel maliyet sistemlerinde genel üretim giderleri tek bir maliyet havuzunda toplanmakta ve direkt işçilik saati ve makine saati gibi üretim hacmi ile doğru orantılı olarak değişen dağıtım anahtarları vasıtasıyla ürünlere dağıtılmaktadır. Ancak önceki paragraflarda açıklanan çeşitli yetersizlikleri nedeniyle yeni bir maliyet sistemine gerek duyulmuş ve bu sebeple FTM Sistemi geliştirilmiştir.

FTM Sistemi kısaca, genel üretim giderlerinin ürün ve hizmetlere yüklenmesinde kullanılan ve geleneksel yöntemlerin yetersizliğinden doğan problemleri önleyebilme amacıyla geliştirilmiş, işletme kaynaklarını faaliyetlerin tükettiği anlayışı ile çalışan bir maliyet sistemidir. FTM Sisteminde, geleneksel yöntemlerin aksine üretim hacmi genel üretim giderlerinin oluşumunda ve dağıtımında temel etken değildir. FTM Sisteminde üretim hacminden ziyade üretim süreçlerinin yapısı ve farklılıkları, genel üretim giderlerini belirlemektedir.

Aynı zamanda, geleneksel yöntemlerde tek bir maliyet taşıyıcısı bulunurken, FTM Sisteminde çeşitli maliyet havuzları için gerek birim gerekse birim bazında olmayan farklı maliyet taşıyıcılarının kullanılabilceği açıklanmaktadır.

Maliyet yönetim sisteminde amaç, yönetime kullanma amaçlarına uygun, geçerli ve doğru bilgiyi zamanında sağlamaktır. FTM Yönetimi bu amaç doğrultusunda FTM Sisteminin mantıklı bir sonucu olarak geliştirilmiş faaliyetlerin yönetimine odaklanmış, işletme müşteri ve ürünlerinden daha fazla değer yaratarak karlılığı arttırmayı hedefleyen aynı zamanda yöneticilere kaynakların daha verimli kullanılabilmesi kararlarında yardımcı olacak bir yöntem olarak tanımlanmaktadır. FTM Yönetiminin işletmelerde kullanım amaçları olan faaliyet analizi, bütçeleme ve sapma analizi ile müşteri karlılık analizi gibi çeşitli konularda işletme yöneticilerine yardımcı olmakta ve alacakları çeşitli stratejik kararlarda katkı sağlamaktadır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNDE MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİ

5.1. Giriş

Geleneksel maliyet sistemlerinin yetersizliği sonucu geçerli maliyet bilgilerinin elde edilememesi işletme yöneticilerini alacakları kararlarda sıkıntıya sokmuş ve yeni bir maliyet sistemine gereksinim duyulmuştur. Bu sebeple genel üretim gideri olarak ortaya çıkan maliyetleri işletmede belirlenen faaliyetlere bağlı olarak çeşitli maliyet taşıyıcıları vasıtasıyla dağıtan bir maliyet sistemi olarak faaliyet tabanlı maliyet sistemi geliştirilmiştir. FTM Sistemi kullanıcıları olan işletmelere faaliyetlerin daha doğru analiz edilmesi, elde edilen geçerli maliyet bilgilerinin bütçelerde kullanılması, ürün ve müşteri karlılıklarının hesaplanması gibi çeşitli konularda yardımcı olmuştur. Ancak son yıllarda bir çok yöneticinin FTM Sistemini uygulama maliyetlerinin yüksek olması ve çalışanlarının tedirginliğinden dolayı kullanmaktan vazgeçtiği belirtilmektedir (Kaplan ve Anderson, 2004:1). Çünkü FTM Sisteminin güncellenmesi faaliyetlerin yeniden analiz edilmesini, çalışanlarla yapılan görüşmeler sonrasında yeni faaliyetler için ne kadar süre harcadıklarının tekrar belirlenmesini zorunlu kılmakta bu durum ise gerek maliyet gerek zaman gerekse doğruluk açısından uygun olmayan sonuçlara sebep olmaktadır (Bruggeman ve Moreels, 2003:1).

Sürece Dayalı FTM Sistemi bu tür problemleri ortadan kaldırmak üzere geliştirilmiş bir sistem olarak tanımlanmaktadır. Bu sebeple çalışmanın bu bölümünü Sürece Dayalı FTM Sistemi oluşturmaktadır. İzleyen kısımlarda öncelikle Geleneksel FTM Sistemine yöneltilen eleştiriler tartışılacak ve Sürece Dayalı FTM Sisteminin ortaya çıkışı açıklanacaktır. Sonrasında sistemin tanımı ve genel yapısı ele alınarak işletmelere sağlayacağı faydalar üzerinde

durulacaktır. Son kısımda ise sistemin müşteri karlılık analizi ile olan ilişkisi ve karlılık analizinde kullanılması konularında bilgiler verilecektir.

5.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemine Yöneltilen Eleştiriler

FTM Sistemi 1980'li yıllarda geliştirilen ve işletme kaynaklarını faaliyetlerin, faaliyetleri ise ürün ve hizmetlerin tükettiğini varsayan bir yaklaşımdır. Klasik maliyet sistemleri, genel üretim giderlerini gider yerlerinde toplayıp daha sonra çeşitli maliyet taşıyıcıları vasıtasıyla ürün, hizmet vb. objelere yüklerken, FTM Sistemi, genel üretim giderlerini maliyet objesine uygun faaliyet ölçütleri ile yüklemektedir.

FTM Sistemi sayesinde yöneticilerin tüm gelirlerin iyi gelir olmadığı ve tüm müşterilerinin de karlı müşteriler olmadığını anladıkları belirtilmekte ancak gerek işletme kazançlarıyla ilgili gerekse müşteri karlılıklarıyla ilgili işletmelere çeşitli fırsatları sunan FTM Sisteminin özellikle güncellenmesi ve uygulanmasında yaşanan zorlukların sistemin dezavantajı olarak düşünülmektedir. Bu sebeple 1990'lı yılların başında geliştirilen FTM Sisteminin son 10 yılda ekonomide ve iş çevrelerinde yaşanan gelişmelere paralel olarak Sürece Dayalı FTM Sistemi olarak yenilediği belirtilmektedir (Gremco ve Gremco, 2007:7; Kaplan ve Anderson, 2004:2; Max, 2005.2). Maliyetlerin ve karlılıkların sürekli ve dinamik bir şekilde ölçülebileceğini savunan yeni sistemin etkin bir yönetim sistemi olacağı ve FTM Sistemine yöneltilen eleştiriler içerisinde yer alan çeşitli olumsuzlukları ortadan kaldıracağı savunulmaktadır. Özellikle maliyetler belirlenirken ortaya çıkan bu hatalar aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 5.1. Maliyetler Belirlenirken Ortaya Çıkan Hatalar

Hata Türü	Açıklama
Ölçüm	Faaliyetlere ait maliyet veya maliyet objesinin kaynakları kullanımına ilişkin hesaplamalarda meydana gelen hatalar.
Belirtim	Maliyet taşıyıcıların unutulması, yanlış kullanılması ve faaliyetle doğru ilişkilendirilememesi
Kümeleme / Toplama	Maliyetlerin benzer olmaması ve farklı şekillerde kullanılmasından ötürü kaynaklanan problemler
Sınırlı Kaynakların Dağıtım	Üretken / verimli kapasitenin kullanılmaması sonucu ortaya çıkan problemler

Kaynak: Gremco ve Gremco, 2007: s.4'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tabloda gösterilen hataların haricinde FTM Sistemine yöneltilen bazı eleştirilerde mevcuttur. Bahsedilen bu eleştiriler şu şekilde sıralanmaktadır: (Yükçü, 1999:918; Tanış, 2005: 45-46; Cooper ve Kaplan, 1988:101-102; Sievanen ve Tornberg, 2002:1; McWatters ve diğerleri, 2001:85)

- FTM Sisteminde maliyetler işletme genelinde maliyet havuzlarında toplandığı için belirli faaliyetlere ait doğru maliyet bilgileri elde edilememektedir,
- Belirlenen faaliyetlere ait bilgilerin toplanması maliyetli olabilmektedir,
- FTM Sisteminin uygulanması ve çalışanların eğitilmesi güç olabilmektedir,
- FTM Sisteminde tarihi maliyetlerin kullanılmasının etki ve eksiklikleri sistemi olumsuz etkilemektedir,
- Maliyet taşıyıcısı seçiminde yaşanan zorluk sistemin doğru sonuçlar vermesini etkilemektedir,
- Yeni bir yöntem olduğu için işletme karlılığını artırıcı yönde yeterli tecrübe bulunmamaktadır,
- Sistemin güncellenmesi kolay değildir,
- FTM Sistemi kapasite maliyetini bütçelenmiş hacmi dikkate alarak dağıttığı için atıl kapasite maliyetlerini ürün veya hizmete yüklemektedir.

Sıralanan bu problemler bazı kaynaklarda Geleneksel FTM Sisteminin karmaşık bir sistem olması, kurulumunun uzun olması, güncellenmesinde yaşanan zorluklar ve ölçümlerden kaynaklanan hatalar başlığında ele alınmaktadır. İzleyen paragraflarda bu durum tartışılmakta ve Geleneksel FTM Sisteminin yetersizliği bu boyutlarıyla ele alınmaktadır.

• **Karmaşık Bir Sistem Olması:** FTM Sistemi maliyetlerin belirlenmesi ve toplanmasında oluşabilecek çeşitli problemleri ortadan kaldırmak amacıyla geliştirilmiş bir sistemdir. FTM Sistemi uygulanırken özellikle faaliyet ve maliyet taşıyıcı sayısının arttığı durumlarda daha hassas ve daha dikkatli olunması gerektiği belirtilmektedir (Gremco ve Gremco, 2007:4). Çünkü ürün ve hizmetlerin kaynakları ne oranda tükettiğinin doğru olarak hesaplanabilmesi faaliyetlerin, faaliyetlere ait maliyetlerin doğru olarak belirlenmesi ve ilgili taşıyıcılar yardımıyla ürün veya hizmetlere aktarılması ile mümkün olabilmektedir (Öker, 2003:33). Öte yandan faaliyetlerin karmaşıklığı ile beraber müşteri ihtiyaçlarının da çeşitlenmesi FTM Sistemini kullanan bir işletmede faaliyet sayıları ile birlikte her müşteriye ait maliyet taşıyıcıların ortaya çıkmasına sebep olmakta zaten karmaşık olan sistem daha karmaşık bir hal almaktadır (Gremco ve Gremco, 2007:4).

• **Ölçümlerden Kaynaklanan Hatalar:** Geleneksel FTM Sistemine yöneltilen eleştirilerden bir tanesi de ölçümlerden kaynaklanan hatalar olarak belirtilmektedir (Datar ve Gupta, 1994:569). Foster ve Gupta'ya göre (1990:310), işletmelerin ihtiyaç duydukları bilgileri edinimlerinin oldukça zor olduğu dolayısıyla çeşitli hataların meydana çıktığı açıklanmaktadır. Çünkü karmaşık yapıda bulunan faaliyetlere ve taşıyıcılara ait birim maliyetlerin hesaplanması uygun tekniklerle belirlenmediği sürece, ölçümlerde hataların olacağından bahsedilmektedir (Gremco ve Gremco, 2007:5). Aynı zamanda personel ile yapılan görüşmeler neticesinde elde edilen bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin yeterli olmamasının çeşitli hesaplamalarda yanlış sonuçlara sebep olacağı, yöneticilerin performans ve karlılıkla ilgili alacakları çeşitli kararları olumsuz etkileyeceği belirtilmektedir (Kaplan ve Anderson, 2003:4).

• **Kurulunun Uzun Olması:** Önceki paragraflarda belirtildiği üzere Geleneksel FTM Sistemine yöneltilen eleştiriler faaliyetlerin karmaşıklaştığı durumlarda ortaya çıkmaktadır. Bu durumla ilgili yapılan eleştirilerden bir tanesi de karmaşık faaliyetlere sahip işletmelerde kullanılacak FTM Sisteminin kurulununun da uzun süreceği olması olarak açıklanmaktadır (Anderson, 1995:7). Çünkü FTM Sisteminin kurulumu aşamasında gerekli olan personel görüşmelerinin faaliyet sayısı arttıkça ve faaliyetler karmaşıklaştıkça daha sıklıkla yapılması gerekeceği belirtilmektedir (Gremco ve Gremco, 2007:6).

• **Güncellemede Yaşanan Zorluklar:** FTM Sisteminin kurulumu esnasında ihtiyaç duyulan işletme faaliyetlerinin kullanılması sonucu maliyetlerde ortaya çıkacak farkın belirlenmesi, ilgili konularda çeşitli maliyet tahminlerinin yapılması ve maksimum faydayı sağlayacak şekilde işletme kaynaklarının kullanılması gerekmektedir. Ancak birbirinden farklı özelliklere sahip ürün ve müşteriler için talep edilen faaliyetlerde zamanla değişiklik göstermektedir. Bu sebeple çeşitli güncelleştirmelerin yapılması işletmeler açısından bir zorunluluk haline gelmektedir (Gremco ve Gremco, 2007:6). Ancak bir sistemin güncellenmesi oldukça maliyetli bir iş olmaktadır. Çünkü güncellemenin yapılacağı her seferde yeni görüşmelerin yapılması, yeni verilerin toplanması ve maliyetlerle ilgili yeni tahminlerin yapılması gerekecektir (Kaplan ve Anderson, 2004:1). Bu durum FTM Sistemi içinde geçerli olduğundan güncellemede yaşanan bu tür zorluklar FTM Sistemine yöneltilen diğer bir eleştiri olarak karşımıza çıkmaktadır.

FTM ile yaşanan çeşitli problemler FTM'den vazgeçmek yerine bu problemlerin çözümüne yardımcı olacak yeni bir sistemin gerekliliğini doğurmuştur. FTM'nin işletmelere sağlayacağı, kar getirmeyen müşterileri ilişkilerini yeniden fiyatlaması, süreç iyileştirmeleri sağlaması, daha düşük maliyetli ürünler tasarlaması, ürün çeşitliliğinin mantıklı oluşturulması gibi çeşitli faydalar işletmelere maliyet düşürme ve kar arttırma kararlarında olumlu katkılar sağlamaktadır. Bu bağlamda kullanılacak yeni sistemin FTM'den farklı olmayan, aynı faydaları sağlayacak nitelikte bir sistem olması gerekmektedir. Yeni FTM Sistemi olarak adlandırılan Sürece Dayalı FTM Sistemi daha öncede bahsedildiği üzere problemlerin çözümlenmesi sağlayacak bir yöntem olarak

açıklanmaktadır. Bu yüzden çalışmanın bu kısmında “Sürece Dayalı FTM Sistemi” hakkında bilgiler verilerek geleneksel FTM Sisteminden farklı yönleri açıklanacak, sağlayacağı katkılar ve sistemin müşteri karlılık analizinde kullanılması incelenecektir.

5.3. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi

Sürece Dayalı FTM Sistemi, Geleneksel FTM Sistemine oranla daha kolay bir şekilde daha ucuza daha hızlı kurulan ve geliştirilen aynı zamanda daha basit ve esnek bir sistem olarak açıklanmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2004:8; Cleland, 2004:2).

Barrett'e göre (www.bpmmag.net), işletme yöneticileri bu sistem sayesinde kapasite ile ilgili daha doğru kararlar alabilmekte aynı zamanda ortaya çıkan kullanılmayan kapasite miktarını hesaplayabilmektedirler. Böylece işletme de ortaya çıkan faaliyetlerin ve personelin verimliliği hakkında bilgi sahibi olan yöneticiler kaynak planlamasını daha doğru yapabilmektedirler.

Geleneksel FTM Sisteminin çok daha geliştirilmiş bir sistemi olan Sürece Dayalı FTM Sisteminin özellikle karmaşık işletme yapısına sahip şirketler tarafından belirgin bir şekilde talep edildiği açıklanmaktadır (www.bilgiyonetimi.org). Burada bahsedilen karmaşık işletme yapısı ise farklı şekillerde hizmet gerektiren farklı sayıdaki müşteri, farklı şekillerde tasarlanması gereken ürünler, farklı şekillerde kullanılan kaynak, fazla sayıda tedarikçi ve işlemlerin bulunması vb. olarak açıklanmaktadır. Dolayısıyla bu türde eğilim gösteren işletmelerin daha doğru bilgilere ulaşabilmeleri için Sürece Dayalı FTM Sistemini benimsemeleri gerektiği anlaşılmaktadır. İzleyen paragraflarda işletmeler açısından önemli olduğu düşünülen bu sistemin genel yapısı hakkında bilgiler verilecektir.

5.3.1. Sürece Dayalı FTM Sisteminin Genel Yapısı

Sürece Dayalı FTM Sistemi de tıpkı Geleneksel FTM gibi işletme kaynaklarının faaliyetler tarafından, faaliyetlerin ise ilgili maliyet objesi tarafından kullanıldığı bir maliyet sistemi olarak açıklanmaktadır (Gremco ve Gremco, 2007:7). Bir başka kaynakta ise faaliyetlerin yerine getirilmesi için gereken süre ile kapasite birim süre maliyeti yardımıyla her bir işlem, ürün veya müşterinin kaynak talebinin tahmin edilmesine yardımcı geleneksel FTM'nin geliştirilmiş hali olarak tanımlanmaktadır (www.valuecreationgroup.com, z.t.2007). Bununla beraber Sürece Dayalı FTM Sistemini, geleneksel FTM'ye göre özel kılan tek bir maliyet taşıyıcısının yani "zamanın" kullanılması olarak belirtilmektedir (Gremco ve Gremco, 2007:2). Bu sebeple iki sistemin genel mantıkları aynı olduğu halde işleyişlerinde belli farklılıkların olduğu düşünülmektedir. Sürece Dayalı ve Geleneksel FTM Sisteminin işleyişindeki farklılıklar izleyen paragraflarda anlatılmaktadır.

Geleneksel FTM Sisteminde ilk aşamada işletmede ortada çıkan çeşitli faaliyetleri yerine getiren personel ile yapılan görüşmeler neticesinde hangi personelin zamanının ne kadarını hangi faaliyet için harcadıkları belirlenmektedir. Daha sonra yapılan ise her faaliyet için belirlenen maliyet toplamının faaliyeti kullanım sayısına göre ürün, hizmet, müşteri veya kanallara dağıtılması olarak açıklanmaktadır (Max, 2004:3). Oysaki Sürece Dayalı sistem, işletmede ortaya çıkan endirekt giderleri her faaliyet için kullanılan aktif işgücü süresine bağlı olarak dağıtmaktadır. Dolayısıyla sunulan hizmet veya üretilen ürünler farklı süreçlerden geçtikleri ve farklı zamanlar harcadıkları için kaynakları da değişik boyutta tükettiği düşünülmektedir. Bu sebeple çalışanların, çalışma zamanlarına göre yapılan hesaplama ile ilgili maliyetler ürün ve hizmetlere dağıtılmaktadır (Silver, www.intelligententerprise.com). Konunun bir örnekle açıklanması yeni sistemin geleneksele göre farkının daha kolay anlaşılmasını sağlayacaktır. Bu sebeple izleyen kısımda bu durum ele alınacaktır.

5.3.2. Sürece Dayalı FTM Sisteminin Geleneksel FTM Sisteminden Farklılığı

Önceki paragraflarda, çeşitli yetersizliklerinden ötürü, geleneksel FTM Sisteminin yerine Sürece Dayalı FTM Sisteminin daha doğru maliyet hesaplamaları yapacağı ve yöneticilere alacakları çeşitli stratejik kararlarda daha doğru bilgiler sunacağından bahsedilmişti. Sürece Dayalı FTM Sistemi gerçekten de hesaplamalar sonucu farklı rakamlara ulaşmakta mıdır? Eğer bir fark oluşuyorsa bu durum geleneksel FTM Sisteminin hangi kusurlarından ötürü ortaya çıkmaktadır? Yöneticiler açısından bu durumun önemi nedir? Vb. çeşitli soruların cevaplarının bulunması amacıyla ve Sürece Dayalı FTM Sisteminin farklılıklarının anlaşılması açısından çalışmanın bu kısmında konunun kuramsal bir örnekle açıklanmasının yararlı olacağı düşünülmektedir.

Müşterileri için üç adet faaliyet yerine getiren bir hizmet departmanını analiz ettiğimizi varsayalım ve bu faaliyetleri ; faaliyet 1, faaliyet 2 ve faaliyet 3 olarak belirtelim. Departmanın toplam harcamalarının yani personel, yönetim, iletişim, temizlik ve diğer sabit kaynaklarının maliyetlerinin ise 250.000 YTL olduğunu düşünelim. Üç faaliyet için fiili veya tahmin edilen aylık iş miktarının ise sırasıyla 15.000, 2.500 ve 1.000 adet olduğunu varsayalım.

Bu departmana ait toplam maliyetlerin geleneksel FTM Sistemine göre dağıtılmasını istersek ihtiyacımız olan diğer bilgi personelin bu faaliyetlerde harcamış oldukları zaman yüzdelerinin belirlenmesi olacaktır. Diyelim ki çalışanlar zamanlarının %60'ını faaliyet 1 için, %30'unu faaliyet 2 için ve geriye kalan %10'luk zamanlarını da faaliyet 3 için harcadıklarını belirtmiş olsunlar. Bu durumda FTM Sisteminin geleneksel yolla uygulanması sonucu aşağıdaki gibi bir tablo hazırlanması mümkün olacaktır.

Tablo 5.2. FTM Sisteminin Geleneksel Yolla Uygulanması

FAALİYET	HARCANAN ZAMAN (%)	HESAPLANAN MALİYET (YTL)	FAALİYET MİKTARI (ADET)	MALİYET DAĞITIM ORANI (ADET / YTL)
Faaliyet 1	% 60	150.000	15.000	10
Faaliyet 2	% 30	75.000	2.500	30
Faaliyet 3	% 10	25.000	1.000	25
Toplam	% 100	250.000		

Yukarıdaki tablonun en sağ sütununda görüldüğü üzere her bir adet faaliyet 1; kaynak maliyetlerinden 10 YTL, faaliyet 2; 30 YTL ve faaliyet 3; 25 YTL tüketmektedir. Dolayısıyla yöneticiler bu faaliyetleri kullanan müşteri veya ürünlere bu maliyetleri yansıtabilmekte ve bu esnada herhangi bir problemin olmadığı görülmektedir. Öte yandan faaliyet hacminin büyümesi ve karmaşıklaşması bilginin toplanması ve güncellenmesi süreçlerinde problemleri de beraberinde getirecektir. Çünkü bilgilerin güncellenmesi için personel ile sürekli görüşmelerin yapılması gerekmekte bu ise gerek personel verimliliği gerekse maliyetler ve süre ile ilgili olumsuzlukları ortaya çıkarmaktadır.

Sürece Dayalı FTM Sistemi bu tür problemleri ortadan kaldırmak ve işletmelere çeşitli basitleştirmeler sağlamak için geliştirilmiş bir yaklaşım olarak açıklanmaktadır. Örnek yardımıyla geleneksel yöntemden farkı şu şekilde gösterilebilir. Bunun için izleyen kısımda aynı örnek Sürece Dayalı FTM Sistemine göre çözülecektir.

Sürece Dayalı FTM Sistemi için öncelikle yapılması gereken kullanılabilir kapasitenin belirlenmesidir. Çünkü çeşitli sebeplerden dolayı teorik kapasitenin tamamı kullanılamaz ve bu sebeple maliyet hesaplamalarında bu durumun göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Oysaki geleneksel yöntemde personel zamanlarını yüzdesel olarak faaliyetlere dağıttıklarında toplam kapasitenin %100'ünün kullanıldığı varsayılmıştı. Görülüyor ki Sürece Dayalı Sistem bu noktada da geleneksel yönetime göre farklılık arz etmektedir.

Kullanılabilir kapasite çeşitli kaynaklarda (Kaplan ve Anderson, 2004:133), teorik kapasitenin % 80 ila % 85'i olarak açıklanmaktadır. Örneğimizde hizmet faaliyetlerini yerine getiren 20 adet personelin günde 8 saat çalıştıklarını varsayarsak teorik olarak bir ay için toplam zaman; 30 gün x 8 saat x 20 = 4.800 saat ve 4.800 saat x 60 = 288.000 dakika çalışmış olurlar. Bu yüzden kullanılabilir kapasite $288.000 \times 0,80$ (%80) = 230.400 dakika olarak hesaplanmaktadır. Kapasite arzının maliyeti 250.000 YTL olduğu için dakika başına kapasite arzının maliyeti yaklaşık olarak = $250.000 / 230.400 = 1,085$ YTL olarak hesaplanabilir.

Kaynak sağlamanın birim süre başına maliyeti hesaplandıktan sonra her bir faaliyete ait birim sürelerin tespit edilmesi gerekmektedir. Daha sonra faaliyet miktarı ile birim sürenin çarpılması sonucu maliyet dağıtım oranı tespit edilmektedir. Örneğimizdeki üç faaliyet için gerekli birim sürelerin sırasıyla 6, 32 ve 47 dakika olduğunu düşünürsek faaliyet miktarına göre toplam gerekli süre ve maliyet bilgileri aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır. En sağ sütunda bulunan toplam maliyet rakamına, süre toplamı ile daha önce hesaplanan birim süre başına kapasite arzının maliyeti olan 1,085 YTL'nin çarpılması sonucu ulaşılmıştır.

Tablo 5.3. FTM Sisteminin Sürece Dayalı Olarak Uygulanması

FAALİYET	BİRİM SÜRE (DAKİKA)	FAALİYET MİKTARI (ADET)	SÜRE TOPLAMI (DAKİKA)	TOPLAM MALİYET (YTL)
Faaliyet 1	6	15.000	90.000	97.650
Faaliyet 2	32	2.500	80.000	86.800
Faaliyet 3	47	1.000	47.000	50.995
Toplam			217.000	235.445

Faaliyetlerin yerine getirilmesi için hesaplanan bir aylık maliyet tutarı 250.000 YTL idi, öte yandan yukarıdaki tabloya göre dağıtılan maliyet miktarı 235.445 YTL olarak hesaplanmıştır çünkü kullanılabilir kapasite miktarının (230.400 dakika) tamamı değil sadece 217.000 dakikalık kısmı kullanılmış ve kullanılmayan kapasitenin maliyeti hesaplama katılmamıştır. Aradaki farkın ise ($230.400 - 217.000 = 13.400$ dakika) atıl kapasite olarak ortaya çıktığını

gösterilmektedir. Bu duruma paralel olarak toplam kaynak maliyetinin tamamı yerine 235.445 YTL'lik kısmı maliyet olarak hesaplanmıştır ve belirlenen atıl kapasiteye ait maliyetler dikkate alınmamıştır. Açıklanan bu durum geleneksel FTM sisteminin mahzurlarını ortadan kaldırmaktadır çünkü geleneksel sisteme göre çalışanlarla yapılan görüşmeler neticesinde zamanlarının tamamını (kullanılabilir kapasite) faaliyetler için harcadıkları sonucuna ulaşılmaktadır. Oysaki örneğimizde, sürece dayalı sistemde her faaliyet için belirlenen birim sürelerle bağlı olarak atıl kapasite oluşmaktadır. Dolayısıyla bu durumun işletme yöneticileri tarafından, özellikle kaynaklarla ilgili alınacak kararlarda göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Hazırlamış olduğumuz örnek yardımıyla da anlaşıldığı üzere Sürece Dayalı FTM Sisteminin, geleneksel FTM sistemine nazaran bazı faydaları bulunmaktadır. Bu nedenle çalışmanın bundan sonraki kısmında bu durum tartışılacaktır.

5.3.3. Sürece Dayalı FTM Sisteminin Faydaları ve Zayıf Yanları

Yöneticilerin, Sürece Dayalı FTM Sistemini özellikle stratejik karar destek sürecinde kullanabileceklerinden ve çeşitli yararlar sağlayabileceklerinden bahsedilmektedir. Bahsedilen bu yararlar şu şekilde sıralanmaktadır (www.bilgiyonetimi.org):

- Müşteri ve tedarikçilerle yürütülen iş ilişkilerinde karlı durumların ortaya çıkarılması,
- Karlılık hedefi çerçevesinde kar getiren ürün ve müşteri bölümlerine odaklanılması ve ilişkilerin bu amaca paralel yürütülmesi,
- Gerek müşteri gerekse ürün yöneticilerin karlılığa göre teşvik edilmesi,
- Kar getirecek işletme politikalarının belirlenmesi ve uygulanması,
- Fiyatlandırma, değerlendirme, tasarım çalışmalarının karlılık ile ilişkilendirilmesi,
- Faaliyetlerle ilgili süreçlerin iyileştirilmesi

Anlaşıldığı üzere Sürece Dayalı FTM Sistemi daha doğru karlılık bilgileri sağladığından işletme ile ilgili tüm süreç ve faaliyetlerin bu amaç çerçevesinde yürütülmesine olanak sağlayan, çeşitli stratejik kararların alınmasında karlılık hedefine paralel hareket eden bir sistem olarak göze çarpmaktadır. Bununla beraber Sürece Dayalı FTM Sisteminin, kurulum zamanını ve kurulum maliyetini azaltan bir sistem olduğu da belirtilmektedir (Max, 2005:1; www.businessfocus.be). Max (2005:3-4) ayrıca bu sistemin Geleneksel FTM Sistemine kıyasla işletme yöneticilerine çeşitli konularda faydalar sağladığından bahsetmektedir. Bu faydalar şu şekilde sıralanmaktadır:

- İşletmede ortaya çıkan maliyetler yöneticiler için daha anlaşılırdır. Her müşteri veya ürün için kullanılması gereken kaynak miktarı ve ne kadar efor harcanması gerektiği belirgindir. Böylelikle müşteri ve ürünlerle ilgili fiyatlandırma kararları daha gerçekçi olmaktadır.
- Maliyet ve karlılık hesaplamaları aynı anda müşteri, ürün ve değişik kanallara göre yapılabilmektedir.
- Sürece Dayalı FTM Sistemi kullanılmamış kapasite miktarını ortaya çıkarmakta ve raporlanması sonucu işletme yöneticilerine alacakları stratejik kararlarda yardımcı olmaktadır.

Sürece Dayalı FTM Sistemi ile yapılan çeşitli uygulamalar bu sistemin işletmelere sağladığı yararların anlaşılmasına yardımcı olmaktadır. Kaplan ve Anderson (2004:135), bu durumu şu şekilde izah etmektedir; işletmeler ERP (Enterprise Resource Planning – Kurumsal Kaynak Planlama) sistemleri yardımıyla sipariş, ambalajlama, dağıtım ve diğer özelliklere ilgili bilgilere sahiptirler ve her sipariş için gereken süreyi kolaylıkla hesaplayabilmektedirler. Geleneksel FTM sistemi, değişken işlem zamanlarını ayrı birer faaliyet olarak algılayıp yorumlamaktadır. Oysaki sürece dayalı sistem çok sayıdaki aktiveyi tek bir zaman sürecine indirmekte ve işletmede ortaya çıkabilecek karmaşıklığı ortadan kaldırmaktadır. Bu özellik sonucu ise uygulamanın yapıldığı işletmede ulaşılan sonuçlar şu şekilde açıklanmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2004:136-137);

- 1200 olan faaliyet sayısı 200 departman sürecine indirilmektedir,
- Modelin karmaşıklaşmaması için maliyet denklemlerine yeni öğeler eklenmekte ve faaliyetlerin eklenmesine göre daha az yük bindirmektedir,
- Maliyet tahminleri çalışanların zamanlarını nerede ve nasıl şekilde geçirdikleri ile ilgili tahminler yerine işlem sürelerinin doğrudan izlenmesi ile belirlenmektedir,
- Belli bir zaman aralığında bütün faaliyetlere harcanan kesin zaman ile sağlanan kaynakların kapasite ölçümleri arasında karşılaştırma yapılarak doğrulama yapılabilen ve geleneksel FTM sistemi ile yapılması zor olan, yöneticilerin çalışanların tam kapasite ile çalışıp çalışmadıklarını anlamasına yardımcı olmaktadır,
- Sistemin uygulanması, güncellenmesi ve bilgilerin muhafaza edilmesi geleneksel FTM sistemine göre daha kolay olmaktadır.

Atkinson ve diğerlerine göre de (2004:141) bu sistemin kurulmasından sonra işletmede geliştirilecek her yeni faaliyet için uygulamasının oldukça kolay olduğu belirtilmektedir. Yazarlara göre, işletme yöneticilerinin tek yapması gereken belirlenen yeni faaliyete ait gerekli standart zamanın tespit edilmesi olarak açıklanmaktadır. Bu noktadan sonra ise faaliyete ait maliyet kolaylıkla belirlenebilecektir.

Görüldüğü gibi Sürece Dayalı FTM Sistemi, geleneksel FTM Sistemine oranla işletme yöneticilerine çeşitli konularda daha fazla fayda sağlamaktadır. Çünkü Sürece Dayalı FTM Sistemi, geleneksel yöntemin aksine ürün ve müşterilerin birbirinin aynı olduğu ve işletme kaynaklarını da aynı oranda tükettikleri varsayımına göre hareket etmemektedir (Atkinson ve diğerleri, 2004:139-140). Bu sistemin temel felsefesi öncelikle her faaliyete ait kaynak maliyetlerinin belirlenmesi ve birim dakika maliyetin hesaplanması, sonrasında ise maliyet objesinin faaliyet merkezinde geçirdiği süre ve tükettiği kaynak miktarının ölçüm ve tahminleri üzerine kuruludur (www.productcosting.com). Barrett'e göre (www.businessobjects.com), yukarıda sıralanan faydalarının yanı sıra sürece

dayalı FTM sisteminin çeşitli zayıf yanlarının varlığından bahsedilmektedir. Bu konuyla ilgili açıklamalar aşağıdaki paragraflarda belirtilmektedir;

- Sürece dayalı FTM sistemi için kullanılan veriler güvenilir, doğru ve zamanlı olmadığı sürece çeşitli problemler doğuracaktır. Bunun için kullanılacak verilere ulaşılrken doğru işlemlerin yapılması ve doğru sistemlerin kullanılması gerekmektedir.
- Sürece dayalı sistem, geleneksel sistemin güncellenmesinde yaşanan zorlukları ortadan kaldıracak bir sistem olarak tarif edilse de, sürece dayalı sistem için gerekli olan süreç hesaplamalarının da zamanla doğru gözlemler ile güncellenmesi gerekmektedir. Uygun şekilde güncellenmeyen veriler hesaplamalarla ilgili çeşitli problemlerin ortaya çıkmasına sebep olabilecektir.
- Sürece dayalı sistem neticesinde belirlenen süreçlere göre hesaplanan maliyet bilgileri çok fazla olabilmektedir. Örneğin her müşteri için belirlenen sürece göre maliyet hesaplaması yapılabilmekte ve yöneticilere alacakları kararlarda yardımcı olacak bilgilere dönüştürülebilmektedir. Öte yandan hacim olarak çok fazla olan bu bilgilerin analiz edilmesi yöneticiler için daha fazla efor gerektiren daha fazla zaman isteyen bir iş olmaktadır.

Aynı zamanda Maskell'de (www.maskell.com), yeni FTM olarak adlandırılan sürece dayalı sistemin "yalın üretim" ile benzerliklerinin olduğundan bahsetmektedir. Bahsedilen bu benzerlikler şu şekilde sıralanmaktadır;

- Maliyetler faaliyetlerin oluştuğu bölümlerde toplanmaktadır. Bu yönüyle değer akışına göre her aşamada ortaya çıkan maliyetlerin raporlanmasına benzemektedir.
- Ürüne ait maliyetin hesaplanması gerekli olan kaynak miktarına göre belirlenmektedir. Bu yönüyle faaliyetlerde ortaya çıkan kısıtın oranının belirlenmesine benzemektedir.

- Her faaliyet kapasite, “kullanılan” ve “kullanılmayan” olarak belirtilmektedir. Bu yönüyle de verimli kapasite”, “verimsiz kapasite” ve “mevcut kapasite” olarak gösterilmesine benzemektedir.
- Elde edilen maliyet bilgileri, yalın üretimdeki değer akışına ait maliyete benzer nitelikte, işlem maliyeti, üretim maliyeti için kullanılmakta ve akışa ait mevcut kapasite raporlanmaktadır.

Bu ve benzer sebeplerden ötürü yeni FTM sisteminin yalın üretime benzediğine dikkat çeken Maskell sistemin kısıtlı bir durum ortaya çıktığında oluşabilecek durumla ilgili maliyet bilgisi vermediğinden bahsetmektedir. Oysaki yeni FTM önceki bölümde de bahsedildiği üzere çalışan insan gücü zamanını dikkate alarak maliyet hesaplaması yapan bir sistem niteliğindedir ve konuyla ilgili kaynaklar bu durumu göz önünde bulundurmaktadır. Öte yandan bir malın üretiminden önce geliştirilmesi, planlanması, üretilmesi ve müşterilere ulaştırılmasını içeren süreçlerde oluşabilecek israfları ortadan kaldırmayı amaçlayan yalın üretim, hizmetlerin sunumu konusunu ele almamaktadır (www.danismend.com). Bu sebeple özellikle insan gücü kavramını dikkate alarak faaliyetlere ait süreç hesaplamaları yapan sürece dayalı FTM sisteminin özellikle hizmet işletmeleri açısından uygun bir yöntem olduğu düşünülmektedir. Sürece dayalı FTM sistemiyle ilgili ulaşılan makalelerde verilen örnekler bu durumu ortaya koymaktadır.

Sürece Dayalı FTM Sistemi sayesinde elde edilen bilgiler işletme yöneticileri tarafından çeşitli yönetim kararlarında kullanılabilir. Sistemin stratejik amaçlı kullanım alanlarından bir tanesi de tıpkı geleneksel yöntemde olduğu gibi müşteri karlılıklarının belirlenmesi yani müşteri karlılık analizinde kullanılmasıdır. Bu bağlamda bundan sonraki kısımda çalışmanın da başlığını oluşturan “Sürece Dayalı FTM Sisteminin Müşteri Karlılık Analizinde Kullanılması” konusu ele alınacaktır.

5.4. Sürece Dayalı FTM Sisteminin Müşteri Karlılık Analizinde Kullanılması

Önceki bölümlerde FTM Sisteminin yönetim amaçlı kullanıldığı alanlardan birinin de müşteri karlılık analizleri olduğundan bahsedilmişti. Hatırlanacağı üzere müşteri karlılık analizi her müşteri grubundan elde edilen gelirler ile o müşteri grubu için katlanılan maliyetlerin karşılaştırılması sonucu aradaki farkın müşteri grubuna ait kar olarak hesaplandığı bir yönetim muhasebesi yöntemi olarak tanımlanmıştı. Çalışmanın bu kısmında Sürece Dayalı FTM Sisteminin müşteri karlılık analizinde kullanılması konusu tartışılacaktır.

Müşteri gruplarına ait gelirlerin belirlenmesinde herhangi bir problem olmadığı için öncelikle maliyetlerin belirlenmesi kısmı incelenecektir. Çünkü, maliyetlerin belirlenmesi, müşteri karlılık analizinin en önemli aşamalarından biridir.

Gremco ve Gremco'ya (2007:7) göre, Sürece Dayalı FTM Sistemi aracılığı ile maliyetlerin belirlenmesi aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 5.4. Sürece Dayalı FTM ile Maliyet Hesaplamaları

Dönem	Aşamalar
Kurulum	<ul style="list-style-type: none"> Faaliyetlerin belirlenmesi Faaliyetler için gerekli kaynak gruplarının kararlaştırılması Kaynak gruplarına ait normal kapasitelerin süreç bazında tahmin edilmesi
Maliyetlerin Tahmin Edilmesi	<ul style="list-style-type: none"> Her grup tarafında tüketilen sürenin tahmin edilmesi Kaynaklara ait birim maliyetlerin belirlenmesi Her maliyet objesi için gerekli sürenin kararlaştırılması Birim maliyet ile sürenin çarpılarak hesaplanmasının yapılması

Kaynak: Gremco ve Gremco, 2007, s.2'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tabloda görüldüğü üzere maliyetlerin belirlenmesi, kurulum ve maliyetlerin tahmin edilmesi gibi iki dönemde ele alınmaktadır. Buna göre kurulum aşamasında işletmede ortaya çıkan faaliyetler ve bu faaliyetler için gerekecek kaynaklar ve bunların kapasiteleri belirlenmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken kaynaklarda meydana gelecek kabul edilebilir aksamaların göz önünde bulundurulması normal kapasitelerin hesaplanmasıdır. Daha sonra maliyetlerin belirlenmesi aşamasında ise maliyeti hesaplamak istenen objenin ihtiyaç duyduğu süre ile belirlenen birim maliyetin çarpılması sonucu gerekli maliyet hesabının yapıldığı görülmektedir. Dolayısıyla müşterilere ait maliyetlerin hesaplanması istendiğinde yapılması gereken müşterilerin ihtiyaç duydukları faaliyetlerin belirlenmesi, faaliyetler için gerekli kaynakların normal kapasitesinin hesaplanması, kaynak kapasitenin birim süre başına maliyetinin hesaplanması ve müşteri gruplarının her bir faaliyet için ihtiyaç duydukları süre ile birim kaynak maliyetin çarpılarak müşteri grubuna ait maliyetin belirlenmesi olarak açıklanabilmektedir.

Bu konuyla ilgili olarak Kaplan ve Anderson da (2004:2-3), Sürece Dayalı FTM Sistemi ile yöneticilerin her işlem, ürün ve müşterinin ihtiyaç duyduğu kaynak talebini, önce faaliyetler bazında daha sonra ise ürünler ve müşteriler seviyesinde belirleyerek tahmin etmektedir. Bunun için ise her kaynak grubu için iki parametreyi tahmin etmek gerekmektedir. Bunlar;

- Kaynak kapasitesi sağlamanın birim süre başına maliyeti ve
- Ürünlerin, hizmetlerin ve müşterilerin kaynak kapasitesi kullanımlarının birim süreleridir.

Böylelikle belli bir faaliyetin yerine getirilmesi için gereken süre ile birim süreye göre belirlenen maliyet oranının çarpılması ile maliyet hesaplaması yapılabilecektir (Bruggeman ve Moreels, 2003:1). Burada dikkat edilmesi gereken nokta toplam dağıtılacak olan maliyet rakamının yukarıdaki hesaplama yapıldıktan sonra ortaya çıkan rakamdan farklı (daha küçük) olabileceğidir. Çünkü sürece dayalı sistem tam kapasite ile çalışmayan işletmelerde ortaya

çıkan atıl kapasite miktarına ait maliyetleri ürün veya hizmetlere aktarmamaktadır (Silver, www.intelligententerprise.com).

Yukarıdaki paragraflarda sıralanan ve sürece dayalı FTM sisteminin müşteri karlılık analizinde kullanılması konusunda verilen bilgilerin kuramsal bir örnek ile gösterilmesinin konunun daha iyi anlaşılması için gerekli olduğu düşünülmektedir. Bu sebeple izleyen kısımda bu duruma uygun hazırlanmış bir örneğe yer verilerek, sürece dayalı FTM sisteminin müşteri karlılık analizinde kullanılması sonucu oluşan farklılıkların anlaşılması sağlanacaktır.

Örneğimizde üç adet müşteri tipinin bulunduğu ve bu müşterilere ait bir aylık süreyi kapsayan toplam satış rakamlarının sırasıyla 7.000, 4.000 ve 5.000 YTL olduğunu varsayalım. Müşterilerden elde edilecek katkıya ulaşabilmek için gerekli olan direkt giderlerin ise birinci müşteri için 2.450 YTL, ikinci müşteri için 1.400 YTL ve üçüncü müşteri için ise 1.750 YTL olduğunu düşünürsek müşterilerden elde edilecek katkı tutarlarının sırasıyla 4.550 YTL (7.000 – 2.450), 2.600 YTL (4.000 – 1.400) ve 3.250 YTL (5.000 – 1.750) olduğu görülecektir. Bu noktada müşteri karlılıklarının belirlenebilmesi için yapılması gereken endirekt giderlerinin geleneksel FTM sistemine göre müşterilere aktarılmasıdır. Bunun için ise endirekt giderlerin toplamına ihtiyaç duyulmaktadır. İşletmede ortaya çıkan endirekt giderlerin toplamının 3.000 YTL ve faaliyet sayısının iki adet olduğunu varsayarsak her bir faaliyet için hesaplanan endirekt gider payının yine her faaliyete özgü taşıyıcı yardımıyla müşterilere aktarılması gerekecektir. Bu sebeple bilinmesi gereken her bir faaliyetin toplam endirekt giderden ne kadar pay alması gerektiği ve bu tutarı müşterilere aktarırken kullanılacak faaliyet taşıyıcısı ve hacmin ne olduğudur. İşletmede meydana gelen faaliyetlerden bir tanesinin toplam endirekt giderlerden % 40 değerinin ise % 60 pay alması gerektiğini düşünürsek; faaliyet 1'in alması gereken pay 1.200 YTL (3.000 x %40) ve faaliyet 2 için hesaplanan pay 1.800 YTL (3.000 x %60) olacaktır. Meydana gelen faaliyet hacimlerinin de sırasıyla 120 adet ve 180 adet olduğunu varsayarsak, faaliyet 1 için adet başına yüklenmesi gereken tutar 10 YTL/adet (1.200 / 120), faaliyet 2 için yine 10 YTL/adet (1.800 / 180) olacaktır. Müşterilerin bu giderlerden alacakları payların

hesaplanması için ise bilinmesi gereken her bir müşterinin ilgili faaliyeti kaç kere kullandığıdır. Bu rakamların da aşağıdaki gibi olduğunu düşünürsek her bir müşterinin endirekt maliyetlerden ne kadar pay alması gerektiği kolaylıkla hesaplanabilmektedir.

	Toplam (adet)	Birim Başına Hesaplanan (YTL)	Faaliyet Kullanımı		
			Müşteri 1 (adet)	Müşteri 2 (adet)	Müşteri 3 (adet)
Faaliyet 1 (1200 YTL)	120	1200 / 120 = 10	40	50	30
Faaliyet 2 (1800 YTL)	180	1800 / 180 = 10	30	90	60
Müşterilerin Alması Gereken Tutarların Hesaplanması					
Faaliyet 1	1200		400	500	300
Faaliyet 2	1800		300	900	600
Toplam	3000		700	1400	900

Yukarıda verilen bilgilere göre toplam endirekt giderden en fazla payı ikinci müşteri (1.400 YTL) almaktadır. Bu müşteriyi sırasıyla üçüncü müşteri (900 YTL) ve birinci müşteri (700 YTL) izlemektedir. Direkt giderlerden sonra her müşterinin alması gereken endirekt giderlerde belirlendikten sonra her bir müşterinin karlılığı hesaplanabilecektir. Bu durum, ilgili yerlere uygun rakamların yerleştirilmesi sonucu aşağıdaki tabloya ulaşmamızı sağlamaktadır.

Tablo 5.5. Geleneksel FTM ile Müşteri Karlılıklarının Hesaplanması

	Müşteri 1 (YTL)	Müşteri 2 (YTL)	Müşteri 3 (YTL)	Toplam (YTL)
Satışlar	7000	4000	5000	16000
Direkt Giderler	2450	1400	1750	
Katkı	4550	2600	3250	10400
Kullanılan Faaliyetler				
Faaliyet 1	400 (40x10)	500 (50x10)	300 (30x10)	1200
Faaliyet 2	300 (30x10)	900 (90x10)	600 (60x10)	1800
Faaliyetlere Ait Giderler				
Toplamı	700	1400	900	3000
Faaliyet Karı	3850	1200	2350	7400
Karlılık Oranı (%)	55	30	47	46.25

Sürece dayalı FTM sisteminin müşteri karlılık analizinde kullanılmasına ilişkin geliştirilen bu kuramsal örnekte geleneksel FTM sistemine göre oluşabilecek

farklılıkların anlaşılması için izleyen paragraflarda aynı örnek yeni FTM sistemine göre çözülecektir. Bu sisteme göre müşterilerle ilgili olan direkt giderler aynı olacağı için asıl fark endirekt giderlerin dağıtımını esnasında görülecektir. Çünkü, endirekt giderlerin dağıtımında, sürece dayalı FTM sistemi için gerekli olan müşterilerin hangi faaliyeti ne oranda kullandığı bilgisinden ziyade hangi faaliyette ne kadar süre harcadığının hesaplanabilmesidir. Sürece dayalı sistemin, geleneksel sistemin aksine, her müşterinin her faaliyette geçirmiş olduğu süre birbirine eşit değildir varsayımı bu tarz bir bilgiye ihtiyaç doğurmaktadır. Ayrıca müşterilerinin birbirinin benzeri olmadığı ve her bir müşteri yada müşteri grubunun farklı sayıda faaliyeti farklı türlerde talep etme gerçeği de bu savı doğrular niteliktedir. Bu sebeple sürece dayalı müşteri karlılık analizinin yapılabilmesi için her bir müşteri veya müşteri grubunun faaliyetlerde geçirmiş oldukları sürelerin belirlenmesi gerekmektedir. Toplam faaliyet hacmi ile birim faaliyette geçirilen sürenin çarpılması her bir müşteri veya müşteri grubunun ilgili faaliyette geçirdiği toplam süreye ulaşılmasını sağlayacaktır. Sistem için gerekli olan bir diğer bilgi ise kaynak kapasitesi ve bu noktadan hareketle hesaplanabilecek birim başına kapasite maliyeti tutarının ne olduğudur. Ulaşılan bu bilgiler neticesinde birim başına kapasite maliyetinin her bir müşteri veya müşteri grubunun faaliyette geçirmiş olduğu toplam süre ile çarpılması faaliyete ilişkin alması gereken payı verecektir. Bu hesaplamanın işletmede ortaya çıkan her bir faaliyet için tekrarlanması müşteri veya müşteri grubuna ait toplam endirekt maliyet rakamlarına ulaşılmasını sağlayacaktır. Bu sayede her bir müşteri veya müşteri grubu için karlılık hesaplamaları yapılabilecektir. Buraya kadar anlatılanların kuramsal bir örnekle ele alınması ise aşağıdaki gibi olacaktır.

Önceki örneğe bağlı kalarak mevcut iki adet faaliyette iki kişinin çalıştığını düşünelim. Sürece dayalı FTM sistemi için gerekli olan kaynak kapasitesi kişilerin çalışma süresi olacağı için ayda 20 gün, günde 10 saat çalışan her bir personel ve dolayısıyla her bir faaliyet için hesaplanan aylık teorik kapasite 200 saat (20×10) ve 12.000 dakika (200×60) olacaktır. Ancak hazırlık, yemek, mola vb. ihtiyaçlar için zamanın % 20'sinin kullanılmadığı ve % 80'inde tam çalışıldığı düşünülürse normal kapasite 9.600 dakika ($12.000 \times \% 80$)

hesaplanacaktır. Her iki faaliyet içinde birbirine eşit olan kapasite miktarı dakika başına kapasite maliyeti hesaplanırken faaliyetlere ait endirekt giderler farklı olduğu için farklı olacaktır. Bu durumda birinci faaliyet için birim dakika başına maliyet: 0,125 YTL (1.200 / 9.600) ve ikinci faaliyet için: 0,1875 YTL olacaktır. Birim dakika başına maliyetin hesaplanmasından sonra bilinmesi gereken her bir müşterinin her bir faaliyette geçirdiği sürenin dakika olarak bilinmesidir. Bu konuda ulaşılan rakamların her bir müşteri için aşağıdaki gibi olduğunu varsayalım:

Tablo 5.6. Müşterilerin Faaliyetlerde Geçirdikleri Süreçler

	Faaliyet 1			Faaliyet 2		
	Adet	Süre	Toplam Süre	Adet	Süre	Toplam Süre
		(dakika)	(dakika)		(dakika)	(dakika)
Müşteri 1	40	60	2400	30	30	900
Müşteri 2	50	110	5500	90	70	6300
Müşteri 3	30	50	1500	60	35	2100
	Toplam		9400	Toplam		9300

Bu durumda faaliyetlerde harcanan toplam süre ve birim başına dakika maliyeti belli olduğu için her bir müşterinin endirekt giderlerden alması gereken pay belirlenebilecektir. Bu durum aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo 5.7. SDFTM'ye göre Müşterilere Ait Endirekt Giderlerin Hesaplanması

	Faaliyet 1			Faaliyet 2			Toplam Gider (YTL)
	Toplam Süre (dakika)	Birim Dakika Maliyet (YTL)	Maliyet (YTL)	Toplam Süre (dakika)	Birim Dakika Maliyet (YTL)	Maliyet (YTL)	
Müşteri 1	2400	0.125	300	900	0.1875	168.75	468.75
Müşteri 2	5500	0.125	687.5	6300	0.1875	1181.25	1868.75
Müşteri 3	1500	0.125	187.5	2100	0.1875	393.75	581.25
Toplam	9400		1175	9300		1743.75	2918.75

Yukarıdaki tablodan anlaşıldığı üzere her bir müşterinin alması gereken pay toplam gider sütununda her iki faaliyete ait maliyet toplamı olarak görülmektedir. Dikkat edilmesi gereken nokta faaliyet 1 için gerekli toplam sürenin 9.400 dakika faaliyet 2 içinse 9.300 dakika olarak gösteriyor olmasıdır. Sürece dayalı FTM sistemi sayesinde hesaplanabilen bu durum ile normal kapasitenin tam olarak

kullanılmadığı ve atıl kapasitenin ortaya çıktığı görülmektedir. Aynı şekilde her müşteri için hesaplanan toplam süre ve birim dakika maliyetinin çarpılması müşterilerin almaları gereken pay tutarını verecektir. Bu sayede direkt giderlerle beraber hesaplanan bu tutarların satış rakamlarından çıkarılması müşterilere ait kar rakamlarına ulaşmamızı sağlayacaktır. Bu durum aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo 5.8. SDFTM ile Müşteri Karlılıklarının Hesaplanması

	Müşteri 1	Müşteri 2	Müşteri 3	Toplam
Satışlar	7000	4000	5000	16000
Direkt Giderler	2450	1400	1750	
Katkı	4550	2600	3250	10400
Kullanılan Faaliyetler				
Faaliyet 1	300	687.5	187.5	1175
Faaliyet 2	168.75	1181.25	393.75	1743.75
Faaliyetlere Ait Giderler				
Toplamı	468.75	1868.75	581.25	2918.75
Faaliyet Karı	4081.25	731.25	2668.75	7481.25
Karlılık Oranı	58.30	18.28	53.38	46.76

Her iki sistemin karşılaştırılması sonucu ise ortaya şu şekilde bir tablo çıkmaktadır;

Tablo 5.9. Geleneksel ve Sürece Dayalı FTM Sistemine Göre Hesaplanan Müşteri Karlılık Analizlerinin Karşılaştırılması

	Geleneksel FTM Sistemi				Sürece Dayalı FTM Sistemi			
	Müşteri 1 (YTL)	Müşteri 2 (YTL)	Müşteri 3 (YTL)	Toplam (YTL)	Müşteri 1 (YTL)	Müşteri 2 (YTL)	Müşteri 3 (YTL)	Toplam (YTL)
Satışlar	7000	4000	5000	16000	7000	4000	5000	16000
Direkt Giderler	2450	1400	1750		2450	1400	1750	
Katkı	4550	2600	3250	10400	4550	2600	3250	10400
Kullanılan Faaliyetler								
Faaliyet 1	400 (40x10)	500 (50x10)	300 (30x10)	1200	300	687.5	187.5	1175
Faaliyet 2	300 (30x10)	900 (90x10)	600 (60x10)	1800	168.75	1181.25	393.75	1743.75
Faaliyetlere Ait Giderler								
Toplamı	700	1400	900	3000	468.75	1868.75	581.25	2918.75
Faaliyet Karı	3850	1200	2350	7400	4081.25	731.25	2668.75	7481.25
Karlılık Oranı (%)	55	30	47	46.25	58.30	18.28	53.38	46.76

Tablodan da anlaşıldığı üzere her iki sistemde satışlar ve direkt giderler aynı olduğu halde endirekt giderlerin tutarında farklılıkları olduğu görülmektedir. bunların sonucu olarak ta müşterilere ait kar rakamları değişmiş geleneksel sisteme göre % 30 karlı olduğu görülen ikinci müşterinin yeni sisteme göre %18,28 karlı olduğu; buna karşın % 47 olan üçüncü müşterinin % 53,38 karlı olduğu; ve % 55 olan birinci müşterinin % 58,30 karlı olduğu görülmektedir. İkinci müşterinin diğerlerine göre faaliyetlerde geçirmiş olduğu süre fazla olduğu için alması gereken payda o oranda artmış ve karlılık oranı geleneksel sisteme göre azalmıştır. Aynı zamanda geleneksel sistemde faaliyetlere ait giderlerin tamamı (3.000 YTL) müşterilere yüklenmişken sürece dayalı sistemde bu tutar 2.918,75 YTL olarak yüklenmiştir. Dolayısıyla aradaki fark kullanılmayan kapasiteye ait gider olarak belirlenebilmektedir.

Görülüyor ki özellikle faaliyetlerin standart olmadığı ve müşteriden müşteriye değişkenlik gösterdiği durumlarda işletme kaynaklarında geçirilen süreç farklı olacağı için sürece dayalı FTM sisteminin kullanılması, en doğru maliyet bilgilerine ve karlılık hesaplamalarına ulaşılmasını sağlayacaktır.

Müşteri karlılık analizlerinde gerekli olan diğer bir veri ise müşteri veya müşteri gruplarından elde edilen gelir tutarlarıdır. Müşterilerden elde edilen gelirler müşteri maliyetlerine nazaran işletmelerde kullanılan sistemler, faturalar, ödeme raporları vb. araçlar neticesinde daha kolay belirlenebilmektedir (Noone ve Griffin, 1997:76).

5.5. Özet

Günümüz dünyasında işletmelerden farklı şekillerde ürün ve hizmet talebinde bulunan müşteri gruplarının var olduğu bilinmektedir. Bu sebeple işletmeler müşterilerle ilgili maliyetleri belirlerken müşterilerinin ihtiyaç duydukları faaliyetleri dikkate almakta ve ilgili faaliyetleri tüketimlerine göre hesaplamalar yapmaktadırlar. Ancak farklı müşteri ve müşteri gruplarının benzer veya aynı faaliyetlerde geçirdikleri süreç standart değildir ve birbirinden farklı olmaktadır.

Dolayısıyla yapılan maliyet hesaplamalarında bu farklılığın dikkate alınması gerekmektedir. Ancak Geleneksel FTM Sistemi müşteri veya ürünlerin her bir faaliyeti tüketim miktarını standart olarak düşündüğü için bahsedilen sorunun üstesinden gelememektedir. Ayrıca Geleneksel FTM Sisteminin kurulumunda ve geliştirilmesinde yaşanan çeşitli zorluklar da sistemin dezavantajı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Sürece Dayalı FTM Sistemi önceki paragraflarda ayrıntılı olarak bahsedilen bazı yetersizliklerin çözümünde kullanılmak üzere geliştirilmiş bir sistemdir. Genel olarak felsefesi Geleneksel FTM Sistemi ile benzer olmasına karşın özellikle ikinci aşama dağıtımda maliyet taşıyıcı olarak sadece süreci kullandığı için farklılıkları ortaya çıkmaktadır.

Sürece Dayalı FTM Sisteminin işletmelere sağlayacağı faydalardan birisi de ürün veya müşteri karlılık analizlerinde kullanılabilmesidir. Geleneksel FTM Sistemi ürün, müşteri veya müşteri gruplarının belirlenen faaliyetleri kullanım adetlerine göre maliyetlerin dağıtımını yaparken Sürece Dayalı FTM, ürün, müşteri veya müşteri gruplarının ilgili faaliyetlerde geçirdikleri süreyi dikkate almakta ve toplam işletme kaynaklarının ne kadarını tükettiğini hesaplayabilmektedir. Bütün ürün, müşteri veya müşteri grupları için yapılan hesaplamalar neticesinde ise kullanılmayan kaynak miktarı belirlendiği için işletmede ortaya çıkan atıl kapasite sayesinde verimlilik hesaplamaları ve kaynakların planlaması daha doğru olarak yapılabilmektedir.

Çalışmanın bundan sonraki kısmında Sürece Dayalı FTM Sisteminin uygulanabilirliğine ilişkin bir araştırmaya yer verilecektir. Bu çerçevede Sürece Dayalı FTM Sisteminin, yönetim muhasebesinde yeni bir kavram olan müşteri karlılık analizi yönteminde kullanılması ve Geleneksel FTM Sistemine göre yapılmış bir analize göre benzerlik ve farklılıklarının belirlenmesi hedeflenmektedir.

ALTINCI BÖLÜM

ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

6.1. Giriş

Araştırmalar gerek iş hayatı gerekse akademik çalışmalar için büyük önem taşımaktadır. Yapılan araştırmalarda başarılı sonuçlar alınabilmesi kullanılan yöntemin doğru uygulanmasının yanı sıra araştırma ile uygunluğuna da bağlı olmaktadır. Bu sebeple yapılan araştırmalarda bulunan sonuç kadar kullanılan yöntemde oldukça önemlidir ve yapılan araştırma için en uygun araştırma yönteminin seçilmesi gerekmektedir.

Sosyal bilimler alanında yapılan çalışmalarda kullanılan çeşitli yöntemler laboratuvar ve saha deneyleri, anketler, arşiv bilgilerinin analizi, tarihi analizler ve olay çalışması olarak sıralanabilmektedir (Spicer,1992:10; Yin, 1994:6; Tanış, 1997:181).

Bu çalışmada maliyet ve yönetim muhasebesi alanlarında yapılan çalışmalarda sıkça kullanılan bir araştırma yöntemi olan olay çalışması (case study) kullanılmıştır. Bu sebeple izleyen paragraflarda öncelikle sosyal bilimlerde kullanılan araştırma yöntemleri kısaca açıklanacak ve olay çalışması yöntemi detaylı olarak incelenecektir. Bu çerçevede olay çalışması yöntemi tanımlanacak, türleri açıklanacak ve yöntemin avantaj ve dezavantajları ortaya konacaktır. Daha sonraki kısımda ise bu yöntemin çalışma planı hazırlanırken göz önünde bulundurulması gereken aşamaları sıralanacak ve açıklanacaktır. Son olarak olay çalışması yönteminin mevcut çalışmada araştırma yöntemi olarak seçilmesinin nedenleri açıklanacaktır.

6.2. Sosyal Bilimlerde Kullanılan Araştırma Yöntemleri

Çeşitli özellikleri dikkate alındığında araştırmalar farklı şekillerde gruplandırılabilir. Bunlar amaçları yönünden, yürütüldükleri ortam yönünden ve yöntemleri açısından birbirlerinden farklılıklar gösterebilmektedir bu durum aşağıdaki tabloda detaylı olarak görülmektedir (Seyidoğlu, 1995:15).

Tablo 6.1. Özelliklerine Göre Araştırma Türleri

Amaçları Yönünden Araştırmalar	Yürütüldükleri Ortam Yönünden Araştırmalar	Yöntemleri Açısından Araştırmalar
<ul style="list-style-type: none"> • Temel • Uygulamalı 	<ul style="list-style-type: none"> • Laboratuvar • Doğal Çevre 	<ul style="list-style-type: none"> • Deneysel • Tanıtıcı (durum belirleyici) • İstatistiksel • Alan Araştırmaları

Kaynak: Seyidoğlu, 1995: s.15'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Sosyal bilimlerde araştırmacının kullanabileceği çeşitli sayıda araştırma yönteminin bulunduğu belirtilmektedir. Bahsedilen bu yöntemler; olay çalışması, anket çalışması, tarihsel çalışma, arşiv çalışması ve deneysel çalışma olarak sıralanmaktadır (Yin, 1994:3; Spicer, 1992:10). Yapılan araştırmalarda başarılı sonuçlar alınabilmesi kullanılan yöntemin doğru uygulanmasının yanı sıra araştırma ile uygunluğuna da bağlı olmaktadır bu sebeple kullanılacak yöntemin diğerlerine göre üstün ve zayıf yönlerinin bilinmesi araştırma için seçilecek uygun yöntemin belirlenmesine yardımcı olacaktır. Yin (2003:1), bir araştırma yönteminin zayıf ve üstünlüklerinin üç koşula bağlı olacağını belirtmektedir. Bahsedilen bu koşullar şu şekilde sıralanabilir.

- Araştırma sorusunun türü,
- Araştırmacının incelen olay ve oluşan davranışlar üzerindeki kontrolü,
- Güncel çalışmaların geçmişte yapılan çalışmalarla ayarlanması, ilgilendirilmesi

Bu çerçevede önceki bölümlerde sıralanan araştırma yöntemleri aşağıdaki gibi stratejik olarak karşılaştırılabilmektedir (Yin, 1994:6).

Tablo 6.2. Araştırma Stratejileri

Araştırma yöntemi / türü	Araştırma sorusunun yapısı	Olaylar üzerinde kontrol gerektiriyor mu?	Güncel olaylar üzerine mi odaklanır ?
Deney	Nasıl, neden	Evet	Evet
Anket	Kim, ne, nerede, kaç tane	Hayır	Evet
Arşiv Çalışması	Kim, ne, nerede, kaç tane	Hayır	Evet / Hayır
Tarihi Çalışma	Nasıl, neden	Hayır	Hayır
Olay Çalışması	Nasıl, neden	Hayır	Evet

Kaynak: Yin, 1994: s.6'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere, deneyler “nasıl” ve “neden” sorularının sorulduğu güncel olaylarla ilgili ve araştırmacının olaylar üzerinde direkt kontrolünü gerektiren bir yöntemdir. Anketler “kim”, “ne”, “nerede”, “kaç tane” sorularının sorulduğu ve araştırmacının olaylar üzerinde kontrolünün olmadığı güncel olaylarla ilgili araştırmalardır. Arşiv bilgilerinin analizi de tıpkı anketlerde olduğu gibi “kim”, “ne”, “nerede”, “kaç tane” sorularının sorulduğu ancak güncel veya tarihi konularda yapılan ayrıca araştırmacının olaylar üzerinde kontrolünün olmadığı araştırmalardır. Tarihi çalışmalar ise “nasıl” ve “neden” sorularının sorulduğu tarihi olaylar üzerine odaklanan ve araştırmacının olaylar üzerinde kontrolünün olmadığı araştırmalardır. Son olarak olay çalışmaları, “nasıl” ve “neden” sorularının sorulduğu, güncel olaylarla ilgili ve araştırmacının olaylar üzerinde az veya hiç kontrolünün olmadığı araştırmalardır. İzleyen paragraflarda bu yöntemlerden “Olay Çalışması” yöntemi incelenmektedir.

6.3. Olay Çalışması Yöntemi

Olay çalışması sosyal bilimlerde yapılan araştırmalarda kullanılan araştırma yöntemlerinden bir tanesidir. Bir kaynağa göre olay çalışması, tek bir kişinin, ortamın, dökümanın veya olayın ayrıntılı olarak incelenmesi olarak tanımlanmaktadır (Kazak, 2001:146). Tanış da (1997:184) bu durumla ilgili olarak olay çalışmasını yalnızca bir olayı temsil eden çalışmalar olarak tanımlamaktadır. Bir başka kaynağa göre ise olay çalışmasının, nasıl ve neden soruları ortaya çıktığında ve araştırmayı yapanın olaylar üzerindeki kontrolü çok az olduğunda tercih edilen bir yöntem olarak açıklandığı görülmektedir (Yin, 2003:1). Diğer bir tanımda ise (Nisbet ve Watt, 1982:5) olay çalışmasını özel bir durumun sistematik bir araştırması olarak açıklanmaktadır.

Olay çalışması yöntemi bir araştırma yöntemi olarak pek çok durumda kullanılmaktadır. Bunlardan bazıları şu şekilde sıralanabilir (Yin, 1994:1):

- Siyasal bilimler ile hükümetlerin yaptığı araştırmalarda
- Toplumsal psikoloji ve sosyoloji alanlarında
- Örgütsel ve yönetsel çalışmalarda
- Planlama araştırmalarında
- Sosyal bilimlerdeki bilimsel araştırma ile tezlerde

6.3.1. Olay Çalışması Türleri

Araştırmacı yöntem olarak olay çalışmasını yöntemini seçtikten sonra kullanacağını tür olay çalışmasını türünü belirlemesi gerekmektedir. Bu sebeple çalışmanın bu kısmında olay çalışması türleri hakkında bilgiler verilecektir (Scapens, 1990:265; Yin, 1994:15; Collis ve Hussey, 2003:68;).

• **Tanımlayıcı (Descriptive) Olay Çalışmaları:** Tanımlayıcı olay çalışmaları mevcut uygulamalar hakkında bilgi edinmek amacıyla yapılan çalışmalardır. Bu

tür çalışmalar uygulamada kullanılan muhasebe sistemleri ile bu sistemlere ait tekniklerin vb. pratikte nasıl yerine getirildiğini belirlemeye yarayan tanımlayıcı çalışma türüdür. Bu yöntem özellikle farklı uygulamaların karşılaştırılması amacıyla kullanılmaktadır. Kaplan'a göre (1986:445), tanımlayıcı olay çalışması, diğer araştırma çalışmaları için temel teşkil ettiğinden, ilgi çekici işletmeler ve uygulamaların ortaya çıkarılmasını sağladığından dolayı yönetim muhasebesi alanında çalışan akademisyenlere faydalar sağlamaktadır.

• **Deneysel (Experimental) Olay Çalışmaları:** Bu tür olay çalışmaları, muhasebe alanında geliştirilen yeni tekniklerin uygulanabilir olup olmadığını anlayabilmek için kullanılmaktadır. Bu sayede geliştirilen yeni teknikler geleneksel yöntemlerle karşılaştırılmakta ve üstün ve zayıf yönleri belirlenebilmektedir. Deneysel olay çalışmalarının, yeni yöntemlerin uygulanabilirliklerinin ortaya konması ile elde edilebilecek faydaların değerlendirilmesi için uygun bir yöntem olduğu açıklanmaktadır.

• **Keşifsel (Exploratory) Olay Çalışmaları:** Keşifsel olay çalışmaları belirli muhasebe uygulamalarının nedenlerini belirlemek amacıyla kullanılan olay çalışması türüdür. Burada, araştırmacı muhasebe uygulama nedenleri ile ilgili hipotezler geliştirmekte ve sonrasında bunları test edebilmektedir.

• **Açıklayıcı (Explanatory) Olay Çalışmaları:** Muhasebe uygulamalarının nedenlerinin açıklanması gerektiği durumlarda kullanılacak en uygun olay çalışması yöntemi bu yöntem olarak belirtilmektedir. Çünkü bu yöntemde genellikle "neden" sorusuna yanıt aranmaktadır. Araştırmanın asıl noktası genelleme yapmaktan çok özeli anlamak için belirli bir olay üzerine yoğunlaşmak neden sonuç ilişkisini kavramak ve ortaya çıkan sonuçları açıklamaktır.

Yukarıda sıralanan olay çalışması yöntemleri arasında kesin ve belirgin bir ayırım yapılamamaktadır. Bu sebeple araştırmacının çalışmasında belirlediği hedefe uygun olan yöntemi veya yöntemleri seçmesi gerekmektedir.

6.3.2. Olay Çalışması Yönteminin Avantajları ve Dezavantajları

Kaplan'a göre (1986:442), olay çalışması yönteminin temel faydası derinlemesine ve detaylı olarak yapılan araştırmalar neticesinde yönetim problemlerinin daha iyi anlaşılması olarak açıklanmaktadır. Ayrıca bu yöntem yönetim muhasebesi sistemleri daha iyi anlaşılmasını ve muhasebede kullanılan raporlar, kayıtlar, teknik ve prosedürlerin belirlenmesini sağlamaktadır (Scapens, 1988:28; Tanış, 1997:188). Olay çalışması yöntemi, maliyet ve yönetim muhasebesi alanlarında araştırma yapanlar için en uygun araştırma yöntemlerinden biri olarak kabul edilmektedir (Tanış, 1997:189). Çünkü maliyet sistemlerinin tanımlanması için üretim sürecinin derinlemesine incelenmesi, finansal ve finansal olmayan verilerin toplanması ve bu konularla ilgili birtakım görüşmelerin yapılması gerekmektedir. Olay çalışması yöntemi, bu duruma uygun ve araştırmacılara yardımcı olabilecek uygun bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Olay çalışması ile diğer avantajlar, diğer araştırma yöntemleri için temel oluşturması, sürekli değişen olayların anlaşılması, detaylı incelemeler sayesinde alternatiflerin güçlü ve zayıf yönlerinin belirlenebilmesi olarak sıralanmaktadır (Kaplan, 1986:445-446).

Yukarıda sıralanan avantajlarının yanı sıra olay çalışmasının bazı yetersiz yanları da bulunmaktadır. İzleyen paragraflarda bu durum tartışılmaktadır.

Olay çalışması yöntemine yöneltilen eleştirilerin en önemlisi bu araştırma yönteminin bir veya birkaç durumu göz önünde bulundurarak genellemeye gitmesi olarak açıklanmaktadır (Keleş, 1976:285). Bu sebeple olay çalışmalarında veri toplamanın çeşitli tekniklerle yapılması ve bu çalışmaların diğer araştırma yöntemleriyle desteklenmesi önerilmektedir.

Başka yazarlara göre olay çalışmasına yönelik eleştiriler üç başlık altında incelemekte ve olay çalışmasının yanlı olduğu, genellemelere yer vermediği ve uzun zaman almasına rağmen okunması mümkün olmayan bir veri seti ürettiğini

gibi konularla açıklamaktadır (Scapens, 1990:276-277; Yin, 1994:10-11). Öte yandan aynı yazarlar bu eleştirilerden birincisine yanlılık durumunun çalışmaların doğasından değil araştırmacının özensiz ve az emek harcaması sebebiyle ortaya çıktığından bahsederek karşı çıkmaktadırlar. Aynı şekilde genelleme konusuyla ilgili olarak da deneysel çalışmalar örnek gösterilerek karşı çıkılmaktadır. Çünkü deneysel çalışmalarda da tek bir deneyden yola çıkılarak genellemelerin yapılabilenekte olduğundan ve önemli olanın nasıl birden çok deney yapılarak bilimsel bir gerçeğe ulaşıldığı gibi benzer şekilde olay çalışmasında farklı durumların kullanılarak sağlanabileceğinden bahsedilmektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2003:192). Olay çalışmasının uzun zaman alması ve geçerli veri üretmediği ile ilgili eleştiriler ise bu durumun hatalı planlanmış bir olay çalışması sonucu ortaya çıkabileceği şeklinde savunulmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2003:193).

6.3.3. Olay Çalışması Yönteminin Aşamaları

Olay çalışması yapılırken temel olarak bazı aşamaların izlenmesinin gerektiği belirtilmektedir. Bu aşamalar izleyen paragraflarda sırayla açıklanacaktır (Şimşek ve Yıldırım, 2003:194-202; Yin, 1994:6; Ticehurst ve Veal, 1999:34; Scapens, 1990:274).

- Araştırma Sorularının Geliştirilmesi: Pek çok nicel ve nitel çalışmada kim, ne, nerede, nasıl ve neden gibi soruların önemli olduğu belirtilmektedir. Olay çalışması açısından duruma bakıldığında ise bunlar arasından “nasıl” ve “neden” sorularının uygun olduğu açıklanmaktadır. Bu sebeple olay çalışması yapacak bir araştırmacının “nasıl” ve/veya “neden” temelinde araştırma sorularını oluşturması gerekmektedir.
- Araştırmanın Alt Problemlerinin Geliştirilmesi: Oluşturulan her alt problem araştırmacının ilgisini odaklaştırması gereken tek bir alana yönlendirmektedir. Dolayısıyla araştırma problemine ilişkin ayrıntılı

yanıtların bulunması problemin alt alanlara bölünmesi sayesinde olabilmektedir. Bu nedenle araştırma probleminin alt alanlarının veya yapı taşlarının ortaya konması gerekmektedir.

- **Analiz Biriminin Saptanması:** Bu aşamada olayın ne olduğu tanımlanmaya çalışılır. Analiz birimi, araştırmacının hakkında bilgi toplayacağı unsurlar olarak tanımlanmaktadır. İyi belirlenmiş bir araştırma problemi analiz biriminin ne olması konusunda da yardımcı olmaktadır. Çünkü, bahsedilen analiz birimi olay çalışmasının problemi ve incelenmek istenen konu ile ilişkili bir unsur olacaktır.
- **Çalışılacak Durumun Belirlenmesi:** Araştırmacının bu aşamada yapması gereken en iyi çalışabileceğini düşündüğü durum veya durumları saptamaktır. Bu sebeple birden fazla durumun çalışılmasına ihtiyaç olup olmadığı ile genel durumu yansıtacak tipik yada aşırı durumların probleme uygunluğunu, mali kaynak ve zamanı göz önünde bulundurarak belirlemesi gerekmektedir.
- **Araştırmaya Katılacak Bireylerin Seçilmesi:** Bu aşamada belirlenen duruma göre kimlerin araştırmaya katılacağı belirlenmektedir.
- **Verinin Toplanması ve Toplanan Verinin Alt Problemlerle İlişkilendirilmesi:** Bu aşamada alt problemlerde dikkate alınarak veri toplama yöntem ve yöntemleri belirlenir. Daha sonra toplanmaya başlanan veriler çeşitli aşamalarda birbirleriyle ilişkilendirilir. Bu sayede sonuçlara nasıl ulaştığını açıklayabilmektedir.
- **Verinin Analiz Edilmesi ve Yorumlanması:** Veriler araştırmanın başında oluşturulan alt problemlere bağlı kalarak düzenlenip yorumlanabilmektedirler. Bu sayede veri toplama sürecinde toplanmış ancak problemlerle ilişkili olmayan veriler yorum aşamasında dışarıda bırakılmaktadır. Ayrıca bu aşamada literatüre ve yapılmış diğer çalışmalara da uyumlu sonuçların ortaya çıkıp çıkmadığına da dikkat etmek gerekmektedir.

- Olay Çalışmasının Raporlaştırılması: Olay çalışmasında verilerin analizi tamamlandıktan sonra çalışmanın raporlaştırılması gerekmektedir. bu noktada geniş açıklamalar ve betimlemeler kullanılarak problem ve problemlere doyurucu yanıtlar verilmeye çalışılmaktadır.

6.3.4. Araştırma Yöntemi Olarak Olay Çalışması

Bu çalışmada araştırma yöntemi olarak kullanılan olay çalışması yöntemi, tek bir işletmenin faaliyetlerini tek bir zaman dilimi içerisinde derinlemesine olarak incelemeye imkan veren çalışmalar olarak açıklanmaktadır (Kaplan, 1986:442). Araştırma yöntemi olarak olay çalışmasının seçilmesinin temel nedeni elde edilecek sonuçların diğer yöntemlere oranla daha derin ve detaylı veriler içermesidir. Bu çerçevede bir hizmet işletmesinde tanımlayıcı ve deneysel olay çalışmalarından oluşan iki tür olay çalışması uygulanacaktır. Tanımlayıcı olay çalışması ile işletmenin mevcut maliyet sistemleri incelenecektir. Daha sonra deneysel olay çalışması yardımıyla geleneksel ve sürece dayalı FTM sistemlerinin, maliyet hesaplamaları ve müşteri karlılık analizinde kullanılmasının ortaya çıkaracağı sonuçlar değerlendirilecektir.

Bununla beraber, çalışmanın konusunu oluşturan “Sürece Dayalı FTM Sisteminin Müşteri Karlılık Analizinde Kullanılması” Ülkemizde ve Dünyada yeni bir konu olduğu için kullanılabilir en uygun yöntemin olay çalışması yöntemi olduğu düşünülmektedir. Çünkü araştırma için gerekli doğru ve güvenilir bilgiler yapılacak gözlem, görüşme ve incelemeler yoluyla elde edilebilecektir. Ayrıca araştırmanın amacı doğrultusunda gerekli olan maliyet bilgileri işletmede derinlemesine ve detaylı bir araştırma neticesinde sağlanabileceğinden olay çalışması yöntemi kullanılacaktır. Seçilen yöntem aynı zamanda ABD ve İngiltere’de gerçekleştirilen maliyet ve yönetim muhasebesi araştırmalarında gittikçe artan bir oranda kullanılmaktadır (Tanış, 1997:190). Bu sebeplerden ötürü seçilen olay çalışması yönteminin araştırma için en uygun yöntem olduğu düşünülmektedir.

6.4. Özet

Sosyal bilimlerde yapılan araştırma kadar kullanılan araştırma yöntemi de büyük önem taşımaktadır. Bu sebeple seçilen araştırma yönteminin incelenen konu ile uyumlu olması ve araştırmacının yöntemi iyi anlaması gerekmektedir. Araştırmacı, sosyal bilimlerde kullanılan olay çalışması, anket çalışması, tarihsel çalışma, arşivsel çalışma ve deneysel çalışma olarak sıralanan yöntemler arasından belirli faktörleri göz önünde bulundurarak en uygun olanını seçmek durumundadır. Bu çalışmada muhasebe literatüründe yeni bir yöntem olan sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet sisteminin müşteri karlılık analizinde kullanılabilirliği incelenecektir. Bu bağlamda olay çalışması yöntemi, yapılan incelemeler ve sonucunda elde edilen bilgilerin diğer yöntemlere göre daha detaylı ve derinlemesine olmasından ötürü tercih edilmiştir. Bu çalışmada önceki kısımlarda belirtilen olay çalışması türlerinden tanımlayıcı ve deneysel olay çalışmaları bir otel işletmesinde uygulanacaktır. Böylelikle sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet sisteminin müşteri karlılık analizinde kullanılması sonucu doğuracağı farklılıklar geleneksel yöntemlerle karşılaştırılabilecektir. Çalışma sonrası elde edilen sonuçları aynı sektörde faaliyet gösteren benzer standartlardaki işletmeler açısından genelleşebilmenin yanı sıra geleneksel yöntemlerle karşılaştırılması sonucu ortaya çıkaracağı farklılıklara göre farklı sektörlerde ve sonraki çalışmalarda kullanılabilirliği görülebilecektir.

YEDİNCİ BÖLÜM

SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİNDE KULLANILMASI: BİR KONAKLAMA İŞLETMESİNDE UYGULAMA

7.1. Giriş

Konaklama işletmeleri, sunmuş oldukları ürün ve hizmetlerin kalitesini arttırarak ve farklılaştırarak müşterilerini memnun etmek ve onların sürekli olarak kendilerini tercih etmesini isterler. Bunun için müşteri memnuniyetini sağlayacak çeşitli programlar geliştirirler ve işletme kaynaklarının bir kısmını bu yönde harcamayı tercih ederler. Oysaki işletmenin sahip olduğu ve hizmet sunduğu müşterilerin hepsi birbirinin aynı değildir ve farklı istek ve ihtiyaçları bulunmakta bu çerçevede farklı hizmetler talep etmektedirler. Talep edilen farklı hizmetler farklı faaliyetleri gerektirmekte bu durum maliyetlerin artmasına sebep olmaktadır. Bu bağlamda işletme yöneticilerinin müşterilerinin memnuniyetini düşünürken onların işletmeyi ne kadar memnun ettiğini bilmeleri bunun için çeşitli analizler yapmaları gerekmektedir. Çünkü satış rakamları yüksek olan bir müşteri için hesaplanan maliyetler müşterinin çok sayıda talebinin olması sebebiyle elde edilen gelirden daha yüksek olabilir ve müşterinin işletmede tutulduğu süre boyunca işletmeye zarar verdiği ve işletme karında sürekli bir azalışa sebep olduğu görülebilir. Bu sebeple işletme yöneticilerinin müşteri veya müşteri gruplarının işletme karına olan katkılarının belirlenmesi amacıyla müşteri karlılık analizinin yapılması gerektiği belirtilmektedir.

Müşteri karlılık analizi kısaca müşterilerin veya müşteri gruplarının, gelirinin, bu geliri elde etmek için katlanılan maliyetlerin ve aradaki fark neticesinde karın belirlendiği bir tekniktir. Bu sayede işletme yöneticileri hangi müşteri grubunun daha karlı olduğunu anlayabilecek, uzun süreli müşteri ilişkileri için çabalarını bu yönde harcayabilecektir.

Bu çalışmada yöneticilerin geleceğe yönelik doğru kararlar almasını ve stratejiler geliştirmesine yardımcı olan müşteri karlılık analizinin konaklama işletmelerinde uygulanmasının ortaya çıkaracağı sonuçların anlaşılması hedeflenmektedir. Bu çerçevede işletmenin sahip olduğu müşteri grupları için konaklama işletmesine gelmeden önce ve kaldıkları süre boyunca katlanılan maliyetlerin Sürece Dayalı FTM Sistemi ile hesaplanmasının, geleneksel maliyet sistemi ve klasik faaliyet tabanlı maliyet sistemine göre doğuracağı farklılıklar belirlenerek, müşteri karlılık analizi sonuçlarına olan etkisinin araştırılması amaçlanmaktadır. Bu bağlamda seçilen örnek işletmede uygulanacak olay çalışması yöntemi ile cevabı aranan araştırma soruları aşağıdaki gibidir:

- Seçilen örnek işletmede müşteri karlılık analizinin yapıp yapılmadığı,
- Sürece dayalı faaliyet tabanlı müşteri karlılık analizinin bu işletmede uygulanıp uygulanamayacağı,
- Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet sisteminin, geleneksel yöntemlere kıyasla, müşteri karlılık analizi sonuçlarında farklılık yaratıp yaratmayacağıdır.

Bu soruların cevaplanmasıyla, sürece dayalı faaliyet tabanlı müşteri karlılık analizinin seçilen örnek işletme de uygulanıp uygulanmayacağı tespit edilerek, uygulanması durumunda analiz sonuçlarını nasıl etkilediği belirlenebilecektir.

Bu soruları cevaplandırmak üzere, Çukurova bölgesinde faaliyet gösteren dört yıldız standardında bir otel işletmesinde araştırma yapılmıştır. Bu bağlamda uygulamanın yapılacağı otel işletmesinde öncelikle tanımlayıcı olay çalışması yapılmış, işletmenin mevcut hizmet üretim ve maliyet sistemi incelenmiş ve karlılık hesaplamalarının ne şekilde yapıldığı anlaşılmaya çalışılmıştır. Daha sonra ise Geleneksel FTM Sistemi ve Sürece Dayalı FTM Sistemi ile yapılan müşteri karlılık analizlerinin farklılıkları ortaya konularak olay çalışmasının deneysel yönü tamamlanmış ve her iki sisteme göre elde edilen sonuçların işletme yönetiminin alacağı stratejik kararlara olabilecek muhtemel etkileri vurgulanmaya çalışılmıştır.

Bu bölümün ilk kısmında, uygulamanın yapıldığı otel işletmesi genel hatlarıyla anlatılacak ve çeşitli bilgiler verilecektir. Uygulamada yer alan veriler bir yıllık dönemi kapsayan gerçek verilerdir. Verilerin toplanması aşamasında çalışanlarla ve üst düzey yöneticilerle karşılıklı görüşmeler ve çeşitli gözlemler yapılmıştır. FTM Sistemlerinin özü gereği gerekli olan faaliyet bilgileri ayrıca müşteri gruplarının belirlenmesi bu gözlemler neticesinde elde edilmiş bilgilere dayanmaktadır. Çalışmada öncelikle örnek işletmenin müşteri veya işletme karlılığıyla ilgili yaptığı mevcut hesaplamalarına yer verilmiştir. Daha sonra geleneksel maliyet sistemlerinin yetersizliği sonucu ortaya çıkmış FTM Sisteminin otel işletmesinde uygulanması ve sonuçlarının karlılık analizlerinde kullanılması ele alınmıştır. Uygulama kısmının son bölümünde ise yeni bir sistem olan Sürece Dayalı FTM Sisteminin bu otel işletmesinde uygulanabilirliği ve sonuçlarından faydalanılabilirliği konuları tartışılarak diğer sistemlere göre yarattığı farklılıklara değinilmiştir.

7.2. Örnek Otel İşletmesine Ait Bilgiler

Uygulamanın yapıldığı otel işletmesi Çukurova bölgesinde faaliyet gösteren dört yıldız standardında bir işletmedir. Yüz adet odası bulunan bu otelde restoran, balo salonu, sauna, toplantı salonu, bar, mescit, faks ve fotokopi, uçak bileti temini, internet gibi genel hizmetler yanı sıra otel odalarında dört yıldız standartlarına uygun şekilde tasarlanmış çeşitli hizmetler sunulmaktadır. Konaklama işletmesinde yürütülen bu uygulama Eylül 2006 tarihinde başlamış ve Eylül 2007 tarihinde sona ermiştir. Elde edilen veriler bir yıllık süre içerisinde ulaşılan gerçek verilerdir.

Uygulamanın konusunu oluşturan Sürece Dayalı FTM Sisteminin müşteri karlılık analizinde kullanımı esnasında çeşitli bilgilere gerek duyulmaktadır. Önceki bölümlerde de açıklandığı üzere bu bilgiler müşteri gruplarının belirlenmesi, kullanılan faaliyetlerin sınıflandırılması, gruplardan elde edilen gelirler ve gelirleri sağlayabilmek için katlanılan giderlerin hesaplanmasıdır. Bu sebeple izleyen kısımlarda bu konular tartışılacaktır. Yapılan görüşmeler neticesinde,

otelin ana faaliyet konusu olan konaklama ve yiyecek-içecek faaliyetlerini kullanan çeşitli müşteri grupları belirlenmiştir. Bu durum izleyen kısımlarda açıklanmaktadır.

7.2.1. Müşteri Gruplarının Belirlenmesi

İşletmelerin faaliyet gösterdikleri pazarda yer alan müşteriler ve müşteri grupları birbirinin aynı değildir yani homojen bir pazar yapısı bulunmamaktadır. Her müşteri farklı türde ürün veya hizmet talep etmekte farklı maliyetlere sebep olmakta ve işletme karına farklı katkılar sağlamaktadır (Noone ve Griffin, 1997:75). Bu sebeple benzer özelliklere sahip ve benzer faaliyetleri kullanan müşterilerin belirlenerek gruplandırılması gerekmektedir.

Yapılan görüşmeler neticesinde otele ait müşteri grupları şu şekilde sıralanabilmektedir;

- **Şirketler:** Bu grubu oluşturan müşteriler yerel ve yabancı şirket yöneticileri, medikal sektöründeki çalışanlar, ticaret odası ve çeşitli birliklerle bağlantısı olan kişiler olarak tanımlanmıştır. Genel olarak bakıldığında en fazla doluluk payı (%48) bu gruba aittir. Konaklama ve yiyecek-içecek faaliyetlerini kullanmaktadırlar.
- **Acentalar:** İç ve dış pazara yönelik çalışan acentalar bu grubu oluşturmaktadır. Yaklaşık 20 adet acentanın otelde konaklatmak üzere getirdiği müşteri sayısı ikinci en yüksek doluluk payına (%19) sahip müşteri grubunu oluşturmaktadır. Konaklama ve yiyecek-içecek hizmetlerinden ağırlıklı olarak yararlanmaktadırlar.
- **Sosyal Gruplar:** Tedaş, Maliye, SSK, Bağkur vb. kamu kuruluşlarına ait üst düzey yöneticilerin ve müfettişlerin otelde kalması sonucu oluşan bu grup bir başka müşteri grubu olarak belirlenmiştir. Genellikle konaklama hizmetlerini kullanmakla beraber yiyecek-içecek hizmetlerinden de yararlanmaktadırlar.
- **Kapı Müşterisi:** Bu grup herhangi bir kuruma bağlı olmaksızın önceden rezervasyonu olmadan gelen ve genellikle günü birlik amaçlı oteli

kullanan müşterilerin oluşturduğu grup olarak belirlenmiştir. Bu grup da konaklama ve yiyecek-içecek faaliyetlerini kullanmaktadır.

- **Spor Kulüpleri:** Otelin bulunduğu şehre ait profesyonel erkek ve bayan spor kulüpleri ile karşılaşmak amacıyla şehre gelen ve genellikle bir veya iki gece konaklama gerçekleştiren spor kulüplerinin oluşturduğu müşteri grubudur. Yararlandıkları faaliyetler genellikle konaklama ve yiyecek-içecek faaliyetleridir.
- **Ziyafet:** Düğün, nişan, yemek ve çeşitli organizasyonlar amacıyla otel işletmesine gelen ve genellikle yiyecek – içecek ve eğlence faaliyetlerini talep eden müşteri grubu.
- **Ziyafet (Konaklayan):** Bu müşteri grubu otel işletmesinden talep edilen ziyafet organizasyonuna katılmak amacıyla otele gelen ve sayı olarak az da olsa otelin konaklama hizmetinden yararlanan ve bir gece konaklama gerçekleştiren müşterilerin oluşturduğu gruptur.
- **Bar Müşterisi:** Otelin konaklama hizmetinden yararlanmayan sadece yiyecek - içecek ve eğlence faaliyetlerinden yararlanan grup.

Kısaca özetlemek gerekirse uygulamanın yapıldığı döneme ait otelin aktif müşterileri sekiz grupta toplanmaktadır. Bar ve ziyafet grupları dışındaki müşteriler otelin sunmuş olduğu konaklama hizmetleri yanı sıra yiyecek – içecek hizmetlerini de kullanmaktadırlar. Diğer iki grup olan bar müşterisi ve ziyafet müşterisi ise ağırlıklı olarak eğlence ve yiyecek – içecek faaliyetlerini kullanmaktadırlar. Konaklama işletmelerinin ana faaliyetleri konaklama hizmetinin ve yiyecek-içecek hizmetlerinin sunulması olarak açıklansa da bu hizmetler dışında otelde meydana gelen hizmetler ve bunlara bağlı olarak ortaya çıkan çeşitli faaliyetler bulunmaktadır. Bahsedilen faaliyetler izleyen paragraflarda sıralanmaktadır.

7.2.2. Otelde Meydana Gelen Faaliyetler

Yapılan incelemeler neticesinde otelde meydana gelen faaliyetler aşağıda sıralanmıştır. Bu faaliyetlerin kullanımı ile ilgili olarak her bir müşteri grubuna ait süreçler ekler bölümünde ayrıca gösterilmektedir.

- Otele gelen müşterilerin karşılanması, resepsiyona alınması ve çıkış esnasında hesaplarının kapatılıp uğurlanması
- Resepsiyona gelen müşterilerin odaları ayrılmışsa belirlenen odalara yerleştirilmesi, ayrılmamışsa gerekli rezervasyon ve kayıtların yapılması
- Lobi hizmetlerinin yerine getirilmesi (tv,gazete,servis,telefon vb.)
- Müşterilerle ilgili para, posta, bilgilendirme gibi çeşitli işlemlerinin yerine getirilmesi
- Müşteri hesaplarının tutulması, kayıt açılması ve kontrol edilmesi
- Müşteriler gelmeden önce yapılan çeşitli görüşmeler, özel ziyaretler
- Restoranda verilen sabah kahvaltısı, öğle yemeği, akşam yemeği hizmetleri
- Ziyafet organizasyonlarının yapılması
- Mutfak kapsamında yiyeceklerin hazırlanması, pişirilmesi, aktarılması faaliyetleri
- Müşteri odalarının, koridorların, salonların ve otelin genel temizliği
- Müşteri çamaşırlarının alınması, temizlenmesi, ütülenmesi
- Odaların durumu ile ilgili raporların hazırlanması ve ilgili işler için teknik servise bildirilmesi
- Sauna faaliyetleri, masaj
- Restoran dışında otelin barında verilen eğlence ve yiyecek içecek hizmetleri
- Ortak faaliyetler olarak binaların amortismanı, bakım onarımı, güvenlik, sigorta, vergi

Kısaca özetlemek gerekirse konaklama işletmesinde meydana gelen faaliyetler müşterilerle ilgili direkt faaliyetler ve otelin genelini ilgilendiren genel faaliyetler

olarak gözlemlenmektedir. Müşterilerle ilgili olan faaliyetler ise müşteri otele gelmeden önce, geldiği anda ve kaldığı süre boyunca oluşan konaklama, yiyecek ve içeceklerin hazırlanması, sunulması, pazarlama gibi hizmetler altında ortaya çıkan faaliyetler olmaktadır. Faaliyetlerle ilgili böyle bir ayırım yapıldığında ortaya şöyle bir tablo çıkmaktadır.

Müşteri otele gelmeden önce yapılanlar genel olarak pazarlama, satış ve rezervasyonla ilgili faaliyetler olarak aşağıda gruplandırılmıştır.

- Müşteri ziyaretleri yapılması, telefon, faks ve internet (e-mail) vasıtasıyla rezervasyonla ilgili faaliyetlerin yerine getirilmesi
- Rezervasyon faaliyetleri sonrası gereken yazışmaların yapılması ve rezervasyonun garanti altına alınması
- Pazarlama ile ilgili çeşitli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi (reklam, billboard, promosyon vb.)

Müşteri otele geldiği zaman önbüro, restoran, bar ve mutfak bölümünde ortaya çıkan faaliyetler aşağıda gruplanmıştır. Bunların haricinde otelin genelini ilgilendiren ortak faaliyetlerde son kısımda belirtilmiştir.

Önbüro bölümünde meydana gelen faaliyetler

- Müşterinin karşılanması, odasına yerleştirilmesi
- Ziyafet ve toplantı için gelenlerin ilgili salona yönlendirilmesi
- Müşterilerin otelde kaldığı süre boyunca faaliyetlerin yerine getirilmesi (hesaplarının açılması, kontrol edilmesi, bilgilendirilmesi, talepleri doğrultusunda isteklerin karşılanması, oda temizliklerinin düzenli olarak yapılması)
- Müşteriler otelden ayrılırken uğurlanması, hesaplarının hazırlanması
- Günlük raporların hazırlanması, hesapların kontrol edilmesi ve çıkış sonrası kapatılması. Sıralanan bu faaliyetler her müşteri için gerçekleştirilen faaliyetler olduğu için birim düzeyinde faaliyet grubuna girmektedir.

Restoran ve Bar bölümünde meydana gelen faaliyetler

- Sabah kahvaltısı için servisin hazırlanması ve sunulması
- Öğle ve akşam yemekleri için servisin hazırlanması sunulması (sipariş alınması, siparişin mutfağa aktarılması, hazırlanan siparişin sunulması, boşun alınması, hesap işleminin yapılması ve ilgili hesaba aktarılması)
- Bar için de aynı şekilde; barın servise hazır hale getirilmesi ve yiyecek ve içeceklerin sunumunun yapılması ve eğlence faaliyetlerinin yerine getirilmesi
- Ziyafet organizasyonları için gerekli hazırlığın yapılması ve istenilen hizmetlerin sunulması
- Servisten sonra temizliğin yapılması. Bu faaliyetlerden sabah kahvaltısı konaklama ile birlikte sunulduğundan (oda + kahvaltı) birim düzeyinde diğerleri ise parti düzeyinde tekrarlanan faaliyetlerdir.

Mutfak bölümünde meydana gelen faaliyetler

- Sabah, öğle ve akşam yemekleri için mutfağın uygun hale getirilmesi ve siparişlerin hazırlanması
- Temizlik faaliyetleri. Mutfak bölümünde meydana gelen faaliyetler kahvaltı hizmeti için birim düzeyinde diğerleri için ise parti düzeyindeki faaliyetler grubuna girmektedir.

Otelin genelini ilgilendiren ortak faaliyetler

- Binanın amortismanı, bakım ve onarımı, yönetim kademesinde çalışan personelin ücretleri, güvenlik, sigorta, vergi vb. durumları ilgilendiren faaliyetler olarak belirlenmiştir. Bu faaliyetler işletme düzeyindeki faaliyetler grubuna girmektedir.

Otelde ayrıca her zaman gerçekleştirilmeyen sadece ihtiyaç olduğunda sunulan sauna, masaj, gezi organizasyonu gibi hizmetler de bulunmaktadır. Ancak bunların miktarları oldukça az olduğu için hizmet düzeyindeki faaliyetler adı altında sınıflandırmak yerine diğer faaliyet gruplarında değerlendirilmiştir.

7.2.3. Faaliyetlere Ait Giderlerin Belirlenmesi

Müşteri karlılık analizi yapılırken gerekli olan veriler müşteri gruplarına ait gelirler ve giderlerdir. Bu çerçevede öncelikle müşteri gruplarına ait bilgilerin hesaplanması gerekmektedir. Daha önce belirtildiği üzere işletmelerde kullanılan sistemler, faturalar vb. araçlar yardımıyla elde edilen gelirler kolaylıkla hesaplanmakta işin zor kısmı giderlerin belirlenmesi sürecinde ortaya çıkmaktadır. Aşağıdaki paragraflarda giderlerin belirlenmesi sürecinde yapılanlar ayrıntılı olarak anlatılacak her bir müşteri grubuna ait gider verilerine ulaşılrken nelerin yapıldığından bahsedilecektir.

Otelde uygulamanın yapılmış olduğu bir yıllık süre zarfında meydana gelen faaliyetlere ilişkin giderler ve bunların toplam içindeki payı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 7.1. Otel İşletmesinde Ortaya Çıkan Giderler

GİDERİN TÜRÜ	TUTARI (YTL)	PAYI (%)
Personel Ücretleri	1011670	37,2
Yiyecek Gideri	122190	4,49
İçecek Gideri	187200	6,88
Ziyafetler Maliyeti (F&B)	421466	15,50
Çamaşırhane	55200	2,03
Mefruşat Gideri	45600	1,68
Sanatçı ve Eğlence Giderleri	185580	6,82
Pazarlama Gideri	83640	3,08
Temizlik Gideri	117098	4,31
Bakım Onarım Giderleri	14400	0,53
Elektrik, Su ve Yakıt Giderleri	158500	5,83
Telefon Gideri	12240	0,45
Amortisman	180000	6,62
Kira	120000	4,41
Diğer Giderler	4992	0,18
TOPLAM	2719776	100

Yukarıda belirtilen tutarlar giderlere ait genel toplamları göstermektedir. Örneğin “personel ücretleri” olarak belirtilen tutar otelde çalışan tüm personele ait yıllık ücret toplamını (vergi, sigorta vb. paylara ilişkin tutarlar dahil) ifade etmektedir. Aynı şekilde diğer tutarlarda gider kalemlerine ait toplamları göstermektedir. Giderlere ait bu gruplandırma izleyen kısımlarda FTM Sistemine göre uygulama yapıldığı esnada da kullanılacaktır.

7.2.4. Müşteri Gruplarından Elde Edilen Gelirlerin Hesaplanması

Uygulamanın yapıldığı otel işletmesinde konaklama, restoran, bar ve ziyafet organizasyonları neticesinde gelir elde edilmektedir. Çalışmanın bu kısmında işletmenin sağlamış olduğu gelirler ayrı ayrı incelenecektir. Bunun için işletmede kullanılan bilgi sistemleri, işletme yönetiminin hazırlamış olduğu dönemlik raporlar, fatura vb. araçlardan yararlanılmıştır. Otelin bölümlere ait gelirlerinin hesaplanması aşağıdaki paragraflarda gösterilmektedir.

7.2.4.1. Konaklama Gelirlerinin Hesaplanması

Uygulamanın yapıldığı otele ait bir yıllık süreci kapsayan; oda doluluk, müşteri grupları, satılan oda sayısı ve detayları ile elde edilen konaklama gelirlerine ait bilgiler aşağıdaki gibidir. Dikkat edilmesi gereken aşağıdaki müşteri gruplarının otel konaklama hizmetini kullanan ve doluluktan pay alan müşteri grupları olduğudur. Öte yandan bu gruplar haricinde otele gelir kazandıran ancak konaklama hizmetinden yararlanmayan bar ve ziyafet müşteri grubu da bulunmaktadır. İlgili gruplarla ilgili daha detaylı bilgiler ilerleyen paragraflarda verilecektir.

Tablo 7.2. Konaklama Gelirleri

YILLIK SATILABİLİR ODA / GÜN SAYISI (365 GÜN x 100 ODA)		36500						
YILLIK DOLULUK ORANI		86%						
YILLIK SATILAN ODA / GÜN SAYISI (36.500 x %86)		31390						
MÜŞTERİ GRUBU	Doluluk Payı	Satılan Oda	Tek Kişilik Oda	Çift Kişilik Oda	Tek Kişilik Oda Geliri (\$)	Çift Kişilik Oda Geliri (\$)	Toplam (\$)*	YTL
ŞİRKETLER	48	15067	6027	9040	247102	560500	807602	1049882
ACENTA	19	5964	2386	3578	47713	143138	190851	248107
SOSYAL GRUPLAR	10	3139	1256	1883	40179	82870	123049	159963
KAPI MÜŞTERİSİ	12	3767	1130	2637	63282	216214	279497	363346
SPOR GRUPLARI	10	3139	942	2197	20247	94484	114730	149150
ZİYAFET (Konaklayan)	1	314	78	235	2511	13890	16401	21322
TOPLAM	100	31390	11818	19572	421034	1111096	1532130	1991769

* \$ kuru "1,3" YTL olarak hesaplanmıştır.

Görüldüğü gibi otel müşterileri birbirinden farklı altı grup olarak belirlenmiştir. Yukarıdaki tabloda görülen grupların ortak özellikleri konaklama faaliyetlerinden yararlanan gruplar olmasıdır ve bu durum satılan oda, tek kişilik oda, çift kişilik oda kriterlerine göre gösterilmekte ve elde edilen gelirler grup bazında belirtilmektedir. Konaklama işletmesinden alınan fiyatlar dolar bazında olduğu için toplam kısmında yer alan tutarlar sonraki sütunda YTL olarak gösterilmektedir.

7.2.4.2. Restoran Gelirlerinin Hesaplanması

Konaklama faaliyetlerinden yararlanan müşteri gruplarına uygulanan fiyatlar içerisinde sunulan konaklama paketinin türüne göre kahvaltı, öğle ve akşam yemekleri de dahil olabilmektedir. Örneğin uygulamanın yapıldığı işletmede şirketler, sosyal gruplar, kapı müşterisi ve ziyafet için otelde konaklayan gruplara uygulanan paket konaklama ve kahvaltı (Oda+Kahvaltı) hizmetlerini kapsamaktadır. Öte yandan acentalar konaklama ile birlikte kahvaltı ve akşam yemeği (Yarım Pansiyon), sporcu grupları ise konaklama, kahvaltı, öğle ve

akşam yemeğinin dahil olduğu (Tam Pansiyon) hizmetleri almaktadırlar. Sıralanan hizmetler sonrasında elde edilen gelirler işletmede kullanılan sistem sayesinde kolaylıkla hesaplanabilmektedir. Yapılan görüşmeler ve incelemeler neticesinde ilgili yıla ait toplam restoran geliri 354.671 YTL olarak belirlenmiştir. Bu durum müşteri grupları bazında ise aşağıdaki tabloda görüldüğü gibidir.

Tablo 7.3. Restoran Gelir ve Giderleri

MÜŞTERİ GRUBU	Kahvaltı			Öğle yemeği			Akşam yemeği		
	adet	gelir (YTL)	maliyet (YTL)	adet	gelir (YTL)	maliyet (YTL)	adet	gelir (YTL)	maliyet (YTL)
ŞİRKETLER	24108	125362	31340	723	7663	2299	2893	49993	14998
ACENTALAR	9543	24812	8589	48	509	153	763	7935	2976
SOSYAL GRUPLAR	5022	19586	6529	176	1865	560	552	9539	2862
KAPI MÜŞTERİSİ	6404	33301	8325	288	3052	916	576	9954	2986
SPOR KULÜPLERİ	5336	13874	4802	5336	20810	8004	5336	24279	11739
ZİYAFET(konaklayan)	548	2137	712	0	0	0	0	0	0
	50961	219071	60298	6571	33900	11931	10120	101700	35561

Yukarıdaki tabloda müşteri gruplarından elde edilen gelirler ve katlanılan direkt giderler görülmektedir ve her gruba ait gelir rakamlarına ulaşılabilir. İşletme yönetimi müşterilere verilen oda fiyatının belirli bir kısmını kahvaltı, öğle ve akşam yemeği fiyatı olarak hesaplamakta ve işletmede kullanılan sistem sayesinde belirlenen tutarlar konaklama gelirinin haricinde kahvaltı, öğle ve akşam yemeği gelir grupları altında toplanabilmektedir. Örneğin belirlenen tutarlar kahvaltı için; şirketler ve kapı müşterileri için 5,2 YTL, sosyal gruplar ve konaklama yapan ziyafet grubu için 3,9 YTL, spor kulüpleri ve acentalar için ise 2,6 YTL dir. İlgili maliyetler ise şirketler, sosyal gruplar, kapı müşterileri ve konaklama yapan ziyafet müşterileri için 1,3 YTL, acenta ve spor kulüpleri için ise 0,9 YTL olarak belirlenmiştir. Konaklama paketinin türüne göre sadece spor kulüplerinin dahil olduğu öğle yemeği için hesaplanan kişi başına gelir 3,9 YTL maliyeti ise kuver* başına 1,5 YTL olarak belirlenmiştir. Aynı durum tam pansiyon hizmete dahil olan akşam yemekleri içinde geçerlidir. Bu faaliyet için elde edilen gelir kişi başına 4,55 YTL ve maliyeti ise kuver başına 2,2 YTL olarak belirlenmiştir. Gerek öğle gerekse akşam yemeğinde bulunan diğer

* Servis yapılan yiyecek (kişi) sayısı

gruplara ait tutarlar ise standart olarak belirlenen ortalamalar yardımıyla hesaplanmıştır. Bu gelirlere ait direkt maliyetler ise gelirin %25'i ile %35'i arasında bir tutarı oluşturmaktadır.

Müşteri gruplarının toplam restoran gelirinden aldığı pay ise aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 7.4. Müşteri Gruplarının Restoran Gelir ve Giderlerinden Aldığı Pay

MÜŞTERİ GRUBU	TOPLAM GELİR (YTL)	PAY %	YIYECEK GİDERİ (YTL)	PAY %
ŞİRKETLER	183017,87	51,60	48637,28	45,12
ACENTALAR	33255,75	9,38	11717,02	10,87
SOSYAL GRUPLAR	30990,19	8,74	9949,92	9,23
KAPI MÜŞTERİSİ	46307,00	13,06	12227,06	11,34
SPOR KULÜPLERİ	58962,80	16,62	24545,60	22,77
ZİYAFET	2137,20	0,60	712,40	0,66
TOPLAM	354670,80	100,00	107789,28	100,00

7.2.4.3. Bar Gelirlerinin ve Giderlerinin Hesaplanması

Otel işletmesinde gelir getiren bölümlerden bir diğeri otel barı olarak belirlenmiştir. Haftanın altı günü hizmet veren barda genellikle içecek satışlarından gelir elde edilmektedir. Bir yıllık süre içerisinde on bir ay hizmet veren bar'a ait yıllık gelir 748.800 YTL olarak hesaplanmıştır. Barla ilgili ortaya çıkan personel, sanatçı ve yiyecek içecek gibi direkt maliyetler toplamı ise 438.890 YTL dir. Bu hesaplama otelin günlük ve aylık olarak hazırladığı çeşitli raporlardan elde edilen bilgiler neticesinde yapılmıştır.

7.2.4.4. Ziyafet Gelirlerinin ve Giderlerinin Hesaplanması

İşletmede yapılan inceleme neticesinde bir yıllık süre zarfında 151 tanesi yemekli, 247 tanesi ise yemeksiz olmak üzere toplam 398 adet ziyafet organizasyonunun gerçekleştiği belirlenmiştir. Bu organizasyonlar sonucu

yemekli olanlardan 634.200 YTL, yemeksiz olanlardan ise 568.100 YTL gelir elde edilmiştir. Sonuç olarak, işletme bir yıllık sürede ziyafet organizasyonlarından toplam 1.202.300 YTL gelir elde etmiştir. Ziyafet bölümüne ait giderler ise personel ücretleri, sanatçı giderleri ve yiyecek içecek maliyeti olmak üzere toplam 527.843 YTL olarak hesaplanmıştır.

Özet olarak, uygulamanın yapıldığı otelde geleneksel sisteme göre hazırlanmış bölümlere ait gelir ve giderlerin gösterildiği tablo aşağıdaki gibidir. Tablo 7.2. 'de görülen konaklama gelirleri toplamı aşağıdaki tabloda "Odalar" sütununda görülmektedir. Müşteri gruplarından elde edilen restoran, bar ve ziyafet gelirleri otelde kullanılan sistem sayesinde detaylı olarak elde edilmiş ve tabloda ilgili yerlere konulmuştur. Hazırlanan bu tablo işletmenin gelir getiren bölümleri açısından durumunu gösteren geleneksel maliyet sistemine göre hazırlanmış bir tablo niteliğindedir. Direkt giderlerin satış tutarlarından düşülmesinden sonra her bölüme ait brüt kar ve toplam brüt kar rakamına ulaşılmaktadır. Dönem gideri olarak kabul edilen faaliyet giderlerinin toplam brüt kar rakamından çıkarılması sonucu ise vergi öncesi kar hesaplanmaktadır.

Tablo 7.5. İşletmeye Ait Mevcut Duruma Göre Düzenlenen Gelir Tablosu

	GELİR GETİREN BÖLÜMLER				TOPLAM (YTL)
	ODALAR (YTL)	RESTORAN (YTL)	BAR (YTL)	ZİYAFET (YTL)	
GELİR	1991769	354671	748800	1202300	4297540
SATIŞLARIN MALİYETİ	186512	107790	201600	421466	917368
DİREKT PERSONEL GİDERLERİ	198536	188082	80342	62694	529654
DİĞER İLGİLİ GİDERLER	2640	18687	7188	7863	36378
EĞLENCE GİDERLERİ	0	0	149760	35820	185580
DİREKT GİDERLER TOPLAM	387688	314559	438890	527843	1668980
BRÜT KAR	1604081	40112	309910	674457	2628560
FAALİYET GİDERLERİ					
MAAŞLAR (Diğer)					482016
PAZARLAMA					83640
BAKIM ONARIM					14400
ELEKTRİK SU YAKIT					158500
AMORTİSMAN					180000
KİRA					120000
TELEFON					12240
	TOPLAM (YTL)				1050796
	VERGİ ÖNCESİ KAR (YTL)				1577764

Yukarıdaki tabloda işletmenin gelir elde ettiği otel bölümleri görülmektedir. Restoran, bar ve ziyafet için kullanılan yiyecek içecek miktarına göre satışların maliyeti hesaplanmıştır. Personel giderleri ise bölümlerde direkt olarak çalışan personelin işletmeye olan maliyetleri dikkate alınarak yerleştirilmiştir. Diğer giderler kısmında hesaplanan tutarlar bölümlere ait mefruşat, temizlik, kırtasiye vb. giderlerin oluşturduğu toplamı göstermektedir. İşletmenin bar ve ziyafet organizasyonlarında kullanılan müzik ve eğlence faaliyetleri için sanatçı ve orkestra giderleri eğlence başlığı altında toplanan giderleri oluşturmaktadır. Tabloda direkt giderler toplamı satışlardan çıkarıldığı zaman brüt kar rakamlarına ulaşılmaktadır. Bu noktadan sonra işletme diğer personele ait ücretleri, pazarlama, bakım onarım, elektrik, su, yakıt, amortisman, kira ve telefon giderlerini dönem gideri olarak kabul etmekte ve bu giderlerin toplamını brüt kar toplamından çıkararak vergi öncesi kar rakamlarına ulaşmaktadır.

Ulaşılan vergi öncesi kar rakamı otelin gelir getiren bölümlerinden elde edilen tutarlarla oranlanarak (fazla satış tutarına sahip olana fazla maliyet payı) bölüm başına kar bulunmaktadır. Daha sonra işletme tarafından gerçek bir maliyet analizi yapılmadığından, hesaplanan kar rakamı müşteri sayısına bölünerek müşteri başına kar veya oda sayısına bölünerek oda başına kar rakamlarına ulaşılmaktadır. Bu şekildeki bir hesaplama daha önceki bölümlerde anlatılan bir yanılığın da gözler önüne sermektedir. Bu yanılığın, satış geliri çok olan bölümün giderlerden satışına oranla daha fazla pay alması gerektiğidir. Oysaki bir bölümün giderlerden alması gereken payın kullanmış olduğu faaliyetlere göre belirlenmesi gerekmektedir. Böylelikle diğer bölümlerin alması gereken gider payı başka bir bölüme yüklenmiş olmayacaktır. Bu çerçevede ilgili tutarların faaliyetlere ait gider merkezlerinde toplanması ve daha sonra belirlenen taşıyıcılar vasıtasıyla ilgili gruplara (maliyet objelerine) dağıtılması gerekmektedir.

Çalışmanın uygulama kısmında hedeflenen Sürece Dayalı FTM Sisteminin müşteri karlılık analizinde kullanılması olarak belirlenmiştir. Önceki bölümlerde anlatıldığı üzere Sürece Dayalı FTM Sistemi, Geleneksel FTM Sisteminin devamı niteliğinde ortaya çıkmış ve genel yapısı işletmede ortaya çıkan

maliyetleri önce faaliyetlere daha sonra ise maliyet objelerine yükleyen bir sistemdir. Geleneksel FTM Sistemine göre farkı ise ikinci aşamada ortaya çıkmakta ve maliyet objelerine yükleme yaparken maliyet taşıyıcısı olarak sadece süreci kullanmaktadır. Bu sebeple ikinci aşamaya kadar uygulamada yapılması gereken geleneksel FTM Sistemindeki aynı olacaktır. Bu çerçevede işletmede ortaya çıkan faaliyetlerin ve bunlara ait giderlerin belirlenen gider merkezlerinde toplanması ve belirlenen faaliyetlerle ilişkilendirilerek dağıtımının yapılması yani birinci aşamanın yerine getirilmesi gerekmektedir.

7.3. Örnek İşletmede Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Uygulanması

FTM Sisteminin uygulanması ile ilgili olarak öncelikle işletmede ortaya çıkan faaliyetlerin, faaliyetlere ait giderlerin belirlenmesi gerekmektedir. Faaliyet giderlerinin belirlenebilmesi için öncelikle işletmede ortaya çıkan giderlerin faaliyetlerle ilişkilendirilmesi ve her faaliyete ait toplamların hesaplanması gerekmektedir. Uygulamanın yapılacağı otel işletmesinde ortaya çıkan giderler içerik ve toplamlarına göre Tablo 7.6.'da gösterilmektedir.

Tablo 7.6. FTM Sistemine Uyarlandığında İşletmede Ortaya Çıkan Giderler

GİDER MERKEZLERİ	GİDER TÜRÜ	TUTARI (YTL)
ÖNBÜRO	personel ücreti	86270
KAT HİZMETLERİ	personel ücreti, çamaşırhane, mefruşat	213066
TEMİZLİK	yıllık toplam temizlik gideri	117098
RESTORAN	personel ücreti, yiyecek içecek maliyeti	295872
BAR	personel ücreti, yiyecek içecek maliyeti, sanatçı	431702
ZİYAFET	personel ücreti, yiyecek içecek maliyeti, sanatçı	519980
PERSONEL ÜCRETLERİ	belirli bir bölüme ait ve ait olmayan genel personel ücreti	103518
KIRTASIYE ve DİĞER GİDERLER	kırtasiye, fatura, adisyon vb. diğer giderler	4992
TELEFON	yıllık telefon gideri	12240
PAZARLAMA ve SATIŞ	personel ücreti, pazarlama giderleri	106968
G.YÖNETİM	elektrik, su, yakıt, amortisman giderleri vb.	338500
KİRA	yıllık kira gideri	120000
YÖNETİCİ PERSONEL	personel ücreti (yönetici personel)	207912
MUHASEBE PERSONEL	personel ücreti	104976
BAKIM ONARIM	personel ücreti, bakım onarım giderleri	56682
TOPLAM (YTL)		2719776

Gider merkezlerinde toplanan bu giderlerin daha sonra otelde meydana gelen faaliyetlere dağıtılması gerekmektedir. Bu sebeple giderler ile faaliyetlerin ilişkilendirilmesi ve hangi oranda dağıtılacaklarının belirlenmesi gerekmektedir. Otel işletmesinde yapılan görüşmeler neticesinde ortaya çıkan faaliyetler ve giderlerle ilişki ölçütleri aşağıdaki tablolarda gösterilmektedir.

Tablo 7.7.'de giderlerin hangi faaliyet / faaliyetler ile ilgili olduğu ve diğer tablo olan Tablo 7.8.'de ise ilginin ölçütleri belirlenmiştir. Böylelikle işletmede ortaya çıkan belirli faaliyetlere ait toplam maliyetler hesaplanabilecektir.

Tablo 7.7. Giderler – Faaliyetler İlişkisi

GİDER MERKEZLERİ	DAĞITIM ANAHTARI	OTELDE MEYDANA GELEN FAALİYETLER								
		rezervasyon bilgilendirme	giriş ve çıkış işl.	kat hizmetleri	pazarlama	yiyeceklerin üretim&servisi	içeceklerin üretim&servisi	ziyafet organizasyonu	telefon	genel yönetim
ÖNBÜRO	belirlenen oranlar	x	x		x			x		
KAT HİZMETLERİ	belirlenen oranlar			x						
TEMİZLİK	belirlenen oranlar			x		x	x	x		
RESTORAN	bütün giderler					x				
BAR	bütün giderler						x			
ZİYAFET	bütün giderler							x		
PERSONEL ÜCRETLERİ	personel sayısı	x	x	x	x	x	x	x		x
KIRTASIYE ve DİĞER GİDERLER	fatura/adisyon sayısı		x			x	x	x		
TELEFON	bütün giderler								x	
PAZARLAMA ve SATIŞ	bütün giderler				x					
G.YÖNETİM (elektrik,su,yakıt,amort)	belirlenen metrekare			x		x	x	x		
KİRA	belirlenen metrekare			x		x	x	x		
YÖNETİCİ PERSONEL	belirlenen oranlar	x	x	x	x	x	x	x		x
MUHASEBE PERSONEL	belirlenen oranlar		x	x	x	x	x	x		x
BAKIM ONARIM	belirlenen oranlar		x	x		x	x	x		

Tablo 7.8. Faaliyetlere Ait Gider Ölçütleri

GİDER MERKEZLERİ	DAĞITIM ANAHTARI	OTELDE MEYDANA GELEN FAALİYETLER								
		rezervasyon bilgilendirme	giriş ve çıkış işl.	kat hizmetleri	pazarlama	yiyeceklerin üretim&servisi	içeceklerin üretim&servisi	ziyafet organizasyonu	telefon	genel yönetim
ÖNBÜRO	belirlenen oranlar	%30	%60		%5			%5		
KAT HİZMETLERİ	belirlenen oranlar			%95				%5		
TEMİZLİK	belirlenen oranlar			%74		%15	%5	%6		
RESTORAN	bütün giderler					%100				
BAR	bütün giderler						%100			
ZİYAFET	bütün giderler							%100		
PERSONEL ÜCRETLERİ	personel sayısı			x	x	x	x	x		x
KIRTASIYE ve DİĞER GİDERLER	fatura/adisyon sayısı		x			x	x	x		
TELEFON	bütün giderler								%100	
PAZARLAMA ve SATIŞ	bütün giderler				%100					
G.YÖNETİM (elektrik,su,yakıt,amort)	belirlenen metrekare			%60		%25	%7	%8		
KİRA	belirlenen metrekare			%60		%25	%7	%8		
YÖNETİCİ PERSONEL	belirlenen oranlar	%10	%7	%3	%20	%20	%20	%10	%0	%10
MUHASEBE PERSONEL	belirlenen oranlar	%0	%35	%10	%5	%20	%20	%5	%0	%5
BAKIM ONARIM	belirlenen oranlar	%0	%3	%75	%0	%8	%8	%6	%0	%0

Gider merkezlerine ait toplam tutarlar bilindiğine ve ilgili faaliyetlere dağıtımda kullanılacak oranlar belirlendiğine göre çalışmanın bu kısmında yapılması gereken ilgili faaliyetlere ait maliyet toplamalarının belirlenmesidir. Bu durum Tablo 7.9'da görülmektedir.

Tablodan da anlaşılacağı üzere gider merkezlerine ait sütunun sağında ilgili merkeze ait toplam tutar görülmektedir. Hesaplanan tutarlara bağlı olarak bu giderin ilgili faaliyetlere dağıtılması gerekmektedir. Örneğin gider merkezi olarak "önbüro'yu" ele alırsak önbüro'ya ait toplam gider önbüro personelinin faaliyetlerde harcamış olduğu süre dikkate alınarak dağıtılmıştır. Aynı durum "kat hizmetleri" için de geçerlidir. Temizlik giderleri ile ilgili olarak kat hizmetleri, restoran, bar ve ziyafet organizasyonları için her bir seferde kullanılan miktardan hareketle yıllık tutar hesaplanmıştır. Restoran, bar ve ziyafet organizasyonlarına ait giderler muhasebe bölümünde görevli maliyet kontrolü ile çalışılarak belirlenmiştir. Personel ücretleri ilgili faaliyetlerle ilgili olduğu düşünülen çalışanlara ait oluşmuş bir gider merkezi niteliğindedir. Telefon çok fazla gelir sağlamadığı için sadece gider merkezi olarak düşünülmüştür. Pazarlama ve satış faaliyetleri ile ilgili yapılan bütün giderler bu merkezde toplanmaktadır. Elektrik, su, yakıt ve amortisman gibi giderler genel yönetim giderleri adı altında toplanmaktadır. Yıllık kira gideri belirlenen metrekarelere orantılı olarak dağıtılmaktadır. Yönetici personel, muhasebe personel ve bakım onarım giderleri faaliyetlerle ilgi derecesine göre dağıtılmaktadır. Yönetici ve muhasebe personelinin hangi faaliyetler için ne kadar süre harcadıkları birim yöneticileri ile yapılan görüşmeler neticesinde belirlenmiştir.

Bütün bu hesaplamalar neticesinde her bir faaliyete ilişkin hesaplanan giderler aşağıda Tablo 7.9.'da görülmektedir. Diğer tabloda ise (Tablo 7.10.) faaliyetlere ait giderlerin ilgili maliyet objesine yani otel işletmesi tarafından belirlenen müşteri gruplarına dağıtılması görülmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus faaliyet merkezlerinde toplanan giderlerin ilgili müşteri grubuna doğru ve uygun maliyet taşıyıcı ile dağıtılmasıdır. Yapılan gözlem ve çalışmalar neticesinde faaliyet giderlerini ilgili gruplara dağıtacak en iyi taşıyıcıların; kalış sayısı, geceleme sayısı, arama sayısı, gelirlere orantılı olarak belirlenen oranlar

ve pazarlama giderleri için tahmini hesaplamalar olduğu yönündedir. Ayrıca, bar ve ziyafet organizasyonlarına ait gider toplamları sadece bu bölümleri ilgilendirdiği için ilgili tutarların direkt olarak aktarılması düşünülmektedir.

Belirlenen giderlerin müşteri gruplarına dağıtımı esnasında kullanılacak FTM Sistemine uygun belirlenmiş maliyet taşıyıcıları ise şu şekildedir.

Kalış Sayısı: Otelin belirlemiş olduğu müşteri gruplarına ait müşteriler çoğunlukla bir gece kalmadıkları için kalış sayısı, geceleme sayısına eşit olmamaktadır. Örneğin, spor kulüpleri bir yıl boyunca 3.139 adet geceleme yapmış olmasına rağmen ortalama iki gece kaldıkları için giriş – çıkış işlemlerine ait faaliyetleri sadece birer kere kullanmışlardır. Yani bu grup 3.139 geceleme yapmış ancak $3.139 / 2 = 1.570$ adet giriş ve çıkış işlemini kullanmıştır. Dolayısıyla ön büroda oluşan faaliyetlere ait ve telefon giderlerinin dağıtımında kullanılacak en uygun maliyet taşıyıcısı kalış sayısı olarak belirlenmiştir.

Geceleme Sayısı: Otelin satmış olduğu oda sayısına eşit olan geceleme sayısı kullanılabilir diğer bir taşıyıcıdır. Otel işletmesinde müşteriler kaldığı süre boyunca süre gelen kat hizmetleri ve genel giderlerin ilgili kısmının dağıtımında bu taşıyıcının kullanılmasının uygun olduğu düşünülmektedir.

Arama Sayısı: İşletmede ortaya çıkan telefon giderlerinin müşteri gruplarının yoğunluğuna bağlı olarak değişmektedir. Bu sebeple telefon giderinin dağıtımında en uygun taşıyıcının arama sayısı olduğu düşünülmektedir.

Önceki paragraflarda açıklandığı üzere yöneticilerle yapılan görüşmeler neticesinde pazarlama giderlerinin dağıtımında kullanılacak oranlar belirlenmiştir. Ayrıca bar ve ziyafet organizasyonlarına ait gider toplamları direkt olarak bu bölümleri ilgilendirdiğinden ilgili tutarlar bütün olarak aktarılmıştır.

Otel işletmesinde ortaya çıkan faaliyet giderlerinin ilgili müşteri gruplarına aktarılması sonucu oluşan durum Tablo 7.10.'da ayrıntılı olarak görülmektedir.

Tablo 7.9. Faaliyetlere Ait Giderlerin Hesaplanması

		OTELDE MEYDANA GELEN FAALİYETLER								
GİDER MERKEZLERİ	TUTARI (YTL)	rezervasyon bilgilendirme	giriş ve çıkış işl.	kat hizmetleri	pazarlama	yiyeceklerin üretim&servisi	içeceklerin üretim&servisi	ziyafet organizasyonu	telefon	genel yönetim
ÖNBÜRO	86270	25881	51762		4314			4314		
KAT HİZMETLERİ	213066			202413				10653		
TEMİZLİK	117098			86653		17565	5855	7026		
RESTORAN	295872					295872				
BAR	431702						431702			
ZİYAFET	519980							519980		
PERSONEL ÜCRETLERİ (DİĞER)	103518									103518
KIRTASIYE ve DİĞER GİDERLER	4992		2640			580	1152	620		
TELEFON	12240								12240	
PAZARLAMA ve SATIŞ	106968				106968					
G.YÖNETİM	338500			203100		84625	23695	27080		
KİRA	120000			72000		30000	8400	9600		
YÖNETİCİ PERSONEL ÜCRETLERİ	207912	20791	14554	6237	41582	41582	41582	20791		20791
MUHASEBE PERSONEL ÜCRETLERİ	104976		36742	10498	5249	20995	20995	5249		5249
BAKIM ONARIM	56682		1700	42512		4535	4535	3401		
TOPLAM TUTARLAR (YTL)	2719776	46672	107398	623412	158113	495754	537916	608714	12240	129558

Tablo 7.10. Faaliyet Giderlerinin Müşteri Gruplarına Dağıtılması

		OTELDE MEYDANA GELEN FAALİYETLER									
GİDER MERKEZLERİ	TUTARI (YTL)	rezervasyon bilgilendirme	giriş ve çıkış işl.	kat hizmetleri	pazarlama	yiyeceklerin üretim&servisi	içeceklerin üretim&servisi	ziyafet organizasyonu	telefon	genel yönetim	
TOPLAM TUTARLAR (YTL)	2719776	46672	107398	623412	158113	495754	537916	608714	12240	129558	
MALİYET TAŞIYICILARI	→										
MÜŞTERİ GRUPLARI	→	Kalış Sayısı	Kalış Sayısı	Geceleme Sayısı	Tecrübi (%)	Kuvert Sayısı	Tümü	Tümü	Kalış Sayısı Arama Sayısı	Geceleme Sayısı	
ŞİRKETLER		5123	5123	15067	20	27724			5123	15067	
ACENTALAR		5964	5964	5964	20	10354			5964	5964	
SOSYAL GRUPLAR		1256	1256	3139	7	5750			1256	3139	
KAPI MÜŞTERİSİ		3767	3767	3767	7	7268			3767	3767	
SPOR KULÜPLERİ		1570	1570	3139	8	16008			1570	3139	
ZİYAFET					12			100%	400		
ZİYAFET (KONAKLAMA YAPAN)		314	314	314		548			314	314	
BAR MÜŞTERİSİ					26		100%		600		
		17993	17993	31390	100	67652			18993	31390	
MÜŞTERİ GRUPLARI		GRUBUN ALACAĞI GİDER PAYI									TOPLAM GİDER (YTL)
ŞİRKETLER		13288	30577	299238	31623	207627			3301	62188	647841
ACENTALAR		15470	35599	118448	31623	71094			3844	24616	300693
SOSYAL GRUPLAR		3257	7495	62341	11068	42925			809	12956	140850
KAPI MÜŞTERİSİ		9771	22485	74809	11068	53907			2428	15547	190015
SPOR KULÜPLERİ		4071	9368	62341	12649	116347			1011	12956	218744
ZİYAFET					18974			608714	258		627945
ZİYAFET (KONAKLAMA YAPAN)		814	1874	6234		3855			202	1296	14276
BAR MÜŞTERİSİ					41109		537916		387		579412
Toplam (YTL)		46672	107398	623412	158113	495754	537916	608714	12240	129558	2719776

Müşteri grupları bazında hesaplanan gelir ve gider verilerine sahip olduğu için bu noktadan sonra müşteri gruplarına ait karlılıkların belirlenmesi daha kolay olmaktadır. Çünkü yapılması gereken müşteri grubundan elde edilen gelir toplamından müşteri grubuna ait gider toplamının çıkarılmasıdır. Bu duruma ilişkin hesaplama ve müşteri gruplarına ait karlılıklar aşağıda görülmektedir.

Tablo 7.11. Müşteri Gruplarına Ait Karlılıklar

MÜŞTERİ GRUPLARI	GELİR (YTL)	GİDER (YTL)	KAR (YTL)	%	GRUP KARLILIĞI
ŞİRKETLER	1232900	647841	585059	37.08	47.45
ACENTALAR	281363	300693	-19330	-1.23	-6.87
SOSYAL GRUPLAR	190953	140850	50103	3.18	26.24
KAPI MÜŞTERİSİ	409653	190015	219638	13.92	53.62
SPOR KULÜPLERİ	208113	218744	-10631	-0.67	-5.11
ZİYAFET	1225759	642221	583538	36.99	47.61
BAR MÜŞTERİSİ	748800	579412	169388	10.74	22.62
TOPLAM (YTL)	4297540	2719776	1577764	100	

Geleneksel FTM Sistemi kullanılarak yapılan müşteri karlılık analizi sonuçlarına bakıldığı zaman müşteri gruplarından iki tanesinin (acentalar ve spor kulüpleri'nin) işletmeye zarar ettirdiği görülmektedir. Çünkü işletmenin bu gruba sunmuş olduğu pansiyon türü tam pansiyon² veya yarım pansiyon³ olduğu için bu gruplar yiyeceklerin hazırlanması ve sunumu faaliyetlerini, ilgili öğünlerde gruba ait müşteri sayısı kadar kullanmaktadırlar. Bu sebeple dağıtım anahtarı olarak, faaliyeti kullanım hacmiyle bağlantılı, kuver sayısı (servis alan kişi sayısı) dikkate alındığında yiyeceklerin hazırlanması ve sunumu faaliyetine ait giderlerin ikinci ve üçüncü büyük payını spor kulüpleri ile acentalar almaktadır. Toplam müşteri sayısının çoğunluğunu oluşturan şirketler müşteri grubu bu faaliyete ilişkin giderlerden, diğer faaliyetlerde olduğu gibi en çok payı almaktadır. Kapı müşterisi ve sosyal gruplarda kullanmış oldukları faaliyet hacmine göre giderlerden ilgili payları almaktadırlar. Bununla beraber, bar bölümü otele ait ancak otelden bağımsız çalışan bir işletme niteliğinde düşünüldüğünden bu bölümde ortaya çıkan içeceklerin üretilmesi ve servisi faaliyetine ait giderlerin tamamı direkt bar müşterisi olarak belirlenen gruba

² Kahvaltı, öğle yemeği ve akşam yemeğinin fiyata dahil olduğu pansiyon türü

³ Kahvaltı ve akşam yemeğinin fiyata dahil olduğu pansiyon türü

aktarılmıştır. Ziyafet organizasyonu sonucu oluşan müşteri grubu da bar müşterisi gibi ayrı bir grup olarak değerlendirildiğinden ziyafetle ilgili giderler tıpkı bar giderleri gibi direkt olarak ziyafet müşteri grubu ile ilgilendirilmiştir. Ziyafet müşteri grubunun tek bir grup olması gerektiği düşünüldüğünden konaklama yapanlar ile diğer ziyafet müşterileri tek bir grup altında toplanmıştır.

Geleneksel FTM Sistemi, işletmede ortaya çıkan faaliyetleri dikkate alarak bu faaliyetlere uygun olarak belirlediği maliyet taşıyıcıları yardımıyla giderleri maliyet objelerine dağıtmaktadır. Örnek işletmede kullanılan maliyet taşıyıcıları yapılan incelemeler ve literatür taramalarına uygun olarak kalış sayısı, geceleme sayısı, kuver sayısı, arama sayısı gibi ölçütler olarak belirlenmiştir. Yapılan hesaplamalar sonucunda müşteri gruplarının faaliyetleri kullanım ölçütlerine göre giderleri ve karlılıkları belirlenmiştir. Bu noktada dikkat edilmesi gereken nokta FTM Sisteminin müşteri gruplarının her faaliyeti kullanım süreçlerinin aynı olduğu ve sadece kullanım sayılarına göre maliyet hesaplamalarının yapılmasının yeterli olduğudur. Oysaki aynı faaliyeti kullanan gruplardan bir tanesi diğerine göre faaliyet merkezinde daha fazla vakit geçirebilir ve bunun sonucu olarak faaliyet merkezinde oluşan kaynakları daha fazla kullanabilir. Örneğin bir giriş işlemi ele alacak olursak bir müşteri grubu için dört dakika yeterli olurken diğeri için sekiz dakika gerekli ise bu grup ön büro personelini iki katı daha fazla meşgul edecek dolayısıyla ön büroda oluşan kaynakları daha fazla tüketecektir. Bunun sonucu olarak her iki grup giriş işlemi (faaliyetini) bir kere kullanmasına karşın faaliyet merkezinde geçirdikleri süre birbirinden farklı olduğu için giderlerden alması gereken paylarında buna bağlı olarak hesaplanması gerekmektedir. Bu sebeple beşinci bölümde detaylı olarak anlatılan birim sürenin maliyetinin hesaplanması ve faaliyet hacmiyle çarpılarak ilgili gruba ait maliyet hesaplamasının yapılması önerilmektedir. Böylelikle hem daha doğru bir hesaplama yapılabilecek hem de gerekli olan toplam süre belirlenerek işletmenin pratik kapasitesinin atıl durum yaratıp yaratmadığı anlaşılacaktır. Böylelikle işletme kaynaklarının planlaması daha faydalı yapılabilecektir.

Çalışmanın bu kısmında yukarıdaki paragrafta bahsedilen konuyla ilgili olarak Sürece Dayalı FTM Sisteminin kullanılması ve Geleneksel FTM Sistemine göre ortaya çıkacak farkların belirlenmesi amaçlanmaktadır. Bu sebeple belirlenen müşteri gruplarının, çeşitli faaliyet merkezlerinde geçirmiş oldukları sürecin farklı olduğu durumlar göz önünde bulundurularak hesaplamalar yapılacak ve geleneksel sisteme göre oluşan farklar ortaya konulacaktır.

7.4. Örnek İşletmede Sürece Dayalı FTM Sisteminin Uygulanması

Çalışmanın buraya kadar olan kısmında, Geleneksel FTM Sistemine göre yapılan müşteri karlılık analizine yer verilmişti. Bu durum özetle, Tablo 7.11.'de otel işletmesine ait müşteri gruplarının karlılıkları olarak gösterilmektedir. Araştırma sorularına bağlı olarak cevaplara ulaşılabilmesi için örnek işletmede Sürece Dayalı FTM Sisteminin uygulanması ve sonuçlarının karşılaştırılması gerekmektedir. Bu sebeple çalışmanın bu kısmında Sürece Dayalı FTM Sisteminin uygulamasına yer verilecektir.

Sürece Dayalı FTM Sistemi faaliyetlere ait giderler belirlendikten sonra bu giderleri Geleneksel FTM Sistemindeki gibi birden çok maliyet taşıyıcısı yerine maliyet objesinin faaliyet merkezinde geçirdiği süreyi kullanarak dağıtmaktadır. Dolayısıyla faaliyet merkezlerinde hesaplanan tutarları müşteri gruplarına dağıtabilmek için öncelikle müşterilerin faaliyet merkezlerinde geçirdikleri sürenin belirlenmesi gerekmektedir. Bu çerçevede önceki kısımda belirlenen faaliyetlerde geçirilen süreçlerin müşteri grupları bazında hesaplanması gerekmektedir. Yapılan incelemeler ve görüşmeler neticesinde ön büro, kat hizmetleri, pazarlama, yiyeceklerin hazırlanması ve sunumu gibi faaliyetler için süreçler hesaplanabilmektedir. Ancak bar ile ilgili olan içeceklerin hazırlanması ve sunumu faaliyeti işletme barı otelden ayrı bir işletme gibi düşünüldüğünden personelin burada harcadığı süreç belirlenememiştir. Aynı durum tek bir müşteri grubu olarak değerlendirilen ziyafet organizasyonu için de geçerlidir. Ziyafetle ilgili olarak otelin restoran personeli kullanıldığından personel giderlerinin belirlenmesinde harcadıkları süreç dikkate alınarak hesaplamalar yapılmıştır.

Ayrıca telefon başlığı altında hesaplanan giderler rezervasyon ve pazarlama faaliyetleri için belirlenen oranlara göre bölüştürülmüştür. Bu durumda toplam 12.240 YTL olarak hesaplanan telefon giderinin 8.568 YTL'lik kısmı rezervasyon - bilgilendirme faaliyetine 3.672 YTL'lik kısmı ise pazarlama faaliyetine aktarılmıştır.

Sürece Dayalı FTM Sistemini uygulayabilmek için belirlenen faaliyet merkezlerinde toplanan giderlerin bilinmesi gerekmektedir. Ön büro, kat hizmetleri, pazarlama ve yiyeceklerin hazırlanması ve sunumu ile ilgili ortaya çıkan giderler geleneksel FTM Sistemine göre önceki kısımda hesaplandığı için burada ayrı bir hesaplama yapılmayacaktır. İlgili giderler aşağıda gösterilmektedir.

Tablo 7.12. Faaliyetlere Ait Toplam Giderler

FAALİYET	GIDER TUTARI (YTL)
ÖNBÜRO	162638
KAT HİZMETLERİ	623412
YİYECEK HAZIRLANMASI VE SUNUMU	495754
PAZARLAMA	161784
ZİYAFET	608714
İÇECEK HAZIRLANMASI VE SUNUMU	537916
GENEL YÖNETİM	129558
TOPLAM (YTL)	2719776

Faaliyetlere ait toplam giderlerin belirlenmesinden sonra yapılması gereken maliyet objesinin ilgili faaliyetlerde harcadıkları sürenin tespit edilmesi gerekmektedir. Uygulama müşteri karlılık analizi ile ilgili olduğundan müşteri gruplarının daha önce belirlenen faaliyetlerde geçirdikleri süreçlerin hesaplanması gerekmektedir.

Uygulamanın yapıldığı otel işletmesinde yapılan çeşitli gözlemler ve görüşmeler neticesinde müşteri gruplarının faaliyet merkezlerinde harcadıkları süreler hesaplanmaya çalışılmıştır. Her müşteri grubuna ait standart olarak belirlenen

süreler bir yıl içerisinde meydana gelen faaliyet ölçütüyle çarpılarak yıllık süreler hesaplanmıştır. İlgili faaliyet merkezlerinde oluşan giderlerden almaları gereken pay ise birim dakika maliyet ile yıllık sürenin çarpılması sonucu belirlenmiştir.

Çalışmanın bundan sonraki kısmında müşteri gruplarının sırasıyla ön büro, kat hizmetleri, yiyeceklerin hazırlanması, sunumu ve pazarlama faaliyetlerinde geçirdikleri süreler göre gider hesaplamaları yapılacaktır. Bar ve ziyafet organizasyonları sonucu elde edilen gelirlerle katlanılan giderler tek bir müşteri grubuna ait olacağı için bu bölümlere ait gelir ve giderlerin geleneksel FTM Sistemine göre hesaplananla aynı olduğu düşünülmektedir. Dolayısıyla bu gruplar için sürece dayalı hesaplamalar yapılmayacaktır.

7.4.1. Ön büro Giderlerinin Hesaplanması

Müşteri gruplarının en sık kullandıkları faaliyetlerden biri olan ön büro faaliyetlerini rezervasyon, giriş işlemleri, çıkış işlemleri ve bilgilendirme gibi önem derecesi yüksek faaliyetler oluşturmaktadır. Bu sebeple müşteri gruplarının bahsedilen dört faaliyette geçirdikleri sürelerin hesaplanması yapılacaktır. Aşağıdaki tabloda müşteri gruplarının hangi faaliyetleri kullandıkları gösterilmektedir. İzleyen tabloda ise bu faaliyetlerde geçirdikleri süreler görülmektedir.

Tablo 7.13. Ön büro'da Ortaya Çıkan Faaliyetlere Ait Süreçlerin Müşteri Grupları Bazında Gösterilmesi

MÜŞTERİ GRUPLARI	FAALİYETLERİN ORTAYA ÇIKTIĞI ALAN				
	ÖNBÜRO SÜREÇLER (dakika)				ADET
	F-1 rezervasyon	F-2 giriş işl.	F-3 bilgilendirme	F-4 çıkış işl.	
ŞİRKETLER	x	x	x	x	5123
ACENTALAR	x	x	x	x	5964
SOSYAL GRUPLAR	x	x	x	x	1256
KAPI MÜŞTERİSİ		x	x	x	3767
SPOR KULÜPLERİ	x	x	x	x	1570
ZİYAFET (KONAKLAMA YAPAN)	x	x	x	x	314
ZİYAFET (KONAKLAMA YAPMAYAN)			x		11940
BAR MÜŞTERİSİ	x		x		1920

	SÜREÇLER (dakika)					SDFTM		
	F-1 rezervasyon	F-2 giriş işl.	F-3 bilgilendirme	F-4 çıkış işl.	Toplam (dakika)	Toplam* (dakika)	% Payı	
ŞİRKETLER	4	5	2.5	6	17.5	89649	27.45	
ACENTALAR	5	6	3	4	18	107352	32.87	
SOSYAL GRUPLAR	6	6	3	7	22	27623	8.46	
KAPI MÜŞTERİSİ	0	6	4	8	18	67806	20.76	
SPOR KULÜPLERİ	1	3	4	3.5	11.5	18049	5.53	
ZİYAFET (KONAKLAMA YAPAN)	4	4	3	6	17	5338	1.63	
ZİYAFET (KONAKLAMA YAPMAYAN)	0	0	0.5	0	0.5	5970	1.83	
BAR MÜŞTERİSİ	2	0	0.5	0	2.5	4800	1.47	
	Toplam (dakika)					107	326587	100.00

Yukarıdaki tabloda müşteri gruplarının ön büroda belirlenen ana faaliyetleri kullanımları süre olarak (dakika) gösterilmiştir. Toplam olarak bütün grupların kullanmış olduğu süre 326.587 dakika olarak hesaplanmıştır. Oysaki ön büro faaliyetlerinin içinde yer alan bir resepsiyonistin toplam yıllık çalışma dakikası 131.040 olarak; dört adet resepsiyonistin toplam yıllık çalışma dakikası 524.160 olarak hesaplanmıştır. Bu durum aşağıda görülmektedir.

	Günlük Mesai Saati	Mola Yemek vb. İçin Harcanan Süre (dakika)	Net Çalışma Saati	Gün	Günlük Dakika	Aylık Dakika	Yıllık Dakika
ÖNBÜRO							
RESEPSİYONİST	9	2	7	6	420	10920	131040

Bu durumda hesaplanan bu rakam ile Tablo 7.13'te hesaplanan rakam arasında meydana gelen fark (524.160 – 326.587) atıl kapasite olarak belirlenebilmektedir. Ancak konaklama işletmelerinin bir hizmet işletmesi olduğu düşünüldüğünde personelin belirlenen faaliyetleri yerine getirmese dahi hizmete hazır bir şekilde beklemesi gerektiğinden, farkın değerlendirilmesinde bu durumun göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Bu noktada yapılması gereken yıllık çalışma dakikasına (yıllık kapasite) göre birim dakika maliyetinin hesaplanmasıdır. Bunun için ön büro faaliyetlerinin yerine getirilmesi için belirlenen toplam maliyet, toplam çalışma dakikasına bölünerek birim dakika maliyeti hesaplanır ve ilgili grupların faaliyetlerde harcadıkları süreye göre maliyetleri belirlenir. Bu durum aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Önbüro için birim dakika maliyeti	$162638 / 524160 = 0.31028312$ YTL
-----------------------------------	------------------------------------

Tablo 7.14. Sürece Dayalı FTM Sistemine Göre Ön büro Giderinin Dağıtılması

MÜŞTERİ GRUPLARI	SUREÇ (dakika)	YTL/dk	TOPLAM (YTL)
ŞİRKETLER	89649	0,31	27816,46
ACENTALAR	107352	0,31	33309,51
SOSYAL GRUPLAR	27623	0,31	8571,01
KAPI MÜŞTERİSİ	67806	0,31	21039,06
SPOR KULÜPLERİ	18049	0,31	5600,38
ZİYAFET (KONAKLAMA YAPAN)	5338	0,31	1656,29
ZİYAFET (KONAKLAMA YAPMAYAN)	5970	0,31	1852,39
BAR MÜŞTERİSİ	4800	0,31	1489,36
Toplam (YTL)			101334,46

Önceki paragraflarda müşterilerle direkt ilgilenen ön büro personeline ait yıllık toplam çalışma süresinin tüketilmediğinden bahsedilmişti. Yukarıdaki tabloda bu durum maliyetlerin hesaplanması sürecinde yarattığı fark ile de anlaşılmaktadır. Çünkü ön büro bölümüne ait toplam gider olan 162.638 YTL'nin sadece 101.334 YTL'si müşteri gruplarına dağıtılmıştır. Aradaki fark atıl kapasite sonucu kullanılmayan kaynaklara ait tutar olarak belirlenebilmektedir.

Dolayısıyla gerek müşteri gruplarıyla gerekse işletme ile ilgili alınacak yönetim kararlarında bu durumun göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

7.4.2. Kat Hizmetleri Giderlerinin Hesaplanması

Otelde meydana gelen ana faaliyetlerden birisi de kat hizmetleri olarak gruplandırılan faaliyetlerdir. Bu grup içerisinde müşterilerin kaldıkları süre boyunca oda temizliklerinin günlük olarak yapılması ile müşterilerin otelden ayrıldıktan sonra yapılan temizlik faaliyetleri bulunmaktadır. Sürece Dayalı FTM Sistemine göre maliyetlerin hesaplanabilmesi için öncelikle müşteri gruplarının bu faaliyetleri kullanma sürelerinin belirlenmesi gerekmektedir. Yapılan incelemeler neticesinde bahsedilen faaliyetlerde geçirilen süreçlerle ilgili tablo aşağıda görülmektedir.

Tablo 7.15. Kat Hizmetlerinde Ortaya Çıkan Faaliyetlere Ait Süreçlerin Müşteri Grupları Bazında Gösterilmesi

MÜŞTERİ GRUPLARI	KAT HİZMETLERİ		SDFTM		
	F-1 çıkış sonrası temizlik	F-2 günlük temizlik	Toplam Dakika	Toplam Yıllık Dakika	% Payı
ŞİRKETLER	20	10	30	153683	27.15
ACENTALAR	20	8	28	166992	29.50
SOSYAL GRUPLAR	20	10	30	37668	6.65
KAPI MÜŞTERİSİ	22	10	32	120544	21.29
SPOR KULÜPLERİ	35	15	50	78475	13.86
ZİYAFET (KONAKLAMA YAPAN)	20	8	28	8792	1.55
			198	566154	100.00

Müşteri gruplarının belirlenen faaliyetlerde geçirdikleri süreler hesaplandıktan sonra kat hizmetleri faaliyetlerine ait toplam maliyetlerin bu süreçler dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir. Sürece Dayalı FTM Sisteminin özelliği gereği öncelikle bu faaliyetleri yerine getiren direkt personelin harcamış oldukları yıllık çalışma zamanlarının hesaplanması gerekmektedir. Bununla ilgili tablo aşağıda görülmektedir.

	Günlük Mesai (saat)	Mola Yemek vb. İçin Harcanan Süre (saat)	Net Çalışma Saati	Gün	Günlük Dakika	Aylık Dakika	Yıllık Dakika
KAT HİZMETLERİ							
MAID VEYA VALE	8	1.5	6.5	6	390	10140	121680

Otel işletmesinde kat hizmetlerinde çalışan personel sayısı yedi olduğu için (dört maid ve üç vale) bir personele ait olarak görülen yukarıdaki yıllık dakikanın yedi ile çarpılarak yıllık bütün kat hizmetleri personelinin toplam çalışma zamanının bulunması gerekmektedir. Bu ise 851.760 dakika (121.680 x 7) olarak hesaplanmıştır. Öte yandan Tablo 7.15. de gösterilen toplam süre 566.164 dakika olduğu için aradaki fark yine atıl kapasite olarak hesaplanabilmektedir. Dolayısıyla kat hizmetleri bölümünde çalışan ve belirlenen faaliyetleri yerine getiren personel belirlenen pratik kapasitenin tamamını kullanmamaktadır ve atıl kapasite ortaya çıkmaktadır. Bu durumun maliyetlerden aldıkları paya yansması ise aşağıda gösterilmektedir.

kat hizmetleri için birim dakika maliyeti	$623412 / 851760 = 0,731910397$ YTL
-------------------------------------------	-------------------------------------

Tablo 7.16. Sürece Dayalı FTM Sistemine Göre Kat Hizmetleri Giderinin Dağıtılması

MÜŞTERİ GRUPLARI	SÜREÇ (dakika)	YTL/dk	TOPLAM (YTL)
ŞİRKETLER	153683	0,73	112482,48
ACENTALAR	166992	0,73	122223,18
SOSYAL GRUPLAR	37668	0,73	27569,60
KAPI MÜŞTERİSİ	120544	0,73	88227,41
SPOR KULÜPLERİ	78475	0,73	57436,67
ZİYAFET (KONAKLAMA YAPAN)	8792	0,73	6434,96
	Toplam		414374,29

Yukarıdaki tabloda faaliyetlerin her bir müşteri grubu için belirlenen süreçleri görülmektedir. Buna göre hesaplanan birim dakika maliyet ile çarpılan süreçler neticesinde müşteri gruplarının maliyetlerden alması gereken tutarlar hesaplanmıştır. Tablo 7.15 de görüldüğü üzere müşteri grupları için yapılan kat hizmetleri faaliyetleri genelde benzer süreçlerde tamamlanmaktadır. Sadece

sporcu grupları daha fazla süreye ihtiyaç duymakta ve bu durum maliyetten aldığı paya da yansımaktadır. Sürece Dayalı FTM Sistemine göre yapılan analiz neticesinde asıl farklılık pratik kapasitenin tamamının kullanılmaması ve atıl kapasitenin ortaya çıkması olarak belirlenmektedir. Atıl kapasiteye ait olan kullanılmayan kaynaklara ait oluşan maliyet ise aradaki fark olan 209.038 YTL (623.412 – 414.374) olarak hesaplanmaktadır. Bu sebeple tıpkı ön büro bölümünde olduğu gibi işletme yöneticilerinin bu durumu alacakları kararlarda göz önünde bulundurması gerekecektir.

7.4.3. Yiyeceklerin Hazırlanması ve Sunumu İle İlgili Giderlerinin Hesaplanması

Otelde meydana gelen faaliyetlerden bir diğeri de yiyeceklerin hazırlanması ve sunumu olarak belirlenmiştir. Otelde müşteri gruplarına sunulan hizmet çerçevesinde kahvaltı, öğle yemeği ve akşam yemeği başta olmak üzere yiyeceklerin hazırlanması ve servis edilmesi işlemlerini kapsayan bir faaliyet grubu bulunmaktadır. Klasik FTM Sistemi yardımıyla bu faaliyete ait giderler önceki bölümde 495.754 YTL olarak hesaplanmıştı bu kısımda bu giderlerin müşteri gruplarına kullanmış oldukları faaliyet sayısına göre değil de Sürece Dayalı FTM Sistemine göre aldıkları paylar hesaplanacaktır.

Yiyeceklerin hazırlanması ve sunumu faaliyeti ile ilgili olarak hesaplanan tutar müşteri gruplarının talepleri doğrultusunda katılan yiyecek içecek maliyetlerini, personel maliyetlerini, genel giderlerden aldıkları payları kapsamaktadır. Sürece dayalı sistemi kullanarak müşteri gruplarına ait maliyetleri hesaplayabilmek için müşterilerin kaynak merkezinde yani yiyeceklerin hazırlanması ve sunumu esnasında zamanlarını geçirdikleri faaliyet merkezi olan restoran da bulunma sürelerini hesaplamamız gerekmektedir. Ancak burada dikkat etmemiz gereken nokta önceki bölümde her müşteri grubu için kahvaltı, öğle yemeği ve akşam yemeğine ait yiyecek içecek maliyetini bildiğimizden bu giderleri faaliyete ait toplam giderlerden ayırdıktan sonra gruplara dağıtmamız gerektiğidir. Bu sebeple öncelikle her gruba ait olarak

hesaplanan bu giderleri göstermemiz gerekmektedir. Bu durum Tablo 7.3.'den yararlanılarak hazırlanmış olan aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo 7.17. Öğünlerde Ortaya Çıkan Yiyecek Maliyetleri

MÜŞTERİ GRUBU	Kahvaltı	Öğle yemeği	Akşam yemeği	TOPLAM
	maliyet (YTL)	maliyet (YTL)	maliyet (YTL)	MALİYET(YTL)
ŞİRKETLER	31340	2299	14998	48637
ACENTALAR	8589	153	2976	11717
SOSYAL GRUPLAR	6529	560	2862	9950
KAPI MÜŞTERİSİ	8325	916	2986	12227
SPOR KULÜPLERİ	4802	8004	11739	24546
ZİYAFET(konaklayan)	712	0	0	712
	60298	11931	35561	107789

Öğünlerde ortaya çıkan ve müşteri grupları bazında belirlenen yiyecek maliyetleri toplam rakamı olan 107.789 YTL. Bu faaliyet grubuna ait 495.754 YTL.'den çıkarılırsa müşteri gruplarına sürece dayalı yöntemle göre dağıtılması gereken miktar olan 387.965 YTL.'ye ulaşılmaktadır. Bu noktada yapılması gereken müşterilerin restoranda geçirdikleri sürelerin hesaplanması ve faaliyet merkezinde geçirmiş oldukları süreye göre almaları gereken payların hesaplanmasıdır.

Müşteri gruplarının bahsedilen üç öğünde ortaya çıkan çeşitli faaliyetlerle ilgili olarak restoran da geçirdikleri süreler aşağıda gösterilmektedir. Sürelerin hesaplanması uygulamanın yapıldığı süre boyunca gerek yöneticilerle yapılan görüşmeler gerekse bire bir gözlemler neticesinde belirlenmiştir. Üç öğün sonrasında faaliyet merkezinde yani restoranda geçirmiş oldukları sürelerin toplamına göre toplam maliyetten pay almaları gerekecektir. Bu faaliyet merkezinde yapılan dağıtım sonrasında herhangi bir atıl kapasite ve bu duruma bağlı maliyet ortaya çıkmayacaktır. Çünkü pratik kapasite sonrası belirlenen teorik kapasiteye bağlı olarak hesaplanan personel giderlerinin, yiyeceklerin hazırlanması ve sunumu esnasında müşteri restoranda olduğu sürece personelin hizmete hazır bulunması gerektiğinden, tamamının tüketildiği düşünülmektedir. Bu sebeple müşterilerin restoranda harcamış olduğu sürelerin doğru tespiti maliyetlerin dağıtılması için yeterli olacaktır. Müşteri gruplarının

kahvaltı, öğle yemeği ve akşam yemeğinde geçirmiş oldukları süreçler aşağıda gösterilmektedir. Tablo 7.21.'de ise her müşteri grubunun üç süreç boyunca restoranda geçirmiş olduğu toplam süre yer almaktadır.

Tablo 7.18. Kahvaltı Süreçleri

MÜŞTERİ GRUBU	ADET	FAALİYETLER				toplam süre (dakika)	TOPLAM (dakika)	%
		müşterilerin karşılanması (dakika)	kahvaltının alınması (dakika)	sona erdirmeye toplama (dakika)	yemek süresi (dakika)			
ŞİRKETLER	24108	1	10	1	40	52	1253591	50%
ACENTALAR	9543	1	8	1	40	50	477128	19%
SOSYAL GRUPLAR	5022	1	10	1	40	52	261165	10%
KAPI MÜŞTERİSİ	6404	1	10	1	40	52	332985	13%
SPOR KULÜPLERİ	5336	1	6	1	30	38	202779	8%
						TOPLAM	2527648	100%

Yukarıdaki tablo müşterilerin kahvaltı hizmeti süresince otel restoranında geçirmiş oldukları süreleri göstermektedir. Kahvaltı açık büfe olarak sunulduğu müşteriler personel tarafından karşılanmakta, kahvaltı almaları için yönlendirilmekte ve kahvaltılarını bitirmeleri sonrasında boşlarının alınması yerine getirilmektedir. Restoranda geçirilen sürelerin müşteri grupları bazında hesaplanması esnasında ziyafet grubuna ait ancak konaklama yapan müşteri grubunun toplam müşteri grupları içerisindeki oranı %0,1 den küçük olduğu ve faaliyeti kullanan ziyafet müşterisi ile bar müşterisi grubunun ayrı bir müşteri kategori düzeyinde değerlendirilmesinden dolayı bu faaliyetle ilgili yapılan hesaplamalarda dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde bahsedilen bu gruplar genel olarak konaklama yapmayan ve otelin sadece yiyecek, içecek ve eğlence hizmetlerini kullandıkları için diğer gruplardan bağımsız gruplar olarak değerlendirilmekte ve konaklama yapan müşteri gruplarıyla kıyaslanmamaktadır. Bu sebeple bu grupların karlılıkları hesaplamasında sürece dayalı sistem kullanılamamaktadır. Öte yandan yiyeceklerin hazırlanması ve sunumu faaliyetini kullanan aynı zamanda konaklama hizmetinden yararlanan diğer müşteri gruplarına ait maliyetler sürece dayalı sistem kullanılarak hesaplanacaktır. Böylelikle müşteri gruplarının restoranda geçirmiş oldukları toplam sürenin hesaplanması sonrasında her müşteri grubunun alması gereken paya ulaşılmaktadır.

Tablo 7.19. Öğle Yemeği Süreçleri

MÜŞTERİ GRUBU	ADET	müşterilerin karşılanması (dakika)	siparişlerinin alınması (dakika)	siparişlerinin hazırlanması (dakika)	servis yapılması (dakika)	sona erdirmeye toplama (dakika)	yemek süresi (dakika)	toplam süre (dakika)	TOPLAM (dakika)	%
ŞİRKETLER	723	2	5	30	5	3	50	95	68685	22
ACENTALAR	48	2	3	30	4	2	40	81	3888	1
SOSYAL GRUPLAR	176	2	5	30	4	2	40	83	14608	5
KAPI MÜŞTERİSİ	288	2	6	30	4	2	50	94	27072	9
SPOR KULÜPLERİ	5336	1	0	180 dk / grup	0	1	30	32	198112	63
								TOPLAM	312365	100

Müşterilerin öğle yemeğinde harcamış oldukları süreler ait tablo yukarıda görülmektedir. Önceki tabloda açıklandığı üzere belirli faaliyetler sonrasında her müşteri grubunun restoranda geçirdiği süre hesaplanabilmektedir. Bu süreçte ve akşam yemeği sürecinde “Spor Kulüpleri” açısından dikkat edilmesi gereken nokta “Siparişlerin Hazırlanması” faaliyetinde oluşmaktadır. Çünkü bu grubun faaliyet hacmi “5.336” adet olarak belirlenmesine karşın yiyeceklerin hazırlanması ve sunumu grup bazında yapıldığından ve her bir spor kulübü ortalama 35 kişiden oluştuğu için ulaşılan toplam rakam $198.112 [(32 \times 5336) + (5.336 / 35) \times 180 \text{ dakika}]$ olarak belirlenmiştir. Burada 5.336 kişinin restorandaki faaliyetlerde geçirdiği süre 32 dakika, yiyeceklerin hazırlanması için geçen süre her grup için 180 dakika olarak hesaplanmıştır. Bu özellik tam pansiyon olarak hizmetlerden yararlanan spor kulüplerine ait bir özelliktir. Diğer gruplar açısından böyle ayrıcalıklı bir durum yoktur.

Tablo 7.20. Akşam Yemeği Süreçleri

FAALİYETLER										
MÜŞTERİ GRUBU	ADET	müşterilerin karşılanması (dakika)	siparişlerinin alınması (dakika)	siparişlerinin hazırlanması (dakika)	servis yapılması (dakika)	sona erdirmeye toplama (dakika)	yemek süresi (dakika)	toplam süre (dakika)	TOPLAM (dakika)	%
ŞİRKETLER	2893	2	5	40	5	3	90	145	419485	46
ACENTALAR	763	2	3	35	4	2	60	106	80878	9
SOSYAL GRUPLAR	552	2	5	35	4	2	60	108	59616	7
KAPI MÜŞTERİSİ	576	2	6	40	4	2	75	129	74304	8
SPOR KULÜPLERİ	5336	1	0	180 dk. / grup	0	1	45	47	278152	30
								TOPLAM	912435	100

Akşam yemeği içinde belirlenen süreçler yukarıdaki tabloda görülmektedir. Üç öğünde belirlenen süreçler sonrasında her müşteri grubuna ait süreç toplamı bu

faaliyete ait dağıtılacak giderden alması gereken tutar hesaplamasında yardımcı olacaktır. Bu durum aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 7.21. Müşteri Gruplarına Ait Toplam Süreçler

MÜŞTERİ GRUBU	SÜREÇLER TOPLAMI			SÜREÇ TOPLAMI (dakika)	%	Alması Gereken Paya ait Tutar (YTL)	Direkt Maliyet (YTL)	TOPLAM MALİYET (YTL)
	Kahvaltı (dakika)	Öğle Yemeği (dakika)	Akşam Yemeği (dakika)					
ŞİRKETLER	1253591	68685	419485	1741761	46	180080,4	48637	228717,4
ACENTALAR	477128	3888	80878	561894	15	58094,1	11717	69811,1
SOSYAL GRUPLAR	261165	14608	59616	335389	9	34675,8	9950	44625,8
KAPI MÜŞTERİSİ	332985	27072	74304	434361	12	44908,5	12227	57135,5
SPOR KULÜPLERİ	202779	198112	278152	679043	18	70206,1	24546	94752,1
				3752448	100	0	107077	495042

Yukarıdaki tabloda her bir müşteri grubunun restoranda geçirmiş oldukları süreçler dikkate alındığında, yiyeceklerin hazırlanması ve sunumu faaliyetinden alması gereken gider tutarları görülmektedir. Öncelikle müşteri gruplarının kahvaltı, öğle yemeği ve akşam yemeği faaliyetleri süresinde restoranda harcamış oldukları toplam süreye göre dağıtılması gereken tutardan alacakları ilgili pay hesaplanmıştır bu durum “Süreç Toplamı” ve “Alması Gereken Paya Ait Tutar” sütunlarında görülmektedir. “Direkt Maliyetler” olarak belirlenen sütundaki tutar her bir müşteri grubunun bu süreçlerde katlanması gereken direkt giderleri göstermektedir. Bu bilgiler Tablo 7.17. yardımıyla elde edilmiştir. Konaklama yapmayan ancak ziyafet grubu olarak belirtilen gruba ait tutar “Ziyafet” müşteri grubuna aktarılacaktır ve buradaki hesaplamalarda dikkate alınmamıştır. Bu sebeple, 495.754 YTL olarak belirlenen bu faaliyete ait tutar 495.042 YTL (495.754 – 712) olarak hesaplanmıştır. Bu durum “Toplam Maliyet” sütununda her bir müşteri grubuna ait olan tutarlar olarak görülmektedir.

7.4.4. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderlerinin Hesaplanması

Konaklama işletmesinde ortaya çıkan faaliyetlerden bir diğeri de pazarlama satış ve dağıtım faaliyetleri olarak belirlenmiştir. Bu sebeple bu faaliyetlere ilişkin giderlerin de sürece dayalı sistem sayesinde hesaplanması ve müşteri gruplarına dağıtılması gerekmektedir.

Pazarlama satış ve dağıtım giderleri toplam tutarı 161.784 YTL olarak belirlenmişti ve bu faaliyet konaklama işletmesinin belirlenen bütün müşteri grupları tarafından kullanılmaktadır. Ancak bu grup içerisinde yer alan faaliyetlerin bazıları müşteri grubuyla direkt ilişkilendirilebilirken bazıları pazarlama ve satış personelinin müşteri grupları için harcamış oldukları süreler göz önünde bulundurularak hesaplanacaktır. Bu sebeple bu faaliyet grubu içerisinde yer alan alt faaliyetlerin ve bu faaliyetlere ait tutarların sıralanması gerekmektedir.

Tablo 7.22. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

PSD GİDERLERİ TÜRÜ	Tutar (YTL)
TELEFON	3672
REKLAM	78000
PROMOSYON	5640
MÜŞTERİ ZİYARETLERİ	74472
TOPLAM	161784

Toplam gideri 161.784 YTL olarak belirlenen bu gruba ait telefon giderleri önceki bölümlerde rezervasyon ve pazarlama gideri arasında paylaştırılmış bu faaliyet için belirlenen tutar 3.672 YTL olarak hesaplanmıştı. Müşteri gruplarıyla ilgili yapılan görüşmeler ve ziyaretler için yapılan aramalar bu gider grubunu ilgilendirmektedir. Reklam ve promosyon faaliyetlerine ait giderler yöneticilerle yapılan görüşmeler neticesinde elde edilmiştir. Bu giderlerin detayları izleyen kısımlarda gösterilecektir. Telefon, reklam ve promosyon sonrasında kalan tutar müşteri ziyaretlerini ilgilendirmektedir.

Pazarlama ve satış faaliyetleri ile ilgili ortaya çıkan ve müşteri gruplarıyla direkt ilişkilendirilebilen giderler reklam ve promosyon giderleridir. Pazarlama departmanında çalışan personel ve yöneticilerle yapılan görüşmeler neticesinde bu faaliyetlere ait tutarlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 7.23. Reklam ve Promosyon Giderleri

REKLAM	MÜŞTERİ GRUBU	Tutar (YTL)	PROMOSYON	MÜŞTERİ GRUBU	Adet	Tutar (YTL)
	ŞİRKETLER	13800		ŞİRKETLER	416	4160
ACENTALAR	4140	ACENTALAR	48	480		
SOSYAL GRUPLAR	2760	SOSYAL GRUPLAR	65	650		
KAPI MÜŞTERİSİ	1380	KAPI MÜŞTERİSİ	4	40		
SPOR KULÜPLERİ	2760	SPOR KULÜPLERİ	15	150		
ZİYAFET	2760	ZİYAFET	12	120		
BAR	50400	BAR	4	40		
	78000		564	5640		

İşletmeye ait toplam reklam gideri 78.000 YTL olarak belirlenmiştir. Bu tutarı radyo, televizyona verilen çeşitli reklamlar ile şehrin çeşitli yerlerinde yapılan billboard reklamları oluşturmaktadır. Billboard reklamları genellikle bar için yapılmaktadır bundan dolayı barın almış olduğu reklam gideri tutarının en fazla olduğu görülmektedir. Promosyonlar otelde konaklama yapan her müşteriye verilmemektedir ve içeriği saat, kalem, dosya vb. eşyalardan oluşmaktadır. Her bir promosyon paketinin otel için maliyetinin 10 YTL olduğu belirlenmiştir. Müşteri gruplarına, bir yıl boyunca verilen promosyon paketi adedine göre oluşan toplam maliyetler yukarıdaki tabloda görülmektedir.

Konaklama işletmesinin pazarlama ve satış faaliyetleri ile ilgili olarak yerine getirdiği diğer alt faaliyetler müşterilerin ziyaret edilmesi ve telefon görüşmelerinin yapılmasıdır. Bu noktada dikkat edilmesi gereken bu faaliyetler için harcanan sürelerin belirlenebilirliğidir. Yapılan görüşmeler ve incelemeler neticesinde her bir müşteri ziyareti ve telefon görüşmesinin standart zamanları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir. Ölçülen birim süreler bir yıl içinde ortaya çıkan faaliyet miktarı ile çarpılarak toplam yıllık süreler ulaşılmış ve her bir müşteri grubunun kaynak maliyetlerini kullanım miktarları belirlenmiştir.

Tablo 7.24. Müşteri Ziyaretlerine Ait Toplam Giderler

MÜŞTERİ ZİYARETİ	MÜŞTERİ GRUBU	adet	birim süre (dakika)	toplam süre (dakika)	maliyet (YTL)
	ŞİRKETLER	1872	30	56160	33490,29
	ACENTALAR	104	50	5200	3100,95
	SOSYAL GRUPLAR	300	40	12000	7156,04
	KAPI MÜŞTERİSİ	0	0	0	0,00
	SPOR KULÜPLERİ	16	45	720	429,36
	ZİYAFET	40	50	2000	1192,67
	BAR	150	25	3750	2236,26
	toplam			79830	47605,58

Yukarıdaki tabloda her müşteri grubu için bir yıllık süre zarfında yapılan müşteri ziyaretlerinin adetleri görülmektedir. Bu ziyaretlere ait birim sürelerin adetlerle çarpılması toplam süreyi göstermektedir. Müşteri ziyaretleri iki adet pazarlama personeli tarafından gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla bu personellerin harcamış oldukları süreler göre ilgili giderler müşteri gruplarına aktarılmaktadır. Reklam ve promosyon giderlerinin toplam pazarlama giderinden çıkarılmasından sonra kalan tutarın (161.784 – 83.640 = 78.144 YTL) müşteri ziyaretleri ve telefon,faks e-mail süreçleriyle ilişkilendirilmesi ve müşteri gruplarına dağıtılması gerekmektedir. Bunun için pazarlama personelinin harcamış olduğu yıllık kullanılabilir dakika kapasitesinin ve kalan pazarlama giderleri için birim dakika maliyetinin hesaplanması gerekmektedir. Bu hesaplamalar aşağıda gösterilmektedir.

	Günlük Mesai (saat)	Mola Yemek vb. İçin Harcanan Süre (saat)	Net Çalışma Saati	Gün	Günlük Dakika	Aylık Dakika	Yıllık Dakika
PAZARLAMA VE SATIŞ							
PERSONEL	8	1	7	6	420	10920	131040

Birim dakika maliyeti	$78144 / 131040 = 0.596337$ YTL
-----------------------	---------------------------------

Bulunan birim dakika maliyeti ile her bir müşteri grubunun geçirdiği toplam sürenin çarpılması sonucu toplam maliyet rakamına ulaşılmaktadır. Müşteri ziyaretleri ve müşteriler için pazarlama amaçlı telefon aramalarının yapılması

müşteri otele gelmeden önce yapılan faaliyetler grubuna girmektedir. Bu sebeple bu giderlerin dağıtımında “Kapı Müşterisi” olarak tanımlanan ve otele rezervasyonsuz ve ön görüşmesiz gelen müşteri grubu hariç tutulmuş herhangi bir pay aktarılmamıştır.

Benzer şekilde telefon, faks ve e-mail giderlerinin dağıtılmasında da müşteri grupları için harcanan süreler dikkate alınacaktır. Ancak telefon giderleri olarak belirlenen toplam tutar olan 3.672 YTL haricinde ilgili personelin görüşmelerde ve faaliyetlerde harcadığı sürenin hesaplanarak birim dakika maliyeti ile çarpılması her müşteri grubuna ait doğru maliyet bilgilerini verecektir. Bu durum aşağıdaki tabloda “maliyet 1” ve “maliyet 2” olarak gösterilmektedir. Maliyet 1; hesaplanan toplam sürelerin birim dakika maliyeti ile çarpılması sonucu müşteri grubunun faaliyete ait kaynak maliyetinden alması gereken payı göstermektedir. maliyet 2 ise; 3.672 YTL olarak belirlenen telefon giderinden grubun yine toplam süreye göre alması gereken payı göstermektedir. Maliyet 1 ve Maliyet 2'nin toplamı müşteri grupları için harcanan süreye göre hesaplanan toplam maliyet tutarını göstermektedir.

Tablo 7.25. Telefon Faks ve E-Mail Giderleri

TELEFON & FAKS & E-MAIL	MÜŞTERİ GRUBU	adet	birim süre (dakika)	toplam süre (dakika)	maliyet 1 (YTL)	maliyet 2 (YTL)	toplam maliyet (YTL)
	ŞİRKETLER	1872	4	7488	4465,37	2136.12	6601,49
	ACENTALAR	104	5	520	310,10	148.34	458,44
	SOSYAL GRUPLAR	300	3	900	536,70	256.75	793,45
	KAPI MÜŞTERİSİ	0	0	0	0,00	0	0,00
	SPOR KULÜPLERİ	128	5	640	381,66	182.57	564,23
	ZİYAFET	40	5	200	119,27	57.05	176,32
	BAR	150	4	600	357,80	891.16	1248,97
			toplam	10348	6170,90	3672	9842,90

Sonuç olarak pazarlama gideri olarak nitelendirilen tutarın, müşteri grupları ile direkt ilgili olanlarının çıkarılmasından sonra kalan tutar birim dakika maliyeti ve süreler dikkate alınarak gruplara dağıtılmıştır. Reklam, promosyon, müşteri

ziyaretleri, telefon, faks ve e-mail sonrasında oluşan maliyetlerin toplu olarak bir tabloda gösterilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 7.26. Pazarlama Giderlerinin Toplu Olarak Gösterilmesi

MÜŞTERİ GRUBU	FAALİYET TÜRÜNE GÖRE GİDERLER (YTL)				Toplam (YTL)
	Reklam	Promosyon	Telefon, faks E-mail	Müşteri Ziyaretleri	
ŞİRKETLER	13800	4160	6601,49	33490,29	58051,78
ACENTALAR	4140	480	458,44	3100,95	8179,39
SOSYAL GRUPLAR	2760	650	793,45	7156,04	11359,49
KAPI MÜŞTERİSİ	1380	40	0,00	0,00	1420,00
SPOR KULÜPLERİ	2760	150	564,23	429,36	3903,59
ZİYAFET	2760	120	176,32	1192,67	4249,00
BAR	50400	40	1248,97	2236,26	53925,23
Toplam (YTL)	78000	5640	9842,90	47605,58	141088,48

Görüldüğü gibi pazarlama ile ilgili müşteri gruplarına dağıtılacak tutar 141.088,48 YTL olarak hesaplanmıştır. Reklam ve promosyon giderleri direkt ilgili giderler olduğu için bu giderlerin tamamı müşteri gruplarına aktarılmıştır. Öte yandan diğer iki faaliyete ait giderlerin tamamı gruplara aktarılmamıştır. Bunun sebebi tıpkı diğer bölümlerde ortaya çıktığı gibi bu faaliyetler neticesinde oluşan atıl kapasitenin varlığından kaynaklanmaktadır. Çünkü pazarlama personeli çalışma zamanının tamamını bu faaliyetler için harcamamaktadır. Dolayısıyla atıl kapasite oluşmakta ve bu durum toplam dağıtılan giderlerde 20.695,52 YTL (161.784 - 141.088,48) farkın oluşmasına sebep olmaktadır.

7.4.5. İçeceklerin Hazırlanması ve Sunumu İle İlgili Giderlerin Hesaplanması

Konaklama işletmesinde belirlenen müşteri gruplarından bir diğeri “Bar Müşterileri” dir. Bu grup konaklama faaliyetlerinden faydalanmayan asıl faaliyet konusu içeceklerin hazırlanması ve sunumu olan grup niteliğindedir. Bu sebeple bu gider grubunu yani içeceklerin hazırlanması ve sunumu faaliyetine ait giderlerin tümü bu grubu ilgilendirmektedir.

Önceki bölümlerde hesaplanan önbüro, kat hizmetleri, yiyeceklerin hazırlanması ve sunumu ile pazarlama satış giderleri birden çok müşteri grubunu ilgilendirdiği için bu faaliyetlerin yerine getirilmesi için katılan gider toplamları müşteri gruplarının faaliyet merkezinde veya ilgili faaliyette geçirdikleri süreçler dikkate alınarak dağıtılmıştır. Oysaki yapılan görüşmeler neticesinde işletmeye ait barın otel müşterilerinden ziyade işletmenin bulunduğu şehrin insanlarına hizmet veren bağımsız bir işletme niteliğinde olduğu anlaşılmıştır. Bara ait personel sadece bar için çalışmakta ve oteldeki işlere karışmamaktadır. Aynı zamanda içeceklerin hazırlanması ve sunumu giderleri, tek bir müşteri grubunu (bar müşterileri) ilgilendirdiği için Sürece dayalı FTM Sisteminin bu faaliyet için kullanılması uygun olmamaktadır. Bu sebeple zaten ayrı bir müşteri grubu olarak belirlenen bar müşterilerinin içeceklerin hazırlanması ve sunumu ile ilgili ortaya çıkan bütün giderler olan 537.916 YTL'yi alması gerektiği düşünülmektedir.

7.4.6. Ziyafet Giderlerinin Hesaplanması

Önceki bölümde bar müşterileri açısından anlatılan durum ziyafet müşteri grubu içinde benzer özellik göstermektedir. Çünkü ziyafet faaliyetinden yararlanan tek bir müşteri grubunun bulunması bu faaliyetlere ait giderlerin tamamının bu gruba aktarılması gereğini doğurmaktadır. Aynı zamanda ziyafet giderleri tek bir müşteri grubunu ilgilendirdiği için Sürece dayalı FTM Sisteminin kullanılması uygun olmamaktadır. Bu sebeple ziyafet faaliyeti sonucu 608.714 YTL olarak belirlenen tutar diğer müşteri gruplarını ilgilendirmediği için sadece ziyafet müşteri grubuna ayrıca yiyeceklerin üretilmesi ve servisi giderlerinin hesaplanması bölümünde belirlenen 712 YTL'lik tutar konaklama yapan ziyafet müşterileri grubuna aktarılacaktır.

7.4.7. Dağıtılmayan Genel Yönetim Giderleri

Konaklama işletmesinde meydana gelen ana faaliyetlerde direkt olarak çalışmayan personel ile yönetim kademesindeki ve muhasebe personelinin ücretlerinin belirli bir payı “Genel Yönetim Faaliyetleri” olarak adlandırılan faaliyete ait gideri oluşturmaktadır. Bu durum Tablo.7.9.’da gösterilmektedir. Bu faaliyete ilişkin giderler 129.558 YTL olarak hesaplanmıştır. Oluşan bu gider müşteri gruplarının direkt olarak kullanmış olduğu bir faaliyet olmadığı için sürece dayalı FTM sistemi kullanılmamakta ve geleneksel FTM sisteminde olduğu gibi müşteri gruplarının konaklama işletmesindeki geceleme sayılarına bağlı olarak dağıtılması düşünülmektedir.

Bu kısma kadar, konaklama işletmesinde ortaya çıkan faaliyetlere ait giderlerin müşteri gruplarına aktarılmasında Sürece Dayalı FTM Sistemine göre yapılan hesaplamalara ve grupların alması gereken maliyet tutarlarının belirlenmesine yer verilmiştir. Müşteri gruplarına ait giderlerin belirlenebilmesi için her faaliyetten almaları gereken payların toplanması gerekmektedir. Bu sebeple her faaliyet grubuna ait giderlerden müşteri gruplarının almaları gereken tutarları gösteren tablo aşağıda görülmektedir.

Tablo 7.27. SDFTM Sistemine Göre Müşteri Gruplarına Ait Tutarlar

GİDER MERKEZLERİ	OTELDE MEYDANA GELEN FAALİYETLER							TOPLAM (YTL)
	önbüro	kat hizmetleri	pazarlama	yiyceklerin üretim&servisi	içeceklerin üretim&servisi	ziyafet organizasyonu	dağıtılmayan GYG	
FTM'YE GÖRE HESAPLANAN TOPLAM TUTARLAR (YTL)	162638	623412	161784	495042	537916	609426	129558	
MÜŞTERİ GRUPLARI								TOPLAM (YTL)
ŞİRKETLER	27816	112482	58052	228717			62188	489255
ACENTALAR	33310	122223	8180	69811			24616	258140
SOSYAL GRUPLAR	8571	27570	11359	44626			12956	105082
KAPI MÜŞTERİSİ	21039	88227	1420	57136			15547	183369
SPOR KULÜPLERİ	5600	57437	3904	94752			12956	174649
ZİYAFET	1852		4249			608714		614815
ZİYAFET (KONAKLAMA YAPAN)	1656	6435				712	1296	10099
BAR MÜŞTERİSİ (150 * 4)	1489		53925		537916			593330
TOPLAM (YTL)	101334	414374	141089	495042	537916	609426	129559	2428740

SDFTM SİSTEMİNE GÖRE
DAĞITILMAYAN TUTAR = (2719776 - 2428740)
= 291036 YTL

Belirlenen tutarlara göre müşteri gruplarının hesaplanan karlılıkları ve karlılık oranları ise aşağıdaki gibi olacaktır. Burada belirtilmesi gereken nokta ziyafet müşterilerinin konaklama yapan ve konaklama yapmayan olarak değil tek bir müşteri grubu olarak gösterilmiş olmasıdır.

Tablo 7.28. Müşteri Gruplarının Karlılıkları

MÜŞTERİ GRUPLARI	GELİR (YTL)	GİDER (YTL)	KAR (YTL)	%	GRUP KARLILIĞI %
ŞİRKETLER	1232900	489255	743645	39,79	60,32
ACENTALAR	281363	258140	23223	1,24	8,25
SOSYAL GRUPLAR	190953	105082	85871	4,60	44,97
KAPI MÜŞTERİSİ	409653	183369	226284	12,11	55,24
SPOR KULÜPLERİ	208113	174649	33464	1,79	16,08
ZİYAFET	1225759	624915	600844	32,15	49,02
BAR MÜŞTERİSİ	748800	593330	155470	8,32	20,76
TOPLAM (YTL)	4297540	2428740	1868800	100	100

Yukarıda Sürece Dayalı FTM Sistemine göre hazırlanmış ve müşteri gruplarının karlılıklarını gösteren tablo görülmektedir. Her müşteri grubuna ait gelir, gider ve karlılık tutarı ile karlılık oranlarının gösterildiği tablodan yararlanılarak müşteri gruplarıyla ilgili bilgilere ulaşılabilmektedir.

Bu çalışmada hedeflenen geleneksel FTM sistemi ile sürece dayalı FTM sisteminin farklılıklarının ortaya konulması ve bu bağlamda sürece dayalı FTM sisteminin, geleneksel FTM sistemine kıyasla, müşteri karlılık analizi sonuçlarında farklılık yaratıp yaratmayacağına anlaşılmasıdır. Dolayısıyla iki yöntem sonucu ulaşılan bulguların yorumlanması ve analiz edilmesi gerekmektedir. İzleyen paragraflarda bu durum tartışılacaktır.

7.5. Bulguların Değerlendirilmesi

Çalışmanın önceki kısımlarında belirtildiği üzere örnek bir konaklama işletmesinde yapılan bu uygulama ile cevap aranan araştırma soruları aşağıdaki gibidir.

- Seçilen örnek işletmede müşteri karlılık analizinin yapıp yapılmadığı,
- Sürece dayalı faaliyet tabanlı müşteri karlılık analizinin bu işletmede uygulanıp uygulanamayacağı,
- Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet sisteminin, geleneksel yöntemlere kıyasla, müşteri karlılık analizi sonuçlarında farklılık yaratıp yaratmayacağıdır.

Belirlenen sorulara verilebilecek cevaplar aşağıdaki paragraflarda açıklanmaktadır.

Örnek konaklama işletmesinde müşteri gruplarına ait karlılık analizlerinin yapılmadığı sadece işletmede gelir getiren bölümlere ait karlılık hesaplamalarının geleneksel yöntem kullanılarak yapıldığı anlaşılmıştır. Bu duruma ait tablo önceki kısımda da Tablo 7.5. olarak gösterilmiş aşağıdaki tablodur.

Tablo 7.29. İşletmeye Ait Gelir Tablosu

GELİR GETİREN BÖLÜMLER						
	ODALAR (YTL)	RESTORAN (YTL)	BAR (YTL)	ZİYAFET (YTL)	TOPLAM (YTL)	
GELİR	1991769	354671	748800	1202300	4297540	
SATIŞLARIN MALİYETİ	186512	107790	201600	421466	917368	
DİREKT PERSONEL GİDERLERİ	198536	188082	80342	62694	529654	
DİĞER İLGİLİ GİDERLER	2640	18687	7188	7863	36378	
EĞLENCE GİDERLERİ	0	0	149760	35820	185580	
DİREKT GİDERLER TOPLAM	387688	314559	438890	527843	1668980	
BRÜT KAR	1604081	40112	309910	674457	2628560	
FAALİYET GİDERLERİ						
MAAŞLAR (Diğer)						482016
PAZARLAMA						83640
BAKIM ONARIM						14400
ELEKTRİK SU YAKIT						158500
AMORTİSMAN						180000
KİRA						120000
TELEFON						12240
TOPLAM (YTL)					1050796	
VERGİ ONCESİ KAR (YTL)					1577764	

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere işletme sadece gelir getiren bölümlerin ile toplam karı belirlemek üzere bu tabloyu hazırlamakta buna karşın müşteri gruplarının karlılıklarıyla ilgili herhangi bir tablo hazırlamamaktadır.

Sürece dayalı FTM sistemi için bilinmesi gerekenlerin işletmede ortaya çıkan faaliyetler ve bu faaliyetler sonucu ortaya çıkan giderler olduğu bunun yanı sıra müşteri gruplarının varlığı ve müşterilerin faaliyetlerde harcamış oldukları standart sürelerin hesaplanabilirliği düşünüldüğünde uygulamaya başlamadan önce yöneticilerle görüşmeler ve incelemeler yapılmış, bunun neticesinde bahsedilen bilgilere ulaşılabileceği görülmüştür. Bu sebeple, çalışma sonucu cevap aranan diğer bir soruya cevap olarak, örnek işletmede sürece dayalı FTM sisteminin müşteri karlılık analizi amaçlı olarak kullanılabileceği anlaşılmaktadır.

Sürece dayalı FTM sisteminin örnek işletmede uygulanabilirliği anlaşıldıktan sonra cevaplanması gereken diğer soru bu sistemin geleneksel FTM'ye kıyasla farklılık yaratıp yaratmadığıdır. Bunun için izleyen paragraflarda bu konuyla ilgili olarak gerek geleneksel FTM ile gerekse sürece dayalı FTM ile yapılan uygulama sonuçları karşılaştırılarak benzer ve farklılıkların anlaşılması hedeflenmektedir.

Örnek işletmede öncelikle geleneksel FTM sistemi uygulanmış ve belirlenen müşteri gruplarının, çeşitli faaliyetleri kullanım ölçütlerine göre her faaliyetten almaları gereken paylar hesaplanmıştır. İşletmede ortaya çıkan faaliyetler sırasıyla rezervasyon ve bilgilendirme, giriş ve çıkış işlemleri, kat hizmetleri, pazarlama, yiyeceklerin hazırlanması ve sunumu, içeceklerin hazırlanması ve sunumu, ziyafet organizasyonu, telefon ve dağıtılmayan genel yönetim giderleri olarak belirlenmiştir. Bu giderlerin içeriği ve müşteri gruplarına dağıtımında kullanılan ölçütler aşağıdaki paragraflarda açıklanmaktadır.

Rezervasyon ve bilgilendirme faaliyetleri, konaklama yapan müşteri gruplarını ilgilendirmektedir. Önbüro personelinin bu faaliyet için harcamış olduğu süre ile yönetici personelin gider payı bu faaliyete ait toplam gideri oluşturmaktadır.

Hesaplanan bu gider müşteri gruplarının kalış sayısı dikkate alınarak dağıtılmıştır.

Giriş ve çıkış işlemleri, konaklama yapan müşteri gruplarını ilgilendirmektedir. Önbüro personelinin bu faaliyet için harcamış olduğu süreye bağlı olarak hesaplanan tutar, çeşitli kırtasiye giderleri, yönetici ve muhasebe personelinin gider payı ile azda olsa bakım onarım giderleri bu faaliyet grubuna ait toplam gideri oluşturmaktadır. Hesaplanan bu gider müşteri gruplarının kalış sayısı dikkate alınarak dağıtılmıştır.

Otelde meydana gelen diğer bir faaliyet kat hizmetleri adı altında düşünülmüştür. Kat hizmetleri personeline ait giderler, temizlik, kira, bakım onarım, yönetici ve muhasebe personelinin bu faaliyet için belirlenen tutarı ile elektrik, su, yakıt, amortisman gibi giderlerin oluşturmuş olduğu genel yönetim giderlerinin ilgili kısmı bu faaliyete ait toplam gideri oluşturmaktadır. Hesaplanan bu gider müşteri gruplarının geceleme sayısı dikkate alınarak dağıtılmıştır.

Pazarlama faaliyeti adı altında toplanan giderlerin, gerek muhasebe gerekse yönetici personeller ile yapılan görüşmeler neticesinde tecrübi yöntemlere dayalı olarak hesaplandığı anlaşılmıştır. Bu sebeple bu gider grubunun müşteri gruplarına dağıtılmasında bu durum dikkate alınmıştır.

Tablo 7.4.'teki toplam yiyecek maliyeti yani direkt maliyetleri çıkarıldıktan sonra kalan tutar müşteri gruplarına dağıtılmıştır. Bu durum tablo 7.10'da görülmektedir. Yiyeceklerin hazırlanması ve sunumu giderinin müşteri gruplarına dağıtımında kullanılan anahtar olarak, incelenen çeşitli makalelerde de kullanılmış olan, kuver veya müşteri sayısı dağıtım anahtarı olarak seçilmiştir. Bu noktada düşünülen, satış hacmi çok olan müşteri grubunun ortaya çıkan indirekt giderlerden en fazla payı alması gerektiğidir. Bu sebeple tablo 7.9'da belirlenen giderler toplamı bu faaliyete ait toplam gideri oluşturmuş ve müşteri gruplarına ilgili dağıtım anahtarı yardımıyla dağıtılmıştır.

İçeceklerin üretim ve servisi ile ziyafet faaliyetleri daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere sadece birer müşteri grubunu ilgilendirmektedir. Dolayısıyla bu faaliyetlere ilişkin hesaplanan toplam giderler tek bir müşteri grubuna aktarılmıştır.

Otel işletmesinde gider olarak ortaya çıkan diğer bir kalem ise telefon giderleridir. Bu giderin müşteri gruplarına dağıtılmasında arama sayısı dikkate alınmıştır. Dağıtılmayan genel üretim giderlerini oluşturan gider kalemi ise işletme kalan müşteri gruplarına geceleme sayısı dikkate alınarak dağıtılmıştır.

Görülüyor ki, işletmede belirlenen faaliyet merkezlerinde oluşan bütün giderler geleneksel FTM Sisteminin çalışma prensibine bağlı olarak ilgili maliyet objelerine, faaliyet hacmi ve tecrübi yöntemlere göre belirlenen çeşitli maliyet taşıyıcıları vasıtasıyla dağıtılmaktadır. Bunun neticesinde müşteri gruplarına ait belirlenen toplam giderler elde edilen gelirlerden çıkarıldıktan sonra müşteri gruplarına ait karlılık rakamlarına ulaşılmıştır. Bu durum izleyen kısımlarda sürece dayalı FTM sistemi sonuçlarına göre karşılaştırmalı olarak gösterilecektir.

Geleneksel FTM Sisteminin uygulanmasının sonrasında çalışmanın izleyen kısmında Sürece Dayalı FTM Sistemi uygulanmıştır ve müşteri gruplarının karlılıklarıyla ilgili olarak tablo 7.28'de özetlenen sonuçlara ulaşılmıştır. Sürece Dayalı FTM Sisteminin uygulanması ilgili kısımda, müşteri gruplarının faaliyet merkezlerinde geçirmiş oldukları süreçler dikkate alınarak detaylı olarak anlatılmıştır. Gerek geleneksel gerekse sürece dayalı yöntemle ulaşılan sonuçlar aşağıda karşılaştırmalı olarak gösterilmektedir. Bu sayede her iki yöntem sonucu ulaşılan sonuçlar kıyaslanabilecek ve müşteri karlılık analizi bakımından ortaya çıkan farklılıklar anlaşılacaktır.

Tablo 7.30. Geleneksel ve Sürece Dayalı FTM Sistemine Göre Müşteri Karlılıkları

MÜŞTERİ GRUPLARI	GELENEKSEL FTM SİSTEMİ					SÜRECE DAYALI FTM SİSTEMİ			
	GELİR (YTL)	GİDER (YTL)	KAR (YTL)	%	GRUP KARLILIĞI	GİDER (YTL)	KAR (YTL)	%	GRUP KARLILIĞI
ŞİRKETLER	1232900	647841	585059	37,08	47,45	489255	743645	39,79	60,32
ACENTALAR	281363	300693	-19330	-1,23	-6,87	258140	23223	1,24	8,25
SOSYAL GRUPLAR	190953	140850	50103	3,18	26,24	105082	85871	4,60	44,97
KAPI MÜŞTERİSİ	409653	190015	219638	13,92	53,62	183369	226284	12,11	55,24
SPOR KULÜPLERİ	208113	218744	-10631	-0,67	-5,11	174649	33464	1,79	16,08
ZİYAFET	1225759	642221	583538	36,99	47,61	624915	600844	32,15	49,02
BAR MÜŞTERİSİ	748800	579412	169388	10,74	22,62	593330	155470	8,32	20,76
TOPLAM (YTL)	4297540	2719776	1577764	100	100	2428740	1868801	100	100

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere müşteri gruplarından elde edilen gelirlerden her iki sistem neticesinde hesaplanan gider bilgileri çıkarıldığında müşteri gruplarına ait kar rakamları ve bunların gerek toplam kar içerisindeki payı gerekse gruba göre karlılık oranları görülmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken sürece dayalı FTM sisteminde toplam giderin (2.719.976 YTL) sadece 2.428.740 YTL'sinin dağıtılmış olmasıdır. Özellikle önbüro faaliyetleri, kat hizmetleri faaliyetleri ve pazarlama faaliyetlerinde ortaya çıkan atıl kapasiteye ait maliyetlerin toplam maliyetlerden çıkarılması sonucu kalan tutarın ilgili müşteri gruplarına aktarılması gereği bu durumu doğurmaktadır. Bu sebeple müşteri gruplarının karlılıklarına ilişkin kıyaslama yapılırken değişen müşteri giderlerinin dikkate alınması toplam kar içerisindeki paya bakılmasına nazaran daha doğru bilgiler verecektir. Ancak daha öncede belirtildiği üzere atıl kapasite sonucu oluşan maliyet farkının, işletme yöneticilerin kararlarında kullanması gereken önemli bir bilgi olduğu da yadsınamaz bir gerçektir.

İzleyen paragraflarda müşteri gruplarının değişen karlılıkları tartışılmaktadır.

Tablo 7.31. Geleneksel ve Sürece Dayalı FTM Sistemine Göre Müşteri Karlılıklarının karşılaştırılması

MÜŞTERİ GRUPLARI	KARLILIK ORANLARI			
	Geleneksel FTM (%)	Sürece D. FTM (%)	Fark (%)	Değişim Miktarı(%)
ŞİRKETLER	47,25	60,32	13,07	27,66
ACENTALAR	-6,87	8,25	15,12	220,09
SOSYAL GRUPLAR	26,24	44,97	18,73	71,38
KAPI MÜŞTERİSİ	53,62	55,24	1,62	3,02
SPOR KULÜPLERİ	-5,11	16,08	21,19	414,68
ZİYAFET	47,61	49,02	1,41	2,96
BAR MÜŞTERİSİ	22,62	20,76	-1,86	-8,22

Geleneksel FTM Sistemine göre yapılan analiz sonucunda karsız olduğu düşünülen acentalar ve spor klüplerinin sürece dayalı FTM sistemine göre kar elde edilen müşteri grupları olarak belirlendiği anlaşılmaktadır. Özellikle geleneksel yöntemle göre %5 zararlı olduğu görülen spor klüplerinin sürece dayalı sisteme göre %16 karlı bir müşteri grubu olduğu anlaşılmaktadır. Bu durum ilgili müşteri grubunun bütün faaliyetleri belirli hacimde kullanıyor olmasına karşın bu faaliyetlerde geçirmiş olduğu süreçlerin diğerlerine göre az olmasından kaynaklanmaktadır. Aynı şekilde bir durum spor klüpleri kadar belirgin olmasa da acenta müşterileri için geçerlidir. Karlılık oranlarının karşılaştırılmış olduğu tablo 7.31’de görüldüğü üzere spor klüplerinin karının geleneksel yöntemle göre hesaplanan tutarın dört katından, acentaların ise iki katından daha fazla olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca geleneksel yöntemle göre %26,24 olarak hesaplanan bir karlılığa sahip sosyal grupların sürece dayalı sisteme göre %44,97 bir karlılığa sahip olduğu ve karlılığının %71,38’lik bir artış gösterdiği anlaşılmaktadır. Tablolardan da anlaşıldığı üzere bar müşterileri haricinde diğer bütün müşteri gruplarının karlılıklarında belirli oranlarda artış gözlemlenmektedir. Gelir rakamlarının sabit olduğu düşünüldüğünde, müşteri gruplarına ait gider paylarının azalması grup karlılıklarını arttırmaktadır. Çünkü geleneksel FTM sistemine göre dağıtılan toplam gider (2.719.776 YTL) sürece dayalı sistemde 2.428.740 YTL olarak belirlenmiş ve grupların faaliyetlerde geçirdikleri süreçler dikkate alınarak dağıtılmıştır. Dolayısıyla kullanılmayan kapasite sonucu oluşan farkın (291.036 YTL) müşteri gruplarına dağıtılmaması karlılık oralarındaki değişimi ortaya çıkarmıştır. Aynı şekilde müşteri gruplarının

faaliyetlerde geçirmiş oldukları süreçler birbirinden farklı olduğu için geleneksel yöntemle göre almaları gereken gider payları ile sürece dayalı sisteme göre hesaplanan gider paylarının da birbirinden farklı olduğu görülmektedir. Dolayısıyla toplam olarak almaları gereken gider tutarı ve bunun neticesinde grup karlılıkları değişmektedir. Bu sebeple ortaya çıkan bu sonuçların işletme yönetimi tarafından, gerek kapasite kullanımı gerekse müşterileriyle ilgili alacakları çeşitli stratejik kararlarda göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Bu durumla ilgili olarak yapılan uygulama neticesinde otel yönetimine alacakları çeşitli kararlarda yol gösterici olması bakımından önerilen hususlar aşağıda sıralandığı gibidir;

- Satış geliri elde edilen her müşteri grubunun karlılığı satış hacmine bağlı olarak değişmediği için müşteri gruplarıyla ilgili alacakları kararlarda bu durumu göz önünde bulundurmaları gerektiği ve uygulama sonuçlarına göre en fazla katkı sağlayan müşteri grubunun kesinlikle elde tutulması ve kaynakların öncelikle bu yönde kullanılması zorunluluğu,
- Sürece dayalı analiz sonucu oluşan duruma ve ortaya çıkan atıl kapasiteyi azaltıcı yönde personelin tekrar planlanması gereği,
- Otel faaliyetlerinin analizi sonucu faaliyetlerin müşteri gruplarının karlılıklarına göre yeniden planlanması gereği,
- Karlılığı düşük olan müşteri gruplarına uygulanacak fiyat politikasının yeniden gözden geçirilmesi ve maliyeti yüksek müşteri gruplarına uygulanan fiyatın yükseltilmesi gereği.

Görüldüğü gibi elde edilen kantitatif veriler otel yönetiminin alması gereken çeşitli kararlarda kullanılması gereken verilerdir. Bu bilgiler ışığında yukarıda sıralanan önerilere uygun kararların alınması elbetteki otel karlılığını pozitif yönde etkileyecektir. Ancak uygulamanın yapıldığı otel işletmesinin yaz kış çalışan bir merkez otel ve doluluk oranının % 80'lerde olduğu düşünülürse özellikle kış aylarında yeterli doluluk sağlanmaması sebebiyle çeşitli müşteri gruplarına uygulanan promosyon fiyatların süreceği düşünülmektedir. Öte yandan karlılığı yüksek müşteri gruplarına sunulacak kaliteli hizmetin sürekliliği

ise bu grupların elde tutulması ve gelecekte de otel işletmesini tercih etmesi açısından önemli olduğu önerilmektedir.

7.6. Sonuç ve Özet

Önceki kısımlarda da belirtildiği üzere bir konaklama işletmesinde olay çalışması olarak gerçekleştirilen bu araştırma ile seçilen örnek işletmede müşteri karlılık analizinin yapılıp yapılmadığı, son yıllarda yönetim ve maliyet muhasebesi literatürüne girmiş sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet sistemi ile yapılmış bir müşteri karlılık analizinin uygulanabilirliği ile bahsedilen bu metodun geleneksel yöntemlere kıyasla analiz sonuçlarında farklılık yaratıp yaratmayacağı sorularına cevaplar aranmıştır.

Yapılan görüşmeler neticesinde, mevcut yönetimin otel müşteri gruplarıyla ilgili olarak karlılık analizi yapmadığı sadece işletme bölümlerine ait karlılıkları hesapladıkları anlaşılmıştır. Oysaki yapılan incelemeler sonrasında, işletmenin mevcut müşteri gruplarının bulunduğu ve her müşteri grubuna sunulan hizmetlerin birbirinden farklı olduğu anlaşılmıştır. Böylelikle işletme yönetimi ile yapılan görüşmeler sonucu müşteri karlılık analizinin alınacak kararlara sağlayacağı faydalar anlatılarak böyle bir çalışmanın uygulanması kararlaştırılmıştır.

Bu sebeple öncelikle geleneksel FTM sistemi kullanılarak müşteri karlılık analizi yapılmış sonrasında ise çalışmanın da konusunu oluşturan sürece dayalı FTM sistemi kullanılarak müşteri karlılık analizi yapılmıştır.

Sürece dayalı FTM sisteminin müşteri karlılık analizinde kullanılabilmesi için aşağıdaki durumların oluşması gerekmektedir.

- Uygulamanın yapıldığı işletmede birbirinden farklı müşteri gruplarının bulunması.

- Her müşteri grubunun kullanmış olduğu faaliyet hacminin yanı sıra faaliyetlerde geçirmiş oldukları süreçlerin hesaplanabilmesi ve bu süreçlerin birbirinden farklı olması.
- Faaliyetlere ait toplam kapasite miktarının ve faaliyetlere ait toplam giderlerin bilinmesi.

Bunun yanı sıra her müşteri grubunun faaliyetlerde geçirmiş oldukları süreçlerin birbirine eşit olduğu düşünülürse geleneksel FTM sistemine göre herhangi bir farklılık ortaya çıkmayacaktır. Bu durumda, toplam kapasite miktarına ulaşamayan düzeyde bir faaliyet kullanımı söz konusu ise sadece atıl kapasiteye ait gider tutarı hesaplanabilecektir.

Bu durumlar göz önünde bulundurularak yapılan sürece dayalı faaliyet tabanlı müşteri karlılık analizinin, geleneksel FTM sistemine göre yapılan müşteri karlılık analizine kıyasla müşteri gruplarının karlılık oranları açısından farklı sonuçlar doğurduğu anlaşılmıştır. Geleneksel sisteme göre kapasitenin tamamının tüketildiği varsayımından hareketle, ortaya çıkan bütün giderler ilgili maliyet objesine dağıtılmakta ve gruplara ilişkin karlılık oranlarına ulaşılmaktadır. Öte yandan maliyet objesinin belirlenen faaliyetlerde harcamış oldukları süreçlere göre hesaplama yapan sürece dayalı FTM sisteminin, kapasitede ortaya çıkan atıl durumu dikkate alması ve bu miktara bağlı maliyet farkını maliyet objesine aktarmamasından dolayı müşteri gruplarının maliyetlerinin daha az hesaplandığı görülmüştür. Dolayısıyla müşteri gruplarına ait karlılıkların geleneksel FTM sistemine göre farklı olduğu belirlenmiştir.

Sonuç olarak,

- Sürece dayalı FTM sisteminin müşteri karlılık analizinde kullanılması ve geleneksel yöntemle kıyasla farklı sonuçlar verebilmesi önceki sayfada sıralanan (farklı müşteri grupları, faaliyetlerde harcanan farklı süreler ve faaliyetlere ait kaynak miktarının bilinmesi) belli şartlara bağlıdır.

- Sürece dayalı FTM sistemi, yukarıda sıralanan şartlar gerçekleştiğinde geleneksel FTM sistemine kıyasla, müşteri karlılık analizi sonuçlarında farklılık yaratabilecektir.
- Yeni sistemin kullanılması müşterilere ait maliyetleri hesaplanabilmesi ve müşteri gruplarına ait karlılıkların belirlenmesinde geleneksel sisteme kıyasla daha gerçekçi sonuçlar ortaya çıkarabilecektir.

Dolayısıyla özellikle müşterilerle ilgili veya işletme kapasitesinin kullanımıyla ilgili alınabilecek çeşitli stratejik kararlarda sürece dayalı sistem ile yapılmış bir analiz işletme yönetimine daha gerçekçi bilgiler sunabilecektir. Bu sebeple bu sistem neticesinde ulaşılan analiz sonuçlarının iyi değerlendirilmesi geleneksel yöntemle kıyasla işletme yönetimini daha farklı kararlar almaya yönlendirecektir. Elde edilen bilgilerin daha gerçekçi olması alınabilecek çeşitli stratejik kararları da olumlu olarak etkileyecek ve işletme yönetimine müşteri gruplarını anlamaları açısından eşsiz bir fırsat sunacaktır.

SEKİZİNCİ BÖLÜM

SONUÇ

8.1. Özet

Günümüzde işletmeler yoğun rekabetin olduğu, sürekli gelişen ve genişleyen bir piyasa ortamında bulunmaktadır. Bu nedenle işletmeler, müşteri memnuniyetini artırmak ve bulunduğu güvenilir konumu korumak amacındadır. İşletmelerin, 1950'li yıllarda başlayan müşteriler için kurulmuş oldukları görüşü, 1990'lı yıllarda müşteri odaklı olmanın başarı için en önemli faktör olduğu açıklamalarıyla devam etmiştir. Bu sebeple başarılı bir yöneticinin müşterilerine gereken önemi verdiği sürece pazardan yeterli payı alacağı ve karlılığını arttıracığı belirtilmektedir.

Öte yandan işletmelerin sunmuş oldukları mal ve hizmetlerle bütün müşterilerini memnun etmeleri olanaksız görünmektedir. Bu yüzden yöneticilerin gerçekten memnun edebilecekleri müşterileri ve aynı zamanda gerçekten işletmelerini memnun edecek müşterileri seçmeleri gerekmektedir. Bu noktada bahsedilmesi gereken, müşterilerin memnuniyeti düşünülürken diğer taraftan müşterilerinin işletmeyi ne kadar memnun ettiğinin de oldukça önemli olduğudur. Bunun için diğerlerine karşı rekabet üstünlüğü sağlamak isteyen işletmeler, ürün karlılığı kadar müşterilerin karlılığını da önemseyerek, işletme karına olan katkısını belirleyici çalışmalar yapmaya başlamıştır.

Müşteri karlılık analizi son yıllarda yönetim muhasebesi literatürüne girmiş kısaca müşterilerin veya müşteri gruplarının gelirinin ve bu geliri elde etmek için gereken maliyetlerin ve sonucunda karın belirlendiği bir tekniktir. Bu yüzden işletme yöneticilerinin müşterilerinden elde edecekleri değeri ölçmeleri ve müşteri karlılık analizi neticesinde kararlarını vermeleri gerekmektedir. Bu ise muhasebe bölümünün önemini arttırmaktadır. Çünkü neden sonuç ilişkisi

çerçevesinde her müşteri ve müşteri grubu ile ilgili gelir ve giderlerin doğru olarak hesaplanması müşteri karlılık analizinin doğru sonuçlar sunmasını sağlayacaktır.

Müşteri karlılık analizinin yapılabilmesi için gerekli olan gelirlere ait bilgiler kolay şekilde elde edilirken işin zor kısmı müşteri maliyetlerinin belirlenmesinde ortaya çıkmaktadır. Bu yüzden müşteri maliyetlerinin doğru olarak hesaplanması, analizin doğruluğu açısından oldukça önemli olmaktadır. Doğru muhasebe sistemleri sonucu elde edilen bilgilerle yapılan müşteri karlılık analizi çeşitli faydaları beraberinde getirmekte ve işletme karlılığının artırılması açısından stratejik amaçlı olarak çeşitli yönetim kararlarında kullanılmaktadır.

Maliyet muhasebesi sistemlerinin amacı işletme yönetimine geçerli ve zamanında bilgiyi sağlamaktır. Bu sayede uygun ve doğru bilgiye sahip olan işletme yönetiminin alacakları kararların daha doğru olacağı açıklanmaktadır. Öte yandan işletme çevresinde meydana gelen çeşitli değişim ve gelişmeler karşısında gerek işletmelerin gerekse sahip oldukları maliyet sistemlerinin bu duruma ayak uydurmaları gerekmektedir.

Geleneksel maliyet sistemlerinde genel üretim giderleri tek bir maliyet havuzunda toplanmakta ve direkt işçilik saati ve makine saati gibi üretim hacmi ile doğru orantılı olarak değişen dağıtım anahtarları vasıtasıyla ürünlere dağıtılmaktadır. Ancak önceki paragraflarda açıklanan çeşitli yetersizlikleri nedeniyle yeni bir maliyet sistemine gerek duyulmuş ve bu sebeple FTM Sistemi geliştirilmiştir.

FTM Sistemi kısaca, genel üretim giderlerinin ürün ve hizmetlere yüklenmesinde kullanılan ve geleneksel yöntemlerin yetersizliğinden doğan problemleri önleyebilme amacıyla geliştirilmiş, işletme kaynaklarını faaliyetlerin tükettiği anlayışı ile çalışan bir maliyet sistemidir. FTM Yönetimi ise FTM Sisteminin mantıklı bir sonucu olarak geliştirilmiş faaliyetlerin yönetimine odaklanmış, işletme müşteri ve ürünlerinden daha fazla değer yaratarak karlılığı arttırmayı hedefleyen aynı zamanda yöneticilere kaynakların daha verimli

kullanılabilmesi kararlarında yardımcı olacak bir yöntem olarak tanımlanmaktadır. FTM Yönetiminin işletmelerde kullanım amaçları olan faaliyet analizi, bütçeleme ve sapma analizi ile müşteri karlılık analizi gibi çeşitli konularda işletme yöneticilerine yardımcı olmakta ve alacakları çeşitli stratejik kararlarda katkı sağlamaktadır.

Öte yandan, geleneksel FTM Sisteminin karmaşık bir sistem olması, kurulumunun uzun olması, güncellenmesinde yaşanan zorluklar ve ölçümlerden kaynaklanan hatalar gerek maliyet gerek zaman gerekse doğruluk açısından uygun olmayan sonuçlara sebep olduğundan bahsedilmektedir. Sürece Dayalı FTM Sistemi bu tür problemleri ortadan kaldırmak üzere geliştirilmiş bir sistem olarak tanımlanmaktadır. Sürece Dayalı FTM Sistemi, Geleneksel FTM Sistemine oranla daha kolay bir şekilde daha ucuza daha hızlı kurulan ve geliştirilen aynı zamanda daha basit ve esnek bir sistem olarak açıklanmaktadır.

Sürece Dayalı FTM Sistemi de tıpkı Geleneksel FTM gibi işletme kaynaklarının faaliyetler tarafından, faaliyetlerin ise ilgili maliyet objesi tarafından kullanıldığı bir maliyet sistemi olarak açıklanmaktadır. Bununla beraber sürece dayalı FTM sistemini, geleneksel FTM'ye göre özel kılan, tek bir maliyet taşıyıcısının yani "zamanın" kullanılması olarak belirtilmektedir. Ayrıca, sürece dayalı FTM sistemi, geleneksel yöntemin aksine ürün ve müşterilerin birbirinin aynı olduğu ve işletme kaynaklarını da aynı oranda tükettikleri varsayımına göre hareket etmemektedir.

Sürece Dayalı FTM Sistemi daha doğru karlılık bilgileri sağladığından işletme ile ilgili tüm süreç ve faaliyetlerin bu amaç çerçevesinde yürütülmesine olanak sağlayan, çeşitli stratejik kararların alınmasında karlılık hedefine paralel hareket eden bir sistem olarak göze çarpmaktadır. Sistemin stratejik amaçlı kullanım alanlarından bir tanesi de tıpkı geleneksel yöntemde olduğu gibi müşteri karlılıklarının belirlenmesi yani müşteri karlılık analizinde kullanılmasıdır. Bu bağlamda çalışmanın da başlığını oluşturan "Sürece Dayalı FTM Sisteminin Müşteri Karlılık Analizinde Kullanılması" yerinde olacaktır.

Çalışmanın uygulama bölümünde, sürece dayalı FTM sisteminin bir konaklama işletmesinde uygulanması ve müşteri karlılık analizinde kullanılması, geleneksel FTM sistemine göre farklı sonuçlar doğurmaktadır. Müşteri gruplarına ait gelir bilgileri her iki sistemde aynı olmasına karşın ortaya çıkan atıl kapasiteye ait gider farkının müşteri gruplarına aktarılmaması, geleneksel sisteme göre hesaplanan gider toplamalarında bir azalma meydana getirmekte ve müşteri karlılıklarının sadece bar müşterileri haricinde artmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla sürece dayalı sistem geleneksel sisteme kıyasla farklı sonuçlar verebilecektir.

8.2. Çalışmanın Literatüre Katkısı

Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, çeşitli sektörlerde gerek üretim ve hizmet maliyetlerinin hesaplanması gerekse elde edilen bilgilerin yönetim amaçlı olarak kullanılması amacıyla bugüne kadar bir çok çalışmada yer almıştır. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin yönetim amaçlı kullanım alanlarından biri olan müşteri karlılık analizi de üretim ve hizmet işletmelerinde ele alınmış ve bir yönetim muhasebesi tekniği olarak kullanılmıştır. Ancak üç yıllık bir geçmişe sahip olan ve faaliyet tabanlı maliyet sisteminin geliştirilmiş bir modeli olarak ortaya çıkan sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet sistemine ilişkin herhangi bir uygulama çalışmasına rastlanmamıştır. Mevcut çalışmalar konuyu teorik olarak ele almakta ve sadece kuramsal bir örnek yardımıyla zenginleştirmektedir. Dolayısıyla sürece dayalı FTM sisteminin mantığının kavranabilmesi ve müşteri karlılık analizinde kullanılması sonucu ortaya çıkan farkların anlaşılabilmesini sağlayacak bu çalışmanın literatüre de önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir. Sürece dayalı FTM sistemi ile yapılmış bu çalışmanın gerek işletmede oluşan maliyetlerin hesaplanması gerekse elde edilen bilgilerin bütçeleme, kaynak yönetimi, fiyatlama, müşteri ve ürün karlılık analizleri vb. gibi geleneksel faaliyet tabanlı maliyet sisteminin kullanım alanını oluşturan pek çok konuda alınacak kararlara katkı sağlayabileceği savının daha anlaşılır olacağı ve geleneksel sisteme göre farklılıklar yaratabilme ihtimalini kuvvetlendireceği düşünülmektedir. Çünkü yeni sistemin, müşteri karlılık analizi sonuçlarına olan

etkisi göz önünde bulundurulduğunda yukarıda sıralanan ve geleneksel FTM sistemi ile yapılmış çalışmaların bulunduğu, diğer konularda da farklılıklar doğurması olası görülmektedir.

8.3. Çalışmanın Zorlukları ve Sınırları

Uygulamanın yapıldığı işletmede gerek maliyet gerekse yönetim muhasebesine hakim yöneticilerin bulunmayışı çeşitli bilgilere ulaşabilmek için daha detaylı inceleme ve görüşmelerin yapılmasını gerekli kılmıştır. Sonuç olarak istenilen bilgilere ulaşılmış olsa da ilgili süreçte çeşitli zorluklar yaşanmıştır.

8.4 Gelecekteki Araştırmalara Yönelik Yapılacak İşlemler

Bu çalışmada, sürece dayalı FTM sisteminin müşteri karlılık analizinde kullanılması ve doğuracağı sonuçlar geleneksel sisteme kıyasla bir konaklama işletmesinde yapılan uygulama ile gösterilmeye çalışılmıştır. Bu noktadan sonra sürece dayalı FTM sisteminin, konaklama işletmesi dışında bir hizmet işletmesi veya bir üretim işletmesinde kullanılabilirliği ile ilgili çalışmalar yapılabilir. Ayrıca yapılacak olan bu çalışmaların, müşteri karlılık analizi olabileceği gibi farklı yönetim amaçlarına hizmet edecek araştırmalarda olabileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- AHMAD, Rizal, Francis Buttle (2001), "Customer retention: A potentially potent marketing management strategy", *Journal of Strategic Marketing*, 9, ss. 29-45.
- AKYOL, D.E., G. Tuncel ve M. Bayhan (2004), "A comparative analysis of activity based costing and traditional costing", *Transactions on Engineering, Computing and Technology*, V3, December, ss.87-90.
- ALKAN, Alper Tunga (2005), "Faaliyet tabanlı maliyet sistemi ve bir uygulama", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 13, ss.39-56.
- ANDERSON, W. Shannon (1995), "A Framework for assessing cost management system changes: The case of activity based costing implementation at general motors, 1986-1993", *Journal of Management Accounting Research*, Fall 1995, ss.1-51.
- ANDERSON, Eugene W., Vikas Mittal (2000), "Strengthening the satisfaction-profit chain", *Journal of Service Research*, Vol.3, No 2, ss. 107-120. (Winner: FedEx award for research excellence, 2001)
- ANG, Lawrance, B. Taylor (2005), "Managing customer profitability using portfolio matrices", *Database Marketing & Customer Strategy Management*, Vol. 12, 4, ss. 298–304.
- ATKINSON, A. A., R.S. Kaplan, S. M. Young (2004), *Management Accounting* (4th edition), Englewood Cliffs, NJ : Prentice-Hall.
- BABAD, Yair M., Bala V. Balachandran (1993), "Cost driver optimization in activity based costing", *The Accounting Review*, Vol.68, No.3, ss. 563-575.
- BAHAR, Ozan (2006), "Turizm sektörünün Türkiye'nin ekonomik büyümesi üzerindeki etkisi: VAR analizi yaklaşımı", *Yönetim ve Ekonomi*, Cilt 13, Sayı 2, ss. 137-150.
- BARRETT, Richard (2005), "Time-Driven Costing: The bottom line on the new ABC", <http://www.bpmmag.net/magazine/article.html?articleID=14375>, (z.t. 2007)

- BARFIELD, J. T., C. A. Raiborn, M. R. Kinney, S. Person (2001), *Cost Accounting: Traditions and Innovations (4th Edition)*, Salem, OR, U.S.A: Bookbyte / Norwest Textbooks.
- BERKOWITZ, E. N., R. A. Kerin, S. W. Hartley, W. Rudelius (2000). *Marketing (6th edition)* Boston: Irwin/McGraw Hill
- BRIGNALL, Stan (1997), "A contingent rationale for cost system design in services", *Management Accounting Research*, 8, ss. 325-346.
- BRUGGEMAN , W., K. Moreels (2003), "Time-Driven activity based costing a new paradigm in cost management", *Bimac newsletter*, May 2003, ss. 1-2.
- CAN, H., D. Tuncer, D. Y. Ayhan (2002), *Genel İşletmecilik Bilgileri*, Siyasal Kitabevi.
- CARDINAELS, E., F. Roodhooft, L. Warlop (2004), "Customer profitability analysis reports for resource allocation: The role of complex marketing environments", *Abacus*, Vol. 40, No.2, ss. 238-258.
- CARU, Antonella, Antonella Ciguni (1999), "Profitability and customer satisfaction in services- An integrated perspective between marketing and cost management analysis", *International Journal of Service Industry Management*, Vol.10, No 2, ss. 132-156.
- CHEN, Qumei ve Hong Mei Chen (2004), "Exploring the success factors of eCRM strategies in practice", *Database Marketing & Customer Strategy Management*, Vol. 11, 4, ss. 333-343.
- CLELAND, Keith (2004), "As easy as CBA?", *Financial Management*, September, ss. 28-32.
- COLLIS, J, R. Hussey (2003) *Business Research (2nd edn)*, Palgrave Macmillan: Basingstoke.
- COOPER, Robin, Robert Kaplan (1988), "Measure cost right: Make the right decisions", *Harvard Business Review*, Sep/Oct 1988, ss. 96-103.
- COOPER, Robin (1989), "You Need a New Cost System When...", *Harvard Business Review*, Jan / Feb, ss. 77-82.
- COOPER, Robin, Robert Kaplan (1991), "Profit priorities from activity based costing", *Harvard Business Review*, May/Jun 1991, Vol. 69, Issue 3, ss. 130-135.

- COTTON, Bill (2005), "Relevance redux – management accounting today", *Chartered Accountants Journal*, April 2005, ss. 6-12.
- CRAVENS, David W., Nigel F. Piercy (1994), "Relationship marketing and collaborative networks in service organizations", *International Journal of Service Industry Management*, Vol.5, No 5, ss. 39-53.
- ÇABUK, S., M. İ. Yağcı (2003), *Pazarlamaya Çağdaş Yaklaşım*, Adana, Nobel Kitabevi.
- DATAR, Srikant, M. Gupta (1994), "Aggregation, specification and measurement errors in product costing", *The Accounting Review*, Vol.69, No.4, ss. 567-591.
- DE WAYNE, L. Searchy (2004), "Using activity based costing to assess channel / customer profitability", *Management Accounting Quarterly*, Volume 5, No.2, ss. 51-60.
- DEARDEN, John (1978), "Cost accounting comes to service industries", *Harvard Business Review*, September / October 1978, ss.132-140.
- DUNN, K.D., D.E. Brooks (1990), "Profit analysis: Beyond yield management", *Cornell Hotel And Restaurant Administration Quarterly*, Nov 1990, 31, 3, ss.80-90.
- EDEN, Yoram ve B. Ronen (2003), "Activity based costing and activity based management the same thing in a different guise ?", *Monthly Management Accountant*, Vol 12.7, July, ss. 11-18.
- FOSTER, George, Mahendra, Gupta (1990), "Manufacturing overhead cost driver analysis », *Journal of Accounting and Economics*, January, ss. 309-337.
- FOSTER, George, Mahendra, Gupta (1994), "Marketing, cost management and management accounting", *Journal of Management Accounting Research*, Vol.6, ss.43-77.
- FOSTER, G., M. Gupta, L. Sjoblom (1996), "Customer profitability analysis: challenges and new directions", *Journal of Cost Management*, Vol. 10 ss. 5-17.
- FRUCHTER, Gila E., Z. John Zhang (2004), "Dynamic Targeted Promotions: A customer retention and acquisition perspective", *Journal of Service Research*, Vol.7, No 1, ss. 3-19.

- GERING, Michael (1999), "Activity based costing focusing on what counts", *Management Accounting*, February, ss. 20-21.
- GHOSH, M., S. Dutta, S. Stremersch (2006), "Customizing complex products: When should the vendor take control?", *Journal of Marketing Research*, Vol. XLIII, ss. 664-679.
- GOLDBERG, Stephen R. ve Joseph H. Godwin (2002), *Making more effective business decisions, Books reviewed*, Wiley Periodicals
- GREMCO, Olivier De La Villarmois, Yves Levant Gremco (2007), "Time-driven abc: The simplification of the assessment of costs through resorting to equivalents", *30th Annual Congress of the European Accounting Association, Lisbon 2007*
- GRONROOS, Christian (1994), "From scientific management to service management: A management perspective for the age of service competition", *International Journal of Service Industry Management*, Vol.5, No 1, ss. 5-20.
- GRONROOS, Christian (2003), "Taking a customer focus back into the boardroom: Can relationship marketing do it?", *Marketing Theory*, Vol.3 (1), ss. 171-173.
- GUMMESSON, Evert (1994), "Service Making relationship marketing operational", *International Journal of Service Industry Management*, Vol.5, No 5, ss. 5-20.
- GUMMESSON, Evert (1994), "Service management: An evaluation and the future", *International Journal of Service Industry Management*, Vol.5, No 1, ss. 77-96.
- GUO, C., A. Kumar, P. Jiraporn (2004), "Customer satisfaction and profitability: Is there a lagged effect?", *Journal of Strategic Marketing*, Vol.12, ss. 129-144.
- GUPTA, Mahesh ve Karen Galloway (2003), "Activity based costing / management and its implications for operations management", *Technovation 23*, ss.131-138.
- GUPTA, S., D. R. Lehmann, J. A. Stuart (2004), "Valuing customers", *Journal of Marketing Research*, Vol. XLI (Feb 2004), ss. 7-18.

- GURAU, Calin, Ashok Ranchhod (2002), "How to calculate the value of a customer- Measuring customer satisfaction: A platform for calculating, predicting and increasing customer profitability", *Journal of Targeting, Measurement and Analysis for Marketing*, Vol.10, 3, ss. 203-219.
- GÜNDÜZ, Hamdi Erdin (2002), "Müşteri karlılık analizi", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt.4, Sayı.3, ss.65-77.
- HACIRÜSTEMOĞLU, R., M. Şakrak (2002), *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- HESKETT, J.L., T. O. Jones, G. W. Loveman (1994), "Putting the service-profit chain to work", *Harvard Business Review*, March-April 1994, ss. 164-174.
- HILTON, R. W., M. W. Maher, F. H. Selto (2003), *Cost Management: Strategies For Business Decisions*, Boston: McGraw-Hill.
- HILTON, Ronald W. (1997), *Managerial Accounting*, New York: McGraw-Hill.
- HILTON, Ronald W. (2000), *Managerial Accounting (4.Edition)*, New York: McGraw-Hill.
- HIXON, Mark (1995) "Activity based management: Its purpose and benefits", *Manegement Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, Jun 95, Vol 73, ss. 30-32
- HORNGREN, C. T., G. Foster, S. M. Datar (1997), *Cost Accounting: Managerial Emphasis*, Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall.
- HOWELL, R. A. ve S. R. Soucy (1990) "Customer profitability: As critical as product profitability", *Management Accounting* (October), ss. 43-47.
- <http://www.ekutup.dpt.gov.tr/program/2006.pdf>, (z.t. 2007)
- http://www.alomaliye.com/ekonomi/2007/gayrisafi_2007.htm, (z.t. 2007)
- <http://www.armstronglaing.com>, (z.t. 2007)
- http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=617, (z.t. 2007)
- <http://www.businessfocus.be/TD%20ABC.htm>, (z.t. 2007)
- http://www.businessobjects.com/pdf/products/performance/wp_12_3_of_abc_methodologies.pdf, (z.t. 2007)
- <http://www.danismend.com/konular/stratejiyon/YALIN%20DUSUNCE'YE%20GIRIS.htm>, (z.t. 2007)
- <http://www.igeme.org.tr/TUR/pratik/hizmetson.pdf>, (z.t. 2007)

- http://www.informit.com/content/images/0273681761/samplechapter/0273681761_ch03.PDF, (z.t. 2007)
- http://www.maskell.com/LeanAcctg_ABC.htm, (z.t. 2007)
- http://www.productcosting.com/time_driven_abc.htm, (z.t. 2007)
- http://www.saferpak.com/csm_articles/Customer%20satisfaction_%20loyalty%20and%20profit.pdf, (z.t. 2007)
- <http://www.searchdatamanagement.techtarget.com/SearchDataManagement/downloads/c01.pdf> adresindeki “The customer profit conundrum” başlıklı bölüm., (z.t. 2006)
- <http://www.taysad.org.tr/taysaddergi/32/sayi32.html>, (z.t. 2007)
- http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=77&id=5, (z.t. 2007)
- http://www.valuecreationgroup.com/activity_based_costing_time_driven.htm, (z.t. 2007)
- IMRIE, R. ve A. Fyall, (2001) “Independent mid-market UK hotels: Marketing strategies for an increasingly competitive environment”, *Journal of Sustainable Tourism*, Vol 7 (1), ss. 63-74.
- INNES, J., M. Falconer, D. Sinclair (2000), “Activity based costing in U.K.’s largest companies: A comparison of 1994 and 1999 survey results”, *Management Accounting Research*, 11, ss. 349-362.
- JACKMAN, S. M., Y. Shanahan (2002), “Customer profitability analysis: Frustration leads to evolution”, *New Zealand Journal Of Applied Business Research*, volume 1, number 1, ss. 125-135.
- KAPLAN, Robert S. (1986), “The role of empirical research in management accounting”, *Accounting, Organizations, And Society*, Vol.11, No.4, ss. 442-450.
- KAPLAN, R. S., R. Cooper (1998), *Cost and effect : Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Boston: Harvard Business School Press.
- KAPLAN, Robert S., A. A. Atkinson (1998), *Advanced Management Accounting*, Upper Saddle River, NJ : Prentice Hall.
- KAPLAN, Robert S., V. G. Narayanan (2001), “Customer profitability measurement and management”, *Harvard Business School*, May 1, ss.1-12.

- KAPLAN, Robert S., Steven R. Anderson (2003), "Time-Driven activity based costing", White Paper
- KAPLAN, Robert S., Steven R. Anderson (2004), "Time-Driven activity based costing", *Harvard Business Review*, November, ss. 131-138.
- KARACAN, Sami (2003), *Otel İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*, Trabzon, Derya Kitabevi.
- KARADAĞ, İslam, Woo Gon Kim (2006), "Comparing market segment profitability analysis with department-profitability analysis as hotel marketin decisions tools", *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol.47, No.2, ss. 155-173.
- KARCIOĞLU, Reşat (1994), "Yeni bir maliyet ve yönetim muhasebesi sistemi olarak faaliyet esasına dayalı maliyetleme", *Verimlilik Dergisi*, Sayı 2, ss. 77-96.
- KARCIOĞLU, Reşat (2000), *Stratejik maliyet yönetimi maliyet ve yönetim muhasebesinde yeni yaklaşımlar*, Erzurum, Aktif Yayınevi.
- KARCIOĞLU, Reşat (2001), "Toplam kalite yönetiminde faaliyete dayalı maliyetleme yönteminin kullanılması", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 3, ss. 9-18.
- KAZAK, N (2001), *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- KELEŞ, Ruşen (1976), *Toplum bilimlerinde araştırma ve yöntemi*, Ankara:TODAİ yayınları.
- KELLOGG, D. L., W. E. Youngdahl, D. E. Bowen (1997), "On the relationship between customer participation and satisfaction: Two frameworks", *International Journal of Service Industry Management*, Vol.8, No 3, ss. 206-219.
- KIMMEL, P. D., J. J. Weygandt, D. E. Kieso (2005), *Principles of Accounting: Tools For Business Decision Making*, New York : J. Wiley.
- KOTLER, P., G. Armstrong (1999), *Principles of Marketing*, Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- KOTLER, P., J. Bowen, J. Makens (2003), *Marketing for Hospitality and Tourism*, Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.

- KOTLER, Philip (1991), *Marketing Management: Analysis, Planning, Implementation and Control*, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- KURŞUNEL, F., A. T. Aklan, A. Büyükşalvarcı (2006), "Faaliyet tabanlı maliyet/yönetim sisteminin işletme etkin karar verme sürecine etkisi üzerine", <http://www.akademikbakis.org/sayi11/makale/alpertunga.doc> (z.t. 2006)
- LOVELOCK, Christopher H. (1991), *Services Marketing*, Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- MATTILA, Anna (2001), "The impact of relationship type on customer loyalty in a context of service failures", *Journal of Service Research*, Vol.4, No 2, ss. 91-101.
- MAX, Mitchell (2005), "SOX + ABC = VALUE!", *Performax group white paper*, ss. 1-8.
- MCWATTERS, C. S., D. C. Morse, J. L. Zimmerman (2001), *Management Accounting: Analysis and Interpretation*, New York: McGraw-Hill/Irwin.
- MODELL, Sven (1996), "Management accounting and control in services: Structural and behavioural perspectives", *International Journal of Service Industry Management*, Vol.7, No 2, ss. 57-80.
- MOHAN, Deepak ve H. Patil (2003), "Activity based costing for strategic decision", http://www.wipro.com/webforms/download_form.aspx?ReturnUrl=/pdf_files/Activity_Based_Costing.pdf adresindeki white paper, ss.1-15., (z.t. 2007)
- MORIN, J. H., C. Kobel, D. Konstantas (2000), "Active business objects (ABO): When agents meet ABC/ABM based management", *Proceedings of the 33rd Hawaii International Conference on System Sciences -2000*, ss. 1-9.
- MORSE, W. J., J. R. Davis, A. L. Hartgraves (2003), *Management Accounting: A Strategic Approach*, Thomson/South-Western, Australia, Mason, OH.
- MOWEN, M. M., D. R. M. Hansen (2006), *Management Accounting: The Cornerstone For Business Decisions*, Thomson/South-Western: OH.
- MUCUK, İsmet (2000), *Modern İşletmecilik*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- MUCUK, İsmet (2001), *Pazarlama İlkeleri*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

- MULHERN, J. Francis (1999), "Customer profitability analysis: measurement, concentration, and research directions", *Journal Of Interactive Marketing*, Vol.13, Number 1, Winter 1999, ss.25-40.
- NARAYANDAS, Das (2005), "Building loyalty in business markets", *Harvard Business Review*, September, ss. 131-139.
- NIELSEN, J. F., D. P. N. Bukh, N. P. Mols (2000), "Barriers to customer oriented management accounting in financial services", *International Journal of Service Industry Management*, Vol.11, No 3, ss. 269-286.
- NIRAJ, R., M. Gupta, C. Narasimhan (2001), "Customer profitability in a supply chain", *Journal of Marketing*, Vol 65, Iss 3, ss. 1-15.
- NISBET, J. ve J. Watt (1982), *Reguide 26: Case Study*, Edited by M.B.. Youngman, TRC Rediguides Ltd, Oxford
- NOONE, Breffni, Peter Griffin (1997), "Enhancing yield management with customer profitability analysis", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 9 / 2, ss.75-79.
- NOONE, Breffni, Peter Griffin (1999), "Managing the long term profit yield from market segments in a hotel environment: A case study on the implementation of customer profitability analysis", *Hospitality Management*, 18, ss.111-128.
- OREL, F. D., İ. Memmedov (2003), *Turizmde Hizmet Pazarlaması: Türkiye Açısından Rusya Pazarı*, Adana, Karahan Kitabevi.
- ÖKER, Figen (2003), *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*, İstanbul, Literatür Yayıncılık.
- ÖZTÜRK, Sevgi Ayşe (2003), *Hizmet Pazarlaması (4.Baskı)*, Bursa, Ekin Kitabevi.
- PFEIFER, E.P., M.E. Haskins, R.M. Conroy (basılacak), "Customer lifetime value, customer profitability, and the treatment of acquisition spending", *Journal of Managerial Issues*.
- PICCOLI, G., P. O'Connor, C. Capaccioli, R. Alvarez (2003), "Customer relationship management – A driver for change in the structure of the U.S. lodging industry", *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, August 2003, ss.61-73.

- PLOWMAN, Brian (2001), *Activity Based Management: Improving Processes and Profitability*, Abingdon, Oxon: Gower Publishing Limited.
- RAFFISH, N., P.B.B Turney (1991), "Glossary of activity-based management", *Journal of Cost Management*, Vol. 5, No.3, ss. 53-64.
- RANCHHOD, Ashok (2004), *Marketing Strategies: A Twenty-First Century Approach / With Contributions From Julie Tinson, and Claire Gauzente Harlow*, England; New York: FT / Prentice Hall.
- REICHHELD, Frederick F., W. Earl Sasser (1990), "Zero defections: Quality comes to services", *Harvard Business Review*, September / October 1990, ss. 105-111.
- RYALS, Lynette (2002), "Are your customers worth more than money?", *Journal Of Retailing And Consumer Services*, 9, ss.241-251.
- SELDEN, Larry, Yoko Selden (2006), "Profitable customer: The key to great brands", *Advertising Age*, Vol.77, Issue 28, ss.7-9.
- SEYİDOĞLU, Halil (1995), *Bilimsel Araştırma ve Yazma El Kitabı: Toplumsal Bilimler Alanında Tez, Seminer ve Rapor Hazırlama, Bilgisayardan ve Kütüphanelerden Yararlanma Kılavuzu*, İstanbul: Gözlem.
- SCAPENS, Robert W. (1988), "Research into management accounting practice", *Management Accounting*, December.
- SCAPENS, Robert W. (1990), "Researching management accounting practice: The role of case study methods", *British Accounting Review*, Vol.3, ss. 265-277.
- SHAPIRO, B. P., V. K. Rangan, R. T. Moriarty, E. B. Ross (1987), "Manage customers for profits (not just for sales)", *Harvard Business Review*, September / October 1987, ss.101-108.
- SHARMAN, Paul A. (1993), "Activity-based management: A growing practice", *CMA Magazine*, Vol. 67, Issue 2.
- SIAVENEN, Matti ve Katja, Tornberg (2002), "Process based costing: The best of activity based costing", *AACE International Transactions*, CSC.15, ss.1-6.
- SILVER, Bruce (2007), "Simulation Part III: Activity Based Costing", http://www.intelligententerprise.com/blog/archives/2007/01/simulation_part_1.html

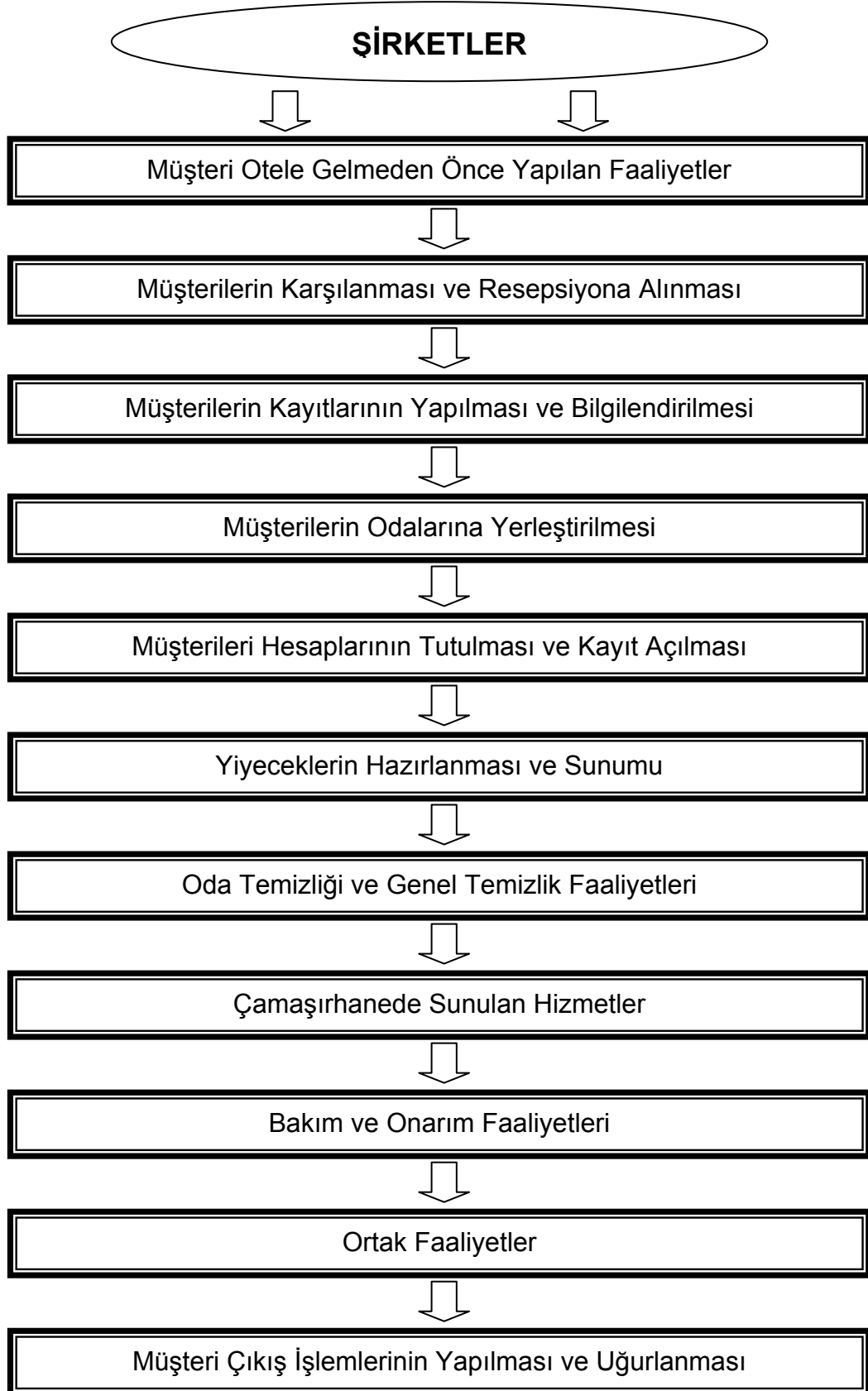
- SMITH, Malcolm (2005), *Performance Measurement And Management :A Strategic Approach To Management Accounting*, London: Sage Publications.
- SODERLUND, Magnus, Jonas Gunnarsson (2000), "Customer familiarity and its effects on satisfaction and dissatisfaction", SSE/EFI Working Paper Series in Business Administration No.2000:2, March 2000, ss. 1-7.
- SODERLUND, Magnus, Mats Vilgon (1999), "Customer satisfaction and links to customer profitability: An empirical examination of the association between attitudes and behavior", *SSE/EFI Working Paper Series in Business Administration No. 1999:1*, ss.1-22.
- SPICER, Barry H. (1992), "The resurgence of cost and management accounting: A review of some recent developments in practice, Theories and case research methods", *Management Accounting Research*, Vol.3, ss.1-37.
- STORBACKA, K., T. Strandvik, C. Grönroos (1994), "Managing customer relationships for profit: The dynamics of relationship quality", *International Journal of Service Industry Management*, Vol.5, No 5, ss. 21-38.
- TANIŞ, Veyis Naci (1997), "Theoretical background of some research methods applicable in cost and management accounting", *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 12, Sayı 2, ss.184-196.
- TANIŞ, Veyis Naci (1999), "Faaliyete dayalı maliyet yönteminin anlamı, önemi ve faydaları", *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 17, Sayı.2, ss. 147-158.
- TANIŞ, Veyis Naci (2005), *Teknolojik Değişim ve Maliyet Muhasebesi: 500 Büyük Firma Üzerinde Bir Araştırma*, Adana, Nobel Kitabevi.
- THOMAS, Joffi, Rajen K. Gupta (2005), "Marketing theory and practice: Evolving through turbulent times", *Global Business Review*, 6:1, ss. 95-112
- TICEHURST, George W., A. J. Veal (1999), *Business Research Methods: A Managerial Approach*: Longman.
- TUTAR, Hasan (2005), *Meslek Yüksek Okulları Programları İçin İşletme Yönetimi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- UYSAL, Fahriye, Şafak Aksoy (2004), "Müşteri ilişkileri yönetimindeki temel boyutlar ve tıbbi malzeme lojistiği üzerine bir uygulama", *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi* (7), ss. 129-144.
- ÜNSALAN, E. ve B Şimşeker (2005), *Temel İşletmecilik Bilgileri*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- VAN RAAIJ, E. M., M. J. A. Vernooij, S. Van Triest (2003), "The Implementation of customer profitability analysis: A case study", *Industrial Marketing Management*, 32, ss. 573-583.
- VIEIRA, Rui (2000), "Activity based costing in the financial services sector: The case of a Portuguese bank", *IPA Doctoral Colloquium*, Manchester, 7-9 July 2000
- WAYLAND, Robert E., Paul M. Cole (1994), "Turn customer service into customer profitability", *Management Review*, July 1994, ss. 22-24.
- WEED, Timothy (2004), "The importance of customer profitability", *Automotive Industries*, Aug 2004, 184, 8, ss.40-41.
- WEETMAN, Pauline (2003), *Management Accounting: An Introduction*, Harlow, England: Prentice-Hall.
- WHITE, Don (2005), "Using customer data to improve service and drive incremental profit", http://www.quaero.com/.../Hospitality/Using_Customer_Data_to_Improve_Services_&Drive_Profit.pdf, (z.t. 2006)
- XEVELONAKIS, Evangelos (2005), "Developing retention strategies based on customer profitability in telecommunications: An empirical study", *Database Marketing & Customer Strategy Management*, Vol.12, 3, ss. 226-242.
- YILDIRIM, A., H. Şimşek (2003), *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri*, Ankara: Seçkin Kitabevi.
- YIN, Robert K. (1994), *Case Study Research: Design and Methods*, Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- YIN, Robert K. (2003), *Case Study Research: Design and Methods*, Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- YÜKÇÜ, Süleyman (1999), *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi (Genişletilmiş 4. Baskı)*, İzmir, Cem Ofset.

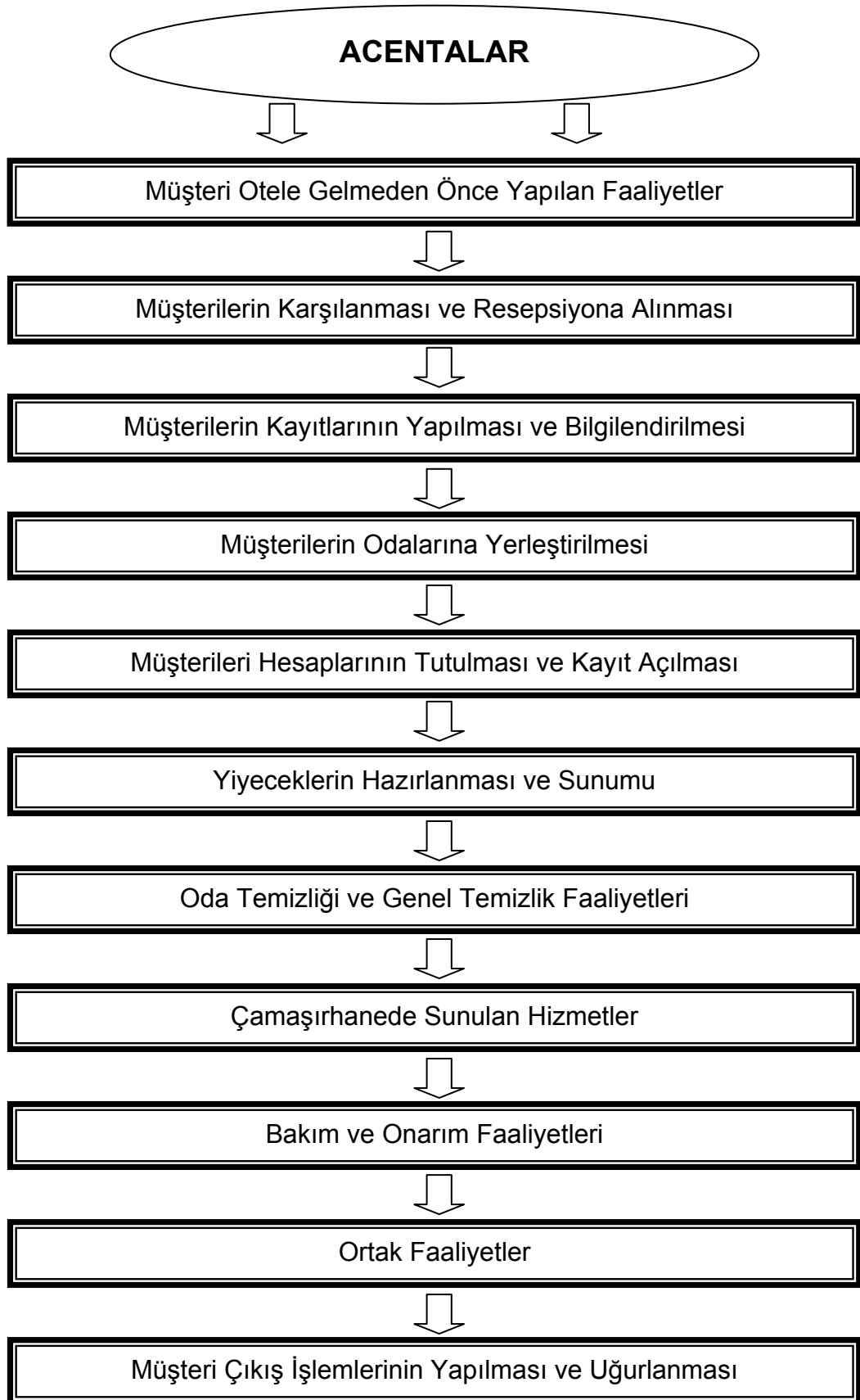
- YÜKSELEN, Cemal (2003), *Pazarlama İlkeler – Yönetim*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- ZEITHAML, V. A., M. J. Bitner (1996), *Service Marketing*, New York: The McGraw-Hill Companies, INC.
- ZEITHAML, Valarie A. (2000), "Service quality, profitability, and the economic worth of customers: What we know and what we need to learn", *Journal of Academy of Marketing Science*, Vol.28, No 1, ss.67-85.
- ZIMMERMAN, Jerold L. (2000), *Accounting For Decision Making And Control (Third Edition)*, Malaysia, McGraw-Hill.

Ek 1. Müşteri Gruplarına Ait Akış Şemalarının Gösterilmesi

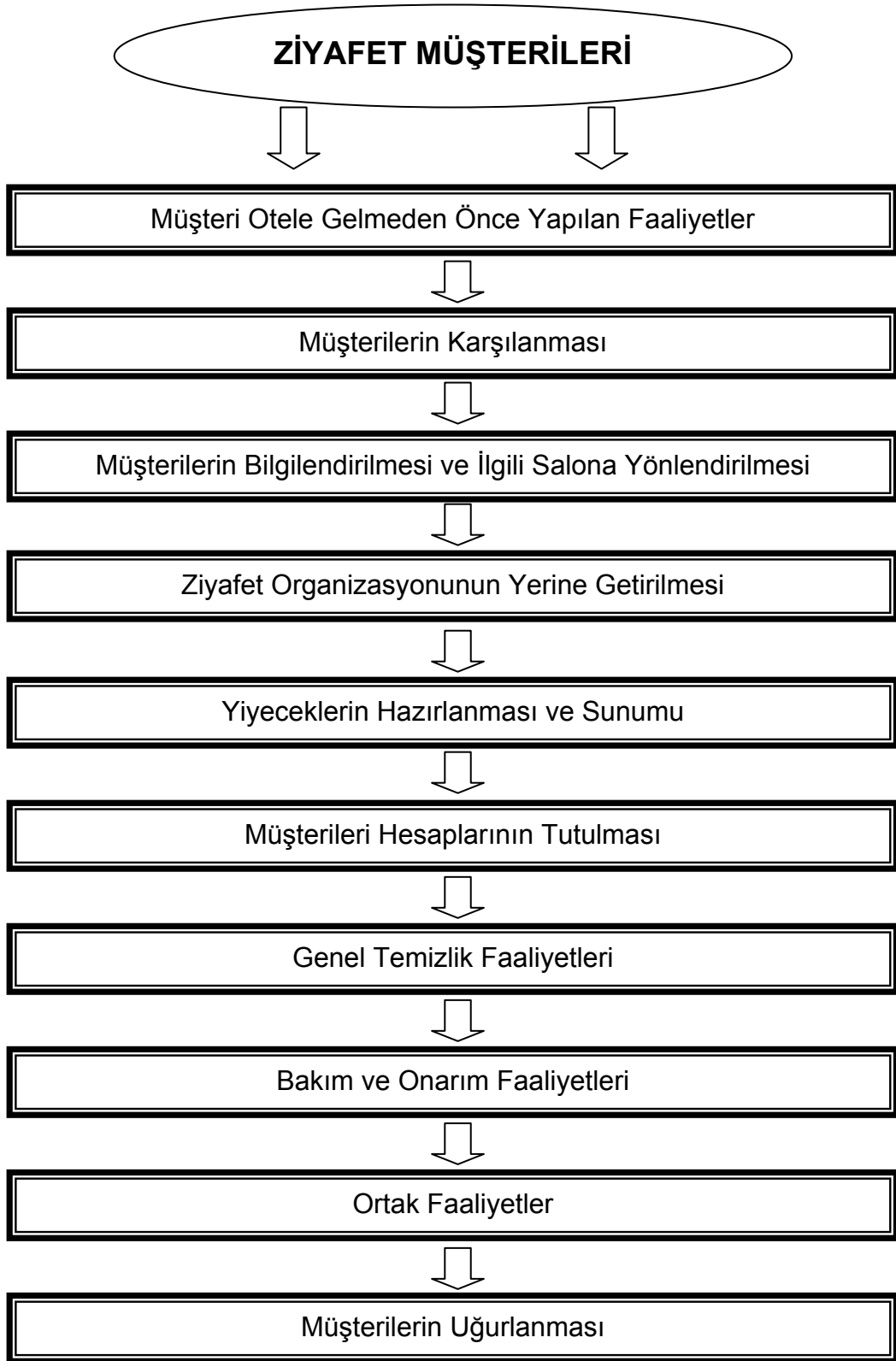
Ek. 1.1. Şirketler Müşteri Grubunun Kullanmış Olduğu Faaliyetlere Ait Akış Şeması



Ek 1.2. Acentalar Müşteri Grubunun Kullanmış Olduğu Faaliyetlere Ait Akış Şeması



Ek. 1.3. Ziyafet Müşteri Grubunun Kullanmış Olduğu Faaliyetlere Ait Akış Şeması



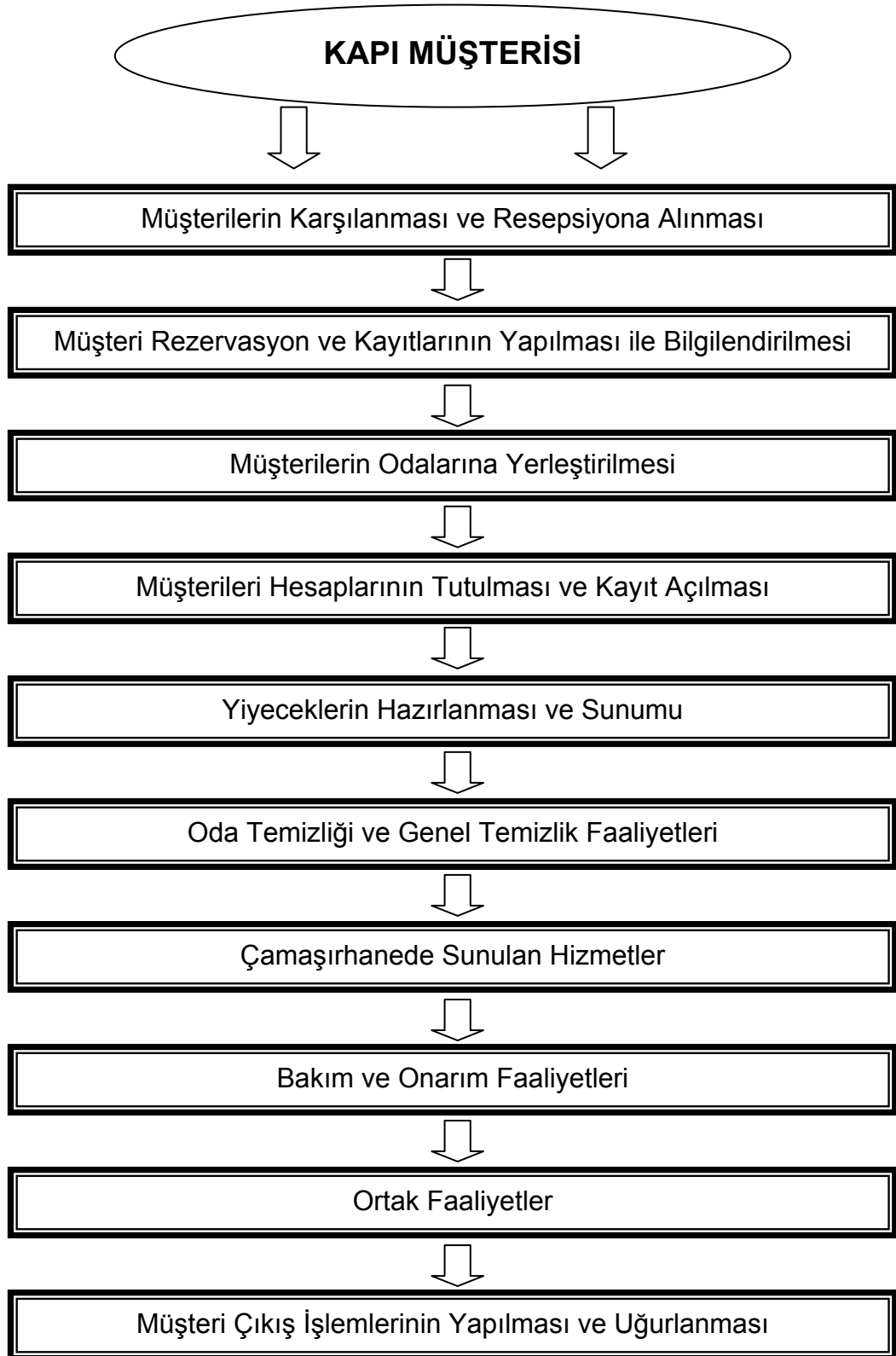
Ek 1.4. Sosyal Gruplar Müşteri Grubunun Kullanmış Olduğu Faaliyetlere Ait Akış Şeması

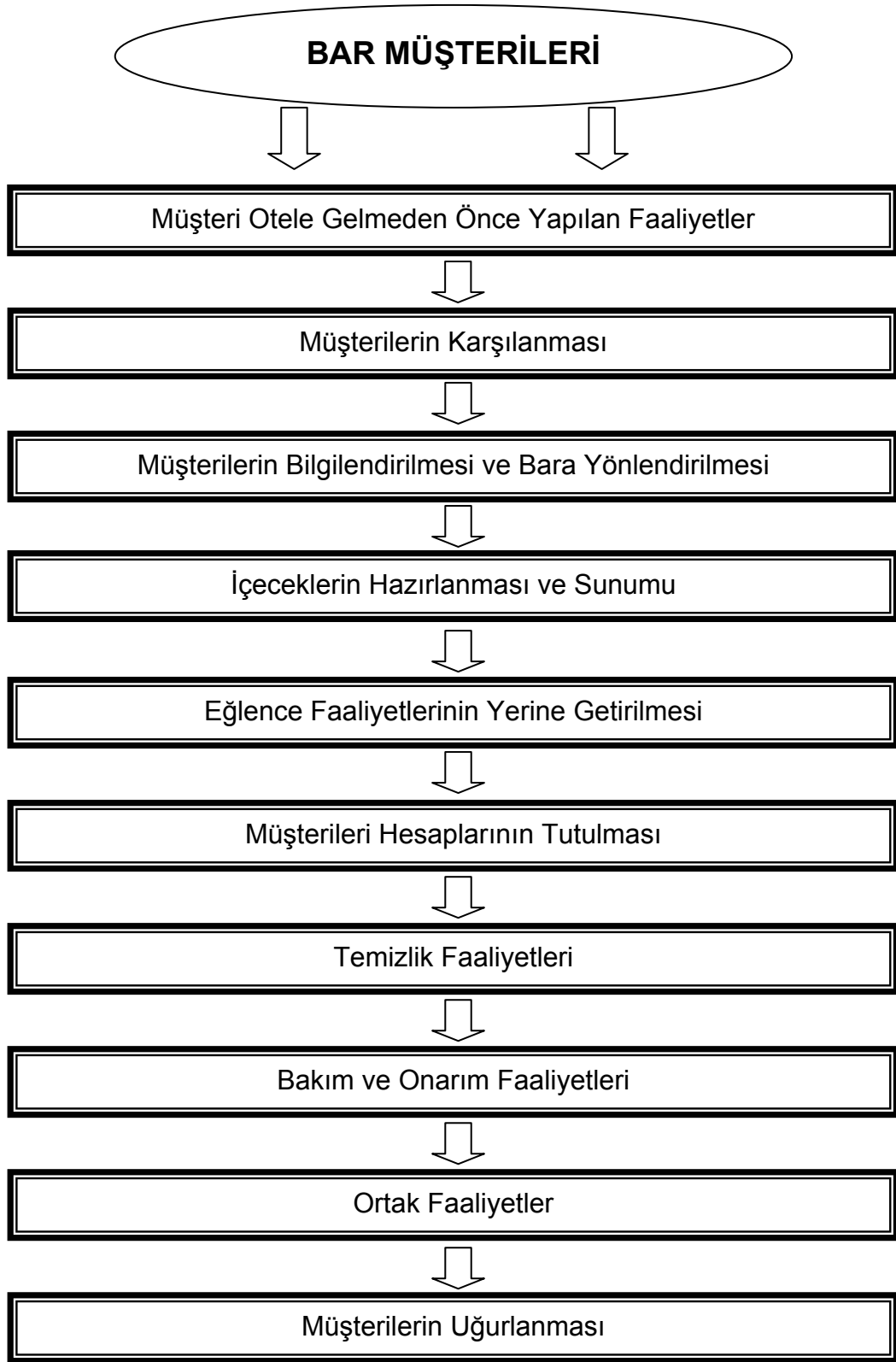


Ek 1.5. Spor Kulüpleri Müşteri Grubunun Kullanmış Olduğu Faaliyetlere Ait Akış Şeması



Ek 1.6. Kapı Müşterisi Grubunun Kullanmış Olduğu Faaliyetlere Ait Akış Şeması



Ek 1.7. Bar Müşteri Grubunun Kullanmış Olduğu Faaliyetlere Ait Akış Şeması

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

ADI SOYADI : Levent KOŞAN
 DOĞUM YERİ VE TARİHİ : Mersin – 13.05.1976
 MEDENİ HALİ : Evli
 ADRES (EV) : Akkent Mahallesi 2315 Sokak Gör-AI Sitesi A Blok Kat:7 No:27, 33160, MERSİN
 (İŞ) : Ç.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Kat:2 No:202 Balcalı / Yüreğir / ADANA
 TELEFON (EV) : (0 324) 341 36 47
 (İŞ) : (0 322) 338 72 54 (181 Dahili)
 FAKS : (0 322) 338 72 86
 E-MAIL : lkosan@cu.edu.tr

EĞİTİM DURUMU

2003 – 2007 Doktora :Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora
 1999 – 2002 Yüksek Lisans :Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı Yüksek Lisans
 1994 – 1999 Lisans :Mersin Üniversitesi Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Yüksekokulu
 1989 – 1994 Lise :Mersin Atatürk Anadolu Teknik Lisesi, Bilgisayar Bölümü
 1986 – 1989 Ortaokul :Mersin Tevfik Sırrı Gür Lisesi
 1981 – 1986 İlkokul :Mersin İleri İlkokulu

YABANCI DİL

İNGİLİZCE :İyi derecede
ALMANCA :Orta düzeyde

İŞ TECRÜBESİ

2001 – 2003 :Araştırma Görevlisi
Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

2003 – :Araştırma Görevlisi
Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü