

T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE BİR KONAKLAMA
İŞLETMESİNDE UYGULAMASI



DOKTORA TEZİ

Refai BAŞDİN

Danışman
Prof. Dr. Yunus CERAN

Konya – 2016

Refai BAŞDİN	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Bir Konaklama İşletmesinde Uygulaması	Doktora Tezi 2016
--------------	---	----------------------





T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



DOKTORA TEZİ KABUL FORMU

Refai BAŞDİN tarafından hazırlanan **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Bir Konaklama İşletmesinde Uygulaması** başlıklı bu çalışma 18/03/2016 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği ile başarılı bulunarak, jürimiz tarafından doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Mehmet ERKAN Başkan

İmza

Prof. Dr. Yunus CERAN Üye

İmza

Prof. Dr. Mikail ALTAN Üye

İmza

Doç. Dr. Aykut BEDÜK Üye

İmza

Yrd. Doç. Dr. Ercüment OKUTMUŞ Üye

İmza

Tez Başlığı : Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Bir Konaklama İşletmesinde Uygulaması

Tez Savunma Tarihi : 18.03.2016

Mezuniyet Tarihi :

Prof. Dr. Mikail ALTAN
Müdür



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Bilimsel Etik Sayfası

Adı Soyadı	Refai BAŞDIN
Numarası	034127001003
Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme – Muhasebe Finansman
Programı	Tezli Yüksek Lisans <input type="checkbox"/> Doktora <input checked="" type="checkbox"/>
Tezin Adı	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Bir konaklama İşletmesinde Uygulaması

Bu tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

Refai BAŞDIN
(İmza)

İÇİNDEKİLER

TABLolar LİSTESİ.....	vi
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	viii
FORMÜL LİSTESİ.....	ix
ÖZET.....	x
SUMMARY.....	xi
ÖNSÖZ.....	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM GELENEKSEL MALİYET MUHASEBESİNDEN ÇAĞDAŞ YÖNETİM ANLAYIŞINA GEÇİŞ

1.1 Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Gerekliliği	5
1.2 Geleneksel Maliyet Muhasebesinin Yetersizliği.....	6
1.3 Geleneksel Maliyet Sistemlerine Yöneltilen Eleştiriler.....	10
1.4 Çağdaş Maliyet Yöntemlerine Duyulan Gereksinim.....	10
1.4.1 Bilgi Teknolojisindeki Gelişmeler.....	11
1.4.2 Üretim Ortamındaki Gelişmeler.....	13
1.4.3 Üretim Merkezlerinin Yerini Mamul Merkezlerinin Alması.....	13
1.5 Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin İncelenmesi.....	13
1.5.1 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.....	14
1.5.2 Hedef Maliyetleme.....	15
1.5.3 Mamul Yaşam Süreci Maliyetlemesi.....	18
1.5.4 Tam Zamanında Üretim (Just In Time – JIT).....	18
1.5.5 Kaizen Maliyetleme.....	20
1.5.6 Kıyaslama (Benchmarking).....	21
1.5.7 Değer Zinciri.....	22
1.5.7.1 Değer Zincirinde Ana Faaliyetleri.....	23
1.5.8 Tedarik Zinciri Maliyetleri.....	24

İKİNCİ BÖLÜM
FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ ve KONAKLAMA
İŞLETMELERİNDE İNCELENMESİ

2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'ye Duyulan İhtiyaç.....	26
2.2 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Kavramlarının İncelenmesi.....	27
2.2.1 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin Tanımı ve Özellikleri.....	27
2.2.2 Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Amaçları.....	27
2.2.3 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin Gelişimi.....	28
2.2.3.1 Birinci Kuşak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.....	28
2.2.3.2 İkinci Kuşak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.....	29
2.2.3.3 Üçüncü Kuşak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.....	29
2.2.3.4 Dördüncü Kuşak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.....	29
2.2.4 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin Yararları.....	29
2.2.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Türkiye'de Uygulanması Süreci.....	30
2.2.6 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile İlgili Kavramlar.....	32
2.2.6.1. Kaynak.....	32
2.2.6.2. Faaliyet.....	32
2.2.6.3. Maliyet Havuzu.....	33
2.2.6.4. Maliyet Sürücüsü.....	34
2.2.6.5. Maliyet Merkezler.....	34
2.2.6.6. Performans Ölçüleri.....	34
2.3 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli.....	35
2.3.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Süreç Yönü.....	36
2.3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin Maliyet Dağıtım Yönü.....	36
2.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Kullanımının Uygunluğunu Belirleme.....	37
2.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin İşleyiş Süreci.....	38
2.5.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi.....	38
2.5.1.1 Birim Düzeyinde Faaliyetler.....	39
2.5.1.2 Parti Düzeyinde Faaliyetler.....	40
2.5.1.3 Mamul Düzeyinde Faaliyetler.....	40
2.5.1.4 Tesis/Fabrika Düzeyinde Faaliyetler.....	40

2.5.2. Faaliyetlerin Gruplandırılması.....	40
2.5.3. Maliyet Etkenlerinin Seçimi.....	41
2.5.3.1. Birinci Aşama Maliyet Sürücülerinin (Kaynak Etkenleri) Seçimi.....	41
2.5.3.2. İkinci Aşama Maliyet Sürücülerinin (Faaliyet Etkenleri) Seçimi.....	42
2.5.3.3. Maliyet Etkenlerinin Sayısının Belirlenmesi.....	42
2.5.3.4. Uygun Maliyet Etkeninin Çeşidini Etkileyen Faktörler.....	44
2.5.3.5. Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Nesnelere Yüklenmesi.....	44
2.5.4 Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Genel Değerlendirmesi.....	44
2.6 Konaklama İşletmelerinde Maliyetler ve Özellikleri.....	45
2.6.1 Konaklama Maliyetleri.....	46
2.6.2 Yiyecek İçecek Maliyetleri.....	46
2.6.3 Diğer Maliyetler	47
2.7 Konaklama İşletmeleri Maliyetlerinin Özellikleri.....	47
2.8 Konaklama İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi İşleyiş Süreci.....	48
2.8.1 Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi.....	49
2.8.2 Faaliyetlerin Gruplandırılması.....	50
2.8.2.1 Konaklama Faaliyet Merkezi.....	50
2.8.2.2 Yiyecek – İçecek Faaliyet Merkezi.....	50
2.8.2.3 Rekreasyon ve Animasyon Faaliyet Merkezi.....	51
2.8.2.4 Genel Aktiviteler Faaliyet Merkezi.....	52
2.9 Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulama Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar ve Başarı Koşulları.....	52
2.9.1 Ölçüm hataları.....	53
2.9.2 İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modelleri Karmaşıklaşmaktadır.....	53
2.9.3 Karmaşık bir Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modeli oluşturmak zaman alıcıdır.....	54
2.9.4 Karmaşık bir Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modelini modifiye etmek zordur.....	54

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
KONAKLAMA İŞLETMESİNDE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME
UYGULANMASI

3.1 Uygulamanın Amacı ve Önemi.....	55
3.2 Uygulamanın Kapsamı ve Sınırlılıkları.....	56
3.3 Uygulamanın Metodolojisi.....	56
3.3.1 Uygulamanın Yöntemi ve Örneklemi.....	56
3.3.2 Veri Toplama Araçları.....	56
3.3.3 Uygulama Yapılan İşletmenin Tanıtılması.....	56
3.3.4 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi İle Faaliyet Maliyetlerin Hesaplanması.....	57
3.3.4.1 Konaklama İşletmesinden Edinilen Bilgiler.....	58
3.3.4.2 Faaliyet Merkezleri ve Alt Faaliyetlerinin Belirlenmesi.....	66
3.3.4.2.1 Konaklama Faaliyet Merkezi (F1).....	67
3.3.4.2.2 Yiyecek – İçecek Faaliyet Merkezi (F2).....	67
3.3.4.2.3 Rekreasyon ve Animasyon Faaliyet Merkezi (F3).....	67
3.3.4.2.4 Genel Aktiviteler Faaliyet Merkezi (F4)	68
3.3.4.3 Maliyet Sürücülerinin Belirlenmesi.....	68
3.3.4.4 Genel Üretim Maliyetlerinin Faaliyet Merkezlerine Dağıtımı.....	71
3.3.4.5 Genel Üretim Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Dağıtımları.....	73
3.3.4.5.1 Yiyecek Giderlerinin Dağıtımı.....	73
3.3.4.5.2 İçecek Giderleri Dağıtımı.....	74
3.3.4.5.3 Temizlik Kimyasal Malzeme Giderleri Dağıtımı.....	75
3.3.4.5.4 Personel Ücret Giderleri Dağıtımı.....	75
3.3.4.5.5 Personel SGK Payları Dağıtım.....	76
3.3.4.5.6. Memur Ücret ve Giderleri Dağıtımı.....	77
3.3.4.5.7 Memur SGK Payları Giderleri Dağıtımı.....	78
3.3.4.5.8 İletişim Giderleri Dağıtımı.....	78
3.3.4.5.9 Doğalgaz Giderleri Dağıtımı.....	79
3.3.4.5.10 Su Giderleri Dağıtımı.....	80
3.3.4.5.11 Elektrik Giderleri Dağıtımı.....	81
3.3.4.5.12 Sigorta Giderleri Dağıtımı.....	81

3.3.4.5.13 Basılı Evrak Giderleri Dağıtımı.....	82
3.3.4.5.14 Yangın Ekipman Giderleri Dağıtımı.....	83
3.3.4.5.15 Bakım Onarım Giderleri Dağıtımı.....	84
3.3.4.5.16 Kırtasiye Giderleri Dağıtımı.....	85
3.3.4.5.17 Boya Dekorasyon Giderleri Dağıtımı.....	85
3.3.4.5.18 Ulaştırma Giderleri Dağıtımı.....	86
3.3.4.5.19 Diğer Giderler Dağıtımı.....	87
3.3.4.5.20 Laboratuvar Analiz Giderleri.....	88
3.3.4.5.21 Personel Üniforma Giderleri.....	88
3.3.4.5.22 Amortisman Giderleri Dağıtımı.....	89
3.4 Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Yüklenmesi	90
3.4.1 Direkt İlk Madde ve Malzeme'nin Faaliyet Merkezlerine Dağıtılması	90
3.4.2 Direkt İşçilik Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Dağıtılması.....	91
3.4.3 Direkt İşçilik Giderlerinin Direkt İşçilik Saatleri ile Konaklama Faaliyet Merkezine Dağıtımı.....	91
3.4.4 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Üretim Giderlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi	92
3.5 Oda Birim Maliyetlerinin Hesaplanması.....	93
3.5.1 Konaklama Faaliyet Maliyetlerinin Oda Çeşitlerine Dağıtılması.....	93
3.5.2 Yiyecek-İçecek Faaliyet Maliyetlerinin Oda Çeşitlerine Dağıtılması.....	94
3.5.3 Rekreasyon ve Animasyon Faaliyet Maliyetlerinin Oda Çeşitlerine Dağıtılması.....	95
3.5.4 Genel Aktiviteler Faaliyet Maliyetlerinin Oda Çeşitlerine Dağıtılması.....	97
3.6 Geleneksel Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanan Birim Maliyetler.....	100
SONUÇ.....	103
KAYNAKÇA.....	106
ÖZGEÇMİŞ.....	117

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 2.1: Maliyet Yönetim Sistemlerinin Uygulanmasına İlişkin Dağılım.....	31
Tablo 3.1a: Konaklama İşletmesi Villa Bilgileri.....	59
Tablo 3.1b: Konaklama İşletmesi Oda Bilgileri.....	59
Tablo 3.2: Hizmet Üretim Bölümlerinin Yönetici ve Personel Sayıları Dağılımı.....	59
Tablo 3.3: Konaklama İşletmesi Hizmet Bölümlerinin Kapladığı Alan Ölçüleri.....	60
Tablo 3.4: Hizmet Üretim Bölümlerinde Bakım-Onarım Faaliyet Sayıları.....	60
Tablo 3.5: Ağustos 2013 Dönemi Detaylı Müşteri Konaklama Sayıları.....	61
Tablo 3.6: Odaların Müşteri Sayılarına Göre Ortalama Porsiyon Sayıları.....	62
Tablo 3.7: Konaklama İşletmesi Ağustos 2013 Ayı Giderleri.....	63
Tablo 3.8: Konaklama İşletmesi Ağustos 2013 Genel Üretim Giderleri Tablosu.....	65
Tablo 3.9: Konaklama İşletmesi Faaliyetleri ve Faaliyet Merkezleri.....	66
Tablo 3.10: Gider Türlerine Göre Belirlenen Maliyet Sürücüleri.....	69
Tablo 3.11a: Faaliyet Merkezleri ve Maliyet Sürücüleri Dağılımı.....	70
Tablo 3.11b: Faaliyet Merkezleri ve Maliyet Sürücüleri Dağılımı (Devam).....	71
Tablo 3.12: Ağustos 2013 Ayı Genel Üretim Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile Dağıtımını.....	72
Tablo 3.13: Yiyecek Giderlerinin Dağıtım Tablosu.....	73
Tablo 3.14: İçecek Giderleri Dağıtım Tablosu.....	74
Tablo 3.15: Temizlik Kimyasal Malzeme Giderleri Dağıtım Tablosu.....	75
Tablo 3.16: Personel Ücret Giderleri Dağıtım Tablosu.....	76
Tablo 3.17: Personel SGK Payları Dağıtım Tablosu.....	77
Tablo 3.18: Memur Ücret ve Giderleri Dağıtım Tablosu.....	77
Tablo 3.19: Memur SGK Payları Dağıtım Tablosu.....	78
Tablo 3.20: İletişim Giderleri Dağıtım Tablosu.....	79
Tablo 3.21: Doğalgaz Giderleri Dağıtım Tablosu.....	80
Tablo 3.22: Su Tüketimi Dağıtım Tablosu.....	80
Tablo 3.23: Elektrik Giderleri Dağıtım Tablosu.....	81

Tablo 3.24: Sigorta Giderleri Dağıtım Tablosu.....	82
Tablo 3.25: Basılı Evrak Giderleri Dağıtım Tablosu.....	83
Tablo 3.26: Yangın Ekipman Giderleri Dağıtım Tablosu.....	84
Tablo 3.27: Bakım Onarım Giderleri Dağıtım Tablosu.....	84
Tablo 3.28: Kırtasiye Giderleri Dağıtım Tablosu.....	85
Tablo 3.29: Boya Dekorasyon Giderleri Dağıtım Tablosu.....	86
Tablo 3.30: Ulaştırma Giderleri Dağıtım Tablosu.....	87
Tablo 3.31: Diğer Giderler Dağıtım Tablosu.....	87
Tablo 3.32: Laboratuvar Analiz Giderleri Dağıtım Tablosu.....	88
Tablo 3.33: Personel Üniforma Giderleri Dağıtım Tablosu.....	89
Tablo 3.34: Amortisman Giderleri Dağıtım Tablosu.....	89
Tablo 3.35: Direkt İlk Madde ve Malzemenin Faaliyet Merkezlerine Dağıtım	90
Tablo 3.36: Direkt İşçilik Saatleri Dağılım Tablosu.....	91
Tablo 3.37: Direkt İşçilik Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Yüklenmesi.....	92
Tablo 3.38: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Üretim Giderlerinin Hizmete Yüklenmesi.....	93
Tablo 3.39: Konaklama Faaliyet Maliyetlerinin Oda Çeşitlerine Dağıtılması.....	94
Tablo 3.40: Yiyecek İçecek Faaliyet Maliyetlerinin Oda Çeşitlerine Dağıtılması.....	95
Tablo 3.41: Rekreasyon ve Animasyon Faaliyetlerinden Yararlanan Müşteri Sayıları Tablosu	96
Tablo 3.42: Rekreasyon ve Animasyon Faaliyet Maliyetlerinin Oda Çeşitlerine Dağıtılması.....	97
Tablo 3.43: Genel Aktiviteler Faaliyet Maliyetlerinin Oda Çeşitlerine Dağıtılması.....	98
Tablo 3.44a: Oda Çeşitleri Maliyet Toplamları (Villalar) Tablosu.....	98
Tablo 3.44b: Oda Çeşitleri Maliyet Toplamları (Odalar) Tablosu.....	99
Tablo 3.45: Oda Çeşitleri Birim Maliyetleri Tablosu	100
Tablo 3.46: Geleneksel Maliyetleme Yöntemine Göre Birim Oda Maliyetinin Hesaplanması.....	101

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1: Porter'in Değer Zincirinde Ana ve Yan Faaliyetler.....	22
Şekil 2.1: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme için Süreç Akış Şeması.....	33
Şekil 2.2: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İşleyiş Modeli.....	35
Şekil 2.3: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Maliyet Dağıtım Modeli.....	37
Şekil 2.4: Faaliyetlerin Çeşitli Düzeylerde Gruplandırılması.....	41



FORMÜLLER LİSTESİ

1. Yiyecek Giderleri Yükleme Oranı Formülü.....	74
2. İçecek Giderleri Yükleme Oranı Formülü.....	75
3. Temizlik Kimyasal Malzeme Giderleri Yükleme Oranı Formülü.....	76
4. Personel Ücret Giderleri Yükleme Oranı Formülü.....	77
5. Personel SGK Payları Yükleme Oranı Formülü.....	77
Memur Ücret ve Giderleri Yükleme Oranı Formülü.....	78
6. Memur SGK Payları Yükleme Oranı Formülü.....	78
7. İletişim Giderleri Yükleme Oranı Formülü.....	79
8. Doğalgaz Giderleri Yükleme Oranı Formülü.....	80
9. Su Giderleri Yükleme Oranı Formülü.....	80
10. Elektrik Giderleri Yükleme Oranı Formülü.....	81
11. Sigorta Giderleri Yükleme Oranı Formülü.....	82
12. Basılı Evrak Giderleri Yükleme Oranı Formülü.....	83
13. Bakım Onarım Giderleri Yükleme Oranı Formülü.....	83
14. Kırtasiye Giderleri Yükleme Oranı Formülü.....	84
15. Boya Dekorasyon Giderleri Yükleme Oranı Formülü.....	85
16. Ulaştırma Giderleri Yükleme Oranı Formülü.....	86
17. Diğer Giderler Yükleme Oranı Formülü.....	87
18. Laboratuvar Analiz Giderleri Yükleme Oranı Formülü.....	87
19. Personel Üniforma Giderleri Yükleme Oranı.....	88
20. Amortisman Giderleri Yükleme Oranı Formülü.....	89
21. Direkt İşçilik Giderleri Faaliyet Merkezlerine Dağıtım Formülü.....	89
22. Amortisman Giderleri Yükleme Oranı Formülü.....	90



T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin	Adı Soyadı	Refai BAŞDİN	Numarası 034127001003
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme Muhasebe Finansman	
	Danışmanı	Prof. Dr. Yunus CERAN	
Tezin Adı		Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Bir Konaklama İşletmesinde Uygulaması	

ÖZET

Bugünün küreselleşen dünyasında işletmelerin maliyet yapılarında önemli değişimler yaşanmaktadır. Yaşanan bu değişimler işletmeleri ürettikleri ürün/hizmetlerin maliyetlerini daha gerçekçi hesaplama zorunluluğu ile karşı karşıya bırakmıştır. Geleneksel maliyetleme yöntemleri işletmelerin doğru maliyet bilgisi ihtiyaçlarına cevap verememektedir. Bundan dolayı işletmeler ürün/hizmet maliyetlerini doğru hesaplayacak maliyetleme yöntemleri arayışı içindedirler. Bu arayışlar neticesinde geliştirilen çağdaş maliyetleme yöntemlerinden biri Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi olmuştur. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi bugünün maliyetleme problemlerinin çözümünde başarılı sonuçlar vermesi nedeniyle birçok çalışmaya konu olmasına rağmen henüz işletmelerde kullanılabilecek ortak bir Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modeli oluşturulamamıştır. Bu nedenle farklı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme uygulamalarının yapılmasına ihtiyaç olduğu görüşü yaygındır. Çalışmada Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminin bir konaklama işletmesinde uygulama örneğine ver verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Maliyet Dağıtımı, Geleneksel Maliyetleme, Konaklama İşletmeleri



T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin	Adı Soyadı	Refai BAŞDİN	Numarası 034127001003
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme Muhasebe Finansman	
	Danışmanı	Prof. Dr. Yunus CERAN	
Tezin İngilizce Adı		Activity-Based Costing And APracticeIn AAccommodation Company	

ABSTRACT

Significant changes have been taking place in today's globalized business cost structure in the world. These changes make the businesses face compulsory of more realistic calculation of the costs of their products/services. Traditional costing methods can not meet the business needs of accurate cost information. Therefore, the businesses are in pursuit of new costing methods to to calculate the true costs of their products/services. One of the modern costing methods developed in this process is Activity Based Costing. Although Activity Based Costing has become an issue for lots of studies because it has supplied successful results to solve today's costing problems; a common Activity Based Costing model that can be used in business has not been formed yet. Therefore, the notion that some different Activity-Based Costing practices should be done is a common thinking. In the study, there is an practice example of Activity-Based Costing method in an accommodation company.

Keywords: Activity Based Costing, Cost Allocation, Traditional Costing, Accommodation Company

ÖNSÖZ

Akademik hayatımın en önemli evrelerinden birisi olan bu doktora çalışmamda görüş ve fikirleri ile benim her an yanımda olan ve bana itici güç olan değerli hocam ve arkadaşım sayın Prof. Dr. Yunus CERAN'a teşekkürlerimi sunmaktan onur duyuyorum.

Çalışmanın uygulama kısmının mimarlığını üstlenen ve her aşamasında engin görüşleri ile çalışmanın tamamlanmasını katkı sağlayan değerli dostum, arkadaşım ve hocam Yrd. Doç. Dr. Ercüment OKUTMUŞ'a teşekkürlerimi sunmaktan onur duyuyorum.

Değerli hocalarım ve Tez İzleme Komitesi üyeleri Prof. Dr. Mikail ALTAN ve Doç. Dr. Aykut BEDÜK'e tezimin her aşamasında bir danışman kadar yol gösterici oldukları, tezimin bilimsel bir çerçeve kazanmasına sağladıkları katkı ve desteklerinden dolayı ayrıca teşekkürlerimi ayrıca sunuyorum.

Tez savunma jürisine başkanlık yapan sayın Prof. Dr. Mehmet ERKAN hocama da teşekkürlerimi sunmaktan onur duyuyorum.

Yaşam mücadeleme anlam katın aile üyelerim sevgili eşim Songül BAŞDİN, Kızım Burcu BAŞDİN ve oğlum Başar Erdem BAŞDİN'e haddinden fazla uzun süren bu doktora sürecinde gösterdikleri sabır ve desteklerinden dolayı teşekkürlerimi ayrıca sunuyorum.

Refai BAŞDİN

Konya, 2016

GİRİŞ

Küreselleşme süreci 2. Dünya Savaşı sonrası dönemde uluslararası alanda faaliyet gösteren bazı örgütlerin etkisi ile oluşmaya başlamış, özellikle 80'li yıllardan itibaren tüm dünyayı etkisi altına almıştır. Kişisel bilgisayarların geliştirilerek her işletmeye ve evlere girmesi ile internet kullanımı yaygınlaşmasıyla tüketici istek ve beklentilerinde de önemli değişimler meydana gelmiştir. İnternet bağlantılı cep telefonları her an tüm dünya ile iletişim halinde olan tüketicinin istek ve beklentilerini karşılayacak ürün/hizmete ulaşabilir konumdadır. Bu istek ve beklentileri karşılama çabasındaki işletme yönetimleri ürün/hizmet üretim süreçlerinde yenilikler yapmak durumunda kalmıştır.

Tüketici istek ve beklentilerinin sürekli bir değişim içinde olduğu sektörlerden biri de turizmdir. Dünyanın en önemli turizm alanlarından biri olan Akdeniz bölgesinde yer alan Türkiye İspanya, İtalya ve Yunanistan gibi güçlü rakiplerle rekabet etmek durumundadır. Bu rekabet içerisinde Türkiye yaklaşık 10 yıldır dünyada en çok ziyaret edilen ülke sıralamasında ilk 10 ülke arasında yer almaktadır.

Turizm kişinin kendi ikametgahı dışında yapıldığına göre turizmin en önemli unsurlarından biri konaklama hizmeti veren işletmeler olmaktadır. Dolayısıyla bu unsur turizm hareketinin yönü ve süresinin yanında kişi sayısını belirlemede de etken olmaktadır. Konaklama işletmelerinin öncelikli amacı konaklama hizmet sunumu olmakla birlikte yeme – içme, eğlenme, çeşitli sportif faaliyetler, toplantı, konferans, kongre, spa vb. çeşitli faaliyetler sunmaktadır.

Küreselleşme ile birlikte müşterinin talep ve beklentilerinde meydana gelen artış ve çeşitlenme konaklama işletmelerini faaliyetlerini yoğun bir rekabet altında sürdürmek durumunda bırakmıştır. Birçok sektörde ürünü zorunlu hallerde depolama olanağı bulunurken, emek yoğun hizmet üretimi sunan konaklama işletmelerinde hizmetin üretimi anında tüketimi söz konusudur.

Yoğun rekabet içerisinde rakiplerin kısa zamanda birbirini taklit etme olanağı bulunduğundan kar maksimizasyonu için fiyat artışı çözüm olmamaktadır. Pay sahiplerinin kar beklentisini karşılamanın tek yolu maliyetleri kontrol altına almaktadır.

Hizmet üretimi emek yoğun üretim sistemi olmasına karşın konaklama işletmelerinin teknolojik gelişmelerden uzak kalması söz konusu olmamaktadır. Küreselleşme ile birlikte ekonomik ve sosyal alanlarda meydana gelen değişim ve gelişimlere bağlı olarak müşteri arzu ve beklentileri değişirken müşteri tatmini sağlamak zorlaşmaktadır. Bunun yanında turizm hareketlerine katılan önemli bir kısmın sürekli farklı yerleri gezip görme isteği konaklama işletmelerinde müşteri profiline sürekli değişmesine yol açmaktadır.

Konaklama işletmelerinde ürün fiyatı, diğer işletmelerde olduğu gibi piyasa koşullarına göre belirlenmektedir. Piyasa koşullarının belirleyicileri ise talep ve rakiplerden oluşmaktadır. Konaklama işletmeleri müşteri isteklerini karşılayabilmek için yıkıcı bir rekabetin içinde rakiplerine üstünlük sağlama yarışı içerisinde bulunmaktadır. Bu ortamda ayakta kalabilmenin yolu bilim ve teknolojiye gelişmeleri takip ederek zorunlu değişimleri sağlayacak stratejiler geliştirmektir.

Küresel rekabette maliyetleri en aza indirebilen işletmeler ayakta kalabilmektedir. Bu bağlamda, üretim maliyetlerinin belirlenmesi ve yönetim kararlarının alınmasında geleneksel maliyet muhasebesi yöntemleri yetersiz kalmaktadır. Geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinde kullanılan dağıtım anahtarları genellikle üretim miktarına bağlı olarak belirlenen ölçüler olup, genel üretim giderlerinin de üretim miktarlarına bağlı olarak değiştiği varsayılmaktadır. Dolayısıyla, aynı dağıtım anahtarı ile yeni ürün/hizmet üretim ortamlarında maliyetlerin kontrol altına alınarak düşürülmesi zorlaşmaktadır. Bunun sonucu olarak, maliyetlerin kontrol altına alınma çalışmaları son dönemlerde hız kazanmış ve yeni maliyet yöntemleri ortaya konulmuştur.

Geleneksel muhasebe sistemi özünde maliyetlerin raporlanmasına dayanan muhasebe sistemi iken, maliyetlerin yönetimi ve düşürülmesine yönelik faaliyetlerin planlanmasını öngören maliyet yönetimi kavramına bırakmıştır.

Tüm sektörlerde kâr marjları daralırken kârlılığı artırmada önemli olan maliyetlerin kontrol altında tutacak maliyet yönetim sistemini geliştirmektir. Konaklama işletmelerinde üretim maliyetlerinin belirlenmesi ve buna bağlı yönetim kararlarının alınmasında geleneksel maliyet muhasebesi yöntemleri yetersiz kalmaktadır. Dolayısıyla, yeni üretim ortamlarında maliyetlerin kontrol altına alınarak düşürülmesi zorlaşmaktadır. Bunun sonucu olarak, yönetim muhasebecileri

süreç ve yapılardaki değişimler ile stratejik faaliyetlerin desteklenmesi üzerine odaklanan, yeni yöntem ve yaklaşımlara yönelmişlerdir. Maliyetlerin kontrol altına alınma çalışmaları son dönemlerde hız kazanmış ve yeni maliyet yöntemleri ortaya konulmuştur. Bu yöntem ve yaklaşımlar arasında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, değer zinciri analizi, hedef maliyetleme, mamul yaşam seyri maliyetleme gibi yöntemler yer almaktadır. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi bunlardan sadece birisidir.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi; işletmede yürütülen faaliyetler, faaliyetlerin maliyetleri ve ürün/hizmet maliyetleri hakkında işletme yönetimine doğru bilgiler sunarak isabetli kararlar alınmasını sağlamaktadır.

Mamul maliyeti başlıca üç maliyet unsurundan oluşur. Bunlar; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleridir. Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderlerinin mamul maliyetlerine yüklenmesi kolaydır. Çünkü bunların hangi mamul için ne kadar kullanıldığını tespit etmek mümkündür. Ancak, genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesi dolaylı ve zor olabilmektedir.

Geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinde bazı dağıtım anahtarları (direkt işçilik saatleri, makine saatleri, personel sayıları gibi) kullanılarak genel üretim giderleri mamullere yüklenir. Ancak, özellikle son yıllarda görülen yoğun rekabet ortamı, tüketici taleplerindeki hızlı değişiklikler ve teknolojik gelişmeler karşısında işletmelerin yeni üretim yöntemlerini kullanmaya başlamaları (tam zamanında üretim, toplam kalite yönetimi, bilgisayar destekli tasarım ve üretim gibi), mamul maliyetlerinin yapısını da değiştirmiştir. Çünkü yeni üretim ortamlarının değişmesiyle birlikte endirekt maliyetleri oluşturan kalite kontrol, araştırma-geliştirme, mamul tasarım ve üretim planlama gibi faaliyetlerin maliyeti giderek artmıştır. Bu durumda üretim maliyeti içerisinde direkt işçiliğin payı azalırken, genel üretim giderlerinin payı artmıştır.

Konaklama işletmelerinde farklı kaynaklar tüketilmektedir. Kaynakların sınırlı olması nedeniyle etkin kullanımını zorunlu kılmaktadır. Hizmet üretim maliyetlerinin doğru hesaplanabilmesi ve kontrolü işletme maliyetlerinin kontrol altında tutulması ile mümkün olacaktır. Konaklama işletmesinin sahip olduğu teknik donanım, insan ve zaman vb. kaynakları işletme amaçları doğrultusunda etkin kullanılmalıdır.

Değişen sosyolojik, ekonomik ve teknolojik şartlarla birlikte, müşterilerin beklentileri de artarak değişmiş, mamul ve hizmet çeşitliliği artmıştır.

Diğer sektörlerde Direkt İlk Madde ve Malzeme ve Direkt İşçilik maliyetlerinin ürünlere yüklenmesinde önemli sorunlar görülmez iken konaklama işletmelerinde özellikle yiyecek - içecek, konaklama ve eğlence faaliyetlerine yönelik sunulan hizmetlerde hizmet üretim maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır.

Bu çalışma 3 bölümden oluşmaktadır.

Geleneksel Maliyet Muhasebesinden Çağdaş Yönetim Anlayışına Geçiş bölümünde bilim ve teknoloji alanında sağlanan gelişmelerin ürün/hizmet üretiminde meydana getirdiği değişiklikler ve maliyet kontrolünün gerekliliği üzerinde durulmuştur. Yeni dönemde geleneksel maliyet yöntemlerinin eksikliği nedeniyle yönetimde karşılaşılan zorluklar anlatılarak, çağdaş maliyetleme yöntemlerinin açıklamaları yapılarak kavram ve özellikleri incelenmiştir.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi isimli ikinci bölümde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi kavram, özellik, yararları vb. yönlerden detaylı incelenmiştir. Konaklama işletmelerinde maliyetlerin ortaya çıkma şekilleri ile maliyetlerin taşıdığı özellikleri incelenerek Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin konaklama işletmelerinde uygulama süreci detaylandırılarak incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde Antalya ilinde faaliyet gösteren bir konaklama işletmesinden elde edilen veriler doğrultusunda Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminin uygulaması yer almaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GELENEKSEL MALİYET MUHASEBESİNDEN ÇAĞDAŞ YÖNETİM ANLAYIŞINA GEÇİŞ

Dünyada teknolojik gelişmelerin etkisiyle sosyal ve ekonomik alanda son 30 yıldır önemli değişimler yaşanmaktadır. Meydana gelen değişimler ürün ve hizmet maliyetlerini oluşturan maliyet unsurlarının yapısını da etkilemektedir. Tüm üretim işletmelerinde olduğu gibi Konaklama işletmelerinde de üretim maliyeti unsurlarından Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyet ağırlıkları sabit kalırken teknolojiye gelişmeler üretim araçlarının insan gücünün yerine geçmesi nedeniyle direkt işçilik giderlerindeki azalma, bunun yerine Genel Üretim Giderlerinde artışa sebep olmuştur(Elitaş vd. 2006; 328). Diğer bir deyişle makine amortismanları, tamir - bakım giderleri gibi giderler vb. artmış, üretimde çalışan işçi sayısının azalması da doğru orantılı olarak işçilik giderlerini düşürmüştür. Yukarıda kısaca açıklanan bu durum görüldüğü gibi genel üretim giderlerinin toplam üretim giderleri içerisinde göreceli olarak payının arttığına da temel göstergesidir. Özellikle 20. Yüzyılın başlangıcında genel üretim giderleri toplam üretim maliyetinin %15'ini oluştururken, bugün bu ağırlık %60'lara varmaktadır (Parlakkaya ve Atlan, 2001: 77).

1.1 Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Gerekliliği

Yaklaşık 30 yıldır dünya ülkeleri ve Türkiye'nin toplum hayatında ekonomik, teknolojik ve sosyolojik alanda meydana gelen gelişmelerin etkisi ile üreticiler, tüketiciyi üretim süreçlerinin merkezine yerleşmişlerdir (Ceran ve Alagöz, 2007: 2). Tüketici beklentilerindeki değişime cevap verebilmenin yolu, muhasebeden elde edilen doğru bilgiden geçmektedir. İşletme yöneticileri doğru kararları bu sayede alabilmektedirler. Doğru bilgiyi sağlamak amacıyla yıllar içerisinde birçok maliyet yöntemi geliştirilmiş ve geliştirilmektedir (Türk, 1999: 199). Bu yöntemlerden bazıları; Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Hedef Maliyetleme, Tam Zamanında Üretim (JIT), Mamul Yaşam Süreci Maliyetlemesi, Kaizen Maliyetleme, Kıyaslama (Benchmarking), Değer Zinciri ve Tedarik Zinciri Yönetimidir.

1.2 Geleneksel Maliyet Muhasebesinin Yetersizliği

Geleneksel muhasebe uygulamaları, teknolojik gelişimler ve müşteri talep ve beklentilerinin etkisiyle işletme yönetiminin ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalmıştır. Birbirine karşı üstünlükleri veya zayıf yönleri olmasına karşın maliyet sistemleri ihtiyaçlara cevap verememiştir. Teknolojik gelişmeler ve buna bağlı olarak üretim yöntemlerinin yenilenmesi klasik muhasebenin uygulanması konusunda bazı zorluklar ortaya çıkarmıştır.

Geleneksel maliyet sistemlerine yönelik eleştirileri aşağıdaki şekilde ifade etmek mümkündür (Çabuk, 2003: 110-112):

- Toplam maliyetler içerisinde Genel üretim giderlerinin payının artmasına rağmen dağıtımında direkt işçiliğın dağıtım aracı olarak kullanılıyor olması (Otlu ve Demir, 2005: 159),
- Stok tutma maliyetlerinin her zaman yüksek olmasına karşın fazla stokları teşvik edici olması,
- Yönetimin ihtiyaç duyduğu işlem ve bilgilerin yetersiz kalması, üretim süreçlerini tam olarak yansıtamaması,
- Yönetimin ihtiyacı olan geleceğe yönelik kararlar almada gerekli bilgileri sağlamama,
- İşletme kaynaklarının (işçilik, sermaye, malzeme vb.) tüketiminin yanlış ölçülmesi ya da kaynak maliyetlerini yüklemeye yanlış dağıtım anahtarları kullanılması.

Maliyet sistemlerinin uygulanmasında karşılaşılan sorunlar şu şekilde sıralanabilir (Karcıoğlu, 2001: 10):

• Genel Üretim Giderlerinde Dağıtım Anahtarı Olarak Direkt İşçilik Saatlerinin Kullanımı

20. Yy'ın ilk çeyreğinden günümüze kadar daha önce de belirtildiği gibi direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik payları düşmektedir. Geleneksel maliyet yöntemleri içinde genel üretim giderlerinin ürün/hizmete yüklenmesinde ağırlıklı olarak direkt işçilik saatleri ele alınmaktadır. Ancak bugün genel üretim giderlerinin dağıtılmasında ve mamule yüklenmesinde direkt işçilik giderlerinin kullanılması

görece maliyet ağırlığının toplam üretim maliyetleri içerisindeki payının düşük d-olması sebebiyle yanlış sonuçlar verdiği görülmektedir.

İnternet ortamında 1972 yılının teknolojisi ile Fransa'da Renault fabrikasında araç üretimi incelendiğinde (www.youtube.com/watch?v=RVhPYdtUXA4) direkt işçilik unsurları iyi analiz edilebilir. 1972 yılında makinelerin, makine ortamlarının, mekanik kollarının kullanılmasına rağmen seri üretim bantları üzerinde; kısaca üretimin her aşamasında direkt işçilik ağırlıklı olarak görülmektedir. Otomobil üretim sürecinde, kapılar, oto camları, lastikler, koltuklar, motor aksamı gibi parçaların montaj hattına taşınması haricinde işlemlerin tamamı işçiler tarafından yapılmaktaydı.

Otomobil üretimi ile ilgili bugünkü teknolojik gelişmeyi yansıtan diğer bir görüntü ise (<http://youtube.com/watch?v=libw1rV2McY>) BMW'nin Almanya'daki fabrikasında otomobil üretim görüntüsüdür. Bugünün BMW fabrikasında araç üretimi dikkate alındığında; aracın tamamen montajları bittikten sonraki aşamada insan unsuruna rastlanmaktadır. Bu da üretimde direkt işçilik maliyetlerinden çok genel üretim maliyetlerinin zamanla önem kazandığını göstermektedir. Çünkü bir şase ya da bir şase kaynağı robota, mekatronik kollara yaptırılıyorsa; kolların mekaniğinin iyi işlemesi için bir takım endirekt maddeler kullanma zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda robot ya da mekatronik kolların yağlanması ve haklar denilen muhasebe programlarında yer alan bilgisayarlı proses programları gibi unsurlar, maliyet unsurları olarak önem kazanmaktadır. Bunların amortismanları maliyet unsuru olarak 730 nolu hesaba yüklenmektedir.

Fakat 1972'deki üretim sistemine dönülecek olursa; kaynak yapma, kapıyı monte etme, motoru yerine koyma, kabloları takma gibi her aşamada insan unsurundan yararlanıldığı görülmektedir. Kaldı ki; direkt işçilik unsuru dışındaki kalite kontrol sürecinde, süreci takip eden usta, ustabaşı gibi endirekt işçilik olarak kabul edilen maliyet unsurlarında bile bugünün üretim sistemlerinde ciddi azalmalar görülmektedir. Çünkü kalite kontrolü bile artık bilgisayarlı ortamlarda robotik kollar veya robotlar yardımıyla yapılmaktadır. İnsan gözünün üretim sürecindeki bir hatayı görmesi zordur. Mikron seviyesindeki hatalar, bilgisayarlı ölçüm cihazı ile kolaylıkla görülebilmektedir. Bu, ne anlama gelmektedir? (E. Okutmuş ile kişisel iletişim: 07 Eylül 2014).

Direkt işçilik unsurlarından artık ağırlıklı olarak genel üretim maliyetlerine geçilmiştir. Genel üretim giderleri dağıtılırken, geleneksel yöntemlerde, özellikle üçüncü dağıtım olarak nitelenen - genel üretim giderlerinin mamul maliyetlerine yüklenmesi denilen aşamada - genel ve direkt işçilik saati gibi bir takım saatler kullanılmaktadır. Oysa günümüzde toplam maliyetler içerisinde artık direkt işçilik o kadar küçük pay almaktadır ki; onu maliyet dağıtım anahtarı olarak kullanmak, maliyetlerin yanlış hesaplanması sonucunu doğurmaktadır(E. Okutmuş ile kişisel iletişim: 07 Eylül 2014).

Genel üretim maliyetlerinin toplam maliyetler içerisinde daha doğru dağıtılabilmesi için üretilen mamul miktarı, çıkarılan yarı mamul miktarı veya kullanılan endirekt malzeme miktarları gibi yeni dağıtım anahtarları kullanılabilir. Bugünkü ifadesiyle farklı maliyet sürücüleri Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede öne çıkmaktadır. Buradaki temel amaç maliyetlerin doğru hesaplanabilmesidir (E. Okutmuş ile kişisel iletişim: 07 Eylül 2014).

• **Stok Maliyetlerinin Azaltılması Gereği**

Bilindiği gibi işletmelerde stok bulundurma belli bir maliyeti bulunmaktadır. Aynı zamanda stokların sipariş edilmesi aşamasında da belirli bir maliyet söz konusudur. Stokların, üretimi aksatmayacak şekilde elde bulundurma, maliyet muhasebesi açısından da önemli bir konudur. Bu nedenle bu maliyetlerin azaltılmasına yönelik çabalar da maliyet muhasebesinin önemli görevlerinden birisidir. Örneğin; dondurma üreten bir işletme mamullerini saklayacak bir soğuk hava deposu bulundurmalıdır. İşletme bu dondurmaların üretimini yaparak olabildiğince hızlı bir şekilde tüketiciye ulaştırılmasını sağlayarak elde bulundurma maliyetlerini diğer bir ifade ile ürünleri soğuk tutacak elektrik giderlerini amaçlamaktadır.

• **Üretim Merkezlerinin Yerini Mamul / Hizmet Merkezlerinin Alması**

İşletmeler bugün üretimi temel olarak yapan makine ve teçhizatların gruplandırılması eğiliminden çok mamullerin daha etkin üretilmesine yönelik mamul hatları oluşturmaktadır. Örneğin; bir mobilya üretim işletmesi CNC tezgahlarını bir alanda, montaj cihazları, Bantlama makinelerini bir alanda toplamak yerine, bir adet CNC, bir adet montaj, bir adet bantlama makinesini ard arda sıralayarak mamul hatları oluşturmaktadır. Bu durumda maliyet geleneksel maliyet merkezlerinin yerine

geleneksel dağıtım anahtarları yerine yeni dağıtım anahtarlarını içeren faaliyet odaklı merkezler (mamul merkezleri) oluşmaktadır(Otlu ve Demir, 2005: 159).

- **Sabit Maliyetlerin Artması**

Sabit maliyetler, toplam üretim maliyetlerinin içerisinde en fazla ağırlığa sahip maliyet unsurudur. Ve genel üretim giderlerinin içinde yer almaktadır (Kaygusuz, 2001: 2). Üretimi ilgilendiren makine ve cihazın, fabrika binasının amortisman giderleri, bakım-onarım giderleri olarak örneklendirilebilir. Bunun dışında fabrika yönetiminin memur ücret ve giderleri de üretilen ürünün miktarına bağlı olmasından sabit maliyet olarak kabul edilmektedir(Köse ve Kiracı, 2007: 155, Çalış, 2013: 162). Bu örneklenecek olursa bir makinenin amortismanı ilgili maliyet döneminde hiç üretimde kullanılmamış olsa bile gider olarak genel üretim giderlerine yazılmak zorundadır.

- **Maliyet Sistemlerinin Fonksiyonunu Yerine Getirmekte Yetersiz Kalması**

Maliyet sistemleri temel olarak üç ana hedefe ulaşmak için kullanılmaktadır. Bunlar süreç ve işlem kontrolü, stok değerlendirme ve mamul maliyetlerinin hesaplanmasıdır(Korhan ve Özkan, 2013: 1). Bugün için tek bir sistemle her üç amaca birden ulaşmak imkânsızdır. Özellikle maliyetlerin mamule yüklenmesi aşamasında direkt işçiliklerin esas alınması, bunun yanında 1. ve 2. Dağıtımda direkt işçilik saatlerinin dağıtım anahtarı olarak kullanılması özellikle finansal raporlarda ve performans ölçümünde aynı zamanda mamul maliyet bilgilerinin hesaplanmasında gerçeğe uygun olmayan değerler üretmektedir(Otlu ve Demir, 2005: 160).

- **Emek-Yoğun İşletmeden Sermaye Yoğun ve Teknoloji Ağırlıklı İşletmeye Geçiş**

İşletmelerin tüm süreçlerinde otomasyona gidilmesinin amacı; ürün kalitesini ve çeşidini artırmaktır. Üretim ve pazarlamayı kapsayan süreçte kullanılan otomasyon, üretim ve stok bulundurma maliyetlerinin kontrolünü sağlamaktadır (Otlu ve Demir, 2005: 161). İleri teknoloji araçlarını departmanların tümünde kullanan işletmeler gerekli bilgiyi tam zamanında elde edebilmekte ve karar alıcılara aynı zamanda bilgi ihtiyacı olan kişilere zamanında ulaştırabilmektedir. Gerekli bilginin zamanında elde edilmesi için elektronik ortamlarda hazır olarak tutulması

zorunludur. İleri teknoloji ile karmaşık, uzmanlık gerektiren mamuller üretilirken bununla ilgili verilerin ileri teknoloji ile toplanması zaruridir (Otlu ve Demir, 2005: 161).

Müşteri beklentilerinin değiştiği bugünün ekonomik ortamında ihtiyaçları karşılamak amacıyla maliyet kontrolü sağlayan farklı veya birbirini tamamlayan değişik yöntemler geliştirilmiştir (Yükçü, 2000: 23).

1.3 Geleneksel Maliyet Sistemlerine Yöneltilen Eleştiriler

Geleneksel maliyet muhasebesinin yetersizliğinin ilgili akademik çevreler ve uygulamacılar tarafından bilinmesi yanında hangi açılardan yetersiz kaldığının tespiti de önemlidir. Bu bağlamda geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin genellikle aşağıdaki temel konularda eleştirildiği görülmektedir (Edwards ve Heard, 1984: 46, Aktaran: Çabuk, 2003; 112).

1. Yönetimin ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalması
2. Üretim sürecini tam olarak yansıtmaması
3. Performans değerlemenin yanlış ölçülere göre yapılması
4. Sağladığı bilgilerin çok genel olması
5. Kaynak (malzeme, işçilik, sermaye) tüketimini doğru olarak ölçmemesi veya kaynak maliyetlerini yüklemeye gerçekçi olmaması
6. Bilgi sağlamada çok geç kalması
7. Sağladığı bilgilerin güvenilir olmaması
8. Fazla stokları teşvik edici olması
9. Gerçekçi olmayan maliyet dağıtımları yapması
10. Geleceğe yönelik üretim planlama ve programlama için gerekli bilgileri sağlamaması

1.4 Çağdaş Maliyet Yöntemlerine Duyulan Gereksinim

1980'li yıllardan itibaren bilim ve teknoloji alanında sağlanan gelişmeler ve buna bağlı olarak katlanarak artan tüketici beklentileri, üretim işletmelerini yeni mamuller ve üretim teknikleri geliştirmeye zorlamıştır. Özellikle bilişim teknolojilerinde sağlanan gelişim ve buna bağlı geliştirilen fikirler, kısa sürede dünya çapında faaliyet gösteren güçlü işletmeler doğurmuştur (Pelit vd. 2009: 1). Bu

konuda verilebilecek en güzel örnek Google işletmesidir. Birkaç yılda dünyanın en güçlü işletmeleri arasına girmeyi başaran Google'ın yaptığı işin fikri on - onbeş yıl öncesinde ihtiyaç hissedilmeyen bir fikirdir.

Bilgi çağında bütün alanlarda olduğu gibi ürün ve hizmet içerisinde yer alan bilgi oranı artmakta, dolayısıyla üretilen ürün ve hizmetler ilk madde ve işçilik maliyetlerinden ziyade bilgi ağırlıklı olmaktadır. Bu da ürün ve hizmet bünyesinde ilk madde ve malzeme ile işçilik payının sürekli azalmasına, karşılığında bilgi ve teknoloji payı yani genel üretim gider payı yüksek olan ürünler geliştirilmektedir. Genel üretim gider payı oranının sürekli artış göstermesi, geleneksel yöntemlere göre maliyet hesaplarının doğru maliyeti bulmada yetersiz kalmasına yol açmaktadır (Karğın, 2013: 24).

Bir üretim işletmesinde halen kullanılmakta olan maliyet muhasebesi sisteminin maliyet hesaplamada yetersiz olduğuna dair işaretler vardır. Bunlardan bazıları şunlardır (Karcıoğlu, 2001: 14):

- Bölüm yöneticilerinin nispeten daha kârlı gözüken mamullerin üretiminden vazgeçme istekleri,
- Üretimi güç olan mamullerin yüksek kârlılık göstermesi,
- Bazı bölümlerin kendi maliyetlerini belirleme ihtiyacı hissetmeleri,
- Muhasebe bölümünün bazı özel projelerinin çok zaman alması,
- İşletme için yüksek bir kâr sağlaması beklenen bir alana, başka işletmelerin girmemesi, (Karcıoğlu, 2001: 14).

- Rakiplerin fiyatlarının aşırı derecede düşük olması
- Yüksek fiyat karşısında müşterilerden tepki gelmemesi,
- Fiyatlandırma açısından sonuçların açıklamasının zor olması,
- İyileştirme programlarına rağmen, birim maliyetlerde beklenen düşüşün sağlanamaması (Cooper ve Kaplan, 1999: 535, Aktaran: Kaygusuz ve Dokur, 2005: 419).

1.4.1 Bilgi Teknolojisindeki Gelişmeler

Bilgi teknolojisi ile ilgili iki önemli gelişmeden biri; bilgisayar destekli üretim ile bağlantılıdır. Geçmişte üretim yapılarının ortak özellikleri, ağırlıklı olarak belli standartlara sahip bir ya da birkaç mamulün büyük miktarlarda seri ve kütle

üretimine yönelik olmaları ve yerleşik bir teknolojiye dayalı bulunmaları idi. Bilgi teknolojisindeki gelişmelerin sonucunda üretim sistemlerinde otomasyon ve robotik kolların kullanımı hızla artmaya başlamıştır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 9). Otomasyon ve robotik kolların üretimde kullanılmaya başlaması ilk başta maliyetleri katlayan bir etki sağlamasına karşın ileriki süreçte artan kalite, azalan fire, sifıra yakın hata, az zamanda daha fazla üretim ve azalan işçilik maliyetleri olarak yansımıştır (Kaygusuz, 2001: 1).

Bilgisayarlı Üretim sistemleri, üretim süreçlerinin izlenmesi ve denetiminde bilgisayarın önemini artırmıştır. Üretim süreçlerinde bilgisayarların kullanılmaya başlanması, yöneticilerin üretimin her aşamasına ilişkin çok kapsamlı bilgi toplamaları olanağını sağlamıştır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 10). Üretimin sipariş aşamasından başlayarak mamule dönüşüm sürecinde ortaya çıkan fire ve kayıpların en aza indirilmesi ve mamul maliyetlerinin doğruya yakın olarak belirlenmesi ve raporlanması mümkündür. İşletmelerde oluşturulan bilgi sistemi ile Üretim verilerinin pazarlama ve finansal verilerle bütünleşik hale gelmiştir. Bilgi teknolojilerine olan ihtiyaç artarken teknolojiyi kullanan işgören ihtiyacı da artış göstermekte, kullanılabilir bilgi miktarı arttığı gibi bilgilerin zamanında sağlanması olanağı da artmıştır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 10).

Bir diğer önemli gelişme ise; PC (Personal Computer – Kişisel Bilgisayarlar) ve ona bağlı olarak kısa zamanda geliştirilen işlevsel programların çeşitliliğidir. Özellikle DOS (Disk Operating System – Disk İşletim Sistemi) ve WINDOWS İşletim Sistemleri; Elektronik tablolama, veri tabanı yazılımları ve gelişmiş grafik programların daha kolay kurulumu ve kullanımına zemin hazırlamıştır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 10). Kişisel bilgisayarlar ve tablet pc, android telefonlardaki gibi pratik ve kolay ulaşılabilen yazılımlar sayesinde, yöneticilerin merkezi bilgi sistemine bağımlılıkları azaldığı gibi, pratik ve kolay çözümleme olanakları da artmıştır. Bu gelişme aynı zamanda maliyet hesaplamalarında da hız ve kalitenin artmasını sağlamıştır. Çok daha karmaşık maliyet sorunlarına yanıt bulunmasında, bilgi teknolojisinin sağladığı olanaklar, karar almada önemli olan hız faktörünü ortaya çıkarmıştır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 10).

1.4.2 Üretim Ortamındaki Gelişmeler

Üretim yönetiminde ortaya çıkan yeni yaklaşımlar, işletmelerde ürün kalitesinin artışı, stok bulundurma maliyetlerinde azalış, fire, bozuk ve kusurlu ürün miktarlarındaki düşüş, genel olarak maliyetlerde azalma vb. olanakları sağlamıştır. Ayrıca üretim teknolojilerindeki gelişmelerin de, stok yönetimi, denetim sistemleri, maliyet yapısı ve maliyet sistemleri üzerinde önemli etkileri olmuştur (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 10).

Kısaca “yalın üretim” olarak ifade edilen bu üretim ortamında mamulü değer katmayan tüm işlem ve faaliyetler mümkün olduğunca ortadan kaldırılarak, gereksiz zaman ve kaynak kayıpları en aza indirilmeye çalışılmaktadır. 1950’li yıllardan itibaren Toyota Motor İşletmelerinde yalın üretimin geliştirilmesine karşın gerçek değerinin anlaşılması ve Amerika ve Avrupa’da 1980’li yılları bulmuştur (Akgeyik, 1998: 4).

1.4.3 Üretim Merkezlerinin Yerini Mamul Merkezlerinin Alması

Bugün işletmeler mamul hatlarını oluştururken makine ve tezgâhlarını üretim merkezli gruplandırma yerine mamul merkezli gruplandırmayı tercih etmektedir. Üretim merkezli gruplandırmada tüm maliyetlerin üretim merkezlerinde toplanması kaçınılmaz olduğundan dağıtım anahtarları sayısı da daha azdır. Mamul merkezli gruplandırmada ise mamul çeşidinin fazla olmasına göre daha fazla maliyet merkezi ve daha fazla dağıtım anahtarı gerektirmektedir (Çalışkan, 2005: 16). Çünkü geleneksel sistemde kullanılan dağıtım anahtarları göreceli olarak subjektif bir maliyet dağıtımı için kullanılırlar. Dağıtım anahtarları yerine kullanılacak olan ve giderlerin daha doğru dağıtımını sağlayacak maliyet sürücüleri, maliyetlerle mamuller arasında sebep-sonuç ilişkisine dayanan gerçek bir ilişki kurmaktadır (Alkan, 2005: 45)(Bekçioğlu vd., 2014: 20).

1.5 Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin İncelenmesi

Çağdaş maliyet yöntemleri farklı alanlarda meydana gelen değişim ve gelişmeler işletme yönetimlerini de değişimlere uygun hareket etmek zorunda bırakan sistem, yöntem ve tekniklerdir (Okutmuş vd. 2014: 51). Farklı ülkelerde farklı alanlarda geliştirilen bu sistem, yöntem ve teknikler 10 - 20 yıl kadar sürede tüm ülkeleri etkisi altına almıştır. Artan tüketici tatmin seviyesini karşılamaya çalışan

işletmeler rekabet ortamında ayakta kalabilmenin yolunu; çağdaş maliyet yöntemlerini işletmelerine ertegre ederek bulmaya çalışmaktadırlar.

1.5.1 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Bilişim ve üretim teknolojilerinde meydana gelen değişimler işletmelerin üretim, pazarlama, muhasebe-finansman gibi fonksiyonlarının yeniden düzenlenmesini zorunlu kılmıştır. Yapılan düzenlemelerin etkisiyle mamul maliyetlerinin hesaplanmasında çok uzun süre kullanılan geleneksel maliyet yöntemlerinin yetersizliği, Faaliyet Tabanlı Maliyet yönteminin ortaya çıkmasına sebep olmuştur(Bengü, 2005: 187).

Maliyet unsurlarından direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderlerinin toplam maliyetler içindeki ağırlığının azalmasıyla genel üretim maliyetlerinin önemi ve tutarı artmıştır (Çalışkan, 2005: 17). Üretim ve hizmet süreçlerinde bu değişim sürerken, maliyet muhasebesi bu değişime ayak uyduramamıştır. Yönetim anlamında işletme yapısı ve rekabetin boyutunda değişim sağlanırken maliyet, yönetim muhasebesi, karar alma ve süreç kontrol sistemlerinin uygulanmasında yapılması gereken yenilikler yetersiz kalmıştır (Çabuk, 2003: 111).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme mamullerin işletmenin kaynaklarını faaliyetler bazında tükettiği varsayımıyla hareket etmektedir. Bu noktada endirekt giderlerin de faaliyetler bazında sınıflandırılması Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede temel mantık olarak karşımıza çıkmaktadır. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminde mamuller ile endirekt giderler arasında üretim hacmine bağlı olmaksızın çeşitli düzeylerde doğrusal ilişki kurulmaktadır (Uyar, 2008: 134; Alkan, 2005: 40).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi; mamul / hizmet maliyeti bilgilerinin daha doğru elde edilmesi amacıyla geliştirilmiştir. İşletme yönetimi için hayati önem arz eden stratejik bilgilerin de sağlanıyor olması dolayısıyla *“Yönetimin doğru kararlar almasına yardımcı olan stratejik bir maliyet/yönetim muhasebesi aracına dönüştüğü”* ifade edilmektedir (Doğan, 1997: 142, Okutmuş, 2013: 34).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminin işletme yönetimlerine sağladığı yararları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Özcan vd., 2003: 3; Öker, 2003: 64-65).

- Mamul ve hizmet maliyetlerinin daha doğru hesaplanmasına olanak sağlar.

- Yöneticilerin maliyet kontrolüne yardımcı olmaktadır.
- Faaliyetlerin yönetilmesini ve süreçlerin iyileştirilmesini sağlar.
- Faaliyetlerin verimliliğinin artırılmasına, verimsiz faaliyetlerin elimine edilmesine yardımcı olur.
- Doğru bilginin doğru yerde sunulmasına yardımcı olur.

1.5.2 Hedef Maliyetleme

Hedef Maliyetleme, Japonya’da 60’lı yılların başında Toyota firmasında ürün tasarım aşamasında iken ürün / hizmet maliyetlerini hesaplayan, böylece maliyetler oluşmadan kontrolü amaçlayan, maliyet düşürme ve kar planlama yöntemi olarak ortaya çıkmıştır(Okutmuş ve Ergül, 2015: 99).

Hedef Maliyetleme; *“Mamulün tahmin edilen satış fiyatında arzulan kârlılığı temin edebilmek amacıyla belirli işlevleri ve kalitesi ile üretilmesi yoluyla bir mamulün maliyetinin belirlenmesini amaçlayan yapısal bir yaklaşım”* olarak tanımlamak da mümkündür (Bayou ve Reinstein, 1997: 211, Öndeş vd. 2010: 249).

Özellikle ileri teknolojiye dayalı üretim yapan otomotiv, bilgisayar veya elektronik sektöründeki işletmelerin maliyet bilgi gereksinimi geleneksel maliyet muhasebesi sistemi ile karşılanamamaktadır. Bu özellikteki işletmelerin mamulleri, hızlı teknolojik gelişim ve yüksek geliştirme maliyetleri ortamında, düşen fiyatlarla piyasada rekabet etmektedir (Köse, 2002: 2).

Yeni bir mamul geliştirmek yerine, maliyetleri kapsayacak ve kâr elde edilebilecek bir fiyat belirleyip, ondan sonra mamulün ne kadar kâr elde edilebilecek bir fiyat belirleyip, ondan sonra mamulün ne kadar kâr sağlayacağını analiz etmek suretiyle, hedef maliyetleme, işletmenin yeni mamulleri farklı bir anlayışla geliştirmesini talep etmektedir (Köse, 2005: 2).

Stratejik maliyet yönetiminin bir aracı olarak görülen performansa dayalı maliyet planlama ve kontrolü olarak da tanımlanan Hedef Maliyetleme; işletmelerin rekabet edebilirliğini artırmak amacıyla, üretilen mamulün ilgili faaliyetlerinin pazara dayalı ve maliyet odaklı olarak yönetilmesini amaçlamaktadır (Alagöz ve Ceran, 2006: 62).

Hedef Maliyetleme formüle edilecek olursa (Koşan ve Geçgin, 2011: 59);

Hedef Maliyet = Hedef Satış Fiyatı – Arzulan Kâr.

Hedef maliyet belirlenmeden önce, mamul maliyetini etkileyen tüm maliyetlerin kabul edilebilir seviyeleri hesaplanmalıdır. Kabul edilebilir maliyetler; satış gelirinden hedeflenen kâr miktarının çıkarılmasıyla hesaplanmaktadır. Bunlar üretim maliyeti için kabul edilebilecek en üst maliyet düzeyidir (Kutay ve Akkaya, 2000: 9).

Yeni bir mamulün üretilmesine yönelik bir karar alınırken pazarlama yöneticisinin belirleyeceği hedef fiyat ile oluşabilecek en düşük maliyet arasındaki farkın işletmeye yeterli bir kar bırakıp bırakmayacağı alınacak kararda en önemli etken olacaktır. (Bursal ve Ercan, 1999: 491).

Hedef maliyetleme altı temel ilkeye dayanmaktadır. Hedef maliyetleme sürecinin kavramsal sürecini dayanaklarını oluşturan bu ilkeler aşağıda belirtilmiştir (Okutmuş ve Ergül, 2015: 5416).

- **Fiyata Göre Maliyetleme:** Bu ilkede piyasa analizleri yapıldıktan sonra müşteri istek ve beklentileri de dikkate alınarak hedeflenen satış fiyatı belirlenir. Belirlenen hedef satış fiyatı müşterilerin ödemeye hazır olduğu fiyattır. Bu fiyattan hedef kar marjı düşülerek hedef maliyet hesaplanmaktadır.

- **Müşteri Odaklılık:** Ürünün üretilmesine yönelik kararların alınmasında ürünün tasarımı (boyutu, rengi, fonksiyonelliği) ve sürecindeki her aşamada müşteri istek ve beklentileri dikkate alınır. Bu beklenti ve istekler maliyet analizlerini doğrudan etkiler.

- **Tasarım Odaklılık:** Tasarım aşaması mamul / hizmet maliyetlerinin ortalama %85'lik kısmını oluşturmaktadır. Görüldüğü gibi bu aşama maliyetlerin hesaplanmasında çok önemli bir yer kaplamaktadır. Ağırlıklı olarak bu aşamada teknolojik fonksiyonların ve tasarımın maliyet üzerindeki etkisi araştırılmaktadır.

- **Geniş Kapsamlı Katılım:** Ürünlerin tasarımından başlayarak satışına, hatta teslimine kadar çapraz fonksiyonlu ürün ve süreç ekiplerinin tüm süreçlerinden sorumludurlar (Okutmuş ve Ergül, 2015: 99, Ansari vd., 2006: 21; Swenson vd, 2003: 12).

- **Yaşam Dönemine Odaklanma:** hedef maliyetleme, tasarım kararlarında hem üretim hem de müşteri maliyetlerini dikkate alarak ürün/hizmet yaşam dönemine odaklanmaktadır (Albright, 1998: 14, Okutmuş ve Ergül, 2015: 5416). Bu

odaklanmanın amacı ise; üretici ve müşteri açısından ürün/hizmet yaşam dönemi maliyetlerini minimize etmektir (Köse, 2002: 100).

• **Değer Zinciri İlişkisi:** Gürdal Hedef Maliyetleme ve değer zinciri ilişkisini şu şekilde tanımlamıştır. “*Tedarikçiler, satıcılar, bayiler, hizmet sağlayıcılar, dağıtımıcılar gibi değer zincirinin bütün üyelerini kapsamaktadır. Zincire üye bütün üyeler arasında koordinasyon sağlayarak maliyet azaltma çabalarını bütün değer zincirine yaymak için bütün üyeleri dikkate almaktadır*” (Gürdal, 2007: 170).

• **Hedef Satış Fiyatı:** Yeni mamul/hizmet piyasaya sürülürken piyasadaki rekabet koşulları dikkate alınarak fiyat belirlenmelidir. Bunun yanı sıra yönetimin talep ettiği karlılık düzeyi, müşteri sadakati, kurumsal imaj, mamulün kalitesi, fonksiyonelliği, muadil mamullerin fiyatları gibi dış faktörler de dikkat edilmesi gereken konulardandır. (Kaygusuz, 2011: 27, Cooper ve Slagmulder, 1999: 25-26).

• **Hedef Kar:** İşletme ortaklarının kar beklentilerini tatminine yönelik bir kar marjının oluşması hedeflenen kar noktasında önemlidir. Yani işletme kar beklentilerini rekabet boyutunu, alternatif öngörülerle analiz ederek karlılık düzeyini stratejik amaçları ile örtüştürmelidir. (Özer, 2003: 2, Shank ve Fisher, 1999).

• **Hedef Maliyet:** Hedef maliyethedef satış fiyatı ile hedef karın bir fonksiyonudur. Diğer ir deyişle istenen kar marjı noktasında kabul edilebilir en düşük maliyet düzeyidir. (Akkaya, 2010: 5417; Hacırüstemoğlu ve Şakrak: 2002).

• **Hedef Ürün/Hizmet Satış Hacmi:** “*Hedef maliyetlemede yalnızca hedef satış fiyatı ve hedef kâr marjına göre hedef maliyetler belirlenmemekte aynı zamanda ürün/hizmetlerin hedef satış hacmi ve pazar payını da belirlenmektedir*”(Yükçü, 2011: 927).

Hedef maliyetlemenin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Yükçü, 2011: 928-929).

- Hedef maliyetleme planlama ve tasarım aşamalarında kullanılır. Üretim aşamasında kullanılan standart maliyetlemenin aksine, hedef maliyetleme planlama ve tasarım aşamalarında kullanılır.
- Hedef maliyetleme, maliyet planlamasıdır, maliyet kontrolü değildir.
- Hedef maliyetleme montaj endüstrilerinde daha çok kullanılır.

- Tasarım spesifikasyonlarının ve üretim tekniklerinin kontrolünde kullanılır.

1.5.3 Mamul Yaşam Süreci Maliyetlemesi

Mamul yaşam süreci maliyetlemesinin amacı; mamulün yaşam dönemi boyunca maliyetlerinin en aza indirgenmesidir. Üretici işletme açısından bakıldığında bir mamulün tasarımından ürünün üretimden kaldırılıncaya kadar oluşan tüm maliyetlerin en aza indirgenme çabasıdır(Şakrak, 1997: 66).

Yaşam dönemi boyunca maliyetleme (Kutay ve Akkaya, 2000);

- Yaşam dönemi boyunca planlamadaki etkinliğin sağlanması,
- Tasarımda oluşan alternatiflerin, maliyetlerinin hesaplanması,
- Teknolojik unsurların oluşturduğu maliyetlerin mamullere yüklenmesi açısından mamul karlılığına ilişkin daha iyi analiz yapılabilmesi, için gerekli görülmektedir. Bugün bilinçlenen tüketici yalnızca alım bedelinin değil, kullanım süresince katlanacağı maliyetlerin de daha düşük olduğu mamulleri tercih etmektedir.

1.5.4 Tam Zamanında Üretim (Just In Time – JIT)

Tam zamanında üretim; üretilecek mamulleri ve mamulün gerektirdiği hammaddelerin depolamadan gerekli miktarda üretme yaklaşımı olarak tanımlanmaktadır(Crawford and Cox, 1991: 34). Bu yaklaşımda gereksiz ve verimsiz işlemler sistemden uzaklaştırılarak maliyet azaltımı da hedeflenmektedir. Diğer bir tanıma göre de “*tam zamanında üretim sistemi, işletme dışındaki müşterilerin istedikleri mal ve hizmetleri istedikleri zamanda üretmektir*” şeklinde tanımlanmaktadır(Atkinson vd.,1997: 72).

Tam zamanında üretim sisteminin üretim işlemlerinde kullanılmasının temel felsefesi; “*üretilen mamullerin maliyetini azaltarak kalitesini yükseltmek ve aynı zamanda bu mamullerin pazarlama ve satış imkânlarını artırmaktır*”(Brinker, 1996: 6).

Tam zamanında üretim sistemi, çekme stratejisinin kullanıldığı bir üretim sistemidir. Çekme herhangi bir mamul üretiminde ilgili D.İ.M.M'nin ihtiyaç

duyulduğu anda temin edilmesi, diğer bir deyişle depolanmaması durumudur. (White ve Pearson, 2001; 318-319).

Tam zamanında ifadesi “*gerekli görülen ya da talep edilen faaliyetlerin derhal devreye sokulmasını esas alan bir felsefe*” olarak tanımlanır. Bu felsefe dört temel ilkeye sahiptir(Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, 64);

- Değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması,
- Mümkün olan en iyi kalitenin sağlanması hedefi,
- İyileştirme faaliyetlerinde süreklilik,
- Değer yaratan faaliyetlerin, değer yaratmayanlardan kolayca ayrılabilmesine önem verilmesi.

Tam Zamanında Üretim sisteminin temeli geleneksel “**itme**” yaklaşımı yerine “**çekme**” yaklaşımına dayanır(Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, 67). Çekme eylemi talep ile oluşmaktadır.

Tam zamanında üretim felsefesinin yararları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Srinidhi ve Tayi, 2004; 569);

- İlk madde, süreç içi stok ve bitmiş mamul stoğunda azalmalar
- Depolama ihtiyaçlarında ve depolama maliyetlerinde azalma
- Kalitede gelişme
- Teçhizat kullanım oranında artma
- İşgücü kullanım oranında artma
- İşgücü verimliliğinde artma
- Toplam akış süresinde azalma
- Taşıma faaliyetlerinde azalma
- Üretim miktarında artma
- Stok devir oranında artma
- Gereksiz faaliyetlerde tasarruf

Tam zamanında üretim sistemini uygulayan işletmeler stokları ortadan kaldırarak veya minimize ederek yönetirler (Horngren vd. 2000, 726).

1.5.5 Kaizen Maliyetleme

Kaizen felsefesinde yalnızca iyi üretim sürecinde iyi mamuller üretilebileceği düşünülür. Bu nedenle de üretim sürecinde ani bir gelişmeyi beklemekten ziyade faaliyetlerde küçük iyileştirmelerin sürekliliğini sağlamak mükemmele ulaşmada tercih sebebidir. Kaizen işletmedeki faaliyetleri düzenleyen bir yaşam felsefesidir(Erden, 2003: 90).

Mamulün ve sürecin tasarımının belirlenmesi ve uygulamaya konmasından sonra dikkat edilmesi gereken en önemli unsur üretim sürecinin etkin bir şekilde devam etmesidir. Kaizen maliyetlemenin temel amacı sistemin bütünü üzerinde maliyetlerin düşürülmesine odaklanmasıdır(Gümüş, (site.mynet.com Ziyaret Tarihi 15.12.2008)). Bu nedenle; kaizen maliyetleme mamulün üretilmesi aşamasında kullanılır. Bununla birlikte hedef ve kaizen maliyetleme amaçların örtüşmesi anlamında birlikte kullanılabilirler. Yani tasarım aşamasında hedef maliyetleme kullanılırken, üretim aşamasında ise kaizen maliyetleme kullanılabilir.

Hedef maliyetleme müşteriler üzerinde odaklanırken, kaizen maliyetleme de üretim sürecinin bölümleri üzerinde ve dönemsel kârlılık üzerinde odaklanır. Kısaca kaizen maliyetlemede mamulün değil süreçlerin iyileştirilmesi ve sürekliliği esası vardır(Kaplan and Atkinson, 1998: 230).

Uluslararası arenada kendini kanıtlamış bazı Japon işletmelerinde işletme kültürü haline gelmiş sloganlarda Kaizen felsefesinin izlerini görmek mümkündür (Velioglu, 2012: 2).

- Mitsubishi Electronic - Changes for the Better (Daha İyisi İçin Değişim)
- Bridgestone - Passion for Excellence (Mükemmellik İçin Tutku)
- Hitachi - Inspire the Next (Gelecek İçin İlham)
- NEC - Empowered by Innovation (Yenilikle Güçlendirilmiş)
- Toshiba - Leading Innovation (Yeniliği Yönetmek)
- Panasonic - Ideas for life (Yaşam İçin Fikirler)
- Toyota (Amerika)- Moving Forward (Geleceğe Taşımak)
- Toyota Nets - Make the Style (Stilini Yap)
- Honda - The Power of Dreams (Hayallerin Gücü)
- Sony - It's a SONY. Like no other (O Sony. Diğerlerine Benzemez)

1.5.6 Kıyaslama (Benchmarking)

Benchmarking, işletme performansını arttırmak için kullanılan bir yönetim tekniği olarak dünya literatüründe kabul görmüştür(Detoro, 1995: 61). Benchmarking, işletmenin kendi performansını, bulunduğu sektörde lider olan işletme ile karşılaştırarak en iyi performansı nasıl elde ettiğini belirlemek ve bu bilgileri kendi performansını yükseltmek için kullanmak olarak tanımlanabilir. (Pryor, 1989: 28).

Süreç boyutunda incelendiğinde, benchmarking en iyi uygulamalarının saptanması, analizi ve kullanımını sağlayan; araştırma ve anlamanın öncelikli olduğu, ölçümlemeye ise sonradan geçildiği dışa dönük, sistematik bir inceleme yöntemidir.

Benchmarking ilk defa Japon Xerox firması tarafından uygulanmıştır(Saraç, 2005, 56). Benchmarking bugün iş dünyası için yeni bir kavram değildir ama popülerliği yükselmiştir. Robert C Caup'a göre bunun başlıca iki nedeni vardır. *“Birincisi; teknik kalite alanında sıcak bir konu haline gelmiştir. İkincisi Ulusal Malco Baldrige Kalite Ödülü uygulamalarında bir kıstastır”* (Bemowski,1991: 19).

Benchmarking'in amaçları aşağıdaki şekilde ifade edilebilir(Bedük, 200, 24-25);

- Organizasyonel performansı artırılmasını sağlamak,
- Rekabet edebilme gücünü artırmak,
- Müşteri tatminini artmasını sağlamak,
- Yeni fikirler edinmesini sağlamak,
- Sürekli gelişmeyi sağlamak,
- İşletmenin amaç ve hedeflerini saptamada yardımcı olmak,
- Rakip olabilecek ya da olmayabilecek işletmelerin belirlenmesini sağlamak,
- İşletmenin süreç ya da uygulamasını; hedef işletmenin “iyi” süreç ya da uygulamalarıyla karşılaştırmak ve/veya farkları belirlemek,
- Olası en yüksek standartları belirlemek,
- Kurum kültürünün değiştirilmesini veya güçlendirilmesini sağlamak
- Kurumun stratejik olarak yönetilmesini sağlamak,
- Maliyetlerin düşürülmesini sağlamak,
- Çalışanların motivasyonunu sağlamak.

Benchmarking bir iyileştirme süreci olarak müşteri memnuniyetini artırma ve müşteri isteklerinin karşılanması, pazarda liderlik ve kalıcı rekabet avantajı sağlamayı olanaklı kılan bir sistemdir (Kalder, 1997: 12).

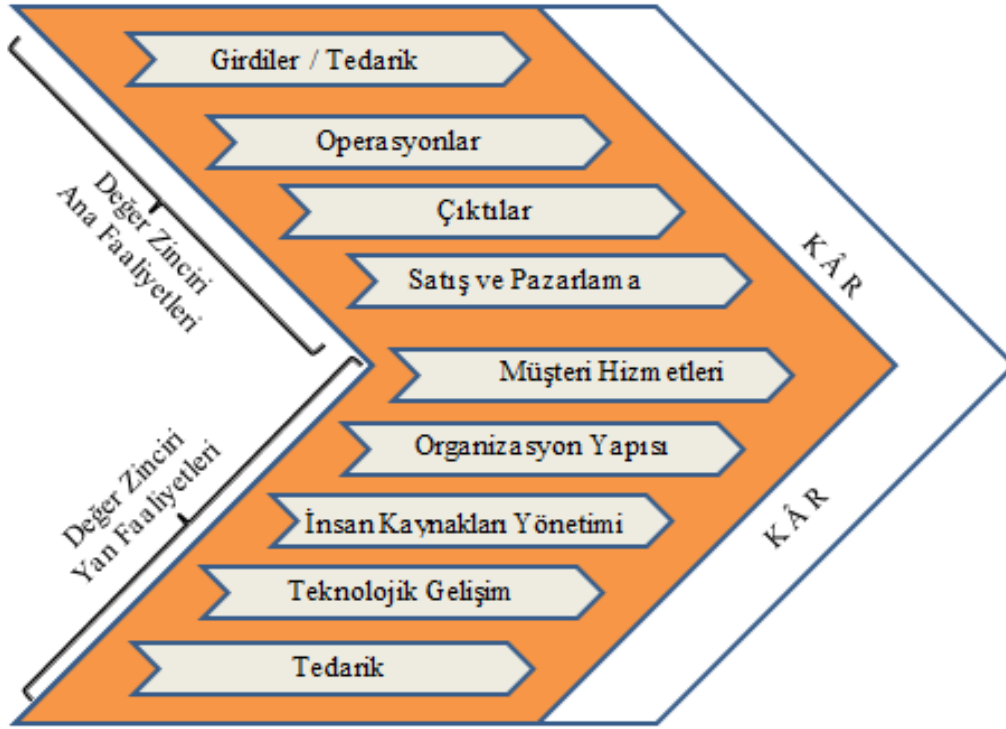
Bu yönüyle; işletme için en uygun uygulamaların belirlenmesi ve uygulama olanağı vermektedir. İşletme çevresi ve iç birimleri arasında bilgi değişimi olanağı sağlamaktadır. İyiye doğru başka neler yapılacağı konusunda yöneticilere yeni ufuklar açarken yöneticilere özendirici güç oluşturmaktadır. Örnek alınan işletmelerde ulaşılan yüksek performans standartlarını görme ve öğrenme yolunda çalışanları güdüleme, hedeflerin saptanmasını kolaylaştırmaktadır (Akal, 1993: 98).

Bu yaklaşımlardan hareketle benchmarking süreci; başkalarının daha iyi olabileceğini kabul ederek, onlardan öğrenme olgunluğuna erişmeyi ve taklit etmenin inanılmaz hafifliğine kapılmadan en güzel uygulamaları işletmenin kendisine örnek almasını sağlar. Burada unutulmaması gereken unsur; en iyinin yaptıklarını aynı şekilde taklit etmek değil, amaç en iyiden daha iyi olmaya çalışmaktır.

1.5.7 Değer Zinciri

“Değer zinciri; bir işletmenin sunduğu ürün veya hizmet üretimine yönelik belirli bir sırayla uygulanan işlemlerin sırasını bir değer zinciri olarak gören ve işletmenin bu işlemlere değer zinciri sayesinde anlam kattığını kabul eden işletme felsefesidir”(Eraslan vd. 2008: 308). Bu bağlamda sistemli olarak, zincirdeki güçlü ve zayıf yönlerin belirlenmesi, tanımlanması ve değerlendirilmesi için kullanılan analiz yöntemidir(Porter, 1985: 33; Kuyucak ve Şengür, 2009: 133). Zincirdeki “zayıf” ve “güçlü” halkaların tanımlanması; işletmenin stratejik rekabetteki üstünlük veya zayıflıklarını belirlemeye yardımcı olmaktadır (Rainbird, 2004: 342, Kuyucak ve Şengür, 2009: 133). Diğer bir anlamda değer zinciri, işletmenin stratejik operasyonlarını günlük operasyonlardan ayıran ve bu stratejik operasyonların maliyeti üzerindeki etkilerini araştıran bir yöntemdir (Stabel ve Fjelstad, 1998: 414; Eraslan vd., 2008: 308).

Şekil 1.1: Porter'in Değer Zincirinde Ana ve Yan Faaliyetler



Kaynak: Oehlich, 2010: 140

1.5.7.1. Değer Zincirinde Ana Faaliyetleri

Porter'in değer zinciri kapsamındaki ana ve yan faaliyetleri ve açıklamaları aşağıda yer almaktadır (Atılgan, 2006: 260);

- **Girdi Faaliyetleri:** Tedarikçilerle olan ilişkiler, üretim faktörlerinin temini, depolanması ve envanter kontrolü gibi işletmeye girdi sağlayan faaliyetler bu fonksiyonu oluşturmaktadır (Oehlich, 2010: 140). Girdi fonksiyonu ile tedarikçilerden ürün ve hizmetin teslim alımı, depolama, ilk madde ve malzemelerin envanterinin çıkarılması vb. işlemleri içermektedir. Örneklenecek olursa tedarikçiden gelen ilk madde ve malzemeler teslim alınır, depoya girer ve burada üretim sürecinde kullanılana dek saklanır.

- **Operasyon Süreci:** Girdilerin çıktılara dönüştürülmesi sürecinde mamul/hizmete değer katan tüm faaliyetlerdir (Atılgan, 2006: 260). Bu aşama üretimin tüm süreçlerini kapsamaktadır. Ürünün üretim hattında ilerlemeye başlaması ile değer kazanılmaya başlanmaktadır (Eraslan vd. 2008: 311).

•**Çıktı Faaliyetleri:** Üretim süreci tamamlandıktan sonra mamulün depoya alınması, müşterilere (perakende, toptan veya bayi) ulaşımına hazır hale getirilmesi sürecidir. Üretimi tamamlanmış mamul depoya alınır, sipariş işlemleri, teslimat araçları tüketiciye ulaştırılması vb. Tüm işlemler kısaca ürünün üretiminin tamamlanmasından sonraki tüm işlemler çıktı fonksiyonu olarak tanımlanmaktadır. (Eraslan vd. 2008: 311).

•**Satış ve Pazarlama Faaliyetleri:** Mamulün tanıtılmasına yönelik reklam ve satış kanallarının belirlenmesi ile fiyatlandırma alternatiflerinin belirlenmesi faaliyetleridir(Oehrich, 2010: 140).

•**Müşteri Hizmetleri Faaliyetleri:** Müşteri tatmini yoluyla ürün veya hizmet değerinin artırılmasına yönelik olarak satış veya müşteriye teslim sonrası, bakım servisleri ve destek üniteleri gibi faaliyetler bu fonksiyon içerisinde yer almaktadır (Oehrich, 2010: 140).

1.5.8 Tedarik Zinciri Maliyetleri

Uluslararası rekabetin artması ile işletmeler, iç süreçlerinde iyileştirme ve verimlilik artırma çalışmalarını genişleterek ilişkili dış sistemlere yönelmişlerdir. Tedarik zinciri, arzın ve talebin yönetilmesi, hammaddelerin tedariki sürecinde, üretimin yapılması, sipariş ve müşterilere ürünün gönderilmesi ve satış sonrası faaliyetlerini de kapsayan bir sistemdir (Yüksel, 2002: 261).

“Tedarik zinciri, malzeme tedariki işlemlerini yerine getiren, bunları yarı mamul ve mamullere dönüştüren ve daha sonra bunları dağıtım kanalıyla müşterilere ulaştıran hizmet ve dağıtım seçeneklerinden oluşan şebekeyi ifade etmektedir” (Ataman, 2002: 35).

“Tedarik Zinciri Konseyi’ne göre, tedarik zinciri kavramı son mamulün üretilmesi ve dağıtımı (tedarikçinin tedarikçisinden müşterinin müşterisine kadar) ile ilgili bütün çabaları kapsar. Bu çabalar plan, (tedarik ve talebin yönetimi), kaynak (ilk madde ve yarı mamullerin temini), üretim (imalat ve montaj), teslim (depolama ve stok takibi, sipariş alımı ve yönetimi, bütün kanal boyunca dağıtım ve müşteriye teslim) olmak üzere dört temel süreçten oluşur” (www.cscmp.org; 2013).

Lee ve Billington’a göre ise *“tedarik zinciri, ilk maddeleri elde eden, bunları yarı ve tamamlanmış mamullere dönüştüren ve ardından bir dağıtım sistemi*

vasıtasıyla bu mamulleri müşterilere teslim eden yapılar şebekesidir” (Lee ve Billington, 1992: 66).

Tedarik zinciri maliyetleri; işletmelerin ilk madde ve malzemelerin alınması, mamul/hizmete dönüştürülmesi ve müşteriye dağıtılmasıyla ilgili yaptığı faaliyetlerin maliyetlerini kapsamaktadır. Tedarik zinciri maliyetleri; üretim öncesi maliyetleri, üretim maliyetleri ve üretim sonrası maliyetler olarak sınıflandırılabilir (Elagöz, 2006: 130-166).

Üretim öncesi maliyetler, işletmelerin üretime başlamadan önce gerekli olan direk ilk madde ve malzeme vb. girdilerin tedarik edilmesi sırasında ortaya çıkan alış maliyetleri, stok bulundurma maliyetlerinden oluşmaktadır (Okutmuş ve Ergül, 2013: 5412).

Üretim maliyetleri, işletmede mamulün üretilmesi aşamasında oluşan üretim maliyetleridir. Diğer bir ifade ile ürünün üretilmesi aşamasında katlanılan direkt ilk madde ve malzeme, direk işçilik, genel üretim giderlerinin toplamıdır (Okutmuş ve Ergül, 2013: 5412).

Üretim sonrası maliyetler araştırma geliştirme, pazarlama satış dağıtım, genel yönetim ve finansman giderlerinden oluşmaktadır (Okutmuş ve Ergül, 2013: 5412).

İKİNCİ BÖLÜM

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ VE KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE İNCELENMESİ

Direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ve direkt işçilik maliyetleri üretim miktarına bağlı olarak değişken özelliktedir. Genel üretim giderleri ise üretim miktarından bağımsızdır. Genel üretim maliyetlerinin ürün/hizmet maliyetleri içindeki oranının artması, geleneksel maliyetleme yöntemlerinden elde edilen maliyet bilgilerinin güvenilirliğinde sorun oluşturmuştur(Cooper ve Kaplan, 1987: 215, Aktaran: Karğın, 2013: 22).

2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'ye Duyulan İhtiyaç

Tüketici talep ve beklentilerindeki değişime cevap verme çabasında olan işletmeler üretim süreçlerini yenilemek durumundadırlar. Üretim süreçlerinin teknolojik gelişmelere paralel yeniden dizaynı işletmelerin ürün / hizmet üretim maliyet yapılarının değişmesine neden olmaktadır. Geleneksel maliyet muhasebesinde kullanılan yöntemlerin yeni gelişmelere uyum sağlayamaması maliyet bilgilerinin güvenilirliğini azaltmıştır(Tanış, 1999: 148).

Yeni üretim süreçlerine uyum sağlamış maliyet sistemlerinden sağlanan maliyet bilgilerinin doğruluğu alınan kararlarının isabet derecesini artacağından işletmenin rekabet gücü elde etmesine katkı sağlayacaktır(Krishnan vd., 2002: 274). Yönetimin artan oranda doğru maliyet bilgileri ihtiyacı geleneksel yöntemi eleştirmekle birlikte, Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin kullanım alanının gelişmesine neden olmuştur.

Yeni teknolojilerle geliştirilen üretim ortamlarında insan gücü ihtiyacı azalmış veya minimum seviyeye inmiştir. Direkt işçilik maliyetleri toplam üretim maliyetleri içerisinde azalırken, aynı zamanda kullanılan direkt ilk madde ve malzeme miktarında da önemli oranda azalmanın olduğu görülmektedir. Bu iki direkt maliyet unsurunun toplam üretimdeki payı azalırken endirekt unsur olan genel üretim maliyetlerinin payı artması, maliyetlerin ürün/hizmetlere dağıtılmasında alışlagelen dağıtım anahtarlarının yeniden ele alınmasını zorunlu kılmıştır. Genel üretim maliyetlerinin dağıtımını yeni maliyet sistemlerinin geliştirilmesinde temel etkenlerden biri konumundadır (Doğan, 1997: 136).

2.2 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Kavramlarının İncelenmesi

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile ilgili bazı kavramlar aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

2.2.1 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin Tanımı ve Özellikleri

“Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi, stratejik amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla, her bir faaliyet ile ilgili maliyet havuzlarının oluşturulması ve bu havuzlarda biriken indirekt maliyetlerin saptanan maliyet dağıtım anahtarları ile mamullere yüklenmesidir” (Acar ve Papatya, 1997: 162).

Bir başka tanımda ise; *“Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi, maliyet etkenleri, faaliyetler, kaynaklar ve performans ölçümleri hakkında ayrıntılı bilgi sunan bir veri tabanıdır”* (Çakır Eker, 2002: 239).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi'nin temel ilkesi; maliyetlere sebep olan mamuller değil, faaliyetlerdir ve mamuller ise faaliyetleri tükettikleri temel düşüncesine sahiptir (Çakıcı, 2001: 106). Bu durum Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemini geleneksel maliyet yöntemlerinden ayırmaktadır.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi, mamullerin işletmenin kaynaklarını faaliyetler bazında tükettiği varsayımı altında hareket etmektedir. Bu anlamda genel üretim giderleri de faaliyetler bazında sınıflanmalıdır(Öker, 2003: 34-35). “Kısaca genel üretim giderleri üretim hacmine bağlı olmaksızın, faaliyetlerle ilişki kuran bir sistem olarak tanımlanabilir.

Daha geniş bir tanımlama ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi; *“Bir işletmeye ait faaliyetler ve mamuller ile ilgili veri tabanını oluşturan, isleyen ve onu koruyan bir bilgi sistemidir”*.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi, oluşan faaliyetleri tanımlar ve maliyetlerini kontrol eder. Hemen sonra maliyetlerin mamullere yüklenmesi aşamasında faaliyete dayalı ölçülerle dağıtım anahtarları kullanır(Turney, 1990: 40; Bekçioğlu vd., 2014: 20):

2.2.2 Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Amaçları

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin amaçları aşağıdaki gibi açıklanabilir(Çakır Eker, 2002: 240, Karcıoğlu, 2000: 153; Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 30-31):

- Mamul/hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak veya en aza indirmek,

- Değer yaratma düzeyi yüksek olan faaliyetlerin uygulanmasında etkin bir bilgi altyapısı oluşturmak,
- Sorunların nedenlerinin saptanması ve bu sorunların düzeltilmesi,
- Doğru olmayan ve yetersiz bilgi içeren maliyet dağıtımından kaynaklanan hataların ortadan kaldırmak,
- Faaliyet tüketiminde faaliyetleri tanımlayarak detaylı bilgiler üretmek,
- Yöneticilere karara yönelik doğru ve tam maliyet bilgilerini sağlamak.

2.2.3 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin Gelişimi

İşletmeler yoğun rekabet ve teknolojik gelişimin baş döndürücü hızı nedeniyle maliyet sistem ve yöntemlerini değiştirme ve revize etme çabalarını bir süreklilik haline getirmişlerdir. Bu sürekli çabanın amacı işletme yöneticilerine etkin karar mekanizmalarını sağlamaktır.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi sayesinde maliyet kontrolünün geliştirilmesi, süreç ile ilgili tasarım, maliyet minimizasyonu, değer yaratan faaliyetlerin etkinliğinin artırılması, karar verme mekanizmalarının geliştirilmesi mümkün olacaktır (Bengü, 2005: 187).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi fikir olarak George Staubus'ın 1971'de yazdığı "Activity Costing and Input Output Accounting" kitabı ile literatürde yerini almıştır (Kargın, 2013: 22). 1980'li yıllarda Cooper ve Kaplan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile ilgili çalışmalar yapmıştır.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin gelişimi dört kuşağa ayrılarak incelenmektedir (Pekdemir, 1993: 48):

2.2.3.1 Birinci Kuşak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

1980 yılı öncesi geleneksel maliyet muhasebesi yöntemlerinin uygulandığı ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminin fazla tanınmadığı dönemdir. Bu dönemde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi karmaşık ve zor bir yöntem olarak işletmelerde uygulanması imkansız gibi görülen bir yöntem olarak algılanmıştır. Yöntemi bu dönemde kullanan işletmeler ağırlıklı olarak genel üretim maliyetlerinin daha doğru dağıtımı için Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemini kullanmışlar ve genel olarak çok az sayıda dağıtım anahtarı ile uygulama yapmışlardır (Pekdemir, 1993: 48, Karaman, 2010: 30).

2.2.3.2 İkinci Kuşak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

İkinci kuşak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminde birden fazla amacı destekleyen daha çok performans ölçülerine yönelik çlaşıma yapılan bir yöntem olarak üzerinde durulmuştur. Bu yöntemde kaynaklar faaliyet ve maliyet unsurları performansın sağlıklı hesaplanabilmesi için gerekli anahtarlar olarak görülmektedir. Bu dönemde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi bir bilgi kaynağı olarak görülmekte, faaliyet tabanlı yönetim ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi arasında farklılıklar olduğu düşünölmektedir(Karaman, 2010: 30; Altunay, 2007: 34).

2.2.3.3 Üçüncü Kuşak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Üçüncü kuşak Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede işletme dışındaki faaliyetlerinde işletmeyi etkilediğı dolayısıyla stratejik eylemlerde bu bilgilerin de yer alması gerektiğı düşünölmektedir. 1990'lı yılların başından itibaren bilgisayarların yaygın olarak kullanımı daha önceki iki kuşaktaki eksiklikler görölerek işletme dışındaki faaliyetleri de dikkate alarak daha kapsamlı bir yöntem geliştirilmiştir. Bu yöntemin işleyebilmesi için faaliyetler öncelikle süreçlere süreçlerden de iş birimlerine doğru evrilmesi gerekir. Üçüncü kuşakta ağırlıklı olarak rekabet stratejilerine yönelik çabalarda görülmektedir. Buradaki amaç işletmenin üst yönetimine karar alma aşamasında yardımcı olmaktır(Altunay, 2007: 34; Karaman, 2010: 30).

2.2.3.4 Dördüncü Kuşak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Geleneksel maliyet yönetmleriyle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme arasındaki farklar ve Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin işletmelerde sağlıklı uygulanabilmesi bu dönemde en belirgin özellik olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kuşakta iş birimleri arasında bağlantıların kurulması gerekmektedir. Diğer bir deyişle iş birimleri ayrı işleri yapmakla birlikte nihai bir mamulün üretimi açısından ortak bir amaca sahip olduklarından iş birimleri birbiriyle bağlantılı görülmektedir. Bu kuşakta Faaliyet Tabanlı Maliyetleme makro düzeyde bir yaklaşım getirmektedir. Kısaca bu kuşak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme anlayışı bir bütün olarak işletmenin tüm iş birimleri gelişen teknoloji sayesinde ilgili bilgiyi daha kolay sağlayacaktır (Altunay, 2007: 35; Karaman, 2010: 30).

2.2.4 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin Yararları

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme üretim hacmi yerine mamul çeşidinin her biri ile ilgili faaliyetlerin saptanması ile ilgilenmektedir. Bunun sonucu olarak her mamul

çeşidine göre faaliyetlerin maliyetleri ayrıca analiz edilebilir. Bu nedenle müşterilerin satış bölgelerinin, faaliyetlerin mamullerin ve dağıtım kanallarının ne ölçüde kaynak tükettiği ve ne kadar gelir getirdiği tespit edilebilmektedir (Özbirecikli, 1995: 197).

Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin yararları kısaca aşağıda belirtilmiştir (Altınbay, 2006: 58):

- Üretme, satın alma veya fason yaptırma kararlarının alınması,
- Yeni teknolojilerin değerlendirilmesi,
- Alternatif mamul tasarımı ve mamul geliştirme,
- Sürekli iyileştirmeyi destekleyen bilgilerin elde edilmesi,
- Başarı değerlendirme,
- Davranışsal değişim,
- Toplam üretim süresinin azaltılmasıdır.

2.2.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Türkiye’de Uygulanması Süreci

Türkiye’de Faaliyet Tabanlı Maliyetleme çalışmaları ve tartışmaları 1990’lı yıllarda görülmeye başlanmıştır. Ağırlıklı olarak yöntemin işletmelerde kullanım dereceleri, hangi oranlarda kabul göreceği tartışma konusu olmuştur. Bu yıllarda yöntemin uygulanması işletmelerde çok fazla görülmemektedir (Bekçioğlu vd. 2014: 25).

Öker’in 2003 üretim ve hizmet işletmelerini kapsayan bir çalışmasında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi hakkında bir araştırma yapmıştır. Bu çalışmada Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin tanınma ve uygulanma seviyesi ölçülmüştür. Çalışmaya göre Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeyi hiçbir işletme uygulamamaktadır. İşletmelerin %71’i uygulamayı düşünmemektedir. Yöntemin uygulanmasının önündeki engellerden biri %58 ile mevcut maliyetleme sisteminin yeterli görülmesi, diğer bir engel ise %26 ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminin maliyetli bir yöntem olduğu yönündeki görüştür (Öker, 2003: 101).

2005 yılında Tekstil sektörüne yönelik yapılan başka bir çalışmada 61 orta ve büyük ölçekli işletmeye anket soruları yöneltilmiş ve uygulanma seviyesi % 3 ve sistemi işletmesine uygun olduğunu kabul eden işletme oranı ise %15 gibi düşük bir seviyede olduğu görülmüştür (Acar, 2005: 75).

Dönmez ve arkadaşları (2006) yaptıkları bir çalışmada yönetim muhasebesi ile ilgili konuların işletmelerde uygulanma düzeylerini ölçmüşlerdir. Bu çalışmada 51 işletmenin 1/4'ünde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminin kullanıldığı tespit edilmiştir. Çalışma ile ortaya koyduğu diğer sonuçlar ise şöyledir; genel üretim giderlerinin mamullere dağıtımında üretim miktarına göre dağıtım yapanların oranı %30, direkt işçilik saatlerini kullanarak dağıtım yapanların oranı ise %23 olarak tespit edilmiştir (Dönmez vd. 2006: 202).

Çankaya 84 adet büyük işletmenin muhasebe departmanında inceleme yapmış, ve %42'sinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemini kullandığını belirlemiştir. (Dönmez vd. 2006: 203 ;Çankaya, 2009: 55)

2011 yılında 87 büyük sanayi işletmesini kapsayan bir araştırma da Karcıoğlu ve Öztürk tarafından yapılmıştır. Araştırmanın amacı İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına kayıtlı işletmelerden ulaşılabilen 154 işletmeye anket uygulaması yapılmıştır. İşletmelere maliyet yönetimi yaklaşımlarından hangisi veya hangilerini uyguladıkları ve bu yöntemleri uygulayan ya da uygulamayan işletmelerin, bu yöntemleri hangi amaçlarla uyguladıkları ya da hangi uygulamadıkları yönünde sorular yöneltilmiştir. Verilen cevaplarla maliyet yönetim sistemlerini kullanma dereceleri belirlenmeye çalışılmıştır (Karcıoğlu ve Öztürk, 2012: 478).

Ulaşılan 154 adet işletmenin faaliyetlerini durdurma, başka işletme ile birleşme, maliyet muhasebesi tutmama, isim ve konu değiştirme gibi durumlar nedeniyle ankete uygun olmadıkları ve araştırmanın ana kütlesi olarak 143 adet işletmenin olduğu görülmüştür. İşletmelere gönderilen anketi cevaplandırarak geri dönüş sağlayan işletme sayısı 87 olmuştur.

Tablo 2.1: Maliyet Yönetim Sistemlerinin Uygulanmasına İlişkin Dağılım

Maliyet Yönetim Sistemleri	Frekans	Yüzde (%)
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	58	66,6
Hedef Maliyetleme	25	28,7
Kaizen Maliyetleme	32	36,7
Kalite Maliyet Sistemi	26	29,8
Mamul Yaşam Dönemi Maliyetleme	12	13,7
Tam Zamanında Üretim Ortamında Maliyetleme	31	35,6

Kaynak: Karcıoğlu ve Öztürk, 2012: 478

Ankete verilen cevaplara göre bir değerlendirme yapıldığında; Tablo 3'te belirtildiği gibi, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemini kullanan işletme sayısı 58, Kaizen Maliyetleme yöntemini kullanan işletme sayısı 32, Hedef Maliyetleme yöntemini kullanan işletme sayısı 25, Kalite Maliyet yöntemini kullanan işletme sayısı 26, Tam Zamanında Üretim Ortamında Maliyetleme yöntemini kullanan işletme sayısı 31, Mamul Yaşam Dönemi Maliyetleme yöntemini kullanan işletme sayısı ise 12'dir (Karcıoğlu ve Öztürk, 2012: 478).

2.2.6 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile İlgili Kavramlar

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin esasını teşkil eden bazı kavramlar aşağıda açıklanmıştır.

2.2.6.1. Kaynak

Kaynak, bir faaliyetin yürütülebilmesi için kullanılan ya da yönetilen ekonomik değerlerdir(Arzova, 2002: 16). İlk Madde ve Malzemeler, işgücü, amortisman, elektrik, kira, su ve yakıt kullanımı kaynaklara örnek olarak gösterilebilir. Bir üretim işletmesindeki kaynaklar aşağıdaki maddeleri kapsamaktadır (Erdoğan, 1995: 40):

- Direkt işçilik ile direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri,
- Üretime ilişkin indirekt maliyetler,
- Üretim dışındaki maliyetler.

Geleneksel maliyetleme yönetmindeki görüş maliyet unsurlarının kaynakları tükettiğidir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminde ise kaynakları tüketen maliyet unsurları değil, faaliyetlerdir. Faaliyetler de mamuller tarafından tüketilmektedir.

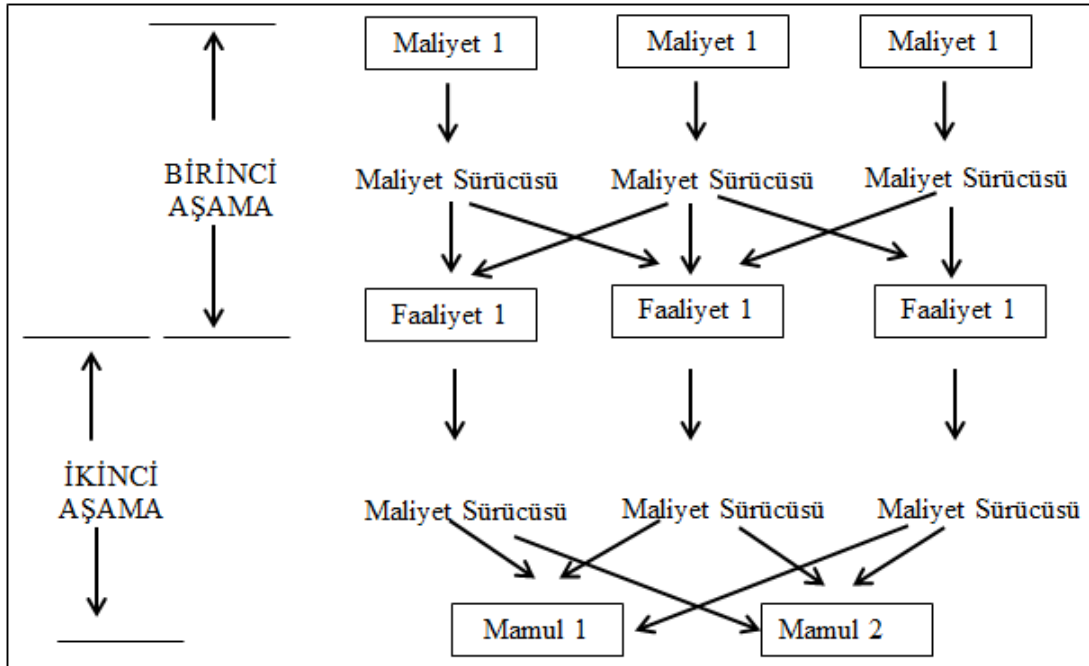
2.2.6.2. Faaliyet

Faaliyet; bir işlevi veya eylemi tamamlayabilmek için yapılan bir işlemler bütünü veya süreç olarak tanımlanabilir. İşlemler ise; bütünsel bir amaç taşısa bile kendi içlerinde bağımsız olarak spesifik süreçleri olan çalışmalar olarak tanımlanabilir(Öker, 2003: 32).

Bilindiği gibi Faaliyet Tabanlı Maliyetleme bölümler/departmanlar yerine faaliyetler üzerinde odaklanmaktadır. Maliyetler mamullere veya hizmetlere yüklenirken, gerçekleşen faaliyetleri esas alır(Arzova, 2002: 17). Mamuller, faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sonucunda üretilirler. Aynı zamanda faaliyetler kendi içlerinde birçok alt faaliyetten de oluşabilirler(Arzova, 2002: 19). Örneğin bir işletmede mamulün ambalajlanması bir faaliyet olarak görülür.

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin işletme içinde uygulanabilmesi için öncelikle faaliyet gruplarının belirlenmesi gerekir. Faaliyet gruplarının belirlenebilmesi için kullanılan yöntemlerden biri de süreç akış şemasıdır. Şekil 2: 1'de görüldüğü gibi kutular faaliyetleri gösterirken, oklar sistemin akış yönünü göstermektedir(Roztocky ve ark., 1999: 280, Altunay, 2007: 48).

Şekil 2.1: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme için Süreç Akış Şeması



Kaynak: Altunay, Roztocky, N., vd., "A Procedure for Smooth Implementation of Activity Based Costing in Small Companies," ASEM National Conference Proceedings, Virginia Beach, October 21-23, 1999, s.280.

Faaliyet Tabanlı Maliyet yönteminin temel olarak iki aşamadan oluştuğu söylenebilir. Birinci aşamada; tüm üretim faaliyetlerinin ürün esaslı, müşteri esaslı, tedarikçi esaslı gibi belirlemek ve bu faaliyetleri ortak havuzlarda toplayarak, bu faaliyetlerin maliyetlerini belirlemek gerekmektedir. İkinci aşamada faaliyetler ilgili maliyet sürücüleri ile maliyet olarak mameullere aktarılır (Öker, 2003: 7).

2.2.6.3. Maliyet Havuzu

Maliyet havuzu faaliyetler tarafından tüketilen kaynakların toplam maliyetinin faaliyetler bazında oluşturulmasıdır. Faaliyetler belirlendikten sonra bu faaliyetler maliyetlerle ilişkilendirilir. Bazı durumlarda faaliyetlerin öncelikle ana maliyetleri

belirlenir, daha sonra alt faaliyetler bazında her birinin tükettiği kaynakların maliyetleri belirlenir(Arzova, 2002: 26; Unutkan, 2010: 98).

2.2.6.4. Maliyet Sürücüsü

Maliyet sürücüsü bir faaliyete merkezindeki maliyetlerin dağıtılmasına yönelik bir ölçüdür. Maliyet sürücüleri belirlenerek faaliyetin karakteristik özelliklerine göre maliyet sürücüleri ile dağıtılır. Örneğin; endirekt işçilik dağıtım ile ilgili faaliyetlerde direkt işçilik saati sosyal faaliyetlerle ilgili maliyet sürücüsü çalışan kişi sayısı veya yararlanma süresi olarak gösterilebilir. Kısaca maliyet sürücüsü faaliyet maliyetlerinin doğru ve güvenilir saptanmasında kullanılan bir ölçü birimidir. (Alkan, 2003: 50). Yani maliyet sürücüsü faaliyet maliyetlerinin elde edilmesinde kullanılan ve belli bir faaliyete ait ölçü birimidir (Öker, 2003: 7).

Faaliyet ile maliyet arasındaki ilişki maliyet sürücüsü belirler. Maliyet sürücüsü ifadesi maliyet taşıyıcısı, dağıtım anahtarı, faaliyet ölçüsü veya maliyet etkieni şeklinde ifade edilebilir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme de her bir faaliyet için bir maliyet sürücüsü atanmalıdır (Alkan, 2003: 50).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme de maliyet ayırma işlemleri birden fazla adımla gerçekleştirilir. İlk adımda faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için tüketilen kaynaklar, maliyet sürücüleri ile faaliyetlere aktarılır. Bir sonraki adımda faaliyet merkezlerinde birikmiş olan maliyetler sürücüler aracılığıyla nihai maliyet unsurlarına aktarılır(Termido vd. 2000: 1149, Titiz ve Altunay, 2012: 94).

2.2.6.5. Maliyet Merkezleri

Maliyet merkezi maliyeti saptanan unsurlardır. Diğer bir deyişle nihai faaliyet olarak ifade edilebilir. Bir işletmede gereksinimlere bağlı olarak farklı maliyet merkezleri oluşabilir. Örneğin bir ürünün üretilmesi veya hizmetin üretilmesi veya üretim yapan kesme departmanının maliyetlerinin belirlenmesi gibi(Büyükmirza, 2006: 44-45).

Maliyet nesnesi, maliyetlerin izlendiği nihai noktadır. Maliyet hedefi gerçekte bir işletmede işlerin yapılma nedenidir. Bu bir mamul veya hizmet olabilir. Ayrıca bu bir müşteri de olabilir (sipariş üzerine çalışılıyorsa)(Erdoğan, 1995: 42-43)

2.2.6.6. Performans Ölçüleri

Performans ölçüleri, biri birim içinde yapılan işin veya elde edilen sonucun finansal ya da finansal olmayan sürücüleridir. Faaliyetler performans ölçütü olarak

tanımlanabilir. Performans ölçüleri bir faaliyet sonucunun başarılı başarısız veya problemlili olduğunu göstermektedir(Erdoğan, 1995: 40-41).

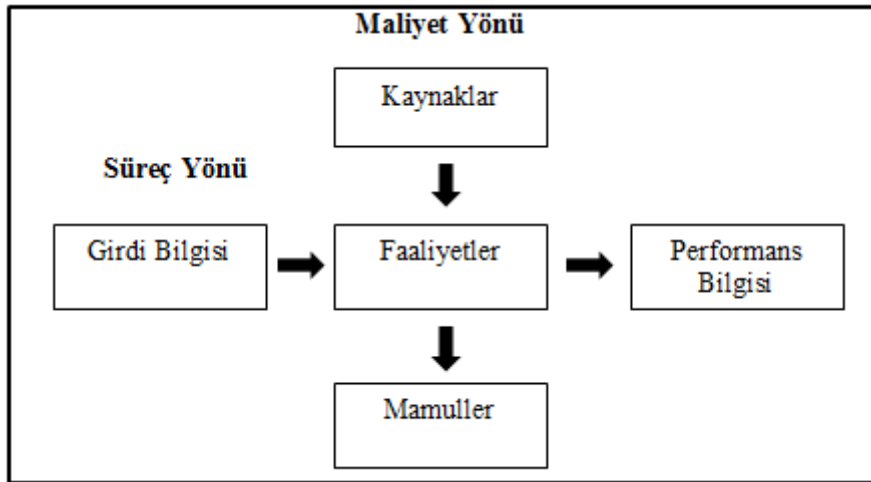
Performans ölçüleri; Faaliyetlerin verimliliklerini, faaliyetleri tamamlamak için gereken zamanların ve yapılan işlerin kalite düzeylerinin ölçülmesini içerir. Bir faaliyetin verimliliği, öncelikle çıktı miktarının belirlenmesi ile test edilir. Daha sonra gerekli kaynaklarla faaliyetin çıktı düzeyi karşılaştırılır. Örneğin; mobilya üretiminde seri üretim için bin adet masa üretiminin üst tablasını kesme faaliyeti için aylık üst tabla mdf kesimleri sayısı hesaplanır. Daha sonra ay boyunca gereksinim duyulan kaynakların ölçüsü ile bölünür (Maliyet). Sonuç olarak üst tablanın masa başına olan maliyeti belirlenir (Altunay, 2007: 39).

Performansın üçüncü unsuru kalitedir ve yüzde olarak ifade edilir. Yüzdenin yüksek olması faaliyetin kalitesinin düşük olduğunu gösterir. Maliyetinin yüksek olması faaliyet üzerinde sağlıklı üretim yapılmadığının göstergesidir (Altunay, 2007: 39).

2.3 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin işleyiş modeli Şekil 2.2.'de görülmektedir (Karacan ve Aslanoğlu, 2005: 22).

Şekil 2.2: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İşleyiş Modeli.



Kaynak: Ülker ve İskender, 2005: 196

Şekil 2.2 Maliyet dağıtım yönünde; maliyet unsuru olarak bilinen mamul, hizmet ya da müşterilerin maliyeti hesaplanmaktadır. İşletmenin bir araya getirdiği kaynaklardan başlayarak maliyet taşıyıcılarına kadar uzanan üretim sürecinde,

faaliyetler kaynakları, maliyet taşıyıcıları da faaliyetleri kullanmaktadır. Kaynak maliyetleri, kaynak sürücüleri aracılığı ile faaliyetlere dağıtılması yoluyla faaliyet maliyetleri hesaplanabilmektedir. Faaliyet maliyetleri de faaliyet sürücüleri aracılığı ile maliyet unsurlarına dağıtılmakta ve mamul veya hizmet maliyetleri hesaplanmaktadır (Acar, 1998: 81).

Kaynaklar, faaliyetin yapılması için başvuru veya yönetilen ekonomik unsurlardır. Bir üretim işletmesinde kaynaklar; direkt işçilik ve malzemelerinden, üretim desteklerinden, üretimin dolaylı maliyetleri ve üretim dışındaki maliyetler maliyetlerden oluşmaktadır (Acar, 1998: 95).

2.3.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Süreç Yönü

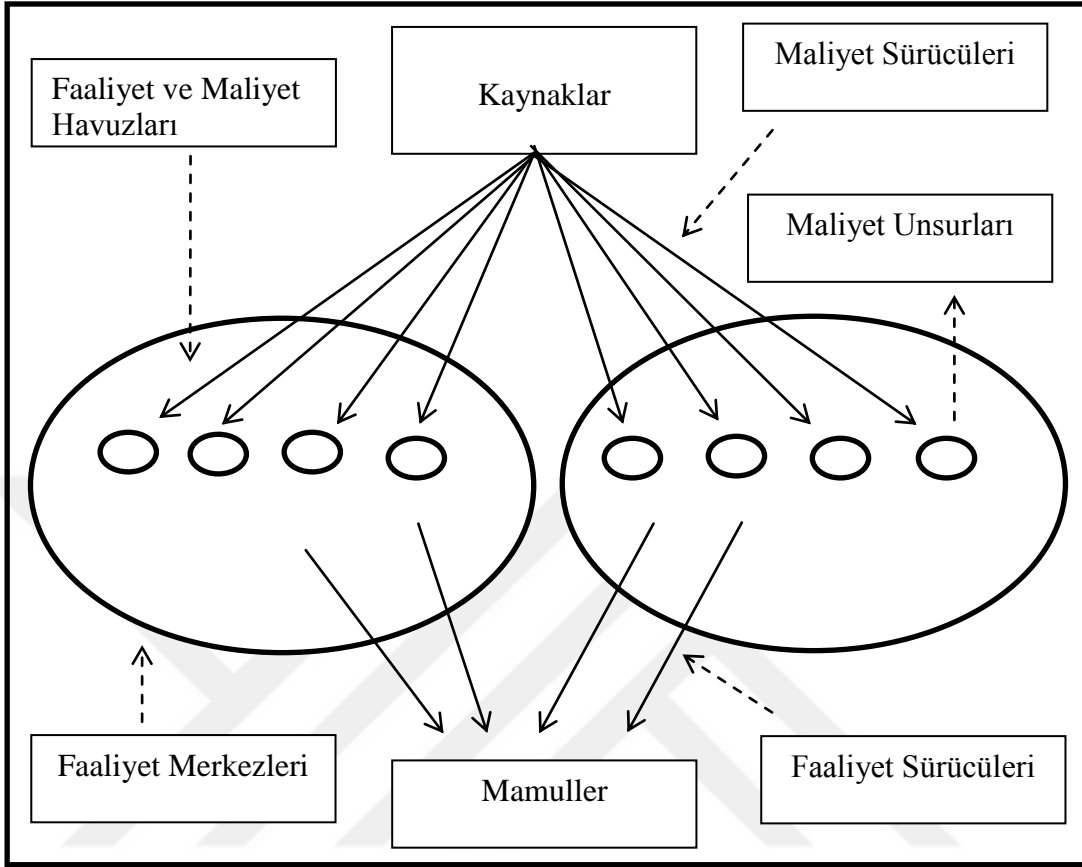
Süreç yönü finansal değerleri göstermez. Daha çok faaliyet içinde yapılan işi ve diğer işlerle ilgili faaliyet ilişkilerini performans ölçüsü boyutunda gösterir. Bu süreçten sağlanan bilgi iç ve dış faktörleri de dikkate alarak faaliyetin performansı hakkında bilgiler verir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 46).

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin süreç yönü, faaliyetlerin tanımlanması açısından önem taşımaktadır. Çünkü süreç; bir amaca ulaşmak için yapılması gereken bir dizi faaliyeti temsil eder. Bu nedenle faaliyetler değer analizleri yardımıyla belirlenirler (Altunay, 2007: 41). Süreç değer analizi bir mamul veya hizmeti üretmek için gereken kaynakların sistematik analizidir. Performans ölçütleri maliyet sürücülerinin ölçümü ve önemli faaliyet seviyelerine odaklanarak maliyet azaltımı mümkün kılmaktadır. Ölçütler aracılığıyla işletme yönetimi; değer katkısı sağlayan faaliyetlerin iyileştirilmesi, aynı zamanda değer katmayan faaliyetlerin elimine edilmesi için önemli gösterge görevini yürütmektedir (Ostrenga, 1990: 43; Bekçioğlu ve Ark.: 2014, 23).

2.3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin Maliyet Dağıtım Yönü

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin maliyet dağıtım yönü; kaynaklar, faaliyetler ve mamuller hakkında bilgi sağlamaktır. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin maliyet dağıtım yönünü üç unsur oluşturmaktadır: Kaynaklar, faaliyetler ve maliyet nesnelere (Erdoğan, 1991: 38-39).

Şekil 2.3: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Maliyet Dağıtım Modeli



Kaynak: Anbalagan Krishnan, 2006: 8, Altınay M. Akif, 2007: 42.

Yukarıdaki şekilde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminde bir üretim sürecinde maliyetlerin mamullere dağıtımını gösteren bir maliyet dağıtım modeli gösterilmektedir. İşletmenin bir araya getirmiş olduğu kaynaklar maliyet sürücüleri aracılığıyla üretim sürecinin özelliğine göre faaliyet ve maliyet havuzlarında yer alan maliyet unsurlarına dağıtılmaktadır. Daha sonra faaliyet ve maliyet havuzlarında toplanmış olan maliyetler faaliyet sürücüleri aracılığıyla mamullere dağıtılmaktadır.

2.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Kullanımının Uygunluğunu Belirleme

İşletmeler karar verme sürecinde fayda-maliyet analizi yapmaktadırlar. Yeni bir maliyet sisteminin uygulanması konusunda da bu analizden yararlanılmaktadır. Fayda-maliyet analizin amacı; en doğru sonuçları ortaya çıkaracak sistemi bulmaktır (Öker, 2003, 35). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi ile geleneksel yöntemin uygulaması ile oluşan fiktif maliyetler azaltılırken diğer tarafta donanım, bakım-onarım, destek gibi maliyetler artacaktır (Öker, 2003: 35).

Yeni bir sistem tasarımının toplam maliyeti aşağıdakileri unsurları kapsamaktadır (Erdoğan,1991: 54):

- Yeni sistem için yönetimin desteğini almak,
- Sistemi tasarlamak için bir ekip belirlemek,
- Yeni sistemi tasarlamak ve gerçekleştirmek,
- Yeni sistemi işletmenin diğer bilgi sistemlerine bağlamak,
- Yeni sistemi yürütmek için bir ekip oluşturmak.

İşletme aşağıda sayılanlara sahipse işletmenin uygulamasının maliyeti diğer işletmelere göre daha düşük olacaktır (Karcıoğlu, 2000: 161-162):

- Sistemin geliştirilmesi için muhasebe ve bilgi sistemi uzmanlığı,
- Maliyet dağıtım anahtar verilerinin kaydı için gerekli bilgi teknolojisi.

Kısaca,bu analizler sonucu Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeden beklenen yararlar yeni bir sistemin oluşmasındaki maliyetlerin üzerinde seyredeceği düşünülüyorsa Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminin uygulanması kararı alınmalıdır.

2.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin İşleyiş Süreci

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin tasarlanması farklılıklar gösterse de genelde 5 aşamadan oluşmaktadır (Öker, 2003: 37-52):

- Faaliyetlerin belirlenmesi
- Faaliyetlerin gruplanması
- Genel üretim giderlerinin faaliyetlere göre dağıtımı
- Maliyetlerin mamullere aktarımı için uygun maliyet etkenlerinin seçimi
- Faaliyet maliyetlerinin mamullere yüklenmesi.

2.5.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminde faaliyetleri, katma değer yaratan faaliyetler ve katma değer yaratmayan faaliyetler olarak ikiye ayrılabilir (Tanrıtanır, 2004: 152):

- Katma Değer Yaratan Faaliyetler: Bu faaliyetler, işletmenin bugün ve gelecekte ihtiyaç duyduğu müşteri memnuniyetine katkı sağlayacak faaliyetlerdir (Tanrıtanır, 2004: 152). Bu faaliyetleri mamul veya hizmetin üretilmesiyle ilgili olmazsa olmaz faaliyetler olarak ifade edebiliriz (Arzova, 2002: 21).

- Katma Değer Yaratmayan Faaliyetler: Bu faaliyetler ise bir mamul veya hizmete maliyet yükü getiren ancak bu mamul veya hizmetin pazar değerini artırmayan faaliyetlerdir.

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin amaçlarından biri de katma değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmasıdır. Değer yaratmayan faaliyetlerin neler olduğu tam olarak belirlendikten sonra sistemden uzaklaştırılması ve azaltılması gerekmektedir. Zaman, kaynak ve para israfına neden olan bu değer yaratmayan faaliyetler, “ortadan kaldırıldığında ürünün fonksiyon, kalite, performans gibi özelliklerinde gerilemeye neden olmayan faaliyetler” olarak tanımlanmaktadır (Şakrak, 1997: 82).

Nihai ürünlerin kalite ve piyasa değerini düşürmeksizin iyileştirme yapılabilecek veya ortadan kaldırılacak faaliyetlerin belirlenmesi ve ortadan kaldırılması ya da sayılarının azaltılması ile bunların maliyetleri tutarında bir tasarruf sağlanabilmesi mümkündür (Bursal, 1998: 396).

Bir işletmede hangi faaliyetlerin değer yaratıp hangilerinin yaratmadığının tespit edilmesindeki yöntemler işletmeden işletmeye farklılık göstermektedir. Genel tanımlara göre, mamulün farklı bir işlevini ortaya çıkaran veya mamulün pazar değerini artıran faaliyetler katma değer yaratan faaliyetlerdir. Günümüz rekabet ortamında müşterinin gözünde mamulün değerinin artırılması faaliyeti en etkin harekete geçirici faaliyet olarak görülmektedir (Arzova, 2002: 22).

Günümüzde işletmelerin sürdürülebilir bir büyüme sağlayabilmeleri; katma değer yaratan faaliyetlerini doğru tayin etmeleri ve bu faaliyetlerine odaklanmalarının bir sonucudur. Bu bağlamda işletmelerin kârlı/zararlı ya da katma değer yaratan/yaratmayan faaliyetlerini ortaya çıkarmaları gerekmektedir (Akin, 2014: 122).

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede, işletmede yerine getirilen temel faaliyetler dört düzeyde ele alınmaktadır (Ülker, 2005: 223; Öker, 2003: 38-39):

2.5.1.1 Birim Düzeyinde Faaliyetler

Birim düzeyinde faaliyetler üretilen mamulün her bir birimin veya hizmetin her bir birimi için tekrarlanan faaliyetlerdir. Örneğin; her tekstil mamulünün her birinde dikim faaliyeti birim düzeyinde faaliyetlere örnek olarak gösterilebilir. Ve birim olarak üretim arttıkça faaliyetin sayısı da doğru orantılı olarak artacaktır.

2.5.1.2 Parti Düzeyinde Faaliyetler

İşletmeler planlanan veya sipariş edilen üretim miktarlarına göre faaliyette bulunurlar. Sürekli üretim yapmayan işletmeler mamullerini partiler halinde üretirler. Bu durumda yapılan faaliyet parti düzeyinde yapılmaktadır. Aynı zamanda maliyetler de parti düzeyinde tespit edilir. Örneğin; bir nolu partide kalite testleri yapılır, aynı test 2 nolu parti üretimi için de yapılmalıdır. Görüldüğü üzere kalite testleri birim bazında değil partiler bazında yapılmaktadır (Altunay, 2007: 45).

2.5.1.3 Mamul Düzeyinde Faaliyetler

Farklı türlerde birden fazla mamul üretildiğinde ortaya çıkan maliyetlerdir. Tasarım ve geliştirme faaliyetleri bu maliyetlere örnektir. Örneğin mamulün yeni bir versiyonuna ait geliştirme çabalarına ait maliyetler buna örnek gösterilebilir (Kaygusuz, 2007: 141).

2.5.1.4 Tesis/Fabrika Düzeyinde Faaliyetler

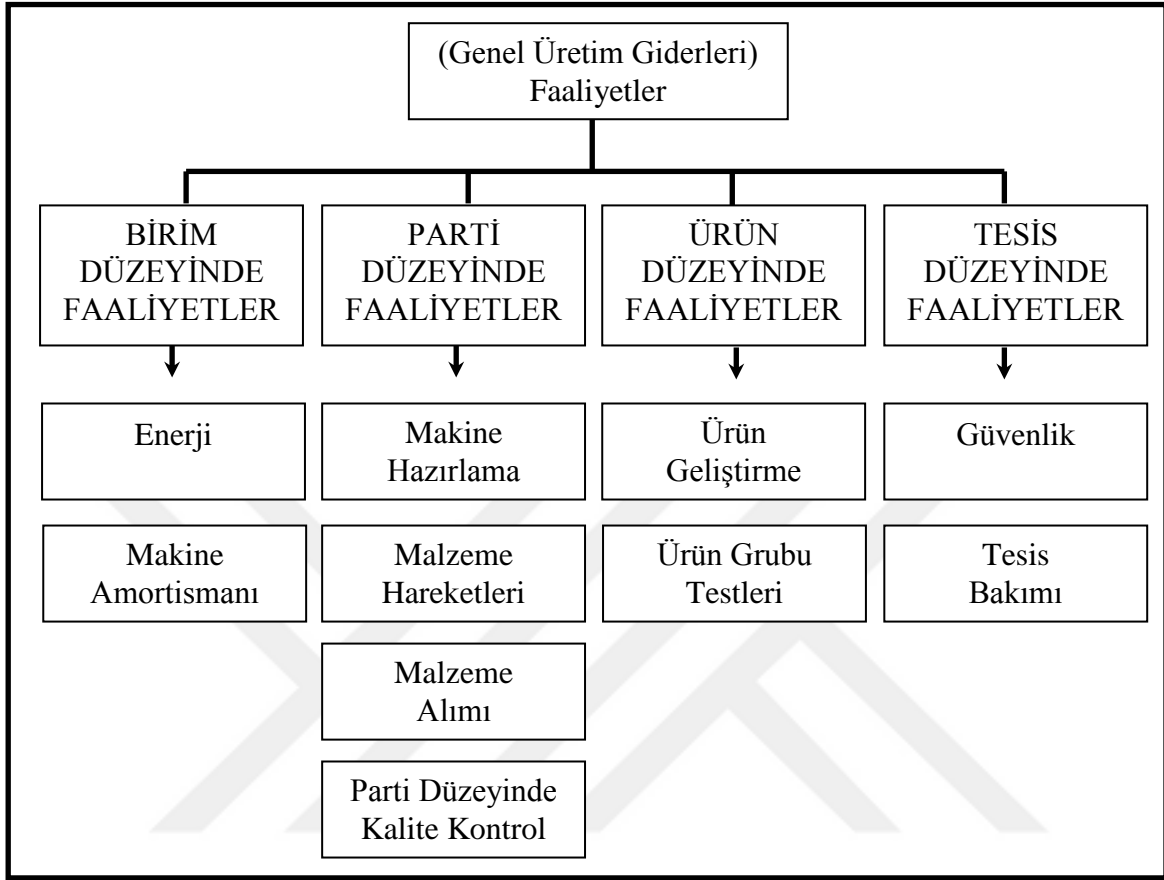
Herhangi bir sebeple ayrıştırılamayan üretimin devamını sağlamak için yapılan faaliyetlerdir. Fabrika bina amortismanı, kira sigorta gibi giderleri, işçilere yönelik sosyal faaliyetler örnek olarak verilebilir. Bu maliyetler genellikle destek niteliği gösteren maliyetlerdir ve üretimle direkt alakalı değildir.

Geleneksel maliyet sisteminin birim seviyesine bağlı maliyet etkenleri yerine Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminde; birim düzeyinde etkenlerle birlikte parti ve mamul seviyesine bağlı olarak farklı özellikler arzeden maliyet etkenleri de tanımlanmaktadır. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme bu maliyet seviyelerine uygun etkenleri belirleyerek maliyetleri mamullerle ilişkilendirmektedir (Ülker, 2005: 223).

2.5.2. Faaliyetlerin Gruplandırılması

Ortak özellikler gösteren faaliyetler sistemin uygulanmasında zorluklar oluşturacağından benzer nitelikteki faaliyetler daha önce açıklanan faaliyet havuzlarında toplanırlar. Şekil 2.4'te bunlar gösterilmiştir.

Şekil 2.4: Faaliyetlerin Çeşitli Düzeylerde Gruplandırılması



Kaynak: Öker, 2003: 40.

2.5.3. Maliyet Etkenlerinin Seçimi

Öncelikle kaynak maliyeti faaliyet merkezlerine dağıtılır. Bir diğer deyişle faaliyet merkezlerinde mamullere dağıtılmak üzere biriktirilir. Her bir maliyet havuzu benzer faaliyetlerin birleştirilmiş halini ifade eder. Maliyetler buradan ya doğrudan dağıtılır, ya da maliyet etkenleri dikkate alınarak maliyet merkezlerine dağıtım yapılabilir(Erdoğan, 1995: 71-72).

2.5.3.1. Birinci Aşama Maliyet Sürücülerinin (Kaynak Etkenleri) Seçimi

Bazı maliyetler faaliyetlere doğrudan aktarılabilir yapıda iken bazıları ise faaliyetler tarafından ortak kullanılan yapıda olabilir. Belirli bir faaliyeti gerçekleştirmek için gereken kaynakların belirlenmesi birinci aşama maliyet sürücülerinin seçiminin en önemli unsurudur. Bazı maliyetler faaliyetlere doğrudan aktarılabilirken bazıları ise doğrudan aktarma özelliğine sahip değildir. Örnek olarak direkt madde ve malzeme direkt faaliyetlere yüklenirken endirekt malzeme doğrudan

yükleme özelliğine sahip değildir. Buradaki endirekt malzeme ortak tüketilen maliyet unsurudur(Öker,2003: 45).

2.5.3.2. İkinci Aşama Maliyet Sürücülerinin (Faaliyet Etkenleri) Seçimi

Maliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin mamullere yüklenmesi aşamasıdır. Maliyet etkenleri belirlenerek tüketilen kaynakların maliyeti maliyet havuzları için izlendikten sonra yükleme yapılır(Erdoğan, 1995: 73).

İkinci aşamada kullanılacak maliyet etkenleri seçilirken dikkat edilmesi gereken iki unsur şunlardır (Erdoğan, 1995: 73):

- Maliyet etkenleriyle ilgili verilerin elde edilmesinde kolaylık,
- Faaliyet taşıyıcılarının, faaliyeti içeren mamullerin gerçek kaynak tüketimlerini ölçme derecesidir.

İşletmeler her zaman belirledikleri maliyet taşıyıcıları için kolayca veri elde etme olanağına sahip olmayabilirler. Ekonomik yapılabirlik Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması için bir engel oluşturur. Yöneticilerin, Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeyi uygulanabilir hale getirmek için, ya maliyet taşıyıcılarıyla ilgili verileri toplamada yeni yöntemler bulmaları ya da verisi elde hazır olarak bulunan maliyet taşıyıcılarını kullanmaları gerekmektedir (Altunay, 2007: 49).

2.5.3.3. Maliyet Etkenlerinin Sayısının Belirlenmesi

Uygulamada maliyet sürücülerinin çok sayıda olması kaynakların doğru olarak ölçülmesi için gereklidir. Bunun karşısında daha az maliyet sürücüsünün kullanılması daha az maliyet ve daha çok ve daha kolay anlaşılabilirliği de getirmektedir. Bu anlamda göreceli olarak karmaşıklığa yer vermeden temel birkaç maliyet sürücüsünün belirlenmesi daha uygun olacaktır(Homburg, 2001: 197-198). Maliyet etkenlerine bir konaklama işletmesinden örnek verilecek olursa; yiyecek – içecek giderlerinin dağıtımında müşterilerin yediği porsiyon sayıları, temizlik – kimyasal malzeme giderlerinin dağıtımında temizlik yapılan kapalı alan m²'si, su giderlerinin dağıtımında her bölümün tükettiği su miktarı (ton), elektrik giderlerinin dağıtımında her bölümün tükettiği kilowat saat (KW/S), bakım – onarım giderlerinin dağıtımında bakım onarım faaliyet saatleri gibi maliyet sürücülerini verilebilir.

Maliyet sürücülerinin sayısının belirlenmesinde aşağıdaki unsurlar etkili olmaktadır (Öker, 2003: 46-48):

- Mamul Çeşitliliği: Eğer mamuller faaliyetleri farklı oranlarda kullanıyorlarsa bu mamullerin farklı olduğu kabul edilir. Bu durumda maliyet etkeni rasgele bir ölçü değil, mamullerin bu faaliyetten yararlanma oranlarını gösteren bir ölçü olmalıdır (Öker, 2003: 46-48).

- Faaliyetlerin göreceli maliyetleri: Belli bir faaliyet grubu için seçilen maliyet etkeni, faaliyetlere ait maliyetlerin toplam maliyetler içindeki büyüklüğüne göre önem kazanır. Çeşitli faaliyetlerin göreceli maliyeti, her bir faaliyetin maliyetinin bir üretim sürecinin toplam maliyetinin bir yüzdesi olarak ne kadar olduğunun ölçüsüdür. Bu durumda faaliyetlerin mamuller tarafından tüketimi farklılaştığında, faaliyetlerin göreceli maliyetleri uygun maliyet etkenlerinin seçiminde önemli bir rol oynamaktadır (Erdoğan, 1995: 77).

- Parti büyüklüğü çeşitliliği: Mamullerin farklı olarak değerlendirilmesinde diğer bir kriter mamullerin parti büyüklüğündeki farklılaşmadır. Mamuller farklı parti büyüklüklerinde üretime alındıklarında parti düzeyindeki faaliyetlere ait maliyetler birim başına farklılık gösterecektir. Hacim bazlı yükleme anahtarlarını kullanan geleneksel maliyet sistemlerinin bu tür farklılaşmaları izlemesi mümkün değildir. Bu durumda parti büyüklüğü maliyet hesaplamalarında önemli bir rol oynamaktadır ve maliyet etkenlerinin seçiminde farklılık yaratan bir unsur olarak değerlendirilmelidir (Öker, 2003: 46-48).

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin en önemli faydası, fazla sayıda faaliyet ölçütleri kullanarak en doğru mamul maliyet bilgisine ulaşabilmesidir. Bununla beraber, Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin maksimum etkinliklere ulaşip ulaşmaması, maliyet dağıtımında esas alınacak olan faaliyet ölçütlerinin yakından izlenmesiyle mümkündür (Susmuş, 1996: 221).

Maliyet etkenlerinin sayısı adedi bir dizi analiz ve karar sürecini gerektirmektedir nin belirlenmesi. Bu süreç içindeki en belirleyici olan faaliyetlerin tükettiği kaynakların büyüklüğüdür. İkinci belirleyici unsur ise mamullerin faaliyetleri tüketme oranları açısından yarattığı farklılaşmadır. Maliyet sistemlerini tasarlayan analistlerin görece küçük maliyetli faaliyetleri birleştirerek bunları daha sonra mamul bazında farklılık yaratacak biçimde tekrar sınıflandırması daha anlamlı olacaktır (Öker, 2003: 48).

2.5.3.4. Uygun Maliyet Etkeninin Çeşidini Etkileyen Faktörler

Uygun maliyet etkenlerinin seçimine etki eden faktörler şunlardır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 48-49):

- Her bir faaliyetle ilgili niceliklerin ölçüm maliyeti,
- Mamulün gerçek faaliyet tüketimi ile seçilen faaliyet taşıyıcısının gerektirdiği tüketimin ilişkilendirilmesi (korelasyon),
- Davranışsal etkilerdir

Maliyet sürücülerine ait verilerin toplanmasıyla ilgili maliyetlerin düşürülmesi amacıyla verileri daha kolay elde edilebilen sürücülerin kullanılması yararlı olmaktadır(Acar, 1998: 30).

2.5.3.5. Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Nesnelere Yüklenmesi

Maliyet nesnelere yüklenecek maliyetler, maliyet etkenin birim maliyeti ile maliyet üretiminin ortaya çıkmasında söz konusu maliyet etkeninin tekrarlanma sayısı çarpılması şeklinde hesaplanır. Böylece tüketilen kaynaklar, faaliyetler yoluyla bu faaliyetleri kullanan maliyet nesnelere aktarılmış olmaktadır (Öker, 2003: 52).

2.5.4 Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Genel Değerlendirmesi

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminin uygulama alanının artması ile birlikte sistemin uygulaması sırasında ortaya çıkan olumsuzluklara yöneltilen eleştiriler aşağıda yer almaktadır.

2.6 Konaklama İşletmelerinde Maliyetler ve Özellikleri

“Konaklama işletmeleri konaklama, yiyecek ve içecek, toplantı ve konferans, eğlence ve benzeri faaliyetlere ilişkin hizmetler sunan ve çıktuları fiziksel mamul niteliği taşımayan işletmeler olarak tanımlanmaktadır.”(Met ve Erdem, 2006: 55). Konaklama işletmelerinin genel özelliği olarak konaklama işletmelerinde maliyetlerin önemli kısmı sabit varlıklarından oluşan yatırım giderleridir. Emek yoğun özelliği nedeniyle, işletmenin faaliyete geçmesinden sonra işgören maliyetleri, yiyecek ve içecek madde ve malzeme maliyetleri, tamir-bakım, oda maliyetleri gibi maliyetler ön plana çıkmaktadır(Türksoy, 2007: 109, Atmaca ve Yılmaz, 2011: 21).

Konaklama işletmeleri diğer sektörlerdeki işletmelere göre sahip oldukları farklı karakteristik özellikler finansal tablolarının incelenmesi ile ortaya çıkarılabilmektedir(Kutlan, 1998: 54);

- Varlıkların yaklaşık $\frac{3}{4}$ 'ü Duran varlıklardan, $\frac{1}{4}$ 'ü ise Dönen varlıklardan oluşmaktadır.

- Günöbirlik üretim döngüsü söz konusudur.

- Stok devir hızı çok yüksek olup stoklar aktif toplamın içinde fazla yer bulmaz.

- Konaklama işletmelerinin kuruluş aşamasında ortaya çıkan sabit maliyetler yüksek iken, değişken maliyetler düşük seviyededir. Buna bağlı olarak marjinal geliryüksektir.

- Sabit maliyetlerin yüksek olması, doluluk oranının düştüğü zamanlarda dönem zararı riskini doğurmaktadır.

- Belirli müşteri grupları için yapılan fiyat indirimleri gelir tablosunda satış indirimleri kalemini fazla artırmamaktadır.

- Diğer gelirler kalemi yiyecek – içecek gelirleri kalemlerine göre oldukça düşüktür,

- Personel giderleri toplam giderlerin içinde yiyecek – içecek giderleri ile başabaş veya fazla olabilmektedir.

- Cironun %20'sine varan kar rakamlarına ulaşılabilmekte, yatırım teşvikleri de söz konusu olduğunda yatırımın geri dönme süresi kısalabilmektedir.

Her şey dâhil sistemini sunan konaklama işletmelerinde müşterilerin tamamı sunulan hizmetlerden yararlanmaktadırlar. Hizmet üretimi konaklama işletmesinin birçok noktasında yapılmaktadır(Çuhadar, 2001; 10). Konaklama işletmelerinde hizmet üretim maliyetleri içinde mamul sunumuönemli unsurdur. Konaklama işletmelerinde hizmet üretim süreci üretim işletmesinin mamul üretim sürecinden farklı bir yapıya sahiptir(Çuhadar, 2001; 10). Bu nedenle Üretim işletmesinden farklı olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi uygulamasında konaklama işletmesinde faaliyet merkezlerinin oluşturulması hizmet üretim sürecine uygun olarak oluşturulmuştur.

2.6.1 Konaklama Maliyetleri

Konaklama faaliyetleri müşterinin konaklama işletmesine gelişi ile başlarken ayrılması ile sona ermektedir. Resepsiyonda karşılanması ve rezervasyon ve oda satış işlemlerinin yerine getirilmesi sağlanmaktadır. Müşterinin odasına yerleştirilmesi, konaklama süresince oda temizliğinin sağlanması, ütü, kuru temizleme, tamir–bakım ve oda servisi gibi müşteri özel isteklerinin yerine getirilmesi konaklama maliyetlerini oluşturan etkenlerdir. Odaların ve katların her gün yapılan temizlik faaliyetleri sözkonusudur. Müşterilerin nakit ihtiyaçları için kambiyo işlemleri ve telefon, internet, faks gibi iletişim olanakları sağlamak konaklama bölümünün diğer görevleri arasında yer almaktadır.

2.6.2 Yiyecek İçecek Maliyetleri

Konaklama işletmelerinin en yüksek doluluk seviyelerinde olduğu yaz aylarında yiyecek – içecek maliyetlerini etkileyen etkenlerin sayısı da artmaktadır. Tedarikçilerden gelen meyve, sebze, et ve et mamulleri, süt ve süt mamulleri çok kısa sürede bozulmaktadır. Raflarda bekleme süresi azalsa da firenin sıfırlanması olanaksızdır. Konaklama işletmelerinde en önemli maliyet kalemi olan yiyecek ve içecek maliyetlerinin etkin bir şekilde kontrol edilmeyişi müşteri kayıplarına neden olabilir (Atmaca ve Yılmaz, 2011: 20).

Satın alma aşamasından başlayarak, teslim alma, depolama, depodan mutfağa taşınması, mutfakta üretimde kullanılıncaya kadar geçen sürede raflarda ve dolapta durması ve son olarak üretim aşamasında firelerin oluşması kaçınılmaz olmaktadır. İçeceklerin tüketim ömrünün yiyeceklere oranla daha uzun olması ve yeme-içme ortamına ve barlara taşınması sırasında fireleri önlemek daha kolaydır. Ancak doğru içeceklerin doğru noktalara ulaştırılması maliyet açısından önem taşımaktadır (Aktaş, 2001: 267).

2.6.3 Diğer Maliyetler

Konaklama işletmeleri müşteri memnuniyeti ile orantılı olarak çevreyi düşünmek ve yine bu doğrultuda maliyetlere katlanmak zorunda kalmaktadırlar (Kasım, 2007, 692). Günümüzde müşterinin bilinçli olması işletmeleri müşteri beklentilerini karşılama noktasında daha fazla çaba sarf etmeye zorlamaktadır (Taşkın, 2000: 20). Konaklama işletmesinde geçirilen kısa tatilden en

fazla verimi bekleyen müşteri; karşılığında en az ödemeyi yapma arzusundadır. Konaklama ve yiyecek – içecek maliyetlerinden ayrı müşteri için önemli olan huzurlu ve dinlendirici bir ortamı hazırlamak için peyzaj, sportif faaliyetler ve rekreasyon ve animasyon faaliyetleri de önemli gider unsurlarıdır.

2.7 Konaklama İşletmeleri Maliyetlerinin Özellikleri

Konaklama işletmelerinde mamul üretiminden ziyade hizmet üretiminin ön planda olması insan faktörünü öne çıkarmaktadır. Hizmet, maddi bir niteliği olmayan, alım satımı mümkün olan belirli bir fiyatı olan ve fayda sağlayan soyut bir ekonomik faaliyet olarak tanımlanmaktadır(Demirkaya ve Zengin, 2014, 110). Hizmet üretiminde insan yerine makineleşmeye gidilmesi birkaç noktada örneğin büro ve peyzaj çalışmalarında söz konusu olabilmektedir. Resepsiyon hizmeti faaliyetleri, kat hizmeti faaliyetleri yiyecek – içecek hazırlama hizmeti faaliyetleri gibi faaliyetlerde tamamen makineleşmek olanaksızdır. Usta bir aşçının elinden çıkan lezzeti bir makine ile yapmak mümkün değildir.

Yiyecek-içecek maliyetleri işletmeler için personel giderlerinden sonra en büyük pay olan giderler grubudur. Gittikçe artan rekabet koşullarında işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri, satışlarını arttırıcı önlem ve politikalarına ek olarak yiyecek-içecek maliyetlerini çok iyi hesaplamaları ve kontrol mekanizmasına önem vermeleri gerektiği konusu önem kazanmaktadır(Çam, 2007,504).

Hizmetin en belirgin özelliği soyut olmasıdır. Soyutluğun çok önemli sonuçları vardır. Hizmet, kişisel deneyime dayanan soyut bir etkinliktir ve hizmet sağlayıcının davranışı, müşterinin kalite algısını etkilemektedir. Hizmetin soyut olması nedeniyle elle tutulması, gözle görülmesi veya duyulması, ölçülmesi, paketlenmesi mümkün değildir(Durukan ve Kapucugil İkiz, 2007, 37).

Hizmetin bir diğer özelliği “dayanıksız” olmasıdır. Odanın bir gece boş kalması nedeniyle elde edilemeyen gelir kaybedilmiştir, telafisi mümkün olmayacaktır. Açık büfede hazırlanan yiyecek yalnızca o öğün için yapılmıştır. Aynı yiyeceğin bir sonraki öğüne taşınması mümkün değildir(Songur, 2009, 12).

Hizmetin üretim ve tüketimi eş zamanlıdır. Mallar önce belli bir süreç içinde üretilir, gerektiğinde depolanır, satılır ve tüketilir. Hizmetin sunumu, tüketim anında veya tüketimin bir bölümünde olabilir. Hizmet satışı üretimi yapıp tüketimi

yapıldıktan sonradır. Hizmetler üretildiği anda tüketilmesi zorunludur(Durukan ve Kapucugil İkiz, 2007, 36).

Hizmetler Heterojendir. Hizmetler, aynı üreticinin elinden çıksa bile farklı olması ihtimal dahilindedir. Hizmet üretiminin temelinde insan davranışları, bilgisi, görgüsü bulunmaktadır. Bu nedenle aynı kişinin ürettiği hizmetler bile birbirinden farklı olabilmektedir. Bunun sonucu olarak da hataların kaçınılmaz olduğu gerçeği açısından standartlaştırılmaları oldukça güçtür(Zengin ve Erdal, 2000, 6).

Hizmete Olan Talep Değişkendir. Hizmete olan talebi tam tespit etmek mümkün değildir. Müşterilerin davranışlarının değişken olması ve önceden tahmin edilememesi nedeniyle talep yıldan yıla, mevsimden mevsime, aydan aya, günden güne değişebilmektedir. Bu durumda müşteri ihtiyaçları her müşteride farklı olacağından beklentileri karşılayabilmek için çok yaratıcı fikirler sunulması gerekmektedir(Özgüven, 2008, 652).

2.8 Konaklama İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi İşleyiş Süreci

Faaliyet Tabanlı Maliyet yöntemi mamul veya hizmete ne oranda yükleneceği kesin olmayan genel üretim maliyetlerinin doğruya yakın yüklenmesini esas almaktadır. Genel üretim giderlerinin maliyetlere yüklenmesinde tek bir maliyet sürücüsü yerine her faaliyet için farklı maliyet sürücülerini kullanılması esas almaktadır(Bengü, 2005, 187). Bu maliyetleme sistemi üzerinde en kapsamlı çalışmaları yapan Cooper ve Kaplan'a göre (Cooper ve Kaplan: 1992: 55) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi stratejik amaçlar taşıyan bir araç olarak niteliğindedir (Büyükşalvarcı, 2006: 161).

Konaklama işletmesinde uygulanan Faaliyet Tabanlı Maliyet yöntemi için öncelikle işletme faaliyetlerinin gruplara ayrılması zorunludur. Hizmet sunumuna ilişkin temel faaliyetlerin belirlenerek kendi aralarında faaliyet gruplarının oluşturulması gerekmektedir.

Faaliyetlerin belirlenmesi ve faaliyet merkezleri ile ilişkilendirilmesinin ardından merkezlerin maliyetleri belirlenmektedir. Son olarak da bulunan maliyetlerin hizmetlere yüklenmesi gerekmektedir(Altuntaş, 2014, 8). Faaliyet

Tabanlı Maliyetleme yönteminin bir konaklama işletmesinde uygulanmasında izlenmesi gereken adımlar aşağıda sıralanmıştır.

2.8.1 Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

Konaklama işletmelerinde müşterilere yönelik ve mamullere yönelik olmak üzere iki türlü faaliyet söz konusudur. Müşterilere yönelik faaliyetler müşterinin konaklama işletmesine gelişi ile başlayıp müşterinin işletmeden ayrılması ile sona ermektedir. Müşterilere yönelik faaliyetler aşağıdaki şekilde sıralanabilir(Soyaltın, 2006, 76).

- Müşterilerin konaklama işletmesine gelmeden önce yapılan işlemler
- Müşterinin otele gelmesi ve karşılanarak resepsiyona alınması ve oda tahsisi yapılmasının ardından müşterinin odaya yerleştirilmesi.

- Lobide müşterilerin tv, dergi, gazete, içecek gibi ihtiyaçlarının karşılanması
- Müşterilerin yabancı para değişimi ile işlemlerinin karşılanması
- Müşterilerin ücrete tabi işlemlerinin hesaplarına işlenmesi
- Müşterilerin yiyecek-içecek ihtiyaçlarının karşılanması
- Oda, koridor, yeme – içme ve eğlence ortamlarının temizlenmesi,
- Müşteri kuru temizleme ihtiyaçlarının karşılanması
- Ziyafet, düğün, konferans gibi organizasyon hizmetleri verilmesi
- Odalarda eksik veya tamir – bakım gerektiren işlemlerin raporlanması
- Hamam, havuz, sauna ortamlarının temizlenmesi ve düzenlenmesi
- Havuz, hamam, plaj gibi ortamlarda yiyecek-içecek hizmeti verilmesi
- Müşterilere ücretli veya ücretsiz iletişim hizmeti verilmesi
- Müşterilere gezi, tur, spor ve eğlence faaliyetleri sunulması

Faaliyetler belirlenmesinin ardından, tüm faaliyetlerin faaliyet gruplarına ayrılması gerekmektedir. Tanımlanan faaliyet grupları işletmenin tam olarak ne yaptığının özetidir(İrdem, 2010, 88).

2.8.2 Faaliyet Merkezlerinin Gruplandırılması

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi gereği hizmet üretimi yapan bir konaklama işletmesinde maliyetlerin doğru hesaplanmasını sağlamak amacıyla faaliyetler belirli gruplara ayrılmaktadır.

2.8.2.1 Konaklama Faaliyet Merkezi

Konaklama ile ilgili faaliyetler müşterinin konaklama tesisine gelmesi ve karşılanması ile başlamaktadır. Müşteriye ait özel eşyaları görevli personel aracılığıyla konaklama işletme içerisine alınır. Resepsiyon görevlisi tarafından yapılan Check-In işlemi sonrasında müşteri varsa bagajı ile birlikte odasına yerleştirilmesi yapılır. Oda temizliği, kuru temizleme, oda servisi vb. müşteri özel isteklerinin karşılanması gibi kat hizmeti faaliyetleri yürütülmektedir (İrdem, 2010: 6-7).

Odasına yerleşen müşteri dilediği an lobiye inecektir. Lobide bulunduğu süre içerisinde gazete, dergi, TV gibi hizmetlerin sunumu yapılmaktadır. Konaklama işletmelerinde lobi hizmetleri 24 saat kesintisiz verilmektedir (Şener, 2010: 186-187).

2.8.2.2 Yiyecek – İçecek Faaliyet Merkezi

Yiyecek – İçecek Faaliyet merkezinde müşterilerin her türlü yiyecek ve içecek ihtiyaçlarının karşılanması üzerine oluşturulmuştur. Saban kahvaltısı, öğle yemeği ve akşam yemeği açık büfe şeklinde sunulmaktadır. Bu amaçla depodan mutfak bölümüne alınan yiyecek ve içecek malzemeleri uygun ortamlarda üretim aşamasına kadar belirli bir süre bekledikten sonra üretime alınmaktadır. Mutfakta üretim işlemleri günün 24 saat sürebilmektedir. Üretim işleri devam ederken konaklama işletmesinin yeme – içme bölümüne hazırlanması faaliyetleri yerine getirilmektedir (Bozkurt, 2010: 81). Ortamın temizliği, masa ve sandalye yerleşimi içeceklerin hazırlanması gibi faaliyetler yürütülmektedir. Açık büfe uygulaması ile müşteriler yiyecek servisini kendileri karşılamaktadır, ancak gerekli durumlarda personel yiyecek ve içecek servisinde bulunmaktadır. Müşteriler yiyecek ve içecek konusunda makul özel istekleri olması durumunda karşılanmaktadır (Şener, 2010: 202).

Önceden haber verilmekle birlikte müşterilerin odaya servis istekleri olması da sözkonusudur. Müşterilerin normal yiyecek ve içecek servis saatleri haricinde makul ölçüde extra yiyecek ve içecek talepleri olması durumunda talepleri karşılanmaya çalışılmaktadır. Kahvaltı ve yemek saatleri haricinde havuz, hamam ve plajda müşteriye her an içecek ve aperitif ikramlar sunulmaktadır.

2.8.2.3 Rekreasyon ve Animasyon Faaliyet Merkezi

Animasyon; turistlerin günlük yaşantılarında karşılaştıkları fizyolojik, psikolojik, sosyolojik ve kültürel baskıların sonuçlarından kurtulmak amacıyla turistik seyahat esnasında katıldıkları organize edilmiş boş zaman değerlendirme etkinliklerini kapsamaktadır (Gökdeniz ve Dinç, 2000: 99).

Rekreasyon; insanların iş, görev ve ödev gibi yerine getirilmesi zorunlu etkinlikleri ve yükümlülükleri sonrasında kalan boş zamanlarında gönüllü olarak katıldıkları dinlenme, eğlenme, yenilenme, bireysel açıdan tatmin olmaya yönelik etkinlik ya da faaliyetlerdir (Kraus, 1977: 5, Şahin ve Kocabulut, 2014: 2).

Rekreasyon ve animasyon uygulamalarının konaklama işletmelerinde, önceki yıllara nazaran adeta zorunlu hale geldiği belirtilebilir. İşletmeler arasında fiyat, kalite, promosyon bakımından var olan büyük rekabete rekreasyon ve animasyon gösterileri de dahil olmuştur. Konaklama yerlerinde, en zengin ve kaliteli animasyonları sunmak işletmelerin prestiji olarak kabul edilmektedir (MEB-Animasyon Çalışmaları, 2013: 31).

Konaklama işletmesine gelen müşteri konaklayacağı süre içerisinde dinlenmek, eğlenmek ve huzurlu bir tatil geçirmek istemektedir. Rekreasyon ve animasyon sunumları genellikle havuz kenarı, plaj veya anfi tiyatro gibi uygun alanlarda yapılmaktadır. Sunum ortamlarının hazırlanmasının ardından müşteriler ortama alınmakta ve müşterileri eğlendirme amacıyla rekreasyon ve animasyon faaliyetleri sunulmaktadır (Demirci Orel ve Yavuz, 2003: 63). Eğlence yerine göre farklı şekillerde hazırlanan eğlence programlarının sunulması ile müşterilerin eğlendirilmesi sağlanmaktadır. Rekreasyon etkinlikleri ile insanlar boş zamanlarını değerlendirme imkanı bulurken aynı zamanda dinlenme ve eğlenme ihtiyaçlarını da giderebilme şansını elde etmektedirler (Demirci Orel ve Yavuz, 2003: 63). Sunum sonrası ortamlar bir sonraki sunum için yeniden hazır hale getirilmektedir.

2.8.2.4 Genel Aktiviteler Faaliyet Merkezi

Müşterilerin konaklama işletmesine gelme amacı huzurlu bir ortamda sınırlı sürede dinlenmek ve rahat bir tatil yaşamaktır. Bu amaçla müşterilerin yoğun olarak yararlandığı genel aktivite ortamlarının önemi büyüktür. Konaklama, yiyecek-içecek ve rekreasyon ve animasyon bölümleri haricinde konaklama işletmesindeki genel aktiviteler bölümü (havuz, hamam, sauna, disko, alış-veriş mağazaları, golf, değişik

spor alanları, kuaför v.b.) çalışanları da müşterilere hizmet vermektedirler(Ünüvar, 2008: 382). Sauna, hamam, havuz, plaj gibi ortamların müşterilerin beklentilerini karşılayacak düzeyde hazırlanması önemlidir. Konaklama işletmesinde yer alan tenis, voleybol, basketbol, mini futbol sahası, fitness merkezi ve masa tenisi gibi alanlarda müşterilerin sportif faaliyetlere katılımları sağlanmaktadır. Doğal güzellikleri görmek, gezmek amacıyla kara ve deniz turları, mini konserler ve sinema gösterileri, masa tenisi, futbol gibi farklı spor dallarında turnuvalar düzenlenebilmektedir. Ortamların kullanımı sonrası temizliği bir sonraki hizmet sunumu açısından önemlidir.

2.9 Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulama Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar ve Başarı Koşulları

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemini uygulama sürecinin başarılı olabilmesi yöneticilerin ikna edilmesine bağlıdır. Yöneticilerin büyük bir kısmı yeni bir sistemi işletmeye monte etmenin getirebileceği sıkıntılardan çekinerek yöntem değişikliğine karar verememektedirler. Konaklama işletmelerinde personel sayısının fazlalığına bağlı olarak yapılacak işlerin çokluğu, bunun yanında yeni bir sistem için zaman ayırma zorunluluğu yönetimi endişelendirebilmektedir(Güzeldere, 2007: 45).

Faaliyet Tabanlı Maliyet yöntemi uygulama zorluğu, yeni oluşturulan maliyet sisteminin tasarlanmasının getireceği mali yükün yanında sağlayacağı yararların neler olacağı ilgilere anlatılması yararlı olacaktır. Yeni maliyet sistemi ve beraberinde getirilecek değişikliklerin mali açıdan nimet ve külfetleri eksiksiz belirlenmelidir(Korhan ve Özkan, 2013: 3).

Faaliyet Tabanlı Maliyet yöntemine getirilen en önemli eleştirilerden birisi sistemin karmaşık bir yapısının olduğu yönündedir. Bu eleştirinin kaynağı geleneksel maliyet sistemine göre daha fazla dağıtım anahtarı kullanılıyor olmasıdır. Yöneticileri ikna etme çabaları bu noktada sonuçsuz kalabilmektedir. Bunun sonucunda bazı yöneticiler basit maliyet sistemlerini tercih edebilir(Pekdemir, 1998: s.54).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemini uygulamaya koymada yöneticileri ikna yollarından biri işletmenin fonksiyon veya bölümlerine göre oluşan giderlerin mal veya hizmet üretiminde izlenen faaliyetler bazında ayrı ayrı takip edilebilmesidir. Yöneticilere faaliyetin verimliliğini ölçme, faaliyeti ortadan kaldırma

veya faaliyeti işletme dışından temin etme gibi kararları verme imkanı sağlanır(Cooper ve ark.,1992: 55). Bir faaliyete dair doğru bilgilere ulaşılması, faaliyetin sürekli iyileştirme kavramı çerçevesinde israfın azatılması, faaliyet süresinin kısaltılması, kalite seviyesinin yükseltilmesi, maliyetlerin düşürülmesine olumlu katkı sağlayacaktır(Pekdemir, 1998: 48-49).

Genel olarak her çeşit işletmede Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönetimi uygulamasında başarı sağlamayı engelleyebilecek nedenler aşağıda sıralanmıştır(Bruggeman ve ark. 2005: Çarıkçioğlu ve Polat, 2007: 520):

2.9.1 Ölçüm hataları

Faaliyet merkezi ve faaliyet s+rücülerinin sayısını artırmak yoluyla maliyetleri mamullere yüklemek tutarlılığı artmaktadır. Fakat, hataları azaltmaya yönelik olarak yapılan sistem iyileştirmeleri daha çok ölçüm hatalarına yol açma olasılığı yüksektir(Çarıkçioğlu ve Polat, 2007: 18). Ölçüm hataları Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminden beklenen faydayı yok edecektir. Yönetime yanlış bilgi sunumu konaklama işletmesinin aleyhine olacak sonuçları ortaya çıkaracaktır(Büyükşalvarcı, 2006: 171).

2.9.2 İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modelleri karmaşıklaşmaktadır

Rekabetin yoğun olduğu konaklama, yöneticilerin, operasyonların maliyeti ve ilerleme fırsatları hakkında daha fazla bilgiye ihtiyaç duyması nedeniyle, tutarlı mamul maliyeti geliştirmek amacıyla faaliyetler daha küçük faaliyetlere bölünmesi gerekmektedir. Ortaya çıkan faaliyet enflasyonu yöntemin karmaşıklığını artıracaktır(Altuntaş, 2014: 2).

2.9.3 Karmaşık bir Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modeli oluşturmak zaman alıcıdır

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modellerinin karmaşıklığının artması doğru sonucu elde etme ihtimalini zayıflatır. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemini tasarlayan takım ve uygulayacak muhasebeciler arasındaki en büyük sorun; yapılacak iş sayısının çokluğudur. Çoğu zaman faaliyetler bölümlerin kendi sınırlarını aşmakta,

bu da önemli faaliyetleri belirlemek için, görüşmelerden edinilen bilginin koordine edilmesini gerekli kılmakta ve çok zaman almaktadır(Çarıkçioğlu ve Polat, 2007: 18).

2.9.4 Karmaşık bir Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modelini modifiye etmek zordur

Oldukça kapsamlı olması nedeniyle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modelinin mesai saatleri içerisinde girişinin yapılması zaten zor iken, ileride modifiye edilmesinin daha da pahalı olacağı düşünülmektedir(Çarıkçioğlu ve Polat, 2007: 18).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi, işletme yöneticilerine farklı mamuller üretme ve satma konularında doğru bilgiler sunmaktadır. İşletme yöneticileri bu bilgileri kullanarak fiyatlama ve üretim miktarlarına ilişkin daha sağlıklı kararlar verme avantajına sahip olabilirler(Korhan ve Özkan, 2013: 2).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KONAKLAMA İŞLETMESİNDE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME UYGULANMASI

3.1 Uygulamanın Amacı ve Önemi

Teknolojik gelişmelerin ve buna bağlı olarak müşteri istek ve beklentilerindeki değişimlerin dünyanın küreselleşmesi olarak ifade edildiği günümüzde; ülkelerin birleşerek aralarındaki ekonomik sınırları ortadan kaldırılmasının da etkisiyle işletmeler yoğun rekabet içerisinde bulunmaktadır. Rekabet ortamı içerisinde müşteri memnuniyeti sağlama düşüncesi tüm sektörlerde geleneksel maliyetleme yöntemlerinin terkedilerek yeni yöntemlerin geliştirilmesini zorunlu kılmıştır. Artan mamul çeşidinin yanında sağlanan kalite artışı müşteriyi düşük fiyata yönlendirmekte, dolayısıyla maliyet kontrolü öne çıkmaktadır (Altunay, 2012: 3).

Müşteri tercih olanaklarının diğer sektörlerle nazaran fazla olduğu turizm sektöründe rakip sayısı rekabetin şiddetini artırmaktadır. Konaklama işletmeleri diğer işletmelere oranla daha fazla maliyet unsuru ile karşı karşıya kalmalarından dolayı maliyet kontrolüne diğer işletmelerden daha fazla dikkat etmek zorundadırlar. Hizmet sunumunda çıtanın yükselmesi konaklama işletmelerini geleneksel maliyetleme yöntemlerinden uzaklaştırarak çağdaş maliyetleme yöntemlerine yönelmelerini sağlamaktadır. Maliyetlerin doğruya yakın belirlenmesi yoğun rekabet içerisinde olan konaklama işletmelerinin kâr marjının artmasına, dolayısıyla ortakları ve çalışanların beklentilerine cevap verebilecektir (Atmaca ve Yılmaz, 2011: 16) .

Önemli bir maliyet unsuru olan yiyecek-içecek maliyetlerinin kontrolünün ise işletmeler tarafından daha dikkatli ve titiz olarak yapılması işletmelerin kârlılığı ve sürekliliği açısından büyük önem taşımaktadır (Okutmuş ve Ergül, 2013: 5411). Geleneksel maliyet sistemlerinden farklı olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme; kaynakları tüketen faaliyetlerin neden olduğu faaliyet maliyetlerinin, faaliyetlerin yapısal özellikleri ve mamuller arası ilişki analizi ile belirlenmesi ve çok sayıda maliyet sürücülerini ile mamullere faaliyetleri tükettikleri ölçüde yüklenmesi suretiyle doğru maliyet bilgileri sağlamaktadır. Bu yönüyle konaklama işletmelerinde gerçeğe

yakın maliyetleri elde etmek Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminin uygulanması ile mümkündür(Altunay, 2012: 3).

3.2 Uygulamanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Turizm potansiyeli açısından Türkiye'nin en önemli illerinden birinin olması ve beş yıldızlı konaklama işletmelerinin büyük çoğunluğunun bu ilde olması nedeniyle Antalya uygulamanın kapsamını belirlemektedir. İşletmenin beş yıldızlı olması ve geleneksel maliyetleme yöntemini kullanması uygulama oteli olarak belirlenmesini sağlayan etkenlerden birisidir. Bir diğer etmen ise uygulama sonrası varılan sonuçlara bağlı olarak sonraki yıllarda tesis yönetiminin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemini uygulamaya karar verebileceği yönündeki beyanları olmuştur.

Konaklama işletmesi muhasebe bilgi sisteminin istenilen her tür veriye ulaşmada uygun olmayışı sonucunda bazı veriler yöneticilerin beyanlarına göre değerlemeye alınması uygulamanın kısıtlılığı olarak görülmektedir.

3.3 Uygulamanın Metodolojisi

Bu kısımda araştırmanın örnekleme ve veri toplama araçlarına ilişkin bilgi verilmiştir.

3.3.1 Uygulamanın Yöntemi ve Örnekleme

Uygulama yöntemi olarak alan araştırması yöntemi tercih edilmiştir. Bu amaçla konaklama işletmesi üst yönetimi ile yapılan ön görüşmede uygulama hakkında bilgi verilerek üst yönetimin onayı alınmış ve devamında farklı tarihlerde konaklama işletmesi yetkilileri ile birebir görüşmeler yapılarak hizmetin üretim süreci, hizmeti oluşturan fonksiyonlar incelenerek veriler muhasebe bilgi sisteminden, buradan elde edilemeyen bazı veriler ise yetkili kişilerin sözlü beyanları doğrultusunda elde edilmiştir.

3.3.2 Veri Toplama Araçları

Uygulama yapılan konaklama işletmesinin Ağustos 2013 ayına ait direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerini içeren veriler işletme yönetimi tarafından verilmiştir. Ağustos 2013 ayında konaklama işletmesinde toplam 32.420 müşteri konaklamış ve müşteri sayısının tamamı örneklem hesaplamada dikkate alınmıştır.

3.3.3 Uygulama Yapılan İşletmenin Tanıtılması

İşletme Antalya'nın Belek ilçesinde bulunmaktadır. Otel bir ana bina ve farklı kat ve ölçülerde villa tipi odalardan oluşmakta olup toplam oda sayısı 444'tür. Otel çam ormanları arasında denize sıfır konumunda 110.400 m² alana kurulmuş olup önemli bir kısmı yeşil alandır. Otelin kendi müşterisinin kullanımına sunduğu 300 metrelik kum plajı mevcuttur. Yarı olimpik boyutlarda bir kapalı yüzme havuzu, bir olimpik açık yüzme havuzu ve bir de kaydıraklı çocuk yüzme havuzu bulunmaktadır. Sportif faaliyetler için yapılmış iki adet tenis kortu ve mini çim futbol sahası mevcuttur. Ayrıca sosyal faaliyetler ve rekreasyon ve animasyon gösterilerinde yararlanılan bir anfi tiyatrosu bulunmaktadır. Ana otel binasından ayrı konumlandırılmış yönetim binası olarak kullanılan ayrı bir bina da otel kompleksi içerisinde bulunmaktadır.

İki adet golf sahası yabancı uyruklu müşteriler tarafından rağbet görmektedir. Uluslararası golf şampiyonalarına ev sahipliği yapabilecek ölçüde düzenlenmiş olan bu sahalar 18'er çukurlu olup zorluk dereceleri ise, birinin 71 Par¹ diğerinin ise 72 Par olarak belirtilmiştir. Yaz sezonunun aşırı sıcak olması dolayısıyla golf müşterisi Kasım – Mayıs aylarını tercih etmekte, Haziran – Ekim aylarında ise deniz turizmi talep görmektedir.

İşletmenin bir ana otel binası ve farklı büyüklüklerde villa odaları bulunan 8 ayrı villa binasından oluşmaktadır. İşletmenin oda tipleri ve yatak sayıları dökümü aşağıda yer almaktadır. Yetkililerin isteği doğrultusunda uygulama içerisinde otelin ve tiplerine göre farklı isimlendirilen odaların gerçek ismi kullanılmayacaktır. Bu istek doğrultusunda odalar ve villalar A,B,C şeklinde isimlendirilmiştir. Her bir oda tipi metrekare, yatak sayısı, oda sayısı vb. açılardan farklılıklar göstermektedir.

3.3.4 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi İle Faaliyet Maliyetlerin Hesaplanması

Konaklama işletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminin uygulanması ile maliyetlerin hesaplanması aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

¹ Par: Çok iyi bir golf oyuncusunun (Scratchgolfer) topu green'e (deliğe) sokması için gereken vuruş sayısıdır.

² Endirekt yiyecek – içecek giderlerinin müşterilerin yediği porsiyon sayılarına bağlı olduğu kabul edilerek

3.3.4.1 Konaklama İşletmesinden Edinilen Bilgiler

Konaklama işletmesi yöneticileri ve bölüm yetkilileri ile yapılan yüz yüze görüşmelerden elde edilen bilgiler aşağıdaki şekilde tablolar haline getirilmiştir.

Konaklama işletmesi odaları ana binada yer alan odalar ve villalarda yer alan odalar olarak iki ana gruba ayrılmıştır. Oda ve villalar farklı isimlendirilmiş, ancak yönetim isteği doğrultusunda gerçek isimlerin kullanılmasından kaçınılmıştır.

Konaklama işletmesi yönetiminden alınan bilgiler aşağıda bazı tablolara dönüştürülmüştür. Tablolar aracılığıyla konaklama işletmesi hakkında uygulamada yararlanılan bilgiler sunulmuştur.

Tablo 3.1a ve Tablo 3.1b’de konaklama işletmesinin farklı tip ve büyüklüklerde tefriş edilmiş oda ve villaların çeşitleri ve günlük müşteri sayılarını vermektedir. Konaklama işletmesinin ana binasının haricinde farklı sayıda odadan oluşan 8 adet villadan oluşmaktadır. Her villa binasında farklı sayıda müşterinin konaklayabileceği villa odaları A, B, C, D ve E şeklinde isimlendirilmiştir. Yatak sayısı oda veya villanın yatak sayısıdır. Oda sayısı ilgili oda çeşidinden tesiste bulunan oda sayısını vermektedir. Örneğin Villa A olarak isimlendirilen odadan konaklama işletmesinde 8 adet oda mevcuttur. Günlük yatak sayısı Villa A tipi odaların bir günlük müşteri kapasitesini vermektedir.

Tablo 3.1a: Konaklama İşletmesi Villa Bilgileri

Villa Çeşitleri	Yatak Sayısı	Oda Sayısı	Yatak Sayısı
Villa A	6 Kişilik	8 Adet	48
Villa B	4 Kişilik	8 Adet	32
Villa C	4 Kişilik	24 Adet	96
Villa D	2 Kişilik	28 Adet	56
Villa E	4 Kişilik	141 Adet	564
	Toplam	209 Adet	796

Tablo 3.1b: Konaklama İşletmesi Oda Bilgileri

Oda Çeşitleri	Yatak Sayısı	Oda Sayısı	Yatak Sayısı
Oda A	2 Kişilik	204 Adet	408
Oda B	3 Kişilik	8 Adet	24
Oda C	5 Kişilik	7 Adet	35
Oda D	2 Kişilik	12 Adet	24
Oda E	2 Kişilik	4 Adet	8
	Toplam	235 Adet	499

Kaynak: Konaklama İşletmesi Yönetimi

Tablo 3.1a’da görüldüğü üzere Villa odalarının bir günlük toplam yatak kapasitesi 796 adettir. Konaklama işletmesi ana binada bulunan ve yine A, B, C, D

ve E olarak isimlendirilen odaların toplam yatak kapasitesi 499 adettir. Buna göre konaklama işletmesinin bir günlük toplam yatak kapasitesi (796 + 499 =) 1295 adettir.

Konaklama işletmesinin hizmet üretim bölümlerinin yönetici ve personel sayıları aşağıda Tablo 3.2’de verilmiştir. Maliyetlere direkt dağıtılması mümkün olmayan bazı giderlerin yönetici ve personel sayıları ile orantılı olarak dağıtılması söz konusu olduğunda hizmet üretim bölümleri personel sayıları dikkate alınacaktır.

Tablo 3.2: Hizmet Üretim Bölümlerinin Yönetici ve Personel Sayıları Dağılımı

Personel Sayısı	Yönetici	Personel
Odalar Villalar	4	95
Peyzaj	2	20
Çamaşır	2	34
Tamir-Bakım	2	15
Yiyecek - İçecek	4	95
Plaj - Havuz - Hamam	2	28
Sosyal Faaliyetler	2	23
TOPLAM	18	310

Kaynak: Konaklama İşletmesi Yönetimi

Konaklama işletmesinin yönetim bölümü çalışanları için yapılan giderlerin dönem gideri niteliğinde olması nedeniyle hizmet üretim maliyetlerine katılmamaktadır. Tablo 3.3 konaklama işletmesi yönetiminden alınan bilgiler doğrultusunda bölümlerin kapladığı alanları göstermektedir. Amortismanlar, boya ve dekorasyon ve doğal gaz giderlerinin dağıtımında bölümlerin kapladığı alanlardan yararlanılacaktır.

Tablo 3.3: Konaklama İşletmesi Hizmet Bölümlerinin Kapladığı Alan Ölçüleri

Bölümlerin Kapladığı Alanlar (m²)	
Odalar Villalar	31.500 m ²
Peyzaj	59.000 m ²
Çamaşır	2.100 m ²
Tamir-Bakım	850 m ²
Yiyecek - İçecek	9.250 m ²
Plaj - Havuz - Hamam	3.500 m ²
Sosyal Faaliyetler	4.200 m ²
TOPLAM	110.400 m²

Kaynak: Konaklama İşletmesi Yönetimi

Konaklama işletmesinin müşterilerine hizmet sunumunda yararlandığı maddi duran varlıklarından bazıları garanti kapsamında olan varlıklardır. Bu varlıkların bakım - onarımı söz konusu olduğunda ilgili yetkili servislerince yerine getirilmektedir. Garanti kapsamında olmayan maddi duran varlıkların bakım ve onarım işlemleri ise bakım – onarım bölümü elemanları tarafından yapılmaktadır. Bakım onarım bölümünden alınan bilgiler ışığında Tablo 3.4 oluşturulmuştur.

Tablo 3.4: Hizmet Üretim Bölümlerinde Bakım-Onarım Faaliyet Sayıları

Tamir-Bakım Faaliyet Sayıları Dağılımı (Ağustos 2013)	
Odalar Villalar	754
Peyzaj	65
Çamaşır	54
Tamir-Bakım	50
Yiyecek - İçecek	80
Plaj - Havuz - Hamam	25
Sosyal ve Sportif Faaliyetler	27
TOPLAM	1.055

Kaynak: Konaklama İşletmesi Yönetimi

Tablo 3.4'te bakım – onarım bölümünün hizmet bölümleri için yapmış olduğu bakım – onarım faaliyetlerini göstermektedir. Sezon içerisinde villa ve odalarda minibar, televizyon, saç kurutma ve klima gibi cihazların sürekli kullanımı bakım onarım faaliyet sayılarını artmaktadır.

Tablo 3.5'te Ağustos 2013 ayında konaklama işletmesinde konaklayan toplam müşteri sayıları villa ve oda bazında verilmiştir. Villa ve odalarda konaklayan müşteriler toplam, yetişkin ve ücretsiz şeklinde verilmiştir.

Tablo 3.5: Ağustos 2013 Ayı Detaylı Müşteri Konaklama Sayıları

Oda Tipi	Toplam Müşteri Sayısı	Yetişkin Müşteri Sayısı	Ücretsiz Müşteri Sayısı
VİLLA A	1.202	655	547
VİLLA B	875	512	363
VİLLA C	2.658	1.925	733
VİLLA D	1.506	1.506	0
VİLLA E	13.930	8.834	5.096
ODA A	9.965	9.965	0
ODA B	626	472	154
ODA C	940	652	288
ODA D	663	663	0
ODA E	55	42	13
	32.420	25.226	7.194

Kaynak: Konaklama İşletmesi Yönetimi

Yukarıdaki tablodan görüldüğü üzere Ağustos 2013 ayında konaklama işletmesinde toplam 32.420 kişi konaklamıştır. Bunlarda 25.226 kişi 12 yaş ve üzeri olup ücrete tabi olan müşterilerdir. 11 yaş ve altı olan 7.194 müşteri ise ücretsiz olarak konaklayan çocuklardır. Söz konusu dönemde tesiste konaklayan 13 adet özürlü müşteri ise yaş sınırına bakılmaksızın işletmenin tüm olanaklarından ücretsiz olarak yararlanabilmektedir.

Tablo 3.6: Odaların Müşteri Sayılarına Göre Ortalama Porsiyon Sayıları

	Toplam Müşteri Sayıları	Yetişkin Müşteri Sayıları	Ücretsiz Müşteri Sayıları	Yetişkin Aylık Porsiyon Sayıları	Çocuk Aylık Porsiyon Sayıları	Toplam Porsiyon Sayıları
VİLLA A	1.202	655	547	5.240	2.733	7.973
VİLLA B	875	512	363	4.096	1.815	5.911
VİLLA C	2.658	1.925	733	15.400	3.665	19.065
VİLLA D	1.506	1.506	0	12.048	0	12.048
VİLLA E	13.930	8.834	5.096	70.672	25.480	96.152
ODA A	9.965	9.965	0	59.790	0	79.720
ODA B	626	472	154	2.832	616	4.546
ODA C	940	652	288	3.912	1.152	6.656
ODA D	663	663	0	3.978	0	5.304
ODA E	55	42	13	252	52	401
	32.420	25.226	7.194	178.220	35.513	237.776

Kaynak: Konaklama İşletmesi Yönetimi

Yetişkin bir müşterinin sabah kahvaltısında 2, öğle yemeğinde 3 ve akşam yemeğinde yine 3 tam dolu porsiyon yemek aldığı kabul edilmiştir. Ücretsiz müşterilerin ise günlük ortalama 5 porsiyon yemek aldığı kabul edilmiştir. Buna göre yetişkin sayıları 8 ile çarpılarak yetişkin aylık porsiyon sayıları elde edilmiştir. Aynı şekilde ücretsiz müşteri sayıları 5 ile çarpılarak ücretsiz müşteri aylık porsiyon sayıları elde edilmiştir.

Konaklama işletmesi yönetim bölümünden edinilen bilgilere göre Ağustos 2013 yılı toplam giderleri 2.964.896,57 TL olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu giderler İlk Madde ve Malzeme Giderleri, İşçi Ücret ve Giderleri, Memur Ücret ve Giderleri, Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderleri, Çeşitli Giderler ve Amortisman Giderleri olarak gruplandırılmıştır. Bu giderlerin 2.167.007,37 TL'lık bölümü üretilen hizmete doğrudan yüklenebilen direkt giderlerdir.

Giderlere ait bilgilerden yararlanılarak Tablo 3.7 oluşturulmuştur. Konaklama işletmesinin farklı giderleri ortak özelliklerine göre Tablo 3.7'de sunulmuştur.

Tablo 3.7: Konaklama İşletmesi Ağustos 2013 Ayı Giderleri

GİDERLER	GİDER TÜRLERİ	DİREKT GİDERLER	ENDİREKT GİDERLER	TOPLAM
İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	Yiyecek Giderleri	778.450,00	15.239,00	793.689,00
	İçecek Giderleri	477.320,00	9.340,00	486.660,00
	Minibar Giderleri	73.851,41		73.851,41
	Buket Malzeme Giderleri	17.540,00		17.540,00
	Temizlik Kimyasal Malzeme Giderleri	0,00	20.020,43	20.020,43
İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ TOPLAMI		1.347.161,41	44.599,43	1.391.760,84
İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ	Personel Ücret Giderleri	673.040,00	42.960,00	716.000,00
	Personel SGK Payları (İşveren)	141.338,40	9.021,60	150.360,00
İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ TOPLAMI		814.378,40	51.981,60	866.360,00
MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ	Memur Ücret ve Giderleri	0,00	22.000,00	22.000,00
	Memur SGK Payları (İşveren)	0,00	7.700,00	7.700,00
MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ TOPLAMI		0,00	29.700,00	29.700,00
DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMET GİDERLERİ	İletişim Giderleri	467,56	8.052,44	8.520,00
	Doğal Gaz Giderleri		14.600,00	14.600,00
	Su Giderleri		27.162,00	27.162,00
	Elektrik Giderleri	0,00	64.047,00	64.047,00
	Sigorta Giderleri	0,00	1.650,001	1.650,001
DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMET GİDERLERİ TOPLAMI		467,56	115.511,44	115.979,00
	Basılı Evrak Giderleri	0,00	4.973,00	4.973,00
	Yangın Ekipmanları	0,00	2.970,00	2.970,00
	Bakım Onarım Giderleri	0,00	28.514,00	28.514,00
	Kırtasiye Giderleri	0,00	1.350,00	1.350,00
	Boya Dekorasyon	0,00	3.960,00	

	Giderleri			3.960,00
	Ulaştırma Giderleri	0,00	24.140,00	24.140,00
	Çeşitli Giderler	0,00	7.576,73	7.576,73
	Laboratuvar Analiz Giderleri	0,00	2.985,00	2.985,00
	Personel Üniforma Giderleri	0,00	2.560,00	2.560,00
ÇEŞİTLİ GİDERLER TOPLAMI		0,00	79.028,73	79.028,73
AMORTİSMAN GİDERLERİ	Amortisman Giderleri	0,00	482.068,00	482.068,00
AMORTİSMAN GİDERLERİ TOPLAMI		0,00	482.068,00	482.068,00
TOPLAM		2.162.007,37	802.889,20	2.964.896,57

Kaynak: Konaklama İşletmesi Yönetimi

Tablo 3.7'ye bakıldığında Ağustos 2013 ayına ait giderler hem gider çeşitlerine ve gider türlerine göre (direkt / endirekt) ayrılmıştır. Buna göre hizmet üretimine direkt aktarılabilen giderler Direkt Giderler sütununa, hizmet üretimine direkt yüklenemeyen giderler ise Endirekt Giderler sütununa yazılmıştır. Bilindiği üzere direkt giderlerin hangi mamul ya da hizmete yüklendiğini belirlemek zor değildir. Endirekt giderlerin hizmet maliyetine doğruya yakın aktarılmasını sağlamak için Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminden yararlanılacaktır.

Tablo 3.8 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi ile faaliyet merkezlerine dağıtılacak gider türlerini ve tutarlarını göstermektedir.

Tablo 3.8: Konaklama İşletmesi Ağustos 2013 Genel Üretim Giderleri**Tablosu**

Genel Üretim Giderleri	Tutar
Yiyecek Giderleri	15.239,00
İçecek Giderleri	9.340,00
Temizlik Kimyasal Malzeme Giderleri	20.020,43
Personel Ücret Giderleri	42.960,00
Personel SGK Payları (İşveren)	9.021,60
Memur Ücret Giderleri	22.000,00
Memur SGK Payları (İşveren)	7.700,00
İletişim Giderleri	8.052,44
Doğalgaz Giderleri	14.600,00
Su Giderleri	27.162,00
Elektrik Giderleri	64.047,00
Sigorta Giderleri	1.650,00
Basılı Evrak Giderleri	4.973,00
Yangın Ekipmanları Giderleri	2.970,00
Bakım Onarım Giderleri	28.514,00
Kırtasiye Giderleri	1.350,00
Boya Dekorasyon Giderleri	3.960,00
Ulaştırma Giderleri	24.140,00
Diğer Giderleri	7.576,73
Laboratuvar Analiz Giderleri	2.985,00
Personel Üniforma Giderleri	2.560,00
Amortisman Giderleri	482.068,00
Toplam	802.889,20

Kaynak: Konaklama İşletmesi Yönetimi

3.3.4.2 Faaliyet Merkezleri ve Alt Faaliyetlerinin Belirlenmesi

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme uygulamasının 1. aşamasında hizmet üretimi sırasında gerçekleşen faaliyetler ve faaliyetlerin özelliklerine göre toplandığı faaliyet merkezlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Aşağıdaki tabloda 3.9’da Konaklama işletmesinin faaliyet merkezleri ve faaliyet merkezlerinin alt faaliyetleri verilmiştir. Uygulama faaliyet merkezleri olarak Konaklama, Yiyecek – İçecek, Rekreasyon ve Animasyon ve Genel Aktiviteler şeklinde 4 adet faaliyet merkezi belirlenmiştir.

Tablo 3.9: Konaklama İşletmesi Faaliyetleri ve Faaliyet Merkezleri

Konaklama İşletmesi Faaliyet Merkezleri	Faaliyet Merkezleri Alt Faaliyetleri
Konaklama (F1)	Müşterinin Karşılansması
	Müşterinin Odaya Yerleştirilmesi
	Kat Hizmetleri Faaliyetlerinin Yürütülmesi
	Müşteri Taleplerinin karşılansması
	Müşteri Çıkış İşlemleri
Yiyecek- İçecek (F2)	Yeme - İçme Ortamının Hazırlansması
	Müşterinin Yeme - İçme Ortamına Alınması
	Müşteri Özel Siparişlerinin Karşılansması
	Extra Yiyecek İçecek Taleplerinin Karşılansması
Rekreasyon ve Animasyon (F3)	Müşterinin Eğlence Ortamına Alınması
	Eğlence Faaliyetlerinin sunulması
	Eğlence Ortamının Temizlenmesi
	Toplu Spor Aktivitelerinin Sunulması

Genel Aktiviteler (F4)	Genel Aktivite Ortamının Hazırlanması
	Sauna - Hamam - Havuz vb. ortamların Hazırlanması
	Fitness aktivitelerinin hazırlanması ve Sunumu
	Ortamın Temizlenmesi

Kaynak: Konaklama İşletmesi Yönetimi

3.3.4.2.1 Konaklama Faaliyet Merkezi (F1)

Müşteri konaklama işletmesine geldiğinde öncelikle konaklama faaliyet merkezince; diğer bir ifadeyle resepsiyon ile karşılanmaktadır. Müşterinin oda tahsis işleminin ardından bagajının odaya yerleştirilmesi işlemleri yerine getirilmektedir. Oda temizliği, kuru temizleme, oda servisi vb. müşteri özel isteklerinin karşılanması gibi kat hizmeti faaliyetlerinin yürütülmesi ve son olarak müşteri çıkış işlemlerinin ardından boşalan odalar temizlenerek satışa hazır duruma getirilmesi işlemleri gerçekleştirilmektedir.

3.3.4.2.2 Yiyecek – İçecek Faaliyet Merkezi (F2)

Yiyecek – İçecek Faaliyet Merkezinde; mutfak bölümünde yiyecek ve içeceklerin hazırlanması faaliyetleri yerine getirilirken, yeme-içme bölümünde de ortamın hazırlanması faaliyetleri yürütülmektedir. Müşterilerin yeme-içme ortamına alınmasının ardından müşteriler açık büfe uygulaması ile yiyecek ve içeceklerini kendileri almaktadır. Bunun yanında müşterilerin yiyecek ve içeceklerle ilgili özel siparişlerinin olması durumunda bölüm çalışanları aracılığıyla yerine getirilmektedir. Müşterilerin normal yiyecek ve içecek servis saatleri haricinde makul ölçüde extra yiyecek ve içecek talepleri olması durumunda talepleri karşılanmaya çalışılmaktadır.

3.3.4.2.3 Rekreasyon ve Animasyon Faaliyet Merkezi (F3)

Rekreasyon ve animasyon faaliyetleri müşterileri eğlendirme faaliyetlerinden oluşmakta olup genellikle havuzlarda, havuz kenarlarında, sahilde veya bina içerisinde diskoda yürütülmektedir. Ortamın hazırlanmasının ardından müşterilerin eğlence ortamına alınması sağlanmaktadır. Eğlence yerine göre farklı şekillerde hazırlanan eğlence programlarının sunulması ile müşterilerin eğlendirilmesi sağlanmaktadır. Program sunumu sonrası eğlence ortamının temizlenmesi ve bir sonraki sunum programına hazırlanması faaliyetleri yürütülmektedir.

3.3.4.2.4 Genel Aktiviteler Faaliyet Merkezi (F4)

Müşterilerin konaklama işletmesine gelme amacı huzurlu bir ortamda sınırlı sürede mümkün olan en yüksek düzeyde dinlenmek ve rahat bir tatil yaşamaktır. Bu amaçla müşterilerin yoğun olarak yararlandığı genel aktivite ortamlarının önemi büyüktür. Sauna, hamam, havuz, deniz gibi ortamların müşterilerin beklentilerini karşılayacak düzeyde hazırlanması önemlidir. Konaklama işletmesinde yer alan tenis, voleybol, basketbol, mini futbol sahası, fitness merkezi ve masa tenisi gibi alanlarda müşterilerin sportif faaliyetlere katılımları sağlanmaktadır. Ortamların kullanımı sonrası temizliği bir sonraki hizmet sunumu açısından önemlidir.

3.3.4.3 Maliyet Sürücülerinin Belirlenmesi

Konaklama işletmesinin Ağustos 2013 ayı içerisinde yapmış olduğu genel üretim giderlerin hangi faaliyetler nedeniyle ortaya çıktığı görülmektedir. Geleneksel maliyetlendirme yönteminde dağıtım anahtarı olarak ifade edilen maliyet sürücüleri; maliyetler ile maliyetlerin yapıldığı faaliyetler arasında olan ilişkiyi belirlemede kullanılan ve dağıtım anahtarlarına kıyasla daha gerçekçi maliyetlerin oluşturulmasını sağlamaktadır. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeyi geleneksel maliyetlemeden ayıran önemli özelliklerden biri; genel üretim giderlerinin her biri için gerektiğinde bir faaliyet sürücüsü belirlenebilmektedir. Uygulamada faaliyet merkezleri belirlendiğinden faaliyet merkezlerinde toplanan giderler için ortak maliyet sürücülerinin belirlenmesi daha mantıklı olacaktır. Faaliyet merkezlerine uygun faaliyet sürücülerinin atanması ile maliyetlerin anlamlı dağıtımını sağlanmış olacağından elde edilen maliyet bilgilerinin güvenilirliği de artacaktır. Tablo 3.10'da her bir genel üretim gider türünün ilgili faaliyet merkezlerine doğru aktarılmasını sağlamak amacıyla atanan farklı maliyet sürücülerini göstermektedir.

Tablo 3.10: Gider Türlerine Göre Belirlenen Maliyet Sürücüleri

GİDER TÜRLERİ	MALİYET SÜRÜCÜLERİ
Yiyecek Giderleri	Porsiyon Sayısı ²
İçecek Giderleri	Porsiyon Sayısı
Temizlik Kimyasal Malz. Gid.	Kapalı Alan m ²³
Personel Ücret Giderleri	Personel Sayısı ⁴
Personel SGK Payları (İşveren)	Personel Sayısı
Memur Ücret ve Giderleri	Personel Sayısı
Memur SGK Payları (İşveren)	Personel Sayısı
İletişim Giderleri	Faaliyet Mrk. Telefon Gör.(dk) ⁵
Doğalgaz Giderleri	Kapalı Alan m ²⁶
Su Giderleri	Su Kullanımı (Ton) ⁷
Elektrik Giderleri	Kilowat Saat (KW/S) ⁸
Sigorta Giderleri	Eşit Dağıtım ⁹
Basılı Evrak Giderleri	Müşteri Sayısı - Tamamı ¹⁰
Yangın Ekipmanları	m ²¹¹
Bakım Onarım Giderleri	Bakım Onarım Faaliyet Saati ¹²
Kırtasiye Giderleri	Öngörülen % ler ¹³
Boya Dekorasyon Giderleri	m ²

² Endirekt yiyecek – içecek giderlerinin müşterilerin yediği porsiyon sayılarına bağlı olduğu kabul edilerek porsiyon sayıları ile bağlantılı olarak dağıtımı yapılacaktır. Yetişkin bir insanın bir gün boyunca 8 dolu tabak yiyeceği ortalama değer olarak kabul edilmiştir. Ücretsiz olarak isimlendirilen 11 yaş ve aşağısı çocukların da bir günde 5 dolu tabak yemek yiyeceği ortalama değer olarak kabul edildiği yönetim tarafından ifade edilmiştir.

³ Temizlik Kimyasal malzeme giderleri konaklama işletmesinin kapalı alanlarında kullanılmaktadır.

⁴ Faaliyet merkezlerinde görevlendirilen yönetici ve personel sayısı.

⁵ Telefon görüşmeleri tesis santralinden temin edilmiştir.

⁶ Doğalgaz giderleri kapalı alan içerisinde kullanılmaktadır, bu nedenle kapalı alan m² ile dağıtımı yapılacaktır.

⁷ Su tüketiminin (ton) Faaliyet Merkezlerine dağılımı esas alınacaktır.

⁸ Konaklama işletmesinde süzme saat bulunmadığından kw-saat ölçümü yapılamamış ve değerler yönetim tarafından tahmini olarak verilmiştir.

⁹ Sigorta giderlerinin dağılımı tüm faaliyetlere eşit oranda dağıtılacaktır.

¹⁰ Basılı evrak giderlerinin tamamına yakını oldulara bırakılan blok not, tesis yerleşim planı ve müşteri memnuniyeti ile ilgili kurumsal anket gibi unsurlar için yapılan giderler olması nedeniyle Ağustos 2013 ayı toplam müşteri sayısı esas alınmıştır.

¹¹ Yangın ekipmanları, boya dekorasyon ve amortisman giderleri işletmenin tamamı için yapılan giderlerdir ve işletmesinin toplam m² alanı toplamına göre dağıtılacaktır.

¹² Bakım onarım faaliyet saatleri bölümlere göre hesaplanabilmektedir. Bu nedenle faaliyetlere düşen bakım – onarım saatleri ile dağıtılacaktır.

¹³ Kırtasiye ve Diğer Giderlerin dağılımı yönetim tarafından belirlenmiş olan Öngörülen %'lere göre dağıtım yapılacaktır.

Ulaştırma Giderleri	Personel Sayısı
Diğer Giderler	Öngörülen % ler
Laboratuvar Analiz Giderleri	Endirekt Malz. / Dir. Malz. ¹⁴
Personel Üniforma Giderleri	Personel Sayısı
Amortisman Giderleri	m ² ¹⁵

Endirekt giderlerin faaliyet merkezlerine aktarılmasında yukarıda Tablo 3.10'da yer alan maliyet sürücülerinden yararlanılacaktır.

Tablo 3.11a: Faaliyet Merkezleri ve Maliyet Sürücülerinin Dağılımı

Faaliyet Merkezleri	Personel Sayısı	Müşteri sayısı (Tamamı)	m²	Porsiyon Sayısı	Kapalı Alan m²	Eşit Dağıtım
F1	139,25 ¹⁶	32420	34.450 ¹⁷	0	34.450	25
F2	103,25 ¹⁸	0	9.250	213.733	9.250	25
F3	29,25 ¹⁹	0	4.200	0	4.200	25
F4	56,25 ²⁰	0	62.500 ²¹	0	3.500	25
Toplam	328	32.420	110.400	213.733	51.400²²	100

¹⁴ Laboratuvar analiz giderlerinin tamamı yiyecek – içecek faaliyetleri için yapılmıştır.

¹⁵ Konaklama işletmesinin muhasebe kayıt sistemi amortismanlar ile ilgili ayrıntı vermeye uygun olmaması nedeniyle m² ile dağıtılmasının doğru olacağı kanaatine varılmıştır.

¹⁶ Tamir bakım personeli sayısı 17 kişi olup her faaliyete hizmet verdiği için tüm faaliyetlere eşit dağıtılacak olup (17/4) 4,25 kişi her faaliyete eklenecektir. Buna göre Kat Hizmetleri personel sayısı + çamaşırhane personel sayısı + Bakım Onarımdan gelen (99+36+4,25 = 139,25 kişi)

¹⁷ Oda Villa + Çamaşırhane + Tamir Bakım bölümleri kapalı alanları (31.500 + 2.100+ 850 = 34.450 m²)

¹⁸ Tamir bakım personeli sayısı 17 kişi olup her faaliyete hizmet verdiği için tüm faaliyetlere eşit dağıtılacak olup (17/4) 4,25 kişi her faaliyete eklenecektir. Buna göre Yiyecek İçecek personel sayısı + Bakım Onarımdan gelen (99+4,25 = 103,25 kişi)

¹⁹ Tamir bakım personeli sayısı 17 kişi olup her faaliyete hizmet verdiği için tüm faaliyetlere eşit dağıtılacak olup (17/4) 4,25 kişi her faaliyete eklenecektir. Buna göre Rekreasyon animasyon personel sayısı + Bakım Onarımdan gelen (25+4,25 = 29,25 kişi)

²⁰ Tamir bakım personeli sayısı 17 kişi olup her faaliyete hizmet verdiği için tüm faaliyetlere eşit dağıtılacak olup (17/4) 4,25 kişi her faaliyete eklenecektir. Buna göre Plaj Havuz Hamam personel sayısı + Peyzaj personel sayısı + Bakım Onarımdan gelen (30+22+4,25 = 56,25 kişi)

²¹ Peyzaj + Plaj Havuz Hamam alanları toplamı (59.000 + 3.500 = 62.500 m²)

²² Kapalı alan toplamı alınacağından Peyzaj bölümünün toplama dahil edilmemiştir.

Tablo 3.11b: Faaliyet Merkezleri ve Maliyet Sürücüleri Dağılımı(Devam)

Faaliyet Merkezleri	Bak.-Onar. Faal. Sayısı	Endirekt Malz. / Direkt Malz.	Su Tüketimi (Ton)	Kilowat Saat (Kw/s) ²³	Faal. Merkez. Tel. Görüşme (Dak.) ²⁴	Öngörülen Yüzdeler ²⁵
F1	858 ²⁶	0	20,00	244.885	23.350	40,00
F2	80	24.579	14,00	56.513	8.857,20	25,00
F3	27	0	0,40	30.139	4.428,60	15,00
F4	90 ²⁷	0	5,60	45.120	3.623,40	20,00
Toplam	1.055	24.579	40	376.747	40.260	100

Tablo 3.10’da belirlenen maliyet sürücülerine göre oluşturulan Tablo 3.11a ve Tablo 3.11b’de dağıtımda kullanılacak değerleriyle yer almaktadır.

Endirekt giderlerin faaliyet merkezlerine dağıtımını sağlayacak maliyet sürücülerinin belirlenmesinden bir sonraki adımda giderlerin dağıtım işlemleri yerine getirilecektir.

3.3.4.4 Genel Üretim Maliyetlerinin Faaliyet Merkezlerine Dağıtımı

Genel üretim maliyetlerinin faaliyet merkezlerine maliyet sürücüleri yardımıyla dağıtımını sağlandıktan sonra üretim giderlerinin faaliyet merkezlerine dağılımını gösteren Tablo 3.12 oluşturulmuştur.

²³ Konaklama işletmesi yönetiminin vermiş olduğu KW/S bilgileridir.

²⁴ Konaklama işletmesi santralinden alınmıştır.

²⁵ Konaklama işletmesi yönetiminin verdiği % rakamlarıdır.

²⁶ Oda villa, çamaşırhane ve tamir bakım bölümleri toplamı (754 + 54 + 50= 858)

²⁷ Peyzaj ve Plaj Havuz Hamam toplamı (65 + 25 = 90)

Tablo 3.12: Ağustos 2013 Ayı Genel Üretim Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile Dağıtımı

GİDER TÜRLERİ	F1	F2	F3	F4	TOPLAM
Yiyecek Giderleri	0,00	15.239,00	0,00	0,00	15.239,00
İçecek Giderleri	0,00	9.340,00	0,00	0,00	9.340,00
Temizlik Kimyasal Malzeme Giderleri	13.418,36	3.602,90	1.635,91	1.363,26	20.020,43
Personel Ücret Giderl.	18.238,35	13.523,23	3.831,04	7.367,38	42.960,00
Personel SGK Payları (İşveren)	3.830,05	2.839,88	804,52	1.547,15	9.021,60
Memur Ücret ve Giderleri	9.339,94	6.925,30	1.961,89	3.772,87	22.000,00
Memur SGK Payları (İşveren)	3.268,98	2.423,86	686,66	1.320,50	7.700,00
İletişim Giderleri	4.670,42	1.771,54	885,77	724,72	8.052,44
Doğalgaz Giderleri	9.785,41	2.627,43	1.193,00	994,16	14.600,00
Su Giderleri	13.581,00	9.506,70	271,62	3.802,68	27.162,00
Elektrik Giderleri	41.630,46	9.607,21	5.123,63	7.685,70	64.047,00
Sigorta Giderleri	412,50	412,50	412,50	412,50	1.650,00
Basılı Evrak Giderleri	4.973,00	0,00	0,00	0,00	4.973,00
Yangın Ekipmanları	926,78	248,85	112,99	1.681,39	2.970,00
Bakım Onarım Giderl.	1.235,71	331,79	150,65	2.241,85	3.960,00
Kırtasiye Giderleri	10.248,46	7.598,95	2.152,73	4.139,86	24.140,00
Boya Dekorasyon Giderleri	3.030,69	1.894,18	1.136,51	1.515,35	7.576,73
Ulaştırma Giderleri	10.248,46	7.598,95	2.152,73	4.139,86	24.140,00
Diğer Giderleri	3.030,69	1.894,18	1.136,51	1.515,35	7.576,73
Laboratuvar Analiz Giderleri	0,00	2.985,00	0,00	0,00	2.985,00
Personel Üniforma Giderleri	1.086,83	805,85	228,29	439,02	2.560,00
Amortisman Giderleri	150.427,92	40.390,66	18.339,54	272.909,87	482.068,00
Toplam	313.834,44	134.574,53	39.859,49	314.620,73	802.889,20

Yukarıda yer alan tablo 3.12 genel üretim giderlerinin ilgili maliyet sürücüleri ile faaliyet merkezlerine yapılan dağıtımlar sonrası faaliyet merkezlerinde toplanan genel üretim giderlerinden oluşturulmuştur. Tabloyu oluşturan dağıtımlar aşağıda ayrıntılı olarak hesaplanmıştır.

3.3.4.5 Genel Üretim Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Dağıtımları

Yukarıda yer alan tablo 3.12'den görüleceği üzere genel üretim giderlerinin tamamı ilgili maliyet sürücüleri ile faaliyet merkezlerine dağıtımı sonrasında faaliyet merkezlerinde biriken genel üretim giderleri yer almaktadır.

Tabloda yer alan her bir dağıtım ayrıntılı olarak aşağıda yer almaktadır.

3.3.4.5.1 Yiyecek Giderlerinin Dağıtımı

Yiyecek giderlerinin tamamı Yiyecek – İçecek faaliyetleri için yapılmıştır. Bu nedenle maliyet sürücüsü olarak müşterilerin Ağustos 2013 ayı içerisinde yediği kabul edilen toplam ortalama porsiyon esas alınarak endirekt yiyecek giderlerinin tamamı yiyecek porsiyon sayısına bölünerek yiyecek giderleri yükleme oranı olarak 0,06409 elde edilmiştir. Yükleme oranı porsiyon sayıları ile çarpılarak yiyecek- içecek faaliyetlerine verilmiştir.

1- Yiyecek Giderleri Yükleme Oranı Formülü

$$\begin{aligned} \text{Yiyecek Giderleri} &= \frac{\text{Yiyecek Giderleri}}{\text{Porsiyon Sayısı}} \\ \text{Yükleme Oranı} &= \frac{15.239,00}{237.776} = 0,064090 \end{aligned}$$

Tablo 3.13: Yiyecek Giderlerinin Dağıtım Tablosu

Faaliyet Merkezleri	Porsiyon Sayısı	Yükleme Oranı	Yiyecek Giderleri
F1	0	0,06409	0,00
F2	237.776		15.239,00
F3	0		0,00
F4	0		0,00
TOPLAM	237.776		15.239,00

3.3.4.5.2 İçecek Giderleri Dağıtım

İçecek giderlerinin tamamı Yiyecek – İçecek faaliyetleri için yapılmıştır. Bu nedenle maliyet sürücüsü olarak müşterilerin Ağustos 2013 ayı içerisinde toplam yedikleri ortalama porsiyon esas alınarak endirekt ecek giderlerinin tamamı yiyecek porsiyon sayısına bölünerek ecek giderleri yükleme oranı olarak 0,0437 elde edilmiştir. Yükleme oranı porsiyon sayıları ile çarpılarak yiyecek-ecek faaliyetlerine verilmiştir.

2- İçecek Giderleri Yükleme Oranı Formülü:

$$\begin{aligned} \text{İçecek Giderleri} &= \frac{\text{İçecek Giderleri}}{\text{Porsiyon Sayısı}} \\ \text{Yükleme Oranı} &= \frac{\text{İçecek Giderleri}}{\text{Porsiyon Sayısı}} \\ \text{İçecek Giderleri} &= \frac{9.340,00}{213.733} = 0,0437 \\ \text{Yükleme Oranı} &= \frac{9.340,00}{213.733} = 0,0437 \end{aligned}$$

Tablo 3.14: İçecek Giderleri Dağıtım Tablosu

Faaliyet Merkezleri	Porsiyon Sayısı	Yükleme Oranı	İçecek Giderleri
F1	0	0,0437	0,00
F2	213.733		9.340,00
F3	0		0,00
F4	0		0,00
TOPLAM	213.733		9.340,00

4.3.4.5.3 Temizlik Kimyasal Malzeme Giderleri Dağıtım

Temizlik kimyasal malzeme giderleri konaklama işletmesi içerisinde önemli oranda kapalı ortamlarda kullanılmıştır. Bundan dolayı temizlik kimyasal malzeme giderleri tutarı olan 20.020,43 TL kapalı alan m² toplamı olan 51.400'e bölünerek yükleme oranı olarak 0,3895 bulunmuştur. Her bir faaliyetin toplam alanı ile çarpılarak dağıtım yapılmıştır.

3- Temizlik Kimyasal Malzeme Giderleri Yükleme Oranı Formülü:

$$\begin{aligned} \text{Temizlik Kimyasal Malz. Gid.} &= \frac{\text{Temizlik Kimyasal Malz. Gid.}}{\text{Kapalı Alan m}^2} \\ \text{Yükleme Oranı} & \\ \\ \text{Temizlik Kimyasal Malz. Gid.} &= \frac{20.020,43}{51.400} = 0,3895 \\ \text{Yükleme Oranı} & \end{aligned}$$

Tablo 3.15: Temizlik Kimyasal Malzeme Giderleri Dağıtım Tablosu

Faaliyet Merkezleri	Kapalı Alan m ²	Yükleme Oranı	Temizlik Kimyasal Malzeme Giderleri
F1	34.450	0,3895	13.418,36
F2	9.250		3.602,90
F3	4.200		1.635,91
F4	3.500		1.363,26
TOPLAM	51.400		20.020,43

4.3.4.5.4 Personel Ücret Giderleri Dağıtım

Personel ücret giderleri faaliyet merkezlerinde çalışan personel ile ilgili indirekt giderlerdir. Personel ücret giderleri toplamı olan 42.960 TL gider toplam personel sayısı olan 328'e bölünerek personel ücret giderleri yükleme oranı bulunmuştur.

4- Personel Ücret Giderleri Yükleme Oranı Formülü

$$\begin{aligned} \text{Personel Ücret Giderleri} & \quad \text{Personel Ücret Giderleri} \\ \text{Yükleme Oranı} & \quad \frac{\text{Personel Sayısı}}{\text{Personel Ücret Giderleri}} \\ \text{Personel Ücret Giderleri} & = \frac{42.960,00}{328} = 130,9756 \\ \text{Yükleme Oranı} & \end{aligned}$$

Tablo 3.16: Personel Ücret Giderleri Dağıtım Tablosu

Faaliyet Merkezleri	Personel Sayısı	Yükleme Oranı	Personel Ücret Giderleri
F1	139	130,9756	18.238,35
F2	103		13.523,23
F3	29		3.831,04
F4	56		7.367,38
TOPLAM	328		42.960,00

Personel ücret giderleri konaklama işletmesinin hizmet üretim bölümlerine görev alan yönetici ve personel sayıları ile orantılı olarak dağıtımı yapılarak, her bir faaliyet için personel ücretinden düşen paylar görülmektedir.

3.3.4.5.5 Personel SGK Payları Dağıtım

Personel SGK payları Personel sayısına bölünerek Personel SGK payları yükleme oranı bulunmaktadır. Bulunan yükleme oranı personel sayıları ile çarpılarak faaliyet merkezleri personel sayılarına göre dağıtım yapılmıştır.

5- Personel SGK Payları Yükleme Oranı Formülü

$$\begin{aligned} \text{Personel SGK Payları (İşveren)} & \quad \text{Personel SGK Payları (İşveren)} \\ \text{Yükleme Oranı} & = \frac{\text{Personel Sayısı}}{\text{Personel SGK Payları (İşveren)}} \\ \text{Personel SGK Payları (İşveren)} & = \frac{9.021,60}{328} = 27,5049 \\ \text{Yükleme Oranı} & \end{aligned}$$

Tablo 3.17: Personel SGK Payları Dağıtım Tablosu

Faaliyet Merkezleri	Personel Sayısı	Yükleme Oranı	Personel SGK Payları (İşveren)
F1	139	27,5049	3.830,05
F2	103		2.839,88
F3	29		804,52
F4	56		1.547,15
TOPLAM	328		9.021,60

3.3.4.5.6. Memur Ücret ve Giderleri Dağıtım

Memur ücret ve giderleri Faaliyet merkezleri personel sayısına bölünerek yüklenme oranı bulunmuştur. Yüklenme oranı faaliyet merkezleri personel sayısı ile çarpılarak faaliyet merkezlerine dağıtım yapılmıştır.

6- Memur Ücret ve Giderleri Yüklenme Oranı Formülü

$$\text{Memur Ücret ve Giderleri} = \frac{\text{Memur Ücret ve Giderleri}}{\text{Personel Sayısı}}$$

Yüklenme Oranı

$$\text{Memur Ücret ve Giderleri} = \frac{22.000,00}{328} = 67,0732$$

Yüklenme Oranı

Tablo 3.18: Memur Ücret ve Giderleri Dağıtım Tablosu

Faaliyet Merkezleri	Personel Sayısı	Yüklenme Oranı	Memur Ücret ve Giderleri
F1	139	67,0732	9.339,94
F2	103		6.925,30
F3	29		1.961,89
F4	56		3.772,87
TOPLAM	328		22.000,00

3.3.4.5.7 Memur SGK Payları Giderleri Dağıtım

Memur SGK payları gideri toplamı faaliyet merkezleri personel sayısına bölünerek Memur SGK Payları yükleme oranı bulunmaktadır. Yükleme oranı faaliyet merkezleri personel sayıları ile çarpılarak dağıtım yapılmıştır.

7- Memur SGK Payları Yükleme Oranı Formülü

$$\text{Memur SGK Payları (İşveren)} = \frac{\text{Memur SGK Payları (İşveren)}}{\text{Personel Sayısı}}$$

Yükleme Oranı

$$\text{Memur SGK Payları (İşveren)} = \frac{7.700,00}{328} = 23,4756$$

Yükleme Oranı

Tablo 3.19: Memur SGK Payları Dağıtım Tablosu

Faaliyet Merkezleri	Personel Sayısı	Yükleme Oranı	Memur SGK Payları (İşveren)
F1	139	23,4756	3.268,98
F2	103		2.423,86
F3	29		686,66
F4	56		1.320,50
TOPLAM	328		7.700,00

3.3.4.5.8 İletişim Giderleri Dağıtım

İletişim giderleri konaklama işletmesi içerisi ve dışarıya yapılan görüşmeler ile internet ücreti ve belgegeçer gibi cihazların çalışma saatleri toplamı için yapılan giderlerdir. Söz konusu giderler kurum santralinden alınan bilgiye göre toplam 40.260 dakikalık görüşme sonucu oluşmuştur. İletişim giderleri toplamı faaliyet merkezlerinde yapılan görüşme dakikalarına bölünerek yükleme oranı bulunmuştur. Faaliyet merkezleri görüşme süreleri yükleme oranı ile çarpılarak dağıtım yapılmıştır.

8- İletişim Giderleri Yükleme Oranı Formülü

$$\text{İletişim Giderleri Yükleme Oranı} = \frac{\text{İletişim Giderleri}}{\text{Faaliyet Mrk. Tel. Gör. (Dk)}}$$

$$\text{İletişim Giderleri Yükleme Oranı} = \frac{8.052,44}{40.260} = 0,2000$$

Tablo 3.20: İletişim Giderleri Dağıtım Tablosu

Faaliyet Merkezleri	Faaliyet Mrk. Tel. Gör. (Dk)	Yükleme Oranı	İletişim Giderleri
F1	23.351	0,2000	4.670,42
F2	8.857		1.771,54
F3	4.429		885,77
F4	3.623		724,72
TOPLAM	40.260		8.052,44

4.3.4.5.9 Doğalgaz Giderleri Dağıtım

Doğalgaz giderlerinin tamamı konaklama işletmesinin kapalı alanlarında kullanılmaktadır ve bu nedenle kapalı alan metrekaresi esas alınarak dağıtım yapılmıştır. Buna göre yükleme oranı 0,2840 elde edilmiş ve faaliyet merkezleri alanları ile çarpılarak dağıtım yapılmıştır.

9- Doğalgaz Giderleri Yükleme Oranı Formülü

$$\text{Doğalgaz Giderleri Yükleme Oranı} = \frac{\text{Doğalgaz Giderleri}}{\text{Kapalı Alan (m}^2\text{)}}$$

$$\text{Doğalgaz Giderleri Yükleme Oranı} = \frac{27.162,00}{51.400} = 0,2840$$

Tablo 3.21: Doğalgaz Giderleri Dağıtım Tablosu

Faaliyet Merkezleri	Kapalı Alan (m ²)	Yükleme Oranı	Doğalgaz Giderleri
F1	34.450	0,2840	9.785,41
F2	9.250		2.627,43
F3	4.200		1.193,00
F4	3.500		994,16
TOPLAM	51.400		14.600,00

3.3.4.5.10 Su Giderleri Dağıtım

Su giderleri konaklama işletmesinin artezyen kuyusu haricinde şebeke suyundan kullandığı suyun toplam gideridir. Ağustos 2013 ayı içerisinde 40 ton su tüketimine karşılık 27.162 TL gider oluşmuştur. Buna göre su tüketimi yükleme oranı 679,0500 elde edilmiş ve faaliyet merkezleri su tüketim miktarları ile çarpılarak su tüketimine göre su giderlerinin dağıtım tablosu oluşturulmuştur.

10- Su Giderleri Yükleme Oranı Formülü

$$\text{Su Giderleri} = \frac{\text{Su Giderleri}}{\text{Su Tüketimi (ton)}} = \text{Yükleme Oranı}$$

$$\text{Su Giderleri} = \frac{27.162,00}{40} = 679,0500$$

Tablo 3.22: Su Tüketimi Dağıtım Tablosu

Faaliyet Merkezleri	Su Tüketimi (ton)	Yükleme Oranı	Su Giderleri
F1	20,00	679,0500	13.581,00
F2	14,00		9.506,70
F3	0,40		271,62
F4	5,60		3.802,68
TOPLAM	40		27.162,00

3.3.4.5.11 Elektrik Giderleri Dağıtımı

Elektrik giderleri konaklama işletmesinin tüm faaliyet merkezlerinde farklı miktarlarda tüketilmektedir. Özellikle soğutma sistemlerinde ve aydınlatmada yüksek oranda tüketim söz konusu olmaktadır. Konaklama işletmesi yönetiminden elde edilen bilgilere göre Ağustos 2013 ayı itibari ile 376.747 KW/S elektrik tüketimi gerçekleşmiş ve bunun karşılığında 64.047 TL elektrik faturası gideri oluşmuştur. Elektrik giderlerinin önemli bir kısmı işletmesin ana binasının aydınlatılması, soğutulması ve yiyecek – içecekler için yapılmıştır. Yönetimin beyanı ile yapılan tüketim dağılımına göre yükleme oranı olarak 0,1700 faaliyet merkezleri tüketim kw/s'leri ile çarpılarak dağıtım yapılmıştır.

11- Elektrik Giderleri Yükleme Oranı Formülü

$$\text{Elektrik Giderleri} = \frac{\text{Elektrik Giderleri}}{\text{Yükleme Oranı}} = \frac{\text{Kilowat saat (KW/S)}}{\text{Elektrik Giderleri}} = 0,1700$$

Tablo 3.23: Elektrik Giderleri Dağıtım Tablosu

Faaliyet Merkezleri	Kilowat saat (KW/S)	Yükleme Oranı	Elektrik Giderleri
F1	244.885	0,1700	41.630,46
F2	56.513		9.607,21
F3	30.139		5.123,63
F4	45.210		7.685,70
TOPLAM	376.747		64.047,00

3.3.4.5.12 Sigorta Giderleri Dağıtımı

Sigorta giderleri konaklama işletmesinin tamamını kapsamaktadır ve yıllık sigorta bedelinin Ağustos 2013 ayna düşen kısmını oluşturmakta olup yönetimin ifadesi ile tüm faaliyet merkezlerine eşit oranda dağıtılmaktadır.

12- Sigorta Giderleri Yükleme Oranı Formülü

$$\text{Sigorta Giderleri Yükleme Oranı} = \frac{\text{Sigorta Giderleri}}{\text{Eşit Dağıtım}}$$

$$\text{Sigorta Giderleri Yükleme Oranı} = \frac{1.650,00}{100} = 16,5000$$

Tablo 3.24: Sigorta Giderleri Dağıtım Tablosu

Faaliyet Merkezleri	Eşit Dağıtım	Yükleme Oranı	Sigorta Giderleri
F1	25	16,5000	412,50
F2	25		412,50
F3	25		412,50
F4	25		412,50
TOPLAM	100		1.650,00

3.3.4.5.13 Basılı Evrak Giderleri Dağıtım

Basılı evrak giderleri her müşteri için odalara dağıtılan konaklama işletmesi yerleşim broşürü, blok not ve müşteri memnuniyet anketi için yapılan giderlerdir ve toplam müşteri sayısı esas alınarak konaklama faaliyet merkezine dağıtılmıştır.

13- Basılı Evrak Giderleri Yükleme Oranı Formülü

$$\text{Basılı Evrak Giderleri Yükleme Oranı} = \frac{\text{Basılı Evrak Giderleri}}{\text{Müşteri Sayısı (Tamamı)}}$$

$$\text{Basılı Evrak Giderleri Yükleme Oranı} = \frac{4.973,00}{32.420} = 0,1534$$

Tablo 3.25: Basılı Evrak Giderleri Dağıtım Tablosu

Faaliyet Merkezleri	Müşteri Sayısı (Tamamı)	Yükleme Oranı	Basılı Evrak Giderleri
F1	32.420	0,1534	4.973,00
F2	0		0,00
F3	0		0,00
F4	0		0,00
TOPLAM	32.420		4.973,00

3.3.4.5.14 Yangın Ekipman Giderleri Dağıtımı

Yangın ekipman giderleri işletmesin yıllık yangın ekipmanlarından Ağustos 2013 ayına düşen payı olup ilgili birimlerin m² alanlarına göre dağıtım yapılması uygun görülmüştür. Buna göre işletmesin toplam alanına bölünmesi sonucu 0,0269 yüklenme oranı elde edilmiş ve faaliyet merkezi alanları ile çarpılarak dağıtım yapılmıştır.

14- Yangın Ekipman Giderleri Yüklenme Oranı Formülü

$$\text{Yangın Ekipmanları} = \frac{\text{Yangın Ekipmanları}}{\text{Yüklenme Oranı m}^2}$$

$$\text{Yangın Ekipmanları} = \frac{2.970,00}{110.400} = 0,0269$$

Tablo 3.26: Yangın Ekipman Giderleri Dağıtım Tablosu

Faaliyet Merkezleri	m2	Yükleme Oranı	Yangın Ekipmanları
F1	34.450	0,0269	926,78
F2	9.250		248,85
F3	4.200		112,98
F4	62.500		1.681,39
TOPLAM	110.400		2.970,00

3.3.4.5.15 Bakım Onarım Giderleri Dağıtım

Bakım onarım giderleri bakım onarım bölümünün faaliyet merkezlerine düşen bakım onarım faaliyet sayılarına göre dağıtım yapılacağından yükleme oranı olarak 27,0275 elde edilmiş ve bakım onarım saatleri ile çarpılarak dağıtım yapılmıştır.

15- Bakım Onarım Giderleri Yükleme Oranı Formülü

$$\text{Bakım Onarım Giderleri Yükleme Oranı} = \frac{\text{Bakım Onarım Giderleri}}{\text{Bakım Onarım Faaliyet Sayısı}}$$

$$\text{Bakım Onarım Giderleri Yükleme Oranı} = \frac{28.514,00}{1.055} = 27,027$$

Tablo 3.27: Bakım Onarım Giderleri Dağıtım Tablosu

Faaliyet Merkezleri	Bakım Onarım Faaliyet Sayısı	Yükleme Oranı	Bakım Onarım Giderleri
F1	858	27,0275	23.189,59
F2	80		2.162,20
F3	27		729,74
F4	90		2.432,47
TOPLAM	1.055		28.514,00

3.3.4.5.16 Kırtasiye Giderleri Dağıtım

Kırtasiye giderleri konaklama işletmesi içerisinde faaliyet merkezlerinde ve faaliyet merkezleri arasında bilgi iletimi, sipariş, yazışma gibi amaçlarla yapılan giderlerdir ve yönetimin öngörmüş olduğu yüzdeler dikkate alınarak dağıtılmıştır. Yükleme oranı olarak 13,5000 faaliyet merkezi öngörülen yüzdeleri ile çarpılarak dağıtım yapılmıştır.

16- Kırtasiye Giderleri Yükleme Oranı Formülü

$$\begin{array}{l} \text{Kırtasiye Giderleri} \\ \text{Yükleme Oranı} \end{array} = \frac{\text{Kırtasiye Giderleri}}{\text{Öngörülen \% ler}} = 13,5000$$

Tablo 3.28: Kırtasiye Giderleri Dağıtım Tablosu

Faaliyet Merkezleri	Öngörülen % ler	Yükleme Oranı	Kırtasiye Giderleri
F1	40	13,5000	540,00
F2	25		337,50
F3	15		202,50
F4	20		270,00
TOPLAM	100		1.350,00

3.3.4.5.17 Boya Dekorasyon Giderleri Dağıtım

Boya dekorasyon giderleri konaklama işletmesinin yıllık boya ve dekorasyon giderlerinden Ağustos 2013 ayna düşen kısmını oluşturmaktadır ve işletmesinin tamamını ilgilendirmesi nedeniyle toplam alan ölçüsüne göre dağıtım yapılacaktır. Bulunan yükleme oranı alan ölçüleri ile çarpılarak dağıtım yapılmıştır.

17- Boya Dekorasyon Giderleri Yükleme Oranı Formülü

$$\text{Boya Dekorasyon Giderleri Yükleme Oranı} = \frac{\text{Boya Dekorasyon Giderleri}}{\text{m2}}$$

$$\text{Boya Dekorasyon Giderleri Yükleme Oranı} = \frac{3.960,00}{110.400} = 0,0359$$

Tablo 3.29: Boya Dekorasyon Giderleri Dağıtım Tablosu

Faaliyet Merkezleri	m2	Yükleme Oranı	Boya Dekorasyon Giderleri
F1	34.450	0,0359	1.235,71
F2	9.250		331,79
F3	4.200		150,65
F4	62.500		2.241,85
TOPLAM	110.400		3.960,00

3.3.4.5.18 Ulaştırma Giderleri Dağıtım

Ulaştırma giderleri faaliyet merkezlerinde çalışan personelin ulaşımı için yapılmaktadır ve faaliyet merkezleri personel sayısına göre dağıtım yapılmıştır.

18- Ulaştırma Giderleri Yükleme Oranı Formülü

$$\text{Ulaştırma Giderleri Yükleme Oranı} = \frac{\text{Ulaştırma Giderleri}}{\text{Personel Sayısı}}$$

$$\text{Ulaştırma Giderleri Yükleme Oranı} = \frac{24.140,00}{328} = 73,5976$$

Tablo 3.30: Ulaştırma Giderleri Dağıtım Tablosu

Faaliyet Merkezleri	Personel Sayısı	Yükleme Oranı	Ulaştırma Giderleri
F1	139	73,5976	10.248,46
F2	103		7.598,95
F3	29		2.152,73
F4	56		4.139,86
TOPLAM	328		24.140,00

3.3.4.5.19 Diğer Giderler Dağıtım

Diğer giderler konaklama işletmesi yönetiminin öngördüğü yüzdelerle göre dağıtım yapılmasının doğru olacağı düşünülmüş ve yükleme oranı ile faaliyet merkezleri öngörülen yüzdeleri ile dağıtım yapılmıştır.

19- Diğer Giderler Yüklem Oranı Formülü

$$\text{Diğer Giderler Yüklem Oranı} = \frac{\text{Diğer Giderler}}{\text{Öngörülen \% ler}}$$

$$\text{Diğer Giderler Yüklem Oranı} = \frac{7.576,73}{100} = 75,7673$$

Tablo 3.31: Diğer Giderler Dağıtım Tablosu

Faaliyet Merkezleri	Öngörülen % ler	Yüklem Oranı	Diğer Giderler
F1	40	75,7673	3.030,69
F2	25		1.894,18
F3	15		1.136,51
F4	20		1.515,35
TOPLAM	100		7.576,73

3.3.4.5.20 Laboratuvar Analiz Giderleri

Laboratuvar analiz giderleri satın alınan yiyecek – içecek ve yardımcı malzemelerin kalite kontrolü amacıyla örneklerinin laboratuvar analizleri için yapılan giderlerdir. Müşteri sağlığı ve hijyen açısından yaz aylarında ön plana çıkan bir gider türüdür. Endirekt malzeme giderlerine bölünerek yükleme oranı 0,1214 bulunmuş analiz giderleri yiyecek – içecek faaliyet merkezine dağıtılmıştır.

20- Laboratuvar Analiz Giderleri Yükleme Oranı Formülü

$$\text{Laboratuvar Analiz Giderleri Yükleme Oranı} = \frac{\text{Laboratuvar Analiz Giderleri}}{\text{Endirekt malz. / direkt malz.}}$$

$$\text{Laboratuvar Analiz Giderleri Yükleme Oranı} = \frac{2.985,00}{24.579} = 0,1214$$

Tablo 3.32: Laboratuvar Analiz Giderleri Dağıtım Tablosu

Faaliyet Merkezleri	Endirekt malz. / direkt malz.	Yükleme Oranı	Laboratuvar Analiz Giderleri
F1	0	0,1214	0,00
F2	24.579		2.985,00
F3	0		0,00
F4	0		0,00
TOPLAM	24.579		2.985,00

3.3.4.5.21 Personel Üniforma Giderleri

Personel üniforma giderleri faaliyet merkezleri personel sayısı ile oranlanarak yükleme oranı 7,8049 elde edilmiş ve faaliyet merkezleri personel sayıları ile dağıtılmıştır.

21- Personel Üniforma Giderleri Yükleme Oranı

$$\text{Personel Üniforma Giderleri} = \frac{\text{Personel Üniforma Giderleri}}{\text{Personel Sayısı}}$$

Yükleme Oranı

$$\text{Personel Üniforma Giderleri} = \frac{2.560,00}{328} = 7,8049$$

Yükleme Oranı

Tablo 3.33: Personel Üniforma Giderleri Dağıtım Tablosu

Faaliyet Merkezleri	Personel Sayısı	Yükleme Oranı	Personel Üniforma Giderleri
F1	139	7,8049	1.086,83
F2	103		805,85
F3	29		228,29
F4	56		439,02
TOPLAM	328		2.560,00

3.3.4.5.22 Amortisman Giderleri Dağıtım

Konaklama işletmesinin her yerinde amortisman bir varlık görmek mümkün olduğundan yıllık amortisman miktarından Ağustos 2013 ayına düşen amortisman miktarının dağıtılmasında toplam alanın kullanılması yoluyla 4,3666 yükleme oranı bulunmuş ve dağıtım yapılmıştır.

22- Amortisman Giderleri Yükleme Oranı Formülü

$$\text{Amortisman Giderleri} = \frac{\text{Amortisman Giderleri}}{\text{m}^2}$$

Yükleme Oranı

$$\text{Amortisman Giderleri} = \frac{482.068,00}{110.400} = 4,3666$$

Yükleme Oranı

Tablo 3.34: Amortisman Giderleri Dağıtım Tablosu

Faaliyet Merkezleri	m ²	Yükleme Oranı	Amortisman Giderleri
F1	34.450	4,3666	150.427,92

F2	9.250		40.390,66
F3	4.200		18.339,54
F4	62.500		272.909,87
TOPLAM	110.400		482.068,00

Amortisman giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtımında m² ölçü birimine göre tüm tesis alanının alınmasının doğru olacağı kanaatine ulaşılmıştır. Çünkü konaklama işletmesinin amortisman giderleri içerisinde bina amortismanı önemli bir paya sahiptir.

3.4 Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Yüklenmesi

Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine göre Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri ile Direkt İşçilik Giderlerinin ilgili oldukları faaliyet merkezlerine aktarılması gerekmektedir. Aşağıda bu giderlerin faaliyet merkezlerine dağıtımı yer almaktadır.

3.4.1 Direkt İlk Madde ve Malzeme'nin Faaliyet Merkezlerine Dağıtılması

Genel üretim giderlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesinin ardından direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin de faaliyet merkezlerine dağıtımının yapılması gerekmektedir. Direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin ne kadarının hangi faaliyet merkezine dağıldığını tespit etmek mümkün olduğundan aşağıdaki tabloyu oluşturmak mümkündür.

Tablo 3.35: Direkt İlk Madde ve Malzemenin Faaliyet Merkezlerine Dağıtımı

Gider Çeşitleri	Konaklama (F1)	Yiyecek - İçecek (F2)	Rekreasyon & Animasyon (F3)	Genel Aktiviteler (F4)	Toplam
D.İ.M.M Giderleri	91.391,41	1.255.770,00	0	0	1.347.161,41

Tablo 3.35 Direkt İlk Madde ve Malzeme giderlerinin faaliyet merkezlerine dağılımını göstermektedir. Ağustos 2013 ayı direkt ilk madde ve malzeme giderlerinden 91.391,41 TL'lık kısmı [(Minibar Giderleri + Buklet Malzeme

Giderleri)(73.851,41 + 17.540)] Konaklama Faaliyet Merkezi (F1) için yapılmıştır. Aynı dönemde tüketilmiş olan yiyecek – içecek malzemeleri toplam değeri 1.255.770 TL [Tablo 4.7’den: (Yiyecek Giderleri + İçecek Giderleri) → (778.450 + 477.320)] olmuş ve Yiyecek – İçecek Faaliyetleri (F2) için yapılmıştır.

3.4.2 Direkt İşçilik Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Dağıtılması

Direkt işçilik giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtımında Direkt İşçilik Saatlerinden yararlanmak gerekmektedir. Aşağıda Tablo 3.36’da Ağustos 2013 ayında gerçekleşen direkt işçilik saatlerini faaliyet merkezlerine göre dağılımını göstermektedir.

Tablo 3.36: Direkt İşçilik Saatleri Dağılım Tablosu²⁸

Faaliyet Merkezleri	Konaklama (F1)	Yiyecek - İçecek (F2)	Rekreasyon & Animasyon (F3)	Genel Aktiviteler (F4)	Toplam
Direkt İşçilik Saatleri	33.840	21.600	5.040	11.520	72.000

Konaklama işletmesi direkt işçilik giderlerinin faaliyet merkezlerine dağılımı yukarıdaki şekilde gerçekleşmiştir. İşletmenin Ağustos 2013 ayı direkt işçilik giderleri tutarı ise 814.378,40 TL (Tablo 3.12’den) olarak gerçekleşmiştir.

Direkt işçilik giderleri direkt işçilik saatlerine göre faaliyet merkezlerine dağıtımı aşağıdaki hesaplamalarla yapılmıştır.

3.4.3 Direkt İşçilik Giderlerinin Direkt İşçilik Saatleri ile Konaklama Faaliyet Merkezine Dağıtımı

Direkt işçilik giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtımında konaklama işletmesinin faaliyet dönemi olarak alınan Ağustos 2013 ayında gerçekleşen direkt işçilik saatleri toplamı dikkate alınmıştır. Direkt işçilik giderleri toplamı direkt işçilik

²⁸ Direkt İşçilik Saatlerinin Faaliyet merkezlerine dağıtımı işletmenin Ağustos 2013 ücret bordrosu puantajından alınmış ve faaliyetlere göre gruplanmıştır.

saatleri toplamına bölünerek direkt işçilik giderleri yükleme oranı belirlenmiş ve faaliyet merkezlerinin direkt işçilik saatleri ile çarpılarak Tablo 3.37 oluşturulmuştur.

23- Direkt İşçilik Giderleri Faaliyet Merkezlerine Dağıtım Formülü

$$\begin{aligned} \text{Direkt İşçilik Giderleri} &= \frac{\text{Direkt İşçilik Giderleri}}{\text{Direkt İşçilik Saatleri}} \\ \text{Yükleme Oranı} & \\ \\ \text{Direkt İşçilik Giderleri} &= \frac{814.378,40}{72.000} = 11,3108 \\ \text{Yükleme Oranı} & \end{aligned}$$

Tablo 3.37: Direkt İşçilik Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Yüklenmesi

Faaliyet Merkezleri	D.İ.S.	Yükleme Oranı	Direkt İşçilik Giderleri
F1	33.840	11,3108	382.757,85
F2	21.600		244.313,52
F3	5.040		57.006,49
F4	11.520		130.300,54
TOPLAM	72.000		814.378,40

3.4.4 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Üretim Giderlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi

Yukarıda gösterilen hesaplamalarla Ağustos 2013 ayı endirekt giderlerin faaliyet merkezlerine dağıtım yapılmıştır. Direkt ilk madde malzeme giderleri ve direkt işçilik giderleri Tablo 3.37’de hizmet üretimi faaliyet merkezlerinin toplam maliyetleri görülmektedir.

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtım yapıldıktan sonra aşağıda oluşturulan Tablo 3.38’de

konaklama işletmesinin Ağustos 2013 ayına atı tüm giderleri faaliyet merkezlerine dağıtımını göstermektedir.

Tablo 3.38: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Üretim Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Yüklenmesi

Faaliyet Merkezleri Gider Çeşitleri	Konaklama Faaliyetleri (F1)	Yiyecek - İçecek Faaliyetleri (F2)	Rekreasyon ve Animasyon Faaliyetleri (F3)	Genel Aktiviteler (F4)	Toplam
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	91.858,97	1.255.770,00	0	0	1.347.628,97
Direkt İşçilik Giderleri	382.757,85	244.313,52	57.006,49	130.300,54	814.378,40
Genel Üretim Giderleri	313.834,44	134.574,53	39.859,49	314.620,73	802.889,20
Toplam	788.451,26	1.634.658,05	96.865,98	444.921,28	2.964.896,57

Tablo 3.38'den görüleceği üzere maliyetlerin önemli bölümünü konaklama ve yiyecek – içecek bölümleri almaktadır. Konaklama faaliyet merkezi Ağustos 2013 ayı giderlerinin ($788.451,26 / 2.964.896,57 =$) % 26,6'ını almaktadır. Yiyecek içecek bölümü ise konaklama işletmesinin en önemli faaliyet merkezidir ve bir anlamda müşterinin tercih sebeplerinden birisidir. Yiyecek İçecek bölümünün toplam giderlerden aldığı pay ise ($1.634.658,05 / 2.964.896,57 =$) % 55,13 oranındadır. Rekreasyon Animasyon ve Genel Aktivitelerin yüzde payları ise sırasıyla % 3,3 ve %15'dir.

3.5 Oda Birim Maliyetlerinin Hesaplanması

Konaklama işletmesinin Ağustos 2013 ayına ait giderler yukarıda detaylandırılan maliyet dağıtımları ile faaliyetlerin maliyetleri belirlemiştir. Her bir faaliyet maliyetinin belirlenmesi işletme yönetiminin alacağı kararlara sağlayacağı katkı sınırlı olabilmektedir. İşletme yönetimi açısından villa ve oda çeşitlerinin maliyetlerini ayrı ayrı belirlemek kararların etkinliğini artıracaktır. Bundan dolayı

faaliyet maliyetlerinin oda çeşitlerine dağıtılarak her bir oda maliyetinin ayrı belirlenmesi yerinde olacaktır.

3.5.1 Konaklama Faaliyet Maliyetlerinin Oda Çeşitlerine Dağıtılması

Konaklama faaliyet maliyetleri Tablo 3.5’den görüleceği üzere 788.451,26 TL olarak belirlenmiştir. Konaklama faaliyet maliyetinin oda çeşitlerine aktarılması aşamasında her bir odanın müşteri sayılarına göre dağıtım yapılmasının doğru olacağı düşünülmüştür. Buna göre Tablo 3.6’dan alınan oda çeşitlerine göre kalan müşteri sayıları esas alınarak yapılan dağıtım sonucu aşağıdaki tablo 3.39 oluşturulmuştur.

Tablo 3.39: Konaklama faaliyet maliyetlerinin oda çeşitlerine dağıtılması

Oda Çeşitleri	Müşteri Sayıları	Yükleme Oranı	Konaklama Faaliyet Maliyetleri	Yüklenen Faaliyet Maliyeti	
VİLLA A	1202	0,0371	788.451,26	29.224,75	
VİLLA B	875	0,0270		21.280,13	
VİLLA C	2658	0,0820		64.642,96	
VİLLA D	1506	0,0465		36.626,15	
VİLLA E	13930	0,4297		338.779,72	
ODA A	9965	0,3074		242.350,32	
ODA B	626	0,0193		15.224,42	
ODA C	940	0,0290		22.860,94	
ODA D	663	0,0205		16.124,26	
ODA E	55	0,0017		1.337,61	
TOPLAM	32.420	1,00			788.451,26

Tablodan 3.39’den görüleceği üzere Konaklama faaliyet maliyeti olan 788.451,26 TL her odanın müşteri sayıları ile oranlanarak (Villa A : 1202 / 32.240) bulunan 0,0371 yükleme oranı 788.451,26 ile çarpılmış ve Villa A ‘nın Konaklama faaliyetlerinden aldığı pay olan 29.224,75 TL bulunmuştur.

3.5.2 Yiyecek-İçecek Faaliyet Maliyetlerinin Oda Çeşitlerine Dağıtılması

Yiyecek – İçecek faaliyet maliyetleri Tablo 3.38’den görüleceği üzere 1.634.658,05TL olarak belirlenmiştir. Yiyecek – İçecek faaliyet maliyetinin oda

çeşitlerine aktarılması aşamasında her bir odanın müşteri sayıları esas alınarak hesaplanan porsiyon sayılarına göre dağıtım yapılmasının doğru olacağı kanaatine varılmıştır. Buna göre Tablo 3.6'dan alınan oda çeşitlerine göre kalan müşteri sayılarına göre hesaplanan porsiyon sayıları esas alınarak yapılan dağıtım sonucu aşağıdaki tablo 3.40 oluşturulmuştur.

Tablo 3.40: Yiyecek-İçecek Faaliyet Maliyetlerinin Oda Çeşitlerine Dağıtılması

Oda Çeşitleri	Müşteri Sayıları	Müşteri Porsiyon Sayıları	Yükleme Oranı	Yiyecek - İçecek Faaliyet Maliyetleri	Yüklenen Faaliyet Maliyeti
VİLLA A	1.202	7.973	0,0335	1.634.658,05	54.814,89
VİLLA B	875	5.911	0,0249		40.636,78
VİLLA C	2.658	19.065	0,0802		131.067,52
VİLLA D	1.506	12.048	0,0507		82.827,25
VİLLA E	13.930	96.152	0,4044		661.023,05
ODA A	9.965	79.720	0,3353		548.056,80
ODA B	626	4.546	0,0191		31.252,71
ODA C	940	6.656	0,0280		45.758,48
ODA D	663	5.304	0,0223		36.463,79
ODA E	55	401	0,0017		2.756,78
TOPLAM	32.420	237.776	1,00		

Tablo 3.40 Yiyecek-içecek faaliyet maliyetleri oda müşteri sayılarına göre hesaplanmış olan yetişkin ve çocuk porsiyon sayıları toplamı esas alınarak dağıtım yapılmıştır. Bu dağıtım sonucu yiyecek içecek faaliyetlerinden en yüksek payı 661.023,05 TL ile Villa E almıştır. Çünkü Ağustos 2013 ayında en fazla müşteri Villa E'de kalmış ve en çok porsiyon Villa E'de hesaplanmıştır.

3.5.3 Rekreasyon ve Animasyon Faaliyet Maliyetlerinin Oda Çeşitlerine Dağıtılması

Rekreasyon ve animasyon faaliyet maliyetlerinin oda çeşitlerine dağıtılmasında rekreasyon ve animasyon faaliyetlerinden yararlanan müşteri sayıları esas alınmıştır. Rekreasyon ve animasyon faaliyetlerine katılım gönüllülük esasına göre

yapıldığından bir gün öncesinden veya gün içerisinde personele veya resepsiyona iletilen istekler veya gün içerisinde personelin katılım sayılarını not alması ile belirlenmektedir. Buna göre Rekreasyon % Animasyon faaliyetlerine katılan müşteri dağılımı aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 3.41: Rekreasyon ve Animasyon Faaliyetlerinden Yararlanan Müşteri Sayıları

Oda İsimleri	Müşteri Sayısı	Yetişkin Sayısı	Çocuk Sayısı	Toplam Yararlanan Sayısı
VİLLA A	1.202	240	437	678
VİLLA B	875	175	290	465
VİLLA C	2.658	532	586	1.118
VİLLA D	1.506	301	-	301
VİLLA E	13.930	2.786	4.077	6.863
ODA A	9.965	1.993	-	1.993
ODA B	626	125	123	248
ODA C	940	188	230	418
ODA D	663	133	-	133
ODA E	55	11	10	21
	32.420	6.484	5.755	12.239

Yukarıda Tablo 3.41’de yer alan rekreasyon ve animasyon faaliyetlerinden yararlanan müşteri sayılarına göre rekreasyon ve animasyon faaliyet maliyetleri oda müşteri sayılarına göre dağıtım sonucu aşağıdaki Tablo 3.42 oluşturulmuştur.

Tablo 3.42: Rekreasyon ve Animasyon Faaliyet Maliyetlerinin Oda Çeşitlerine Dağıtılması

Oda Çeşitleri	Müşteri Sayısı	Yararlanan Yetişkin Sayısı	Yükleme Oranı	Rekreasyon ve Animasyon Faaliyet Maliyetleri	Yüklenen Faaliyet Maliyeti	
VİLLA A	1.202	678	0,0554	96.865,98	5.363,48	
VİLLA B	875	465	0,0380		3.683,46	
VİLLA C	2.658	1.118	0,0913		8.848,54	
VİLLA D	1.506	301	0,0246		2.383,88	
VİLLA E	13.930	6.863	0,5607		54.316,45	
ODA A	9.965	1.993	0,1628		15.773,84	
ODA B	626	248	0,0203		1.965,99	
ODA C	940	418	0,0342		3.311,48	
ODA D	663	133	0,0108		1.049,48	
ODA E	55	21	0,0017		169,37	
TOPLAM	32.420	12.239	1,00			96.865,98

Tablo 3.42'den görüleceği üzere çocuk müşteri sayılarının fazla olduğu oda çeşitlerinden Rekreasyon ve animasyon faaliyetlerine katılım oranı daha fazla olduğundan bu faaliyet türü dağıtımdan daha fazla pay almaktadır. Yine bu faaliyet maliyetinin dağıtımından en yüksek payı Villa E % 56,07'lik pay ile almaktadır.

3.5.4 Genel Aktiviteler Faaliyet Maliyetlerinin Oda Çeşitlerine Dağıtılması

Genel aktivitelerden Ağustos 2013 ayında konaklayan tüm müşterilerin yararlanması nedeniyle genel aktiviteler faaliyet maliyetleri oda çeşitlerine toplam müşteri sayılarına göre dağıtılmıştır. Aşağıda yer alan Tablo 3.43 genel aktiviteler faaliyet maliyetlerinin Ağustos 2013 ayında konaklayan müşteri sayıları esas alınarak Tablo 3.38'de yer alan ve genel aktiviteler için belirlenmiş olan 444.921,28 TL'nin dağıtılmasını göstermektedir.

Tablo 3.43 Genel Aktiviteler Faaliyet Maliyetlerinin Oda Çeşitlerine Dağıtılması

Oda Çeşitleri	Müşteri Sayıları	Yükleme Oranı	Genel Aktiviteler Faaliyet Maliyetleri	Yüklenen Faaliyet Maliyeti
VİLLA A	1202	0,0371	444.921,28	16.491,46
VİLLA B	875	0,0270		12.008,33
VİLLA C	2658	0,0820		36.477,88
VİLLA D	1506	0,0465		20.668,05
VİLLA E	13930	0,4297		191.172,64
ODA A	9965	0,3074		136.757,74
ODA B	626	0,0193		8.591,10
ODA C	940	0,0290		12.900,38
ODA D	663	0,0205		9.098,88
ODA E	55	0,0017		754,81
TOPLAM	32.420	1,00		

Faaliyet maliyetlerinin oda çeşitlerine dağıtılması sonrasında Tablo 3.44a ve 3.44b'de Ağustos 2013 dönemine ait tüm gider çeşitlerinin oda çeşitlerinde toplandığı görülmektedir.

Tablo 3.44a: Oda Çeşitleri Maliyet Toplamları (Villalar) Tablosu

Oda Çeşitleri	Villa Birim Maliyetleri					Toplam
	VİLLA A	VİLLA B	VİLLA C	VİLLA D	VİLLA E	
Konaklama Faaliyet Maliyetleri (F1)	29.224,75	21.280,13	64.642,96	36.626,15	338.779,72	490.553,72
Yiyecek - İçecek Faaliyetleri (F2)	54.814,89	40.636,78	131.067,52	82.827,25	661.023,05	970.369,49
Rekreasyon Animasyon Faaliyetleri (F3)	5.363,48	3.683,46	8.848,54	2.383,88	54.316,45	74.595,82
Genel Aktiviteler Faaliyet Maliyetleri (F4)	16.491,46	12.008,33	36.477,88	20.668,05	191.172,64	276.818,36
Villa Birim Maliyetleri	105.894,58	77.608,70	241.036,91	142.505,34	1.245.291,86	1.812.337,39

Tablo 3.44b: Oda Çeşitleri Maliyet Toplamları (Odalar) Tablosu

Oda Çeşitleri	Oda Birim Maliyetleri					Toplam
	ODA A	ODA B	ODA C	ODA D	ODA E	
Konaklama Faaliyet Maliyetleri (F1)	242.350,32	15.224,42	22.860,94	16.124,26	1.337,61	297.897,54
Yiyecek - İçecek Faaliyetleri (F2)	548.056,80	31.252,71	45.758,48	36.463,79	2.756,78	664.288,56
Rekreasyon ve Animasyon Faaliyetleri (F3)	15.773,84	1.965,99	3.311,48	1.049,48	169,37	22.270,16
Genel Aktiviteler Faaliyet Maliyetleri (F4)	136.757,74	8.591,10	12.900,38	9.098,88	754,81	168.102,92
Oda Birim Maliyetleri	942.938,69	57.034,22	84.831,28	62.736,41	5.018,57	1.152.559,18

Yukarıda oluşturulan Tablo 3.44a ve Tablo 3.44b faaliyet maliyetlerinin oda çeşitlerine dağıtılması sonucunda oda çeşitlerinin faaliyet maliyetlerinden aldığı payları göstermektedir. Her iki tablo birlikte değerlendirildiğinde Ağustos 2013 ayı maliyetlerinden en fazla payı Villa E almaktadır. Oda A ise toplam maliyetlerden aldığı paya göre ikinci sırada bulunmaktadır.

Oda çeşitlerinin aldığı maliyet payları bulunduktan sonra yapılması gereken Ağustos 2013 ayında oda çeşitlerinde konaklayan yetişkin müşteri sayıları ile oranlayarak oda çeşitlerinin birim maliyetleri belirlenebilmektedir.

Tablo 3.5'te yer alan yetişkin müşteri sayıları oda birim maliyetlerinin hesaplanmasında esas alınacaktır. Buna göre oluşturulan tablo 3.45 aşağıda yer almaktadır.

Tablo 3.45: Oda Çeşitleri Birim Maliyetleri Tablosu

Oda Çeşitleri	Toplam Oda Maliyetleri	Müşteri Sayıları	Birim Oda Maliyetleri
VİLLA A	105.894,58	655	161,67
VİLLA B	77.608,70	512	151,58
VİLLA C	241.036,91	1.925	125,21
VİLLA D	142.505,34	1.506	94,63
VİLLA E	1.245.291,86	8.834	140,97
ODA A	942.938,69	9.965	94,63
ODA B	57.034,22	472	120,84
ODA C	84.831,28	652	130,11
ODA D	62.736,41	663	94,63
ODA E	5.018,57	42	119,49
Toplam	2.964.896,57	25.226	

Tablo 3.45 dikkatle incelendiğinde her bir oda çeşidinin birim maliyeti farklı görünmektedir. En yüksek maliyet 161,67 ile Villa A'nın olduğu görülmektedir. İkinci en yüksek maliyet rakamı ise Villa B'nin olduğu görülmektedir. Bu farklılığın önemli sebepleri arasında odaların alanı, yatak sayısı, odalarda konaklayan çocuk sayıları gibi farklı etkenler gösterilebilir. En düşük maliyetin belirlendiği oda çeşidi ise Villa D, Oda A ve Oda D tipi odalardır. Bu odaların maliyetinin düşük çıkmasının nedeni ikişer kişilik olması, çocuksuz veya orta yaş üstü müşteriler tarafından tercih edilmesinden kaynaklandığı belirtilebilir.

3.6 Geleneksel Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanan Birim Maliyetler

Geleneksel maliyetleme yönteminin halen uygulanmakta olan konaklama işletmesinde işletme yönetimi ayrıntılı maliyet hesaplama gayreti içinde bulunmamaktadır. Dolayısıyla kabaca yapılan bir hesaplama ile aylık maliyetlerin toplam tutarı konaklama işletmesinin aylık yetişkin müşteri sayısına bölünerek her oda için tek bir maliyet rakamı belirlenmektedir. Aşağıda Tablo 4.46'da Ağustos 2013 ayı toplam maliyetlerine göre bir birim oda maliyetinin hesaplama şekli yer almaktadır.

Tablo 3.46: Geleneksel Maliyetleme Yöntemine Göre Birim Oda Maliyetinin Hesaplanması

Gider Çeşitleri	Ağustos 2013 ayı Giderleri
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	1.347.628,97
Direkt İşçilik Giderleri	814.378,40
Genel Üretim Giderleri	802.889,20
Toplam	2.964.896,57
Ağustos 2013 Ayı Müşteri Sayısı (Yetişkin)	25.226
Oda Birim Maliyet	117,53

Tablo 3.46 incelendiğinde Ağustos 2013 ayı giderleri toplamı yetişkin müşteri sayısına bölünerek($2.964.896,57 / 25.226$) bölünerek dönemin oda birim maliyeti bulunmaktadır.

Bulunan maliyet üzerine belirli oranda kâr eklenerek oda fiyatları belirlenmektedir. Ancak hangi oda çeşidinden gerçek anlamda ne kadar kâr sağlandığı bilinememektedir. Belirli müşteri gruplarına yönelik turlar ile ilgili fiyat indirim taleplerine gerektiği oranda karşılık verilememesi müşteri kaybına, dolayısıyla gelir kayıplarına neden olmaktadır.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi ile hizmet üretimine yönelik yapılan faaliyetlerin maliyetleri ayrıntılı görülebildiği gibi faaliyet maliyetlerinin de ürünlere, burada oda çeşitlerine dağıtılması sonucu birim oda maliyetleri doğruya yakın bulunabilmektedir.

Maliyetlerin doğruluk payının yüksekliği belirli oda çeşitlerinin diğerlerine oranla daha düşük satış fiyatları ile satışa sunulması konaklama işletmesinin doluluk oranlarına olumlu etki sağlayacağı gibi işletme kârlılığını da artıracaktır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin her bir oda maliyet detayını göstermesi geleceğe yönelik maliyet kontrolünde yönetim kararlarının isabet oranını artırması olasıdır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin işletme yönetimine sağlayacağı faydalardan bir diğeri ise; her bir oda için katlanılan maliyetlerin minimizasyonu adına alacağı tedbirler konusunda daha geniş bir bakış açısı sunabilmesidir.



SONUÇ

İkinci Dünya Savaşı sonrası uluslararası alanda faaliyet gösteren bazı kuruluşlar ile başladığı kabul edilen küreselleşme son 20 – 30 yılda tüm dünyayı etkisi altına almıştır. Bu etki altında turizm sektörü de rekabet gücü ve kar maksimizasyonu sağlayabilme adına küreselleşmeye ayak uydurmaya çalışmaktadır.

Son yıllarda Türkiye ekonomisi içerisinde önemini artıran sektörlerden olan turizm sektöründe faaliyet gösteren konaklama işletmeleri yoğun bir rekabet halindedir. 2008 yılında patlak veren ekonomik krizin etkisinden tam kurtulamayan konaklama işletmeleri; bir yandan ucuz ve kalitesiz hizmet sunan rakipler ile mücadele ederken, diğer yandan hisse sahiplerinin kâr baskısı ile tur ve seyahat işletmelerinin fiyat baskısını aşmaya çalışmaktadır. Bu durumda konaklama işletmesinin hâkimiyet sağlayabileceği alan olarak maliyetler görünmektedir.

Maliyetleri kontrol altına alabilmenin önemli koşullarından biri; maliyet sisteminden sağlanan bilginin doğruluğudur. Doğru maliyet bilgisi olmadan maliyet kontrolünü güçleştirmektedir. Geleneksel maliyetleme yöntemleri doğru maliyet bilgileri sunamaması işletme yönetimini kaliteden taviz vermeye zorlamaktadır.

Üretim sektörlerinde Direkt İlk Madde ve Malzeme ve Direkt İşçilik maliyetlerinin ürünlere yüklenmesinde önemli sorunlar görünmez iken konaklama işletmelerinde yiyecek - içecek, konaklama ve eğlence faaliyetleri hizmet üretim maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır.

Uygulama yapılan konaklama işletmesi yönetimi ile yapılan görüşmelerden elde edilen bilgiler doğrultusunda faaliyet merkezleri ve bu merkezlerdeki faaliyetler tanımlanması ve gruplandırılması sağlanmıştır. Faaliyet merkezleri olarak aşağıdakiler belirlenmiştir:

Konaklama Faaliyet merkezimüşterinin karşılanması, odaya yerleştirilmesi, kat hizmetleri faaliyetlerinin yürütülmesi, müşteri taleplerinin karşılanması ve müşteri çıkış işlemlerinin yapılmasını kapsayan faaliyetleri kapsamaktadır.

Yiyecek – içecek faaliyet merkezinde; yeme – içme ortamını bir sonraki faaliyet için hazırlanması, müşterinin yeme – içme ortamında alınması, müşteri özel siparişlerinin karşılanması faaliyetlerini kapsamaktadır.

Rekreasyon ve animasyon faaliyet merkezinde müşterinin eğlence ortamına alınması, eğlence faaliyetlerinin sunulması, toplu spor aktivitelerinin sunulması ve eğlence ortamının temizlenmesi faaliyetlerinden oluşmaktadır.

Genel aktiviteler faaliyet merkezinde genel aktivite ortamının hazırlanması, sauna – hamam – havuz vb. ortamlarının hazırlanması, fitness aktivitelerinin hazırlanması ve sunumu ve söz konusu ortamlarının temizlenmesi faaliyetlerini kapsamaktadır.

Sonraki aşamada genel üretim gideri kapsamındaki giderlerin tüm maliyetlerin Ağustos 2013 ayı tutarları toplamı belirlenmiş ve bu tutarın faaliyetlerine doğru aktarılmasını sağlayacak maliyet sürücüleri belirlenmiştir. Belirlenen maliyet sürücüleri ile genel üretim maliyetlerinin faaliyet merkezlerinde toplanması sağlanmıştır.

Direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderlerinin de faaliyet merkezlerine aktarılması ile tüm maliyetler faaliyet merkezlerinde toplanmıştır. Faaliyet merkezlerinin toplam giderler içerisindeki payları hesaplandığında; Konaklama faaliyetlerinin Ağustos 2013 ayı içindeki payı % 26,6 olmuştur. Toplan maliyetler içerisinde en büyük payı ilk başta da ifade edildiği şekliyle Yiyecek – İçecek Faaliyetleri %55,13 oranı ile almıştır. Bir diğer faaliyet merkezi olan Genel Aktiviteler faaliyetlerinin toplam içindeki payı %15 olarak gerçekleşmiştir.

Faaliyet merkezleri içinde en düşük pay %3,3 ile Rekreasyon faaliyetleri almıştır. Bunun sebebi olarak gün boyu farklı faaliyetler ile yorulan müşterilerin önemli bir kısmının genellikle Rekreasyon faaliyetlerine katılım göstermemesi nedeniyle işletme yönetiminin bu faaliyetler için daha fazla maliyete katlanmak istememesi olabilir.

Hali hazırda geleneksel maliyetleme yöntemini kullanan konaklama işletmesi yönetimi toplam maliyetleri söz konusu dönemin ücretli müşteri sayısına bölerek ($2.964.896,57 / 25.226 = 117,53$ TL) oda birim fiyat bulmaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini uygulaması halinde ise; her bir oda çeşidi maliyetlerinin ayrıntılı olarak görülebileceği; maliyet minimizasyonuna karar verilmesi durumunda hangi tür giderlerin minimize edilebileceği görülebilecektir.

Belirli dönemlerde tur işletmelerinden gelen fiyat taleplerine isabetli karşılık verilerek konaklama işletmesinin doluluk oranına olumlu katkı sağlaması söz konusu olabilecektir.

Sonuç olarak; yoğun rekabetin etkisi altında olan konaklama işletmeleri için; mevcut müşteriyi korumak ve yeni müşteriler kazanmak sürdürülebilirliği ve kâr maksimizasyonu açısından önemlidir. Halen yeterli seviyede uygulanmadığı görülen çağdaş maliyetleme yöntemlerinin çağın gereği olarak uygulanma gerekliliği düşünülebilir. Tam ve doğru hesaplanmış maliyetler ile alınan stratejik yatırım kararları konaklama işletmelerinin güçlenmesi, gelişmesi dolayısıyla ülke ekonomisine katkısı artacaktır.

Tüm sektörleri kapsayan tek tip bir uygulama örneği oluşturmak mümkün görünmemektedir. Aynı sektörde olsa da yine de her işletme birbirinden farklı yapıdadır. Bu tür çalışmaların maliyet kontrolü çerçevesinde genişletilmesi; çağdaş maliyet yöntemlerinin anlaşılabilirliği ve uygulanabilirliğine olumlu etkisi olacaktır. Ancak çağdaş maliyet yöntemi uygulamalarının başarı çitasının yükselmesi; bu konuda yetiştirilecek kalifiye elemanların yetiştirilmesi ile mümkün olacaktır.

KAYNAKÇA

- Acar, Durmuş ve Papatya, Nurhan (1997). Tam Zamanında Üretim Uygulamalarında Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Yararlı Hale Getirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı:2, ss. 161-170.
- Acar Durmuş, (2005), *Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi Ve Yaklaşımları: Tekstil Sektörü İle İlgili Bir Araştırma*, Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Ankara.
- Akal, Zuhal (1993). Toplam Kalite Yönetimi ve Performans Ölçme Değerlendirme Sistemleri. Ankara: *MPM Verimlilik Dergisi*, Özel Say: Toplam Kalite.
- Akdoğan, Nalan (2006). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları (7. Baskı)*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgeyik, Tekin (1998). *Stratejik Üretim Yönetimi*. İstanbul: Sistem Yayıncılık.
- Akkaya, A. (2010). *Hedef Maliyetleme Yönteminin Konaklama İşletmelerinde Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi Ve Bir Turizm İşletmesinde Uygulama*. Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Aktaş, Ahmet. (2001), *Yiyecek Ve İçecek Yönetimi*, Livane Matbaası, 2. Baskı, Antalya.
- Albright, T. (1998). The Use Of Target Costing İn Developing The Mercedes-Benz M Class. *International Journal Of Strategic Cost Management*, Sonbahar: 13 -23.
- Alagöz A, Ceran Y, (2006). Stratejik Maliyet Ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management), Konya: *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:15, Sayfa: 61 – 83
- Alkan, Alper Tunga (2003). *Faaliyet Tabanlı Maliyet yöntemi ve KONPEN PVC Yapı ve İnşaat Malzemeleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Uygulaması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Alkan, Alper Tunga (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama. Konya: *Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, ss.39-41
- Altınbay Ali, (2006), *Stratejik Maliyet Yaklaşımlarından Yasam Seyri Maliyetleme Sisteminin Tasarımı Ve Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya,

- Altunay M A, (2007). *Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulanması*. Isparta, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- Animasyon Çalışmaları, *MEB – Çocuk Gelişim Ve Eğitimi Alanı Modülleri*, 2013,
- Ansari, Shadid. – Bell, Janice- Swenson. Dan (2006). *A Template for Implementing Target Costing*, Cost Management, Cilt. 20, Sayı. 5, s. 20-27.
- Arzova, Burak (2002).*Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Ataman, Göksel, (2002). Tedarik Zinciri ve Yönetimi: Değişim Mühendisliği ve Dış Kaynaklardan Yararlanma İlişkisi üzerine Bir İrdeleme,*M.Ü.S.B.E.Öneri Dergisi*. C.5, S.17, ss. 35-42.
- Atılgan, Turan (2006). Tekstil ve Hazır Giyim Sektöründe Değer Zinciri ve Ekonomik Etkileri. *Tekstil ve Konfeksiyon Dergisi*, Ocak-Mart sayısı. Ss:260-270
- Atkinson, Anthony A., Banker, Rajiv D., Kaplan, Robert S. Ve Young, S. Mark, (1997). *Management Accounting (2nd. Edition)*. New Jersey: Prentice Hall.
- Atmaca M ve Yılmaz B B, (2011).Konaklama İşletmelerinin Faaliyetlerinde Maliyet Kontrolünün Etkileri: Marmara Bölgesinde Faaliyet Gösteren Beş Yıldızlı Oteller Üzerine Bir Araştırma, İstanbul, *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:108, Kasım – Aralık.
- Bayou M. E., And Reinstein A., (1997). Formula For Success: Target Costing For Cost-Plus Pricing Companies”, *Journal Of Cost Management*, Volume:11, Issue: 5.
- Bdedük, Aykut, (2000). Yeni Yönetim Tekniği ‘Benchmarking’, *DTM Dış Ticaret Dergisi*, Yıl: 5, Sayı: 19,
- Bekçioğlu Selim, Gürel Eymen, Kızılyalçın D. Ali, (2014). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi* Nisan/2014, ss. 19-36.
- Bengü, Haluk (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) Sisteminde Faaliyet Seviyelerinde Maliyet Uygulaması.*Muhasebe Finansman Dergisi*, Sayı 25, Ocak, ss.186-194.
- Bemowski, Karen, (1991).*The Benchmarking Bundwagon*,Quality Progress. January,

- Bozkurt, Ramazan (2010). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Beş Yıldızlı Bir Otel İşletmesinde Örnek Uygulama*. Isparta Süleman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Burhan, Şener (2010). *Modern Otel İşletmelerinde Yönetim ve Organizasyon (5. Baskı)*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Bursal N, Ercan.Y.(1999).*Maliyet Muhasebesi*, 7. Basım, Der Yayınları, İstanbul.
- Büyükmirza Kamil (2006).*Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Büyükşalvarcı, A. (2006). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankalarda Bir Uygulama”, *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt.9, Sayı.10.
- Ceran Yunus, Alagöz Ali(2007). Lojistik Maliyet Yönetimi: Lojistik Maliyetler Ve Lojistik Maliyet Muhasebesi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim Bilimleri Dergisi *Journal Of Administrative Sciences*, Cilt 5 Sayı 2.s. 137- 156.
- Cooper, Robin and Kaplan, Roberts Steven (1992). *Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage*. Accounting Horizons, September, pp. 1-14.
- Cooper, Robin ve Kaplan, Robert Steven (1999). *The Design Of Cost Management Systems*. Prentice-Hall.
- Cooper Robin, Slugmulder Regine, (1999), Develop Profitable New Products With Target Costing, *Sloan Management Review*, 40(4), 23-35.
- Crawford, K.M., Cox C.F. (1991). Addressing Manufacturing Problems Through the Implementation of Just-In-Time, *Production and Inventory Management Journal*, 1st. Quarter.
- Çabuk, Yıldız (2003). Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. *ZKÜ Bartın Orman Fakültesi Dergisi*. Yıl: 2003 Cilt:5 Sayı:5 ss.109-116.
- Çakıcı, Cemal (2001). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S:12, Ekim.
- Çakır Eker, Melek (2002). Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı. *Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C:XXI, S:1.

- Çalış, Yıldırım Ercan (2013). Üretim Maliyetlerinin İç Denetimine Genel Bakış. *Çankırı Karatekin Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 1, ss,159 – 175.
- Çam, M.,(2006). Stratejik Bir Yönetim Aracı Olarak Ekonomik Katma Değer (EVA) Ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin (FTMY) Birlikte Kullanımı, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 15, Sayı 2, Ss.95-118.
- Çankaya F. (2009). Türkiye’de Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Uygulanma Düzeyine Yönelik Bir Araştırma, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı. 3, Ss. 49-78.
- Çarıkçioğlu P, Polat L, (2007). Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ZSFTM) Ve Bir KOBİ Örneği, *İstanbul Kültür Üniversitesi 4. Kobi’ler Ve Verimlilik Kongresi Bildiri Kitabı*, S.517-532.
- Demirci Orel, F., Yavuz, M.C., (2003). Rekreatyonel Turizmde Müşteri Potansiyelinin Belirlenmesine Yönelik Bir Pilot Çalışma, *Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 11, Ss. 61-76.
- Demirkaya, H., Zengin, R., (2014). Hizmet İnovasyonu Ve Bir Uygulama Örneği *Elektronik Mesleki Gelişim Ve Araştırma Dergisi (EJOİR)*, Cilt:2, Sayı:1, Ss. 107 – 116.
- Detoro, Irwing (1995). *The Ten Pitfalls of Benchmarking*. Quality Progress, January.
- Doğan, Ahmet (1997). *Mamul Maliyetlemede Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Yaklaşımlar: Bir Karşılaştırma*. Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, S:12, Y:1997, s.135-153
- Dönmez Adnan, Arıcı Ali ve Angay Kutluk Filiz, (2011), Antalya’daki Beş Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolü ve Fiyatlama Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma, Akdeniz Üniversitesi, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi Cilt : 3, Sayı: 1, ss. 201-222.
- Durukan, M. B., Kapucugil İkiz, A., (2007), Denetim Kalitesi, Kalite Ve Hizmet Kalitesine İlikin Modeller: Kavramsal Çerçeve, *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*, Yıl: 2007, Sayı: 82, Ss.29-56
- Edwards, J.M., Heard, J.A. (1984), “Is Cost Accounting The No.1 Enemy Of Productivity?” *Management Accounting*, 46.
- Elagöz, İsmail (2006). *Tedarik Zinciri Yönetimi Yaklaşımının Maliyet Hesaplama Çalışmalarına Etkisi*. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

- Erdoğan, N.,(1995), Faaliyete Dayalı Maliyetleme: Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım”, Anadolu Üniv. İİBF. Yay., Eskişehir.
- Eraslan, İ.H., Helvacıoğlu Kuyucu, A. D., Bakan İ., (2008), Değer Zinciri (Value Chain) Yöntemi İle Türk Tekstil Ve Hazırgiyim Sektörünün Değerlendirilmesi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, *İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt: X, Sayı : II. Ss.307- 332
- Gökdeniz, Ayhan ve Dinç, Yakup (2000). Konaklama işletmelerinde Animasyon Faaliyetlerinin Hizmet Satışlarına Etkisi. Ankara: Anatolia Turizm Araştırma Dergisi. Sayı: Eylül – Aralık. ss. 99-113
- Gürdal, K. (2007),Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar(1. Baskı). *Siyasal Kitabevi*, İstanbul.
- Güzeldere, Tülay (2007), “Üretim İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı ve Bir Uygulama”, İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.
- Hacırustemoğlu, Rüstem ve Şakrak, Münir (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Hornigren, Charles T, Foster, George, Datar, Srikant M., (2000) “Cost Accounting A Managerial Emphasis”, Prentice Hall, New Jersey.
- İrdem, Alaattin (2010), Konaklama İşletmelerinde için bir Maliyetleme Modeli Önerisi, Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi,
- Kalder Kıyaslama Komitesi (1997). *Kıyaslama (Benchmarking)*. İstanbul: Kalder Yayınları.
- Kaplan, Robert Steven and Atkinson Anthony A. (1998). *Advanced Management Accounting(3rd Edition)*. New York: Prentice- Hall, Inc.
- Karacan, Sami ve Aslanoğlu, Suphi (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Eylül 2005.
- Karaman, Davut (2010). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Ve Bir Mermer İşletmesinde Uygulama*. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Karcıoğlu, Reşat (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi – Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*.Erzurum: Aktif Yayınevi.
- Karcıoğlu, Reşat (2001). *Toplam Kalite Yönetiminde Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yönteminin Kullanılması*. Bakış Dergisi, Ocak, 2001.

- Karçiođlu, Reşat ve Öztürk, Meryem (2012). *İMKB'ye Kayıtlı Sanayi İşletmelerinin Maliyet Yönetim Sistemlerini Uygulama ve Uygulamama Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 201216 (1): 477-496
- Karğın, Sibel (2013). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yükselişi ve Düşüşü*. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan, ss.21-40.
- Kasim, A. (2007), "Corporate Environmentalism in the Hotel Sector: Evidence of Drivers and Barriers in Penang, Malaysia", *Journal of Sustainable Tourism*. 15, 6: 680-699.
- Kaygusuz, Sait (2001). *İleri Üretim Ortamında Maliyet Muhasebe Sistemleri*. İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, Cilt: 3, Sayı : 1, No: 112
<http://www.isgucdergi.org/?p=article&id=112&cilt=3&sayi=1&yil=2001>
- Kaygusuz Sait ve Dokur Şükrü, (2005). *Transfer Fiyatlama Yöntemlerinin Değerlendirilmesi ve Faaliyet Tabanlı Transfer Fiyatlama Modeli*, Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 19, Sayı: 2, ss 407 – 425.
- Kaygusuz Sait Y. (2007), "Faaliyet Tabanlı Maliyet-Hacim-Kar Analizi", Muhasebe ve Finansman, Sayı: 33, Ocak, ss.139-150.
- Köse Tunç (2005), "Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisinin Bütünleştirilmesi", Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak, ss.127-148.
- Kaygusuz, Sait, (2011), Kısıtlar Teorisi ve Maliyet Hacim Kar Analizi: Bir Çalışma Sayfası Modellemesi, Muhasebe ve Finansman Dergisi Ekim/2011, ss.171-188
- Korhan, Gökhan ve Özkan Özgür (2013). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle Geleneksel Maliyet Sistemlerinin Karşılaştırılması (Uygulama Örneği)*.
<http://www.alomaliye.com/2013/gokhan-korhan-faaliyet-tabanli-maliyetleme.html> Erişim Tarihi: 18.05. 2014
- Koşan L., Geçgin, E., (2011), "Müşteri Beklentisi Ve Maliyet Yönetimi Hedef Maliyet Sistemi Ve Örnek Bir Uygulama", *Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz – Ağustos Sayısı.
- Köse, Tunç ve Kiracı, Murat (2007). *Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardının Uygulama Düzeyine Yönelik Bir Araştırma*", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 9(4): 147-185.
- Köse Tunç (2002), "Ürün Maliyetlerine Göre Karar Alma Araçları: Ürün Yaşam Seyri Maliyetlemesi, Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme", Eskişehir Osmangazi 146

- Kraus, Richard G. (1977), *Recreation Today: Program, Planning And Leadership* (Second Edition), California: Goodyear Publishing Company.
- Krishnan, Ranjan, Luft, Joan L, Shields, Michael.D. (2002). *Competition And Cost Accounting: Adapting To Changing Markets*. Contemporary Accounting Research, Vol. 19, No. 2, Pp. 271-302.
- Kutay, Nilgün ve Akkaya G. Cenk (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme*. Dokuz Eylül Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: 15, Sayı: 2 ss. 1-15.
- Kutlan, Serhat (1998). *Maliyet Kontrolü ve 5 Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Uygulama*. İstanbul: Alfa Yayıncılık.
- Kuyucak, Ferhan ve Şengür Yusuf (2009). *Değer Zinciri Analizi: Havayolu İşletmeleri İçin Genel Bir Çerçeve*. Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Yıl: 11, Sayı: 16, ss.132 – 147.
- Oehlich, Marcus (2010). *Betriebswirtschaftslehre : Eine Einführung am Businessplan-Prozess (2. überarbeitete und aktualisierte Auflage)*. München: Verlag Franz Vahlen.
http://www.vahlen.de/fachbuch/leseprobe/Oehlich-Betriebswirtschaftslehre-9783800638093_0305201208360809_lp.pdf Erişim Tarihi: 08.07.2013
- Okutmuş, Ercüment ve Ergül, Ayşe (2013). *Konaklama İşletmelerinin Yiyecek – İçecek Faaliyetlerinde Tedarik Zinciri Maliyetlerinin Hedef Maliyetleme İle Birlikte Uygulanması*. İstanbul: Journal of Yasar University, Yıl: 8 Sayı: 32, Ss. 5409-5432
- Okutmuş, Ercüment, Kurar, İhsan ve Kahveci, Ata (2014). *Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Ortaya Çıkışına İlişkin Nitel Bir Araştırma*. Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Sosyal Bilimler enstitüsü, 2014, Cilt:14, Yıl:14, Sayı:3, 14: 51-75.
- Okutmuş Ercüment ve Ergül, Ayşe, (2015), *Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme, Değer Analizi ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Birlikte Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma*, Muhasebe ve Finans Dergisi, Ocak, 2015, s.98-116.
- Ostrenge M. R. (1990) “The Focal Point of Total Cost Management”, *Management Accounting*, February, pp. 42-49.1
- Otlu, Fikret ve Demir, Özcan (2005). *Stratejik Karar Verme Açısından Maliyet Sistemleri*. Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:15, Sayı:1, ss.155-170.
- Otlu, Fikret ve Karaca, Serdar (2005), “Maliyet Yönetimi ve Yaşam Seyri Maliyet Analizi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 2.

- Öker, F. (2002), “Değişen Üretim Koşullarının İşletmelerin Maliyet Yapılarına ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulamalarına Etkisi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 4(4)
- Öker, Figen (2003). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*. Literatür Yayıncılık, İstanbul 2003.
- Öndeş, Turan, Ardiç, Muhammed, Öztürk, Atakan, Kayacan, Bekir (2010). Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliği, *III. Ulusal Karadeniz Ormancılık Kongresi, 20-22 Mayıs*, Cilt: I, Sayfa: 247-258.
- ÖZBİRECİKLİ Mehmet (1995), “Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sistemi”, *Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:5, Sayı:1.
- Altuntaş, Caner, (2014), Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet yöntemi nin Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İİBF Dergisi Bahar, Yıl: 1 – Sayı: 1*
- Özguven, N., (2008), Hizmet Pazarlamasında Müşteri Memnuniyeti Ve Ulaştırma Sektörü Üzerinde Bir Uygulama, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, Cilt: 8, Sayı 2, Ss.651-682
- Özcan, Murat, Yücel, Rahmi, Çetin, Tansel (2003). *Mamul ve Hizmet Maliyetlerinin Saptanmasında Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Kullanımı*. Mevzuat Dergisi, Yıl: 6, Sayı: 67 Temmuz
- Özer, Gökhan (2003), “Bugünün ve Geleceğin Maliyetlerini Yöneterek Rekabetçi Kalmanın Yolları”, *Mevzuat Dergisi*, Yıl: 6, Sayı: 63
- Parlakkaya, Raif ve Altan, Mikail (2001), “Kobilerde Maliyet Yönetimi”, *I. Orta Anadolu Kongresi" Kobi'lerin Finansman ve Pazarlama Sorunları*”, 97-105,
- Pekdemir, Recep (1998), “*Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Genel İmalat Maliyetleri*”, TESMER Yayın No: 17, İstanbul.
- Pelit Elbeyi, Sönmez Büşra, Emin Necibe, Doğan Sait, Kaymak Asuman (2009), *Turizm İşletmelerinde Bilgi Teknolojileri Kullanımı ve Yaygınlaştırılmasına Yönelik Uygulamalar*. Avrupa Birliği Eğitim ve Gençlik Programları Merkezi Başkanlığı Leonardo Da Vinci Hareketlilik Projesi, Proje No: 2008-1-TR-LEO02-01636, Ankara.

- Porter Michael., E., (1985), “*Competitive Strategy.*” New York: The Free Press.
- PRYOR, Lawrence (1989); “*Benchmarking: A Self Improvement Strategy*”, The Journal of Business Strategy, Vol:10, November / December.
- ROZTOCKI, N., vd., (1999), “*A Procedure for Smooth Implementation of Activity Based Costing in Small Companies,*” ASEM National Conference Proceedings, Virginia Beach, October 21-23
- Rainbird, M., (2004), “*A Framework for Operations Management: The Value Chain,*” International Journal of Physical Distribution & Logistics Management, 34(3/4), 337-345.
- Shank, J. K.& Fisher, J. (1999), *Target Costing As A Strategic Tool.* Sloan Management Review, 41(1):73-83.
- Songur, A., (2009), “*Hizmet İşletmelerinde Pazar Yönlülük Ve Türk Bankacılık Sektörü İşletme Uygulamalarının Değerlendirilmesi: Isparta İl Merkezinde Bir Uygulama.*” Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Soyaltın T, (2007): “*Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Uygulama*”, İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Stabell C.B. ve Fjelstad D.(1998) “*Configuring Value for Competitive Advantage: On Chains, Shops, and Networks*”, Strategic Management Journal, 19.
- Swenson, D., Ansari, S., Bell, J. & Kim, I.W. (2003), “*Best Practices In Target Costing.*” Management Accounting Quarterly,4 (2): 12 – 17.
- Şahin, İlker ve Kocabulut, Özge (2014). *Sportif Rekreasyon Aktivitelerine Düzenli Katılımı Engellenen Faktörlerin İncelenmesi: Akdeniz Üniversitesi Turizm Fakültesi Öğrencilerin Üzerine Bir Araştırma.* Journal Of Recreation And Tourism Research (JRTR), Cilt: 1, Sayı: 2, pp: 1-21.
- Tanış Veyis Naci (1999). *Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetiminin Anlamı, Önemi ve Faydaları.* Hacettepe Üniv., İİBF. Dergisi, C:17, S:2.
- Tanrıtanır, Ercan, Sütçü, Abdullah, Alkan, Hasan, Koruca, H. İbrahim (2004), “*Mobilya İmalatında Faaliyet Maliyetleri Yardımıyla Simülasyon Destekli Personel Organizasyonu*”, Gazi Üniv., MMF Dergisi, C:19, S:2.
- Taşkın, E. (2000), “*Müşteri İlişkileri Eğitimi*”. İstanbul: Papatya Yayıncılık.

Termido I., Arrantes A., Fernandes C.ve Guedes AP. (2000) "*Logistic Cost Case Study: An ABC Approach*" Journal of Operational Research Society. Vol. 51, No 10.

The Council Of Supply Chain Managements Professionals. (www.cscmp.org)

Titiz, İsmet ve Altunay, Mehmet Ali (2012), *Çağdaş Maliyet Sistemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Ve Bir Tekstil İşletmesi Uygulaması*, Muhasebe ve Finans Dergisi, Temmuz, s.91 - 112

Türk Zeynep (1999), "*Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef Ve Kaizen Maliyetleme*" D.E.Ü. İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:14, Sayı:I, Ss:199-214

[Http://Www.Fatih.Edu.Tr/~Ahgungormus/Isletmelerde_Maliyet.Pdf](http://Www.Fatih.Edu.Tr/~Ahgungormus/Isletmelerde_Maliyet.Pdf)

Turney P. B. B., (1993), *Beyond TQM With Workforce Activity-Based Management*, Management Accounting, September, Pp. 28-31.

Türksoy, Adnan (2007). "*Konaklama İşletmelerinde Mali Başarısızlığa Yol Açan Etmenler*", Ege Ekonomik Bakış/Ege Academic Review, 7,1: 99-115.

Uyar, Süleyman (2008). *Denizli'de Faaliyet Gösteren Üretim İşletmeleri'nde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 38, Nisan.Ss. 132 -146.

Ülker, Yakup ve İskender, Hüseyin (2005), "*Doğru Maliyet Hesaplama Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deere Örneği*", <http://sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c8s13/makale/c8s13m10.pdf> (Erişim Tarihi: 05.11.2010)

Velioğlu, Yılmaz (2012). *Maliyet-Verimlilik-Kalite Yönetiminde Modern Yaklaşım:Kaizen Felsefesi*.

<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/yilmazvelioglu/007/> Erişim Tarihi: 14.12.2012

Srinidhi, B., Tayi, G. K. (2004), "*Just In Time Or Just In Case? An Explanatory Model With Informational And Incentive Effects.*" Journal Of Manufacturing Technology Management, 15(7):567-574.

Suzmuş, Türker, "*Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme*", Yönetim Ve Ekonomi Dergisi, S:2, Y:1996

Şener Burhan, (2010), "*Modern Otel İşletmelerinde Yönetim Ve Organizasyon*", Detay Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara.

Unutkan, Ö., (2010), *Faaliyet Tabanlı Maliyet yöntemi Ve Bir Uygulama*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 97, Ss.87- 106.

Ünüvar, Ş., (2009), *Kişiler Arası İletişimin Konaklama İşletmelerindeki Önemi Ve Beş Yıldızlı Otellerde Bir Uygulama*, Selçuk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi, Sosyal Ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt: 12, Sayı: 18, Ss.377-396.

Yükçü, Süleyman (2011). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi (7. Baskı)*. İzmir: Altın Nokta Basım Yayın.

Yüksel, H. (2002), *Tedarik Zinciri Yönetiminde Bilgi Sistemlerinin Önemi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Birimler Enstitüsü Dergisi Mart, Cilt. 4, Sayı. 3, Ss.261-279.

Zengin, E., Erdal, A., (2000), *Hizmet Sektöründe Toplam Kalite Yönetimi*, Journal Of Qafqaz University, Volume: III, Number: I, Ss.43- 56

1972 yılı Renault Fabrikası Üretim Süreci görüntüsü, (<http://www.youtube.com/watch?v=RVhPYdtUXA4> – [Erişim Tarihi: 25 Temmuz 2014]

2014 yılı BMW Fabrikası Üretim Süreci Görüntüsü, (<http://youtube.com/watch?v=libw1rV2McY>, [Erişim Tarihi: 25 Temmuz 2014].



T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Özgeçmiş

Adı Soyadı:	Refai BAŞDİN			
Doğum Yeri:	Bartın			
Doğum Tarihi:	01.02.1968			
Medeni Durumu:	Evli			
Öğrenim Durumu				
Derece	Okulun Adı	Program	Yer	Yıl
İlköğretim	Gökçekıran		Bartın	1979
Ortaöğretim	Hauptschule		Almanya	1984
Lise	Ticaret Lisesi	Muhasebe	Bartın	1987
Lisans	Gazi Üniversitesi	Muh. – Finans. Öğretmenliği	Ankara	1991
Yüksek Lisans	Selçuk Üni.	Üretim Yön. ve Paz. Bilim Dalı	Konya	2002
Becerileri:	Masa Tenisi, Futbol, Bilgisayar			
İlgi Alanları:	Muhasebe, Finansman, Ekonomi, Pazarlama			
İş Deneyimi:	1991 – 1998 Ticaret Lisesi Muhasebe Öğretmenliği 1998 – Akşehir MYO. Öğretim Görevlisi			
Aldığı Ödüller:				
Hakkımda bilgi almak için önerebileceğim şahıslar:	Prof. Dr. Muammer ZERENLER S.Ü. İ.İ.B.F. Yrd. Doç. Dr. Kadir ÖZTAŞ Akşehir MYO. Resul CELİLOĞLU Akşehir MYO.			
Tel:	332 814 01 14			
E-Posta:	rbsdin@selcuk.edu.tr			
Adres	Selçuk Üniversitesi Akşehir Meslek Yüksekokulu Kozagaç Mevkii, 42550 Akşehir - KONYA			