

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE FAALİYET TABANLI
BÜTÇELEME VE BEŞ YILDIZLI OTEL İŞLETMESİ
UYGULAMASI**

DOKTORA TEZİ

Lütfi Mustafa ŞEN

Enstitü Anabilim Dalı : Turizm İşletmeciliği

**Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Burhanettin ZENGİN
Ortak Danışman: Prof. Dr. Selim Yüksel PAZARÇEVİREN**

Mayıs-2013

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

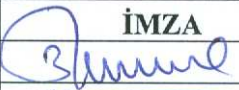
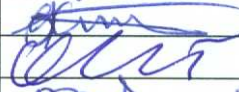





**KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE FAALİYET TABANLI
BÜTÇELEME VE BEŞ YILDIZLI OTEL İŞLETMESİ
UYGULAMASI**

DOKTORA TEZİ

Lütfi Mustafa ŞEN

Enstitü Anabilim Dalı : Turizm İşletmeciliği

“Bu tez 29/05/2013 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği / Oyçokluğu ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI	İMZA
Yrd. Doç. Dr. Burhanettin ZENGİN	BAŞARILI	
Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU	BAŞARILI	
Prof. Dr. Orhan BATMAN	BAŞARILI	
Doç. Dr. Mehmet SARIŞIK	BAŞARILI	
Doç. Dr. Mehmet Akif ÖNCÜ	BAŞARILI	
Yrd. Doç. Dr. Şevki ULAMA	BAŞARILI	
Yrd. Doç. Dr. Muammer MESCİ	BAŞARILI	

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Lütfi Mustafa ŞEN

29.05.2013

ÖNSÖZ

Bu tezin hazırlanması süresince, çalışmamı yakından takip ederek büyük bir sabır ve anlayışla bana yol gösteren danışmanım Yrd. Doç. Dr. Burhanettin ZENGİN'e katkı ve emeklerinden dolayı en içten teşekkürlerimi sunarım. Tez çalışmamızın her aşamasında, bilhassa da tezin modelleme ve uygulama örneği aşamasında engin bilgi ve tecrübelerini eksik etmeyerek çalışmamıza büyük katkılar sağlayan ve bu tezin ortak danışmanı olan Prof. Dr. Selim Yüksel PAZARÇEVİREN'e değerli katkılarından dolayı teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Bu zorlu süreçte, yapıcı eleştiri ve tavsiyeleriyle bana yardımlarını esirgemeyerek yoluma ışık tutan Prof. Dr. Orhan BATMAN, Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU ve Yrd. Doç. Dr. Nevran KARACA'ya en içten sevgi ve saygılarımı sunarım. Ayrıca bu günlere gelmemde desteklerini hiç esirgemeyen anneme, babama ve diğer tüm aile bireylerine de teşekkürü bir borç bilirim.

Lütfi Mustafa ŞEN

29.05.2013

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	V
TABLO LİSTESİ	VI
ŞEKİL LİSTESİ.....	IX
ÖZET.....	X
ABSTRACT	XI
GİRİŞ.....	1
BÖLÜM 1: FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE FAALİYET	
 TABANLI YÖNETİM.....	7
1.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.....	7
1.1.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Tanımı ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	
Kavramları	8
1.1.1.1. Faaliyet	12
1.1.1.2. Faaliyet Merkezi	14
1.1.1.3. Maliyet Etkeni	15
1.1.1.4. Kaynak.....	15
1.1.1.5. Maliyet Havuzu	16
1.1.1.6. Maliyet Nesnesi	17
1.1.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Gelişimi	17
1.1.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Amaçları	20
1.1.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Dayandığı Varsayımlar	22
1.1.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşleyişi.....	23
1.1.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Uygulama Süreci	26
1.1.6.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi.....	27
1.1.6.2. Faaliyetlerin Gruplandırılması.....	30
1.1.6.3. Faaliyetlerin Maliyetlendirilmesi	34
1.1.6.4. Maliyet Etkenlerinin Seçimi	35
1.1.6.5. Faaliyet Maliyetlerinin Ürünlere Yüklenmesi	37
1.1.7. Geleneksel Maliyetleme Sistemleri ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	
Sisteminin Karşılaştırılması.....	38
1.1.8. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Faydaları	41
1.1.9. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Yöneltilen Eleştiriler	44
1.2. Faaliyet Tabanlı Yönetim.....	45
1.2.1. Faaliyet Tabanlı Yönetim Kavramı.....	46
1.2.2. Faaliyet Tabanlı Yönetimin Amaçları.....	48
1.2.3. Faaliyet Tabanlı Yönetimin Özellikleri	49
1.2.4. Faaliyet Tabanlı Yönetim Modelleri	50
1.2.5. Faaliyet Tabanlı Yönetimin Faydaları	55

BÖLÜM 2: FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME	59
2.1. İşletme Bütçeleri Hakkında Genel Bilgiler	59
2.1.1. Bütçe Kavramı ve Önemi.....	60
2.1.2. İşletme Bütçelerinin Özellikleri	62
2.1.3. İşletme Bütçelerinin Amaçları	63
2.1.4. İşletme Bütçelerinin İlkeleri.....	65
2.1.5. İşletme Bütçesi Çeşitleri	67
2.1.6. İşletme Bütçelerinin Yararları.....	69
2.1.7. Geleneksel Bütçeleme Yetersizlikleri.....	71
2.2. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Kavramı ve Önemi	74
2.3. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Amaçları.....	77
2.4. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Özellikleri	78
2.5. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ile Geleneksel Bütçeleme Arasındaki Farklar.....	79
2.6. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Arasındaki Farklar	81
2.7. Literatürdeki Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelleri	83
2.7.1. Brimson ve Fraser'in Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli.....	83
2.7.2. Kaplan ve Cooper'ın Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli	85
2.7.3. Uluslararası İleri Üretim Konsorsiyumu (CAM-I)'nin Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli (Kapalı Döngü Modeli).....	88
2.7.4. Bleeker'in Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli	91
2.8. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Süreci	93
2.8.1. Operasyonel Dengenin Sağlanması.....	95
2.8.1.1. Talep Miktarının Belirlenmesi.....	95
2.8.1.2. Faaliyet ve Kaynak İhtiyaçlarının Belirlenmesi	95
2.8.1.3. Mevcut Kaynaklar ile İhtiyaç Duyulan Kaynakların Dengelenmesi	96
2.8.2. Finansal Dengenin Sağlanması	98
2.8.2.1. Kaynak Maliyetinin Belirlenmesi.....	99
2.8.2.2. Toplam Finansal Sonucun Elde Edilmesi İçin Faaliyet Tabanlı Olmayan Maliyetlerin Eklenmesi.....	100
2.8.2.3. Finansal Hedefler ile Finansal Sonuçların Dengelenmesi	100
2.8.2.4. Resmi Bütçenin Oluşturulması	102
2.9. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Avantajları ve Dezavantajları	102
2.9.1. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Avantajları	103
2.9.2. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Dezavantajları	105
 BÖLÜM 3: KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME VE MODELLEMESİ	 107
3.1. Genel Olarak Konaklama İşletmeleri	107
3.1.1. Konaklama İşletmelerinin Tanımı.....	107
3.1.2. Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması	108
3.1.3. Konaklama İşletmelerinin Özellikleri ve Bu Özelliklerin Muhasebe Uygulamalarına Etkileri.....	112

3.2. Konaklama İşletmelerinde Maliyetlerin Yapısı	116
3.2.1. Ortaya Çıkış Şekilleri İtibariyle Maliyet Giderlerinin Gruplandırılması.....	116
3.2.1.1. Değişken Maliyet.....	116
3.2.1.2. Sabit Maliyet.....	116
3.2.1.3. Yarı Sabit - Yarı Değişken Giderler	117
3.2.2. Maliyet Giderlerinin Gider Taşıyıcılarına Doğrudan Yüklenip Yüklenememelerine Göre Gruplandırılması.....	117
3.2.2.1. Direkt (Dolaysız) Maliyetler.....	117
3.2.2.2. Endirekt (Dolaylı) Maliyetler	118
3.2.3. Kontrol Edilebilirlik Açısından Maliyet Giderleri.....	118
3.2.3.1. Kontrol Edilebilen Maliyetler.....	118
3.2.3.2. Kontrol Edilemeyen Maliyetler	118
3.3. Konaklama İşletmelerinde Bütçelemenin Önemi	121
3.4. Konaklama İşletmelerinde Geleneksel Bütçenin Düzenlenmesi	122
3.4.1. Departman Bütçeleri	123
3.4.1.1. Satış Bütçesi.....	123
3.4.1.2. Satışların Maliyeti Bütçesi.....	126
3.4.1.3. İşçilik Bütçesi	126
3.4.1.4. Diğer Gider Bütçeleri	127
3.4.2. İşletme Bütçesi	127
3.4.3. Bütçe Kontrolü	129
3.5. Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Yaklaşımların Önemi.....	130
3.6. Konaklama İşletmeleri İçin Bir Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli Önerisi	133
3.6.1. Önerilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinin Temel Amaçları.....	134
3.6.2. Önerilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinin Geleneksel Bütçelemeden Temel Farklılıkları	135
3.6.3. Önerilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinin Özellikleri.....	136
3.6.4. Önerilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinin Yapısı	137

BÖLÜM 4: BEŞ YILDIZLI BİR OTEL İŞLETMESİNDE FAALİYET

TABANLI BÜTÇELEME UYGULAMASI.....	141
4.1. Örnek Otel İşletmesi Hakkında Genel Bilgiler	141
4.2. Önerilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinin İşleyişi	141
4.3. Örnek Uygulama	143
4.3.1. İşletme Bütçesinde Ortak Tüketilen Kaynak Maliyetleri Faaliyet Etkenlerinin Bütçelenmesi	143
4.3.2. İşletmede Ortak Tüketilen Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtımı ...	145
4.3.2.1. Enerji (Elektrik ve Doğalgaz) ve Su Giderlerinin Dağıtımı	145
4.3.2.2. Personel Eğitim Giderinin Dağıtımı	150
4.3.2.3. Personel Yemek Giderinin Dağıtımı	152
4.3.2.4. Personel Taşıma Giderinin Faaliyetlere Dağıtımı	153
4.3.2.5. Bina Amortisman Giderinin Dağıtımı	154

4.3.2.6. Bina Bakım-Onarım Giderinin Dağıtımı	155
4.3.2.7. Bina Sigorta Giderinin Dağıtımı.....	156
4.3.2.8. Emlak Vergisi Giderinin Dağıtımı	157
4.3.3. Faaliyet Merkezleri Temelinde Faaliyet Maliyet Bütçelerinin Hazırlanması	159
4.3.3.1. İşletme Düzeyi Destek Faaliyetleri Faaliyet Maliyet Bütçelerinin Hazırlanması	159
4.3.3.2. Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetleri Faaliyet Maliyet Bütçelerinin Hazırlanması	188
4.3.3.3. Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri Faaliyet Maliyet Bütçelerinin Hazırlanması	195
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	210
KAYNAKÇA	219
ÖZGEÇMİŞ VE ESERLER LİSTESİ.....	228

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AR-GE	: Araştırma – Geliştirme
CAM-I	: Consortium for Advanced Manufacturing International
diğ.	: diğerleri
ERP	: Enterprise Resource Planning
ISO	: International Organization for Standardization
İKY	: İnsan Kaynakları Yönetimi
JIT	: Just In Time
KDV	: Katma Değer Vergisi
Kws	: Kilowatt saat
m²	: Metrekare
m³	: Metreküp
MRP	: Material Requirement Planning
No.	: Numara
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SPA	: Sanitas Per Aquam
vb.	: ve benzeri
vs.	: vesaire

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Geleneksel Maliyetleme Sistemleri ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması	39
Tablo 2: Geleneksel İki Aşamalı Dağıtım Süreci ile Faaliyet Tabanlı İki Aşamalı Dağıtım Sürecinin Yapısal Olarak Karşılaştırılması.....	41
Tablo 3: Geleneksel Bütçelemeye İlişkin Sorunlar	72
Tablo 4: Örnek Otel İşletmesi Mayıs 2013 İşletme Bütçesi (TL).....	129
Tablo 5: İşletme Bütününde Ortak Tüketilen Kaynakların Maliyet Etkenleri	144
Tablo 6: Aydınlatma Giderinin Faaliyetler İtibariyle Bütçelenmesi.....	146
Tablo 7: Teçhizat Elektrik Tüketimi Giderinin Faaliyetler İtibariyle Bütçelenmesi ...	147
Tablo 8: Havalandırma (Klima) Giderinin Faaliyetler İtibariyle Bütçelenmesi	148
Tablo 9: Doğalgaz Giderinin Faaliyetler İtibariyle Bütçelenmesi	149
Tablo 10: Su Giderinin Faaliyetler İtibariyle Bütçelenmesi	150
Tablo 11: Personel Eğitim Giderinin Faaliyetler İtibariyle Bütçelenmesi	151
Tablo 12: Personel Yemek Giderinin Faaliyetler İtibariyle Bütçelenmesi	152
Tablo 13: Personel Taşıma Giderinin Faaliyetler İtibariyle Bütçelenmesi	153
Tablo 14: Bina Amortisman Giderinin Faaliyetlere Dağıtımı.....	154
Tablo 15: Bina Bakım-Onarım Giderinin Faaliyetlere Dağıtımı	155
Tablo 16: Bina Sigorta Giderinin Faaliyetlere Dağılımı	156
Tablo 17: Emlak Vergisi Giderinin Faaliyetlere Dağılımı.....	157
Tablo 18: İşletme Bütününde Ortak Tüketilen Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetler İtibariyle Bütçelenmesi.....	158
Tablo 19: Teknik Servis Departmanı Personel Sayısı.....	160
Tablo 20: 2012 Yılı Aylık Ortalama Teknik Servis Faaliyet Maliyetleri	161
Tablo 21: Teknik Servis Bakım İş Emri Örneği	162
Tablo 22: 2012 Teknik Servis Aylık Ortalama İşçilik ve Malzeme Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağılımı (TL/Ay).....	163
Tablo 23: 2013 Aylık Ortalama Teknik Servis Faaliyet Maliyet Bütçesi.....	164
Tablo 24: Kaynak Maliyet Havuzu Etkenine Göre, Bütçelenen 2013 Yılı Aylık Ortalama Teknik Servis Faaliyet Maliyetinin Faaliyetlere Dağılımı	165
Tablo 25: Bakım-Onarım Saatine Göre, Bütçelenen 2013 Yılı Aylık Teknik Servis Faaliyet Maliyetinin Faaliyetlere Dağılımı.....	166
Tablo 26: Kaynak Maliyet Havuzu İle Bakım-Onarım Saati Maliyet Etkenlerine Göre Faaliyetlere Dağıtılan Teknik Servis Faaliyet Maliyetlerinin Karşılaştırılması	166
Tablo 27: İnsan Kaynakları Yönetimi Departmanı Personel Sayısı.....	167
Tablo 28: 2013 Yılı Aylık Ortalama İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyet Maliyet Bütçesi	167
Tablo 29: İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyeti Maliyet Etkeni ve Yükleme Oranı....	169
Tablo 30: İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyet Maliyetinin Faaliyetlere Dağıtımı	169
Tablo 31: Bilgi-İşlem Departmanı Personel Sayısı.....	170

Tablo 32: 2013 Yılı Aylık Ortalama Bilgi-İşlem Faaliyet Maliyet Bütçesi.....	170
Tablo 33: Bilgi-İşlem Faaliyeti Maliyet Etkeni Ve Yükleme Oranları.....	172
Tablo 34: Bilgi-İşlem Faaliyet Maliyetinin Faaliyetlere Dağıtımı.....	172
Tablo 35: Güvenlik Departmanı Personel Sayısı	173
Tablo 36: 2013 Yılı Aylık Ortalama Güvenlik Faaliyet Maliyet Bütçesi	173
Tablo 37: Güvenlik Faaliyeti Maliyet Etkeni.....	175
Tablo 38: Güvenlik Faaliyet Maliyetinin Faaliyetlere Dağıtımı	175
Tablo 39: Satınalma Departmanı Personel Sayısı	176
Tablo 40: 2013 Yılı Aylık Ortalama Satınalma Faaliyet Maliyet Bütçesi	176
Tablo 41: Satınalma Faaliyeti Maliyet Etkenleri ve Yükleme Oranları.....	178
Tablo 42: Satınalma Faaliyet Maliyetinin Faaliyetlere Dağıtımı.....	178
Tablo 43: Genel Yönetim Departmanı Personel Sayısı.....	179
Tablo 44: 2013 Yılı Aylık Ortalama Genel Yönetim Faaliyet Maliyet Bütçesi	179
Tablo 45: Genel Yönetim Faaliyeti Yükleme Oranı	181
Tablo 46: Genel Yönetim Faaliyet Maliyetinin Faaliyetlere Dağıtımı	181
Tablo 47: Mali İşler Departmanı Personel Sayısı	182
Tablo 48: 2013 Yılı Aylık Ortalama Mali İşler Faaliyet Maliyet Bütçesi	182
Tablo 49: Mali İşler Faaliyeti Maliyet Etkeni	184
Tablo 50: Mali İşler Faaliyet Maliyetinin Faaliyetlere Dağıtımı	184
Tablo 51: Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyeti Personel Sayısı.....	185
Tablo 52: 2013 Yılı Aylık Ortalama Yiyecek-İçecek Hizmetleri (Yiyecek-İçecek Depolama) Faaliyet Maliyet Bütçesi	185
Tablo 53: Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyeti Maliyet Etkeni ve Yükleme Oranları	187
Tablo 54: Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyet Maliyetinin Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine Dağıtımı	187
Tablo 55: Konaklama Hizmetleri Faaliyeti Personel Sayısı	189
Tablo 56: 2013 Yılı Aylık Ortalama Konaklama Hizmetleri Faaliyet Maliyet Bütçesi.....	189
Tablo 57: Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyeti Personel Sayısı.....	191
Tablo 58: 2013 Yılı Aylık Ortalama Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyet Maliyet Bütçesi.....	191
Tablo 59: Pazarlama-Satış Faaliyeti Personel Sayısı	193
Tablo 60: 2013 Yılı Aylık Ortalama Pazarlama-Satış Faaliyet Maliyet Bütçesi	194
Tablo 61: Yiyecek-İçecek Müdürü Ücret Giderinin Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine Dağıtımı.....	196
Tablo 62: Restoran Faaliyet Merkezi Personel Sayısı.....	196
Tablo 63: 2013 Yılı Aylık Ortalama Restoran Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyet Bütçesi	198
Tablo 64: Pastane Faaliyeti Personel Sayısı.....	201
Tablo 65: 2013 Yılı Aylık Ortalama Pastane Faaliyet Maliyet Bütçesi.....	201
Tablo 66: Lounge Personel Sayısı.....	203

Tablo 67: 2013 Yılı Aylık Ortalama Lounge Faaliyet Maliyet Bütçesi.....	203
Tablo 68: Bar Faaliyet Merkezi Personel Sayısı.....	205
Tablo 69: 2013 Yılı Aylık Ortalama Bar Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyet Bütçesi .	206

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Temel Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	11
Şekil 2: (A) Üretim Giderlerinin Önceki Görünümü ve (B) Üretim Teknolojisinin Gelişimi	19
Şekil 3: İki Aşamalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi	25
Şekil 4: Optimal Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Tasarlama	27
Şekil 5: Süreç Akış Çizelgesi	29
Şekil 6: Faaliyetlerin Çeşitli Düzeylerde Gruplandırılması	32
Şekil 7: Maliyet Etkenine Göre Faaliyet Maliyetleri	33
Şekil 8: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi ve Faaliyet Tabanlı Yönetim Karşılaştırması	47
Şekil 9: Faaliyet Tabanlı Yönetim Modeli	55
Şekil 10: Özet Ana Bütçe	69
Şekil 11: Faaliyet Tabanlı Tekniklerin Fonksiyonu	76
Şekil 12: Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Süreci	82
Şekil 13: Brimson ve Fraser'in Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli	85
Şekil 14: Bir Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinin Nedensel İlişkilerini Tersine Çeviren Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli	86
Şekil 15: Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Ürünlerden Kaynaklara Doğru İşleyişi	87
Şekil 16: Kapalı Döngü Modeli	89
Şekil 17: Bleeker'in Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli	92
Şekil 18: Faaliyet Tabanlı Planlama ve Bütçeleme Kapalı Döngü Modeline Genel Bakış	94
Şekil 19: Toplam Finansal Planı Oluşturmak için Faaliyet Tabanlı Olmayan Maliyetlerin Eklenmesi	100
Şekil 20: Konaklama İşletmeleri için Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli	139

Tezin Başlığı: Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve Beş Yıldızlı Otel İşletmesi Uygulaması

Tezin Yazarı: Lütfi Mustafa ŞEN **Danışman:** Yrd. Doç. Dr. Burhanettin ZENGİN
Ortak Danışman: Prof. Dr. Selim Yüksel PAZARÇEVİREN

Kabul Tarihi: 29/05/2013 **Sayfa Sayısı:** xi (ön kısım) + 230 (Tez)

Anabilim Dalı: Turizm İşletmeciliği

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme; geleneksel bütçelemenin özellikle Genel Üretim Giderlerinin bütçelenmesi konusundaki yanlış uygulamalar gibi çeşitli yetersizliklerini ortadan kaldırması nedeniyle, konaklama işletmeleri için önemli bir modern bütçeleme tekniği olarak düşünülmektedir.

Bu çalışmanın amacı; konaklama işletmeleri açısından Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin önemine vurgu yaparak, söz konusu tekniğin konaklama işletmelerinde uygulanabilmesine olanak verecek bir model önerisi sunmaktır. Bu amaçla geliştirilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli, yapısı ve işleyişi açıklanarak tanıtılmış ve beş yıldızlı bir otelin gerçek organizasyonel ve maliyet verileri kullanılarak, modeli açıklayan geniş kapsamlı bir uygulama örneği gerçekleştirilmiştir. Çalışmada ulaşılan temel sonuçlar şunlardır;

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme;

- Kaynaklar, faaliyetler, ürün ve hizmetler arasında sebep-sonuç ilişkisi kurarak, Genel Üretim Giderlerinin değişik faaliyet düzeylerinde daha doğru bütçelenmesini sağlamaktadır.
- Faaliyet Analizi ile katma değer yaratmayan faaliyetlerin tespit edilmesini sağlayarak maliyetlerin etkin bir şekilde kontrol edilmesine imkân vermektedir.
- Genel Üretim Giderlerinin faaliyetlerle olan ilişkisini analiz ederek, “maliyet etkenleri” temelinde satış objelerine yüklenmesine imkân vermek suretiyle, rasyonel ürün ve hizmet maliyetlerinin hesaplanabilmesi için gerekli veri tabanını oluşturmaktadır.
- İşletmede yapılan tüm faaliyetler, bu faaliyetlerin maliyetleri ve bu faaliyetlerden sorumlu olan kişiler belli olduğu için daha etkin performans değerlendirme ve bütçe kontrolü sağlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Konaklama İşletmeleri, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Faaliyet Tabanlı Yönetim, Bütçeleme, Faaliyet Tabanlı Bütçeleme

Title of the Thesis: Activity Based Budgeting in Hospitality Enterprises and Five Star Hotel Implementation	
Author: Lütfi Mustafa ŞEN	Supervisor: Assist. Prof. Burhanettin ZENGİN
Partner Supervisor: Professor Selim Yüksel PAZARÇEVİREN	
Date: 29/05/2013	Number of Pages: xi (pretext) + 230 (main body)
Department: Tourism Management	
<p>Activity Based Budgeting is considered as an important modern budgeting method for hospitality enterprises by the reason of preventing various inadequacies as – especially – general overhead costs budgeting issues of traditional budgeting.</p> <p>The purpose of the study is presenting a model proposal that enables Activity Based Budgeting to be implemented on hospitality enterprises by analysing the importance of Activity Based Budgeting for hospitality enterprises. For this purpose, the structure and operation of developed Activity Based Budgeting model was identified and a wide-ranging implementation sample clarifying the model was made by using real organizational and cost data of a five-star hotel. Acquired basic results are listed as below:</p> <p>Activity Based Budgeting;</p> <ul style="list-style-type: none">• Provides more accurate budgeting for different activity levels of general overhead costs by establishing cause-effect relation between resources, activities, goods and services.• Enables to be controlled the costs efficiently by determining activities not providing added value via Activity Analyse.• Generates data base that is essential to be calculated rational costs of goods and services by the means of loading analysed relation between general overhead costs and the activities consuming these costs on sale objects based upon “cost drivers”.• Provides more efficient performance evaluation and budget control on account of the fact that all activities that are made in the enterprise, the costs of these activities and the responsible persons for the activities are definite.	
Keywords: Hospitality Enterprises, Activity Based Costing, Activity Based Management, Budgeting, Activity Based Budgeting	

GİRİŞ

Bütçeler; işletme yöneticilerinin belirledikleri vizyon, misyon, politika ve stratejiler doğrultusunda işletmelerin geleceğine yön veren, kısa orta ve uzun vadede işletmelerin faaliyetlerini önceden planlanan şekilde, üretim ve satışın aksamadan yürütülmesini sağlayan ve böylece işletmelerin nihai hedeflerine ulaşmalarında büyük önem taşıyan yönetimsel araçlardır.

Bilimsel temellere dayalı olarak, geçmiş dönemlerdeki gerçekleşmiş verilerden faydalanmak suretiyle, belirli bir takım öngörülerde bulunarak geleceğe yönelik gelir ve gider tahminleri yapılan işletme bütçeleri, kapsadıkları dönem içerisinde planlanan hedeflerin gerçekleşmesi ölçüsünde başarılı kabul edilmektedirler. Günümüzde işletme bütçelerinin hazırlanmasında kullanılan Geleneksel Bütçeleme Sistemlerinin, bu konuda işletmelerin ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kaldığı görülmektedir.

Bu durumun büyük ölçüde, ekonomideki tüm sektörlerde ortaya çıkan talebin yapısında meydana gelen değişmelere bağlı olarak, işletmelerin mal ve hizmet üretim yöntem ve tekniklerindeki değişimler sonucu ortaya çıktığını söyleyebiliriz. Özellikle teknolojinin çok hızlı gelişmesi ve ileri teknoloji ürünü makine ve cihazlar, mal ve hizmet üretim tekniklerinin ve işletmelerdeki üretim proseslerinin gelişmesi ve değişmesinde büyük rol oynamaktadırlar.

Geleneksel Bütçeleme Sistemleri, yapısal olarak bu tür değişmelere karşı esnek bir yapıda olmadığı için yapılan planlar gerçekçiliğini yitirmekte ve bunun sonucunda işletme, bütçeyle belirlediği hedeflere ulaşmada çoğu zaman başarısız olabilmektedir. Bu noktada Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, Geleneksel Bütçelemenin söz konusu eksikliklerini gideren ileri bir bütçeleme tekniği olarak kabul edilmektedir.

Türkiye’de müşterilerine konaklama hizmeti sunan çok çeşitli işletmeler bulunmaktadır. Bunlardan bazıları; otel, tatil köyü, pansiyon, hostel, motel, apart otel vb.dir. Sundukları hizmetler ve bu hizmetlerin kalite düzeyi farklı olsa da ortak özellikleri, temel satış objelerinin “müşteri odaları” olmasıdır. Temel fonksiyonu müşterilerinin geceleme ihtiyacını karşılamak olan konaklama işletmeleri, buna ek olarak günümüzde müşterilerin beslenme ihtiyacının karşılanması ve çeşitli rekreasyonel faaliyetler gibi çok çeşitli tamamlayıcı ürün ve hizmetler de

sunmaktadırlar. Konaklama işletmeleri, bu tür hizmetlerle müşteri memnuniyeti ve devamlılığı sağlayarak pazar paylarını artırmak suretiyle sektördeki çetin rekabet şartları içerisinde varlıklarını sürdürmek ve karlılıklarını artırmayı hedeflemektedirler.

Oldukça geniş bir ürün yelpazesıyla, konuklarına kaliteli hizmet sunmayı hedefleyen konaklama işletmelerinde, bu ürün ve hizmetlerin üretilebilmesi daha fazla işyükü ve faaliyet gereksinimi ve dolayısıyla da daha fazla kaynak tüketimine yol açmaktadır. Bu durumun konaklama işletmeleri için faaliyet esaslı yaklaşımların önemini artırdığı düşünülmektedir.

Faaliyet esaslı yaklaşımlardan, faaliyetlerin etkin bir şekilde yönetimine imkân sağlayan “Faaliyet Tabanlı Yönetim”, ürün ve hizmetlerin kaynak ve faaliyet tüketimlerini esas alarak maliyetlendirilmesine imkân veren “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme” ve sadece harcamaların değil faaliyetlerinde göz önüne alınarak bütçeleme imkânı sağlayan “Faaliyet Tabanlı Bütçeleme” kastedilmektedir.

Dolayısıyla bir konaklama işletmesinde, bütçelerin faaliyet esaslı bir yaklaşımla hazırlanabilmesinin ön koşulu, işletmede Faaliyet Tabanlı Yönetim anlayışının yerleşmesidir. Bununla birlikte, bütçeleme yapılacak olan tüm kaynak, faaliyet, ürün ve hizmet maliyetlerinin de faaliyet tabanlı bir yaklaşımla maliyetlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle çalışmamızda, Faaliyet Tabanlı Bütçelemeyle birlikte Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Yönetim konuları da ayrıntılı bir şekilde incelenmeye gayret edilmiştir.

Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı; konaklama işletmelerinin emek yoğun işletmeler olarak kendine has özellikleri, konaklama işletmelerinde gerçekleştirilen faaliyetler ve işletme bütünündeki maliyet akışı göz önüne alınarak konaklama işletmelerine özgü bir “Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli” geliştirmektir.

Bu amaçla, çalışmada öncelikle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Faaliyet Tabanlı Yönetim ve Faaliyet Tabanlı Bütçeleme konuları teorik bazda literatür incelenmek suretiyle çalışmamızda geliştirdiğimiz Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli için kavramsal bir alt yapı oluşturulmuştur.

Daha sonra önerilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme modelinin yapısı ve işleyişi açıklanmak suretiyle Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin konaklama işletmelerinde uygulanabilirliği ortaya konulmuştur. Akabinde beş yıldızlı bir otel işletmesinin gerçek organizasyonel ve maliyet verileri kullanılarak modelin açıklandığı bir uygulama örneğine yer verilmiştir.

Çalışmanın bel kemiğini oluşturan Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli geliştirilirken modelin mümkün olduğunca kapsamlı ve bir o kadar da kolay anlaşılabilir olması amaçlanmıştır.

Çalışmanın Önemi

Literatürde Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinin geliştirildiği ve çoğu, modeli ana hatlarıyla açıklayan üretim ve ticaret işletmelerine yönelik çeşitli çalışmalar bulunmaktadır. Ancak turizm sektörüne, özellikle de turizm sektörü içerisinde çok büyük bir yere sahip olan konaklama işletmelerine yönelik geliştirilmiş bir Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeline rastlanılamamıştır. Bu açıdan çalışmamızın var olan bilimsel bir tekniğin geliştirilmesine katkı sağlayacağı düşünülmektedir

Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin turizm sektöründe de uygulanabilir ve önemli bir ileri bütçeleme sistemi olduğunun anlaşılması, Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin turizm işletmelerine sağlayacağı avantajları ve turizm işletmeleri için gerekliliğini göstermesi, bu konuda gerek akademik alanda gerekse de sektörde çalışmalar yapan uygulayıcılara fikir vermesi açısından da çalışmanın ilgili literatüre önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

Ayrıca bu konuda, turizm ve muhasebe alanında uzman olan akademisyenlerin işbirliği içerisinde çalışmalar yapmasının büyük önem taşıdığı düşünülmektedir. Bu işbirliği, sektörde yapılacak olan araştırmaların yeni bütçeleme modellerinin geliştirilmesine ve tekniğin sektörde uygulanmasına yaygınlık kazandırması gibi önemli gelişmelere yol açabilecektir.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışmamızda öncelikle, aşağıdaki temel araştırma sorularına cevap aranmaya çalışılmıştır;

- Günümüz konaklama işletmelerinde geleneksel bütçeleme sistemleri niçin yetersiz kalmaktadır?
- Konaklama işletmelerinin kendine has özellikleri dikkate alındığında, stratejik yönetim amaçlarına ulaşılabilmesi için Faaliyet Tabanlı Bütçeleme uygun bir bütçeleme tekniği midir?
- Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ile konaklama işletmelerinde kaynak maliyetlerinin azaltılıp işletme karlılığının artırılması mümkün müdür?
- Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin ihtiyaç duyduğu doğru ürün ve hizmet maliyetlerinin sağlanabilmesi için hangi maliyet sisteminin ve/veya sistemlerinin kullanılması gerekmektedir?
- Konaklama işletmelerinde sürekli iyileştirme, süreç yönetimi, değer yaratma, sorumluluk muhasebesi gibi uygulamaların başarıya ulaşmasında Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin önemi nedir?

Çalışmanın ilk üç bölümünde literatür taraması yapılarak teorik alt yapı oluşturulmuştur. Teorik kısım hazırlanırken konular mümkün olduğunca ayrıntılı bir şekilde incelenmeye çalışılmış ve ilgili tüm kaynaklara ulaşılmaya çalışılmıştır.

Modelleme aşamasında, örnek otel işletmesinde çeşitli kademelerdeki işletme yöneticileriyle mülakat ve gözlem yoluyla Faaliyet ve İş Süreçleri Analizleri gerçekleştirilmiştir. Böylece modele ilişkin Faaliyet Düzeyleri, Faaliyet Merkezleri, Faaliyetler, Ürün Grupları ve Maliyet Etkenleri belirlenmiştir. Bu unsurların birbirleri ile ilişkilerinin analiz edilmesiyle de maliyet akışları belirlenmiş ve model oluşturulmuştur.

Çalışmanın dördüncü bölümü olan “Uygulama” aşamasında ise işletmenin gerçek organizasyonel verileri kullanılmıştır. Faaliyetlere ve maliyet etkenlerine ilişkin

veriler, ilgili departman yöneticilerinden elde edilmiştir. Uygulama örneğinde bütçeleme aylık bazda yapılmıştır.

Uygulama örneği çalışmasında asıl amaç; modelin yapı ve işleyişinin açıklanması olduğu için Direkt Faaliyet Maliyeti kalemleri ve tutarlarına ilişkin veriler, işletmeden elde edilen yıllık mali tablo ve maliyet verileri temelinde, faaliyetlerle ilgili departman yöneticilerinin bilgi ve tecrübelerinden faydalanılarak belirlenmiştir.

Çalışmanın Kısıtları

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme; Genel Üretim Giderlerinin (Endirekt Maliyetlerin) geleneksel bütçeleme yaklaşımına göre daha rasyonel bir şekilde bütçelenmesine olanak veren bir tekniktir.

Bu nedenle çalışmamızın Dördüncü Bölümü olan Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Uygulaması bölümü, faaliyet maliyeti olarak birim ürün maliyetlerine yüklenecek olan Genel Üretim Giderlerinin bütçelenmesine imkân veren faaliyet merkezleri temelli faaliyet maliyet bütçelerinin düzenlenmesiyle sınırlı tutulmuştur.

Bunların dışında yer alan üretim, satış, departman ve finansman bütçeleri gibi diğer işletme bütçeleri, sapma analizleri ve esnek bütçeleme gibi konular çalışmanın kapsamı dışında yer aldığı için bunlar çalışmanın ilgili kısımlarında kavramsal olarak daha basit örneklerle incelenmeye çalışılmıştır.

Bununla birlikte, bu çalışmadaki en büyük kısıtlardan biri de özellikle Faaliyet Tabanlı Bütçelemeye ilgili yerli ve yabancı kaynak sıkıntısı olmuştur. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme konusu, 30 yıldan fazla bir geçmişe sahip olmakla birlikte, bu konunun gerek dünyada gerekse Türkiye’de akademik alanda çok fazla çalışılmadığı kanaatine ulaşılmıştır. Bu nedenle, özellikle turizm sektörüne yönelik Faaliyet Tabanlı Bütçelemeye ilgili yapılacak uygulamalı çalışmalara ihtiyaç olduğu düşünülmektedir.

Çalışmanın İçeriği

Bir işletmede, faaliyet esaslı yaklaşımlar birbirlerini tamamlamaktadır. Eğer bir işletmenin yönetim kademesinde, Faaliyet Tabanlı Yönetim anlayışı yerleşmemişse ve/veya ürün ve hizmet maliyetleri Faaliyet Tabanlı Maliyetleme temelinde

belirlenmiyorsa o işletmede Faaliyet Tabanlı Bütçeleme tekniğini kullanmanın çok fazla yarar sağlamayacağı düşünülmektedir.

Bu yüzden çalışmanın birinci bölümünde, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Yönetim” konuları ayrıntılı olarak incelenmeye çalışılmıştır. Birinci Bölümde; Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin tanımı, gelişim süreci, amaçları, varsayımları, işleyişi, faydaları, uygulama süreci, geleneksel maliyetleme sistemleri ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin karşılaştırılması ve sisteme yöneltilen eleştiriler, Faaliyet Tabanlı Yönetim kavramı, modelleri, Faaliyet Tabanlı Yönetimin amaçları, özellikleri ve faydaları açıklanmıştır.

“Faaliyet Tabanlı Bütçeleme” başlıklı ikinci bölüm mümkün olduğunca geniş kapsamlı ele alınmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda; öncelikle İşletme Bütçeleri konusu çeşitli alt başlıklarla açıklanmıştır. Daha sonra Faaliyet Tabanlı Bütçeleme konusuna geçiş yapılmış ve Faaliyet Tabanlı Bütçeleme kavramı, önemi, modelleri, bütçeleme süreci, Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin amaçları, özellikleri, Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ile geleneksel bütçeleme arasındaki farklar, Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin avantajları ve dezavantajları alt başlıklarıyla konu her yönüyle irdelenmeye çalışılmıştır.

“Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve Modellemesi” başlıklı üçüncü bölümde öncelikle, genel olarak konaklama işletmeleri tanıtılmış ardından konaklama işletmelerinde maliyetler çeşitli açılardan incelenerek, konaklama işletmelerinde geleneksel işletme bütçesinin hazırlanışı ana hatları itibariyle bir örnek yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Daha sonra, konaklama işletmeleri için faaliyet tabanlı yaklaşımların önemi tartışılmış ve çalışmamızda geliştirilmiş olan Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinin amaçları, özellikleri, geleneksel bütçeleden farklılıkları, açıklanarak modelin yapısı ve işleyişi anlatılmıştır.

Çalışmamızın Dördüncü Bölümünde ise bir önceki bölümde yapısı ve işleyişi açıklanmış olan Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli doğrultusunda, beş yıldızlı bir otel işletmesinin gerçek organizasyonel ve maliyet verileri kullanılarak, bir örnek uygulama çalışması yapılmıştır. Bu örnek uygulama çalışmasında, modelin her bir aşaması örnek otel işletmesindeki maliyet akışı doğrultusunda, ayrıntılı bir şekilde açıklanmaya çalışılarak, modelin daha anlaşılabilir bir hale getirilmesi amaçlanmıştır.

BÖLÜM 1: FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE FAALİYET TABANLI YÖNETİM

Konaklama işletmelerinin bütçeleme çalışmalarında, Faaliyet Tabanlı Bütçeleden maksimum düzeyde fayda sağlayabilmeleri için yönetim anlayışı ile ürün ve hizmet maliyetlendirme konularında faaliyet esaslı yaklaşımları benimsemeleri ve uygulamaları gerekmektedir. Bu nedenle çalışmamızın birinci bölümünde “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme” ve “Faaliyet Tabanlı Yönetim” konularının ayrıntılı bir şekilde irdelenmesi amaçlanmıştır.

Bu amaçla öncelikle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme kavramı, Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin gelişimi, amaçları, dayandığı varsayımlar, işleyişi ve uygulama süreci açıklanmış, geleneksel maliyetleme sistemleri ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme çeşitli açılardan karşılaştırılarak Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin sağladığı faydalar ve Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye yöneltilen eleştiriler ayrıntılı bir şekilde incelenmeye çalışılmıştır. Daha sonra da Faaliyet Tabanlı Yönetim konusuna geçilerek, Faaliyet Tabanlı Yönetim kavramı üzerinde durulmuş ve Faaliyet Tabanlı Yönetimin amaçları, özellikleri, faydaları ile literatürdeki çeşitli Faaliyet Tabanlı Yönetim Modelleri irdelenmeye çalışılmıştır.

1.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Günümüzde, fiyatlandırma stratejisinin oluşturulmasında maliyetlerin büyük rolü vardır. Maliyetlerle direkt olarak ilişkili olan fiyatlama kararlarında en doğru fiyatın belirlenebilmesi için, ürün maliyetlerini doğru şekilde verecek maliyet sistemlerine gereksinim duyulmaktadır. Doğru maliyet yapısının ortaya konulması, ürün çeşitliliği olduğunda, diğer bir ifadeyle, ürünler arasında etkileşim söz konusu olduğunda daha da önemli olmaktadır (Karacan ve Aslanoğlu, 2005: 21).

Herhangi bir maliyet yönetim sisteminde amaç, yönetime zamanında ve amaca uygun bilgi sağlamaktır. Bu bilgi, mal üretiminde ve hizmet tedarikinde işletme kaynaklarının daha iyi yönetilmesini sağlar ve işletmenin maliyet ve karlılık yönünden rekabet edebilirliğini geliştirir. Berliner ve Brimson, maliyet yönetim sisteminin planlama ve rekabet yönetim sistemi olarak ele alınabileceğini ifade etmektedir. İşletme yönetimine, maliyet yönetim sisteminin söz konusu faydalarını sağlaması amacıyla,

Robert. S. Kaplan ve Robin Cooper'ın öncülüğünde geliştirilen Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, konusunda geniş bir tartışma başlatmıştır (Karcioğlu, 2001: 12).

Başlangıçta Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, mal ve hizmet maliyetlerinin doğruluğunu geliştiren bir yöntem olarak tasarlanmış olsa da şimdilerde birçok amacı destekleyen kapsamlı bir performans ölçüm sistemi haline gelmiştir. Bu şekliyle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme; kaynakların, faaliyetlerin ve maliyet hedeflerinin (mal ve hizmetlerin) performansı hakkında faydalı bilgi sağlama yöntemi olarak görülmektedir (Erdoğan, 1995: 35).

1.1.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Tanımı ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Kavramları

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme kavramının temeli, yönetim muhasebesinde gelişen “Faaliyet Tabanlı Bilgi” ve “Faaliyet Tabanlı Yönetim” kavramlarına dayanmaktadır. Faaliyet Tabanlı Bilgi kavramsal olarak, Oliver Williamson'ın “Piyasalar ve Hiyerarşi” kuramı ile Michael Porter'ın “Değerler Zinciri” yaklaşımından kaynaklanmıştır. Bu kavram çerçevesinde, yönetim muhasebesinde uygulanacak yeni bir yaklaşımın, faaliyetlere yönelik bilgi tabanı üzerinde kurulmasının zarureti vurgulanmaktadır (Karacan, 2003: 44).

Malzemenin işletmeye girmesinden mamul olarak çıkmasına kadar tabi tutulduğu işlemler bütününe her birisine “faaliyet” adı verilir. Bazı faaliyetler tek bir işlemden ibaret olmakla birlikte, bazı faaliyetler ise birkaç işlemde oluşmaktadır. Bu faaliyetlerin, işlemlerin ve aralarındaki ilişkilerin tanımlanması, bu faaliyet ve işlemler tarafından tüketilen kaynakların maliyetlerinin izlenmesi Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeyi oluşturur (Basık ve Türker, 2005: 54). Faaliyetler üzerine yoğunlaşmanın belki de en önemli yararı katma değer yaratmayan faaliyetlerin elimine edilmesini sağlamaktır (Karakaya, 2004: 570).

Uluslararası İleri Üretim Konsorsiyumu (CAM-I) Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeyi faaliyetlerin, kaynakların ve maliyet nesnelere maliyetlerini ve performansını ölçen bir yöntem olarak tanımlamıştır (Nair, 1999: 14). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi, işletme faaliyetleri ile mal ve hizmet süreçleri hakkında daha doğru maliyet bilgileri sağlar ve müşterilere bu süreçlerle hizmet edilir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Sistemi, örgütsel kaynak harcamaları ile faaliyetler ve bu kaynaklar tarafından yerine getirilen işletme süreçleri arasında bağlantı kurarak, maliyet davranışlarını analiz etmek için anahtar faktör olarak örgütsel faaliyetlere odaklanır (Kaplan ve Cooper, 1998: 107).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi her şeyden önce, bir gereklilikten yola çıkar. Çünkü koşullar yeni maliyetleme sistemi geliştirilmesini zorlamaktadır. Ön incelemeden sonra, yeni maliyetleme sistemine ilişkin bir öneri ve ilgili tasarım-programlar geliştirilir. Geliştirilen sistemin ön denemesi netice verirse, kesin uygulamaya geçilir. Bu sistemde, faaliyetler tanımlanır, faaliyet merkezleri oluşturulur, maliyetler hesaplanır, faaliyet tabanına dayalı dağıtım anahtarları (maliyet etkeni) seçilir. Ürün çeşitliliği, faaliyetlere ilişkin maliyet oranları, faaliyet hacmi çeşitliliği ölçüt alınarak maliyetler sistemlerle ilişkilendirilir; böylece sistem karmaşıklıklardan kurtulur (Acar ve Papatya, 1997: 163).

Bilindiği gibi mamul maliyetleri Direkt İlk Madde ve Malzeme, Direkt İşçilik ve Genel Üretim Giderlerinden oluşmaktadır. Direkt İlk Madde ve Malzeme ile Direkt İşçilik Maliyetlerinin üretilen mamullere yüklenmesi veya dağıtılmasında çok fazla bir zorlukla karşılaşmamaktadır. Ancak Genel Üretim Giderlerinin mamullere yüklenmesinde zorluklarla karşılaşmakta ve bunun için bir takım dağıtım yöntemlerinin ve anahtarlarının kullanılması gerekli olmaktadır. Özellikle günümüzde emek yoğun üretim biçiminden makine üretim biçimine çok hızlı bir geçiş olduğu gerçeği göz önüne alınırsa Genel Üretim Giderlerinin dağıtılmasında kullanılacak ölçülerin seçimi çok daha fazla önem kazanmaktadır (Yükçü ve Şafak, 1996: 2).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, geleneksel hacim tabanlı maliyetlemenin, üretilen mamuller arasında karşılıklı Genel Üretim Giderleri transferi nedeniyle oluşan çarpık maliyetlemeyi (yüksek hacimli ve/veya daha az karmaşık mamullerin fazla; düşük hacimli ve/veya karmaşık mamullerin daha az maliyetlendirilmesi) ortadan kaldırmak için geliştirilmiştir (Erden, 2003: 100).

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin öncülerinden Robin Cooper, Robert Kaplan ve H. Thomas Johnson Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Genel Üretim Giderlerini mamuller, süreçler, hizmetler ya da müşteriler gibi maliyet özneleri ile direkt olarak

ilişkilendirilmesi ve bu sayede yöneticilerin, mamul karışımlarına ve rekabetsel stratejilere ilişkin doğru kararlar vermeleri için kullanılan bir maliyetleme yöntemi olduğunu söylemektedirler (Arzova, 2002: 14).

Rainborn, Barfield ve Kinney bu sistemi; bir organizasyon içerisinde meydana gelen değişik faaliyetleri tanımlayan ve bu faaliyetlerin temelini oluşturan kaynak maliyetlerini bir araya getiren muhasebe bilgi sistemi olarak belirtmişlerdir (Kurşunel ve diğ., 2007: 39).

Bir başka tanıma göre Faaliyet Tabanlı Maliyetleme; Genel Üretim Giderlerinin mal ve hizmetlere yüklenmesiyle ilgili bir yöntemdir (Elmacı ve Kurnaz, 2004: 5). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi; maliyet unsurlarından Genel Üretim Giderlerini, üretim ve işletme süreçlerinin yerine getirilmesi için yapılması zorunlu faaliyetlerden kaynaklanan giderler olduğu temel fikrine dayanmaktadır (Parlakkaya, 2003: 76).

Genel Üretim Giderlerinin dağıtımında, hacim esasına dayanan maliyet sistemleri kullanıldığında, mamulün hacminde bir değişiklik meydana geldiğinde mamul maliyetleri de değişmektedir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ise hacim esasına bağlı kalmadan dağıtılacak maliyetlerin mamullere, gerçekleştirilen faaliyetlere göre yüklenmesini sağlamaktadır (Hacırüstemoğlu, 1995: 328).

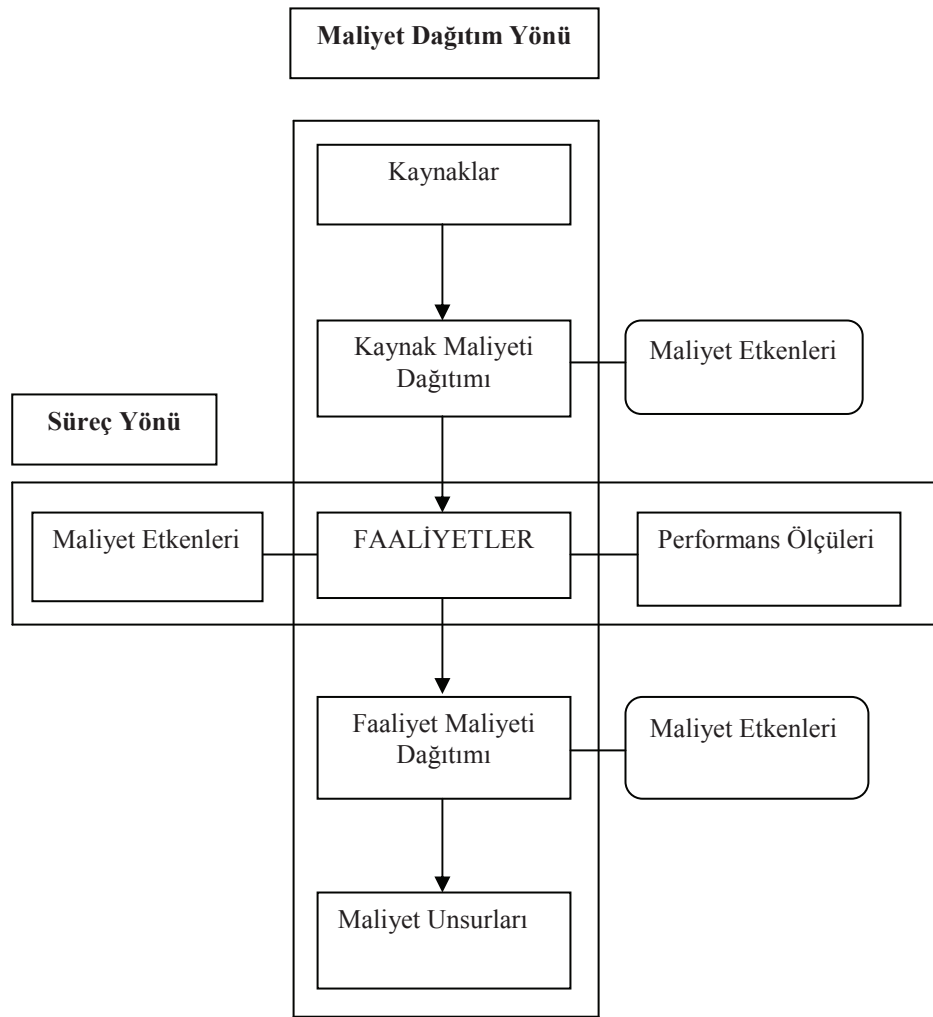
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine göre, faaliyetler mal ve hizmetlerin üretimi için yapılır ve faaliyetler işletme kaynaklarını tüketir. Faaliyetler ile maliyetler arasında sebep-sonuç ilişkisi vardır. Buna göre faaliyetler sebep, maliyetler sonuçtur. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi, maliyetleri mal ve hizmetlere yüklemeye bu sebep-sonuç ilişkisini kullanmaktadır (Unutkan, 2010: 90).

Son yıllarda işletmeler, yeni rekabet ortamlarıyla uyum sağlayacak maliyet sistemlerini kullanmaya başlamışlardır. İşletmeler açısından Faaliyet Tabanlı Maliyetleme; mal, hizmet veya faaliyetlerin maliyetlerini doğru bir biçimde hesaplayabilen bir maliyet sistemi olmanın ötesinde, toplam kalite yönetimi için gerekli olan altyapının kurulmasına da hizmet eden bir sistemdir (Öker, 2003: 32).

Bu açıdan Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin kalite ile ilişkili faaliyetlerin belirlenmesindeki rolü ayrı bir önem taşımaktadır. Kalite ile ilişkili faaliyetlerde, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi direkt olarak bir organizasyon içinde yer alan

öncelikli maliyet belirleyicileri üzerinde odaklanmaktadır. Kalite iyileştirme fırsatlarının karlı bir duruma gelebilmesi müşteriye değer katan faaliyetlerin öncelikli olarak belirlenmesini gerektirmektedir. Bu noktada kalite iyileştirme faaliyetlerinde işletmedeki tüm faaliyetlerin müşteriye değer katması yönünden bir derecelendirmeye tabi tutulması sayesinde, sürekli iyileştirme takımlarının hangi faaliyetler üzerinde odaklanması konusunda yardımcı olacağı düşünülmektedir (Özcan ve diğ., 2003: 3).

Maliyet dağıtım ve süreç boyutlarından oluşan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modeli Şekil 1’de görülmektedir.



Şekil 1: Temel Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli

Kaynak: Cooper ve Kaplan (1998:116)

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modeli sistem olarak incelendiğinde, maliyet dağıtım boyutu ve süreç boyutu olmak üzere iki bileşenden oluştuğu görülür. Ancak her iki

boyutta da odak noktası faaliyetlerdir. Maliyet dağıtım boyutu (dikey boyut); kaynak, faaliyet ve maliyet unsurlarından, süreç boyutu (yatay boyut) ise maliyet etkenleri, faaliyetler ve performans ölçülerinden oluşmaktadır (Kaygusuz, 2002: 3).

Maliyet dağıtım boyutunda, kaynak maliyetleri çeşitli maliyet etkenleri aracılığıyla önce faaliyetlere dağıtılarak, her bir faaliyetin maliyeti hesaplanır. Daha sonra da faaliyet maliyetleri yine çeşitli maliyet etkenleri aracılığıyla maliyet unsurlarına, o faaliyetten yararlanma derecelerine göre dağıtılarak mal ve hizmetlerin maliyetleri hesaplanır (Büyükmirza, 2003: 248).

Süreç boyutunda, her faaliyet diğer bir faaliyetin müşterisidir. Müşteri zincirindeki her bir faaliyet ya da süreç için maliyet etkenleri ve performans ölçüleri hakkında bilgiler yer almaktadır. Bu maliyet etkenleri ve performans ölçüleri bir faaliyetin ve bir sürecin performansının açıklanması ve geliştirilmesine yardımcı olmaktadır (Kaygusuz, 2002: 3).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ile ilgili temel kavramlar, bu konuyla ilgili yazında farklılıklar gösterse de en geniş ölçüde şu kavramlara yer verildiği görülmektedir; Faaliyet, Faaliyet Merkezi, Maliyet Etkeni, Kaynak, Maliyet Havuzu ve Maliyet Nesnesi. Söz konusu kavramlar aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılmıştır.

1.1.1.1. Faaliyet

Faaliyetler, işletmelerin ne yaptığını açıklar. Bir faaliyetin temel işlevi, girdileri (kaynaklar) çıktıya dönüştürmektir. Faaliyetler belirli bir çıktıyı üretmek için kaynakları tüketen süreçlerdir. Bir faaliyetin amacına ulaşabilmesi için kaynaklara gereksinimi vardır (Erdoğan, 1995: 33).

İşletme açısından faaliyet kavramına çeşitli anlamlar yüklemek mümkündür. Buna göre faaliyet, bir işletmenin mal ve hizmet üretimi sırasında yapılan eylemler olarak tanımlanabilir (Alkan, 2005: 44). Faaliyetler, bir organizasyonda oluşturulan çalışmalara neden olan iş ve işlemlerdir. Yine faaliyetler müşteri (iç müşteri ya da dış müşteri) ihtiyaçlarını gidermek için kümelenmiş görevler olarak tanımlanabilir (Çabuk, 2003: 114).

Faaliyetlerin temel özellikleri şunlardır (Ülker ve İskender, 2005: 197);

- Faaliyetler ürün maliyetinin doğruluğunu geliştirir.
- Faaliyetler eylemdir, değişime uygun bir esastır ve sürekli gelişmeyi tamamlar.
- Faaliyetler alternatiflerin değerlendirilmesini kolaylaştırır ve stratejiyi ayarlar.
- Faaliyetler maliyet etkenlerine dikkati çeker ve kullanıcılarca kolaylıkla anlaşılır.
- Faaliyetler planlama ve kontrolü bağlar ve karar destek sistemiyle birleştirir.
- Faaliyetler finansal ve finansal olmayan başarı ölçülerini birleştirir.
- Faaliyetler karşılıklı bağımlılıklara ışık tutar.
- Faaliyetler toplam kalite yönetimi ile uyumludur.

Bir işletmede faaliyetleri “Katma Değer Yaratan Faaliyetler” ve “Katma Değer Yaratmayan Faaliyetler” olarak ikiye ayırmak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme anlayışının temel felsefesidir (Arzova, 2002: 21). Buna göre;

- i. **Katma Değer Yaratan Faaliyetler:** Tüketici için mal veya hizmetin değerini arttıran faaliyetlerdir. Söz konusu faaliyetler, mal ve/veya hizmetin üretilmesi ile ilgili olarak ortaya çıkarlar ve mal veya hizmetin değerini arttırmaları (Durer, Çalışkan ve Akbaş, 2009: 110). Değer katan faaliyetler genellikle, müşterilerin değerini arttıran ya da organizasyonun yaşamı için temel olan faaliyetler olarak tanımlanır (Özer, 2001: 84).
- ii. **Katma Değer Yaratmayan Faaliyetler:** Kâr kayıplarına neden olan, zaman, kaynak ya da para israfıdır ve çıktılar düzeyinde gereksiz maliyet yüklerine neden olurlar. Sürece değer katmayan bir faaliyet, “performans, fonksiyon, kalite, öngörülen değer gibi mamul özelliklerinde bir gerilmeye neden olmaksızın, ortadan kaldırılabilecek faaliyet” olarak tanımlanır (Şakrak, 2002: 3). Değer katmayan faaliyetler israflara işaret eder. Çalışmanın kötü yapılması, kötü organize edilmesi ya da temel bir nitelik taşımaması yüzünden üstlenilmiş çoğu faaliyet, değer katmayan faaliyetlere örnek olarak gösterilebilir (Özer, 2001: 84).

Bir üretim sürecinde gerekli olan zaman dört ana unsurdan oluşmaktadır. Bunlar; işleme zamanı, muayene (test) zamanı, hareket zamanı ve bekleme zamanıdır. Bu unsurlardan sadece işleme zamanı değer yaratan bir faaliyet olarak görülmektedir. Diğerleri değer yaratmayan faaliyetlerdir (Karakaya, 2004: 570).

$$\text{Gerekli Zaman} = \text{İşleme Zamanı} + \underbrace{\text{Test Zamanı} + \text{Hareket Zamanı} + \text{Depolama Zamanı}}$$

$$\text{Gerekli Zaman} = \text{Değer Yaratan Zaman} + \underbrace{\text{Bekleme Zamanı} + \text{Hareket Zamanı}}$$

$$\text{Gerekli Zaman} = \text{Değer Yaratan Zaman} + \text{Değer Yaratmayan Zaman}$$

Yönetici, faaliyetlerin değer ekleyen bir yapıda mı ya da eklemeyen bir yapıda mı olduğunun analizini yaparken; herhangi bir adımın ya da faaliyetin elimine edilmesinin, işletmenin ürünlerinin müşteri tatmini üzerinde olumsuz etkisi olup olmayacağını irdelemelidir. Eğer herhangi bir faaliyetin elimine edilmesinin, ürünün müşteri tatmini üzerinde olumsuz bir etkisi yoksa faaliyet katma değer yaratmayan bir faaliyettir (Karacan, 2003: 73).

1.1.1.2. Faaliyet Merkezi

Faaliyet Merkezi; yönetim tarafından kapsadığı faaliyetlerin maliyetinin ayrı olarak raporlanması istenen üretim sürecinin bir bölümüdür. Her bir faaliyeti ayrı bir faaliyet merkezi olarak ele almak ekonomik olarak uygun olmadığından, birçok uygulamada ayrıntıyı ve kayıtlama maliyetlerini azaltmak için çoğunlukla birbiriyle ilgili birkaç faaliyet tek bir faaliyet merkezi içinde toplanabilir (Erdoğan, 1995: 69).

Faaliyet merkezleri, maliyet merkezleri, sorumluluk merkezleri ve gider yerleri gibi aynı işlevi yerine getirmektedirler. Yani faaliyet merkezi, bir veya birbirine benzer faaliyet gruplarının veya faaliyet havuzlarının maliyetlerinin toplandığı örgüt birimi olmaktadır (Eker, 2002: 241).

Faaliyet merkezleri esnek bir yapıya sahiptir. Yani bir faaliyet merkezi tek bir faaliyet maliyetini kapsayabileceği gibi birbirine benzer birden fazla faaliyet maliyetini de kapsayabilmektedir. Bu husus, işletme yöneticilerinin faaliyet maliyetleri hakkında bilgi sağlama ve işletme faaliyetlerini kontrol ve organize etme ihtiyaçları ölçüsünde detaylandırılır (Eker, 2004: 69).

1.1.1.3. Maliyet Etkeni

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede kullanılan dağıtım anahtarı, “Maliyet Etkeni (Cost Driver)” olarak adlandırılır. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme; mal ve hizmetlerle yapılan faaliyetler arasında bağlantı kuran ve Genel Üretim Giderlerini bu maliyet etkenlerini kullanarak doğrudan ürünlere dağıtan maliyet etkenlerine dayanmaktadır (Atkinson ve diğ., 1995: 291). Maliyet etkeni, yürütülen bir faaliyetle ilgili olarak maliyetlerin oluşmasına neden olan herhangi bir faktör veya faktörlerdir. Maliyet etkeni, bir faaliyeti tüketen mal ve/veya hizmetle, o faaliyetin toplam maliyeti arasında nedensel bir ilişki sağlar (Erden, 2003: 101).

Maliyet etkeni, bir işin ya da faaliyetin maliyetinin belirlenmesinde kullanılan ölçü olarak tanımlanabilir. Maliyet etkeni, belli bir faaliyetin karakteristik özelliklerini taşır ve tekrarlanması halinde o faaliyetin maliyeti aynı oranda artar. Dolayısıyla maliyet etkeni, faaliyet maliyetlerinin elde edilmesinde kullanılan ve belli bir faaliyete özgü ölçü birimidir (Öker, 2003: 32).

Bir başka tanıma göre maliyet etkeni; faaliyetlerin maliyet ve performansını doğrudan etkileyen bir faktördür. Maliyet etkenleri, bir faaliyet maliyet havuzundaki maliyetlerin neden zamanla değiştiğinin en iyi açıklamasını sağlar (Çabuk, 2003: 115). Bu kavram faaliyet maliyetlerini maliyet objelerine yani mamullere aktarmak için kullanılır. Yani maliyet etkenleri, bir faaliyet icra etmek için ihtiyaç duyulan çaba ya da iş yükünü belirleyen faktörlere verilen isimdir (Alkan, 2005: 45).

Maliyet etkeni kavramı genellikle faaliyet sürücüsü (activity driver) kavramı ile eşanlamlı olarak kullanılmaktadır. Dolayısıyla, bir faaliyetin doğmasına neden olan faktör (faaliyet sürücüsü), aynı zamanda bir maliyetin de doğmasına neden olduğu için, “faaliyet sürücüsü” ve “maliyet etkeni” kavramları birbirinin yerine kullanılabilir (Bengü, 2005: 189).

1.1.1.4. Kaynak

Kaynaklar; faaliyetlerin maliyetini oluşturan unsurlardır ve faaliyetlerle ilişkilendirilir. Bu ilişki, faaliyetlerin kaynak kullanımı sonucunda ortaya çıkar. Kaynak maliyetleri, maliyet etkenleri ile faaliyetlere yüklenir (Kaygusuz, 2005: 110). Bir başka tanıma

göre kaynaklar; faaliyetlerin yapılması için başvuru veya yönetilen ekonomik unsurlardır. Bir işletmede kaynaklar şunları kapsamaktadır (Erdoğan, 1995: 40);

- Direkt işçilik ve malzeme,
- Üretim desteği,
- Üretimin dolaylı maliyetleri ve
- Üretim dışındaki maliyetlerdir.

Kaynaklar, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin ilk finansal girdilerini sağlayan unsurlardır. İşletme kaynaklarının hangi kategorilerde toplanacağı önemli bir adımdır. Bu açıdan sistemin kaynakların neler olduğuna karar verirken ve bunların maliyetlerini tespit ederken başvurulacak ilk yer, işletmenin büyük defter kayıtlarıdır (Alkan, 2005: 44).

Faaliyetler, kaynakları tükettikleri için maliyete neden olurlar. Bir faaliyetin yapılabilmesi için gerekli kaynaklar dışarıdan satın alınabileceği gibi, diğer departmanlardan da elde edilebilir. Bu nedenle bir faaliyetin maliyeti, diğer faaliyetlerden gelen girdileri de kapsamak üzere tüketilen tüm kaynakların maliyetinden oluşur (Karacan, 2003: 124).

1.1.1.5. Maliyet Havuzu

Maliyet havuzu; tek bir faaliyete bağlı olan maliyetlerin toplandığı yerdir (Dumanoğlu, 2005: 109). Faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplam tutarının faaliyetler itibariyle belirlenmesi işlemine “maliyet havuzu” oluşturma adı verilir. Faaliyetlerin belirlenmesi işlemi tamamlandıktan sonra sıra bu faaliyetlerin maliyetlendirmesine gelir. Bazı maliyetlerin icra edilen faaliyetlerle ilişkisi doğrudan ve kolaylıkla sağlanırken, diğerleri için örneğin, birden fazla faaliyete katılan çalışanların her bir faaliyetle ilişkisinin kurulması son derece güç olmaktadır (Arzova, 2002: 26).

Maliyet havuzlarının sayısı ve seçimi, uygulamada büyük ölçüde farklılık göstermektedir. Çok detaylı bir sistem, belirlenen her alt faaliyet için bir havuz kullanılabilir. Herhangi bir havuz için çok sayıda maliyet etkeni mevcut ise, bu havuzun kendi içinde yeniden bölümlenmesi gerekebilir. Maliyet havuzunun sağlıklı

oluşturulabilmesi için temel şart, işletmenin faaliyetlerinin ve bunların tükettiği kaynakların neler olduğunun iyi belirlenmesidir (Unutkan, 2010: 98).

1.1.1.6. Maliyet Nesnesi

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede her bir mal, hizmet, müşteri, anlaşma, proje veya ayrı bir maliyet ölçümü için istenen iş birimi olarak tarif edilen mal ve hizmetler maliyet nesneleri olarak bilinir. Maliyet nesnesi terimi kullanılmasının nedeni; Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin mal ve hizmet maliyeti ötesinde bir uygulamaya sahip olmasıdır. Bu yöntemler; projeler, anlaşmalar, programlar, dağıtım kanalları veya müşteri segmentlerinin doğru maliyet tespitinde yararlıdır (Miller, 1996: 9).

Bu kavram yalnız satış için değil, işletmenin kendisi için ürettiği mamulleri de kapsayan geniş bir kavramdır. Kurumda oluşan masraflar, başka bir deyişle, işletmede üretim için oluşan maliyetler, doğrudan ya da dolaylı yoldan üretilen mal ve hizmetlere yüklenir. İşte, bu maliyetleri yüklenen ekonomik mal ve hizmetlere “maliyet nesnesi” denir (Arzova, 2002: 28).

Maliyet nesnesi, maliyetin izlendiği son noktadır. Maliyet nesnesi, herhangi bir faaliyet, örgütsel birim veya maliyetinin ayrı olarak ölçülmesi arzu edilen diğer iş birimidir. Kısaca maliyet nesnesi, bir işletmede işlerin yapılma nedenidir ve bu, bir ürün veya müşteri olabilir. Her bir ürün veya müşteri için izlenen maliyet, söz konusu maliyet nesnesi tarafından kullanılan faaliyetlerin maliyetini yansıtmaktadır (Erdoğan, 1995: 40).

1.1.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Gelişimi

1930’larda üretim sürecinin iş gücüne dayanması ve direkt ilk maddenin önemli miktarda olması, genelde bir iki tür üretim yapılması sonucu Genel Üretim Giderleri önemli miktarda değildi ve birimsel anahtarlarla dağıtımında zorluklar yoktu. Üretilen ürün çeşidinin artması, üretim sürecinin karmaşık olması, otomasyonla birlikte yüksek katma değeri işçilik değil Genel Üretim Giderlerinin sağlaması ve maliyetler üzerinde Genel Üretim Giderlerinin artması günümüz gelişmeleridir. Bu gelişmelerden dolayı yöneticiler için işçilik maliyetlerinde tasarruf yerine Genel Üretim Giderlerinde tasarruf sağlanması verimliliği artırmada öncelikli konu olmuştur. Genel Üretim

Giderlerinin dağıtımındaki ufak bir hata büyük oranda yanlış maliyet bilgilerine ve yönetim kararlarına sebep olmaktadır (Ülker, 2005: 221).

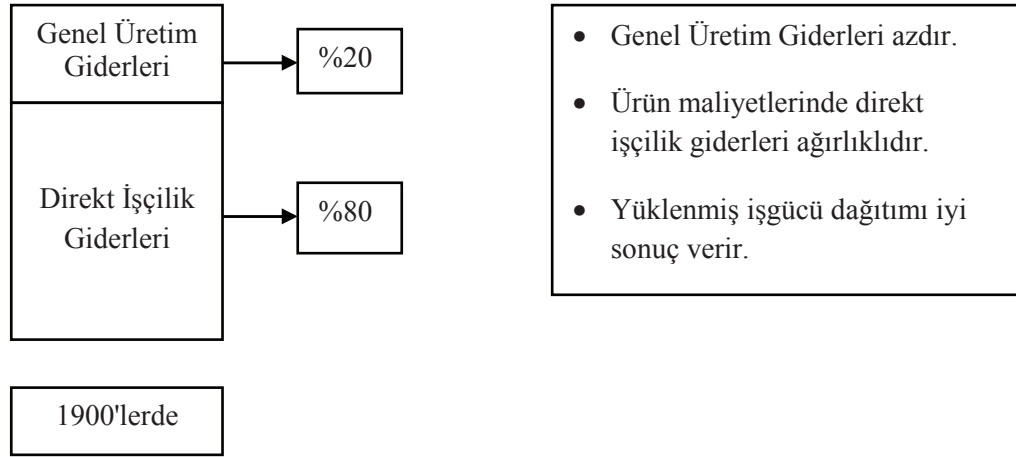
Eskiden bir veya iki mamulün yığın üretimi için kurulan geleneksel üretim sistemleri, bugünün çoğu üretim işletmeleri için temsil edici özelliğini kaybetmiştir. Çünkü bugün, ileri üretim teknolojileri kullanarak üretim yapan işletmelerde yüzlerce hatta binlerce farklı mamul üretilmektedir (Erden, 2003: 98).

Üretim maliyetlerinde ve sistemlerinde meydana gelen bu değişimler, geçmiş zamanların şartlarına göre yapılandırılan ve şu an ihtiyacı karşılayamayan maliyetleme sistemlerinin de değişmesini gerekli kılmaktadır. Çünkü geleneksel maliyetleme sistemleri ile günümüzün ihtiyaçlarına cevap verebilen Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Genel Üretim Giderlerine yaklaşımı birbirinden farklıdır (Durer, Çalışkan ve Akbaş, 2009: 108).

1970'li yıllarda geleneksel maliyet sistemlerinde görülmeye başlanan zafiyetler, 1980'li yıllarda Robin Cooper ve Robert S. Kaplan'ın bu zafiyetlerin çözümüne yönelik Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi önerisini geliştirmelerine neden olmuştur. Bu sistemde, tüm maliyetler ilgili yerlere katkıları oranında dağıtılmaktadır. Böylece, yönetime doğru kararlar vermeleri için doğru maliyet, ilgili maliyet ve alanların tanımlanmasına yönelik etkin enformasyon sağlanmaktadır (Acar ve Papatya, 1997: 163).

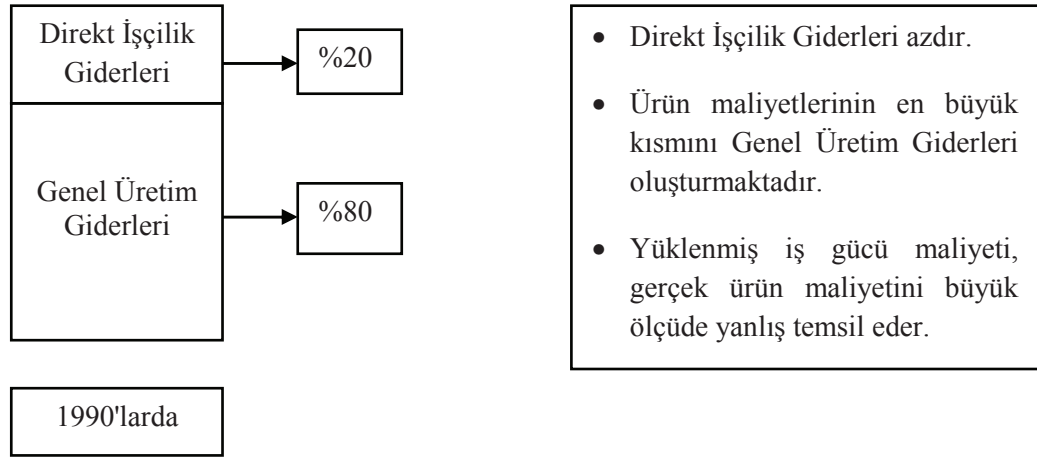
1980'li yılların ilk yarısında, Amerika Birleşik Devletleri'nde yapılan araştırma sonuçlarına göre, sanayi işletmelerinde Genel Üretim Giderlerinin toplam maliyetler içindeki payı son yüzyıllık dönemde düzenli olarak artış göstermiştir. Buna karşılık Direkt İşçilik Giderlerinin aynı oranda düşüş gösterdiği ortaya çıkmıştır (Arzova, 2002: 3).

Ancak yaşanan bütün gelişmelere rağmen maliyet muhasebesi uygulamalarında beklenen değişimler 1994 yılı sonlarına kadar yeterince olmamıştır. Bu tarihlere kadar birçok firma yükselen Genel Üretim Giderleri ve hizmet maliyetlerini direkt işçilik saatine göre dağıtmaya devam etmiştir. Bunun sonucunda da çarpıtılmış üretim maliyetleri ve gerçekten uzak kararlar ortaya çıkmıştır (Çankaya ve Aygün, 2006: 2).



- Genel Üretim Giderleri azdır.
- Ürün maliyetlerinde direkt işçilik giderleri ağırlıklıdır.
- Yüklenmiş işgücü dağıtımı iyi sonuç verir.

(a)



- Direkt İşçilik Giderleri azdır.
- Ürün maliyetlerinin en büyük kısmını Genel Üretim Giderleri oluşturmaktadır.
- Yüklenmiş iş gücü maliyeti, gerçek ürün maliyetini büyük ölçüde yanlış temsil eder.

(b)

Şekil 2: (a) Üretim Giderlerinin Önceki Görünümü ve (b) Üretim Teknolojisinin Gelişimi

Kaynak: Nair (1999:17)

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, bazı muhasebe çevrelerince Genel Üretim Giderlerinin ussal olarak dağıtılmasında kullanılan yeni bir yöntem, bazılarında göre ise geleneksel muhasebe sistemi yaklaşımlarının yeni bir oluşumu olmayıp, işletmenin gelişmesine yardımcı olacak verileri sağlayan tamamen farklı bir maliyetleme yöntemi olarak kabul edilmektedir. Günümüzde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, yalnızca doğru maliyet bilgisi sunan bir dağıtım yöntemi olarak görülmemekte aynı zamanda etkin bir yönetim aracı olarak da kabul edilmektedir (Eker, 2002: 240).

Günümüzde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemini kullanan işletmelerin sayısında hızlı bir artış yaşanmaktadır. İşletmelerin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemini seçmelerinin çok çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Bu nedenlerin bazıları şunlardır (Ergun ve Karamaraş, 2002: 97):

- Çeşitli bölümler içerisindeki faaliyetler, diğer bölümler içerisindeki faaliyetler ile karşılaştırılabilir veya birleştirilebilir özelliktedir. Ayrıntılı maliyetler, ancak faaliyetlere göre hesaplandığında gerçekçi ve doğruya en yakın toplam maliyet elde edilebilmektedir.
- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi, geleneksel maliyet sistemlerine göre daha doğru ve geçerli bilgiler sağlamaktadır. Faaliyetleri daha etkin yönetmek ve daha rasyonel kararlar almak açısından etkin bir sistemdir.
- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ile ürünler yerine faaliyetlere odaklanılması, faaliyetlerin etkin analizi ve yönetimine olanak vermekte bunun sonucunda maliyetlerin düşürülmesi sağlanmakta ve işletmelerin piyasadaki rekabet gücü artmaktadır.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine duyulan ihtiyaç sadece maliyet anlayışındaki yapısal değişim ile sınırlı kalmamakta, pazara sunulan mal ve hizmetlerdeki çeşitlenmenin artmasına paralel olarak işletmedeki faaliyetlerin sayısı da artmakta ve faaliyetleri esas alan bir maliyet yapısının oluşmasına neden olmaktadır (Bengü, 2005: 187).

1.1.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Amaçları

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi, toplam maliyetler içinde payı her geçen gün artan Genel Üretim Giderlerinin yapısını anlamak ve kontrol etmek için geliştirilmiştir. Bu sistemin temel amacı, geleneksel maliyet hesaplama sistemlerinde maliyetlerin mamullere yüklenmesi sürecinde kullanılan hacim tabanlı maliyet anahtarlarının sebep olduğu yanlışları ortadan kaldırmaktır (Büyüksalvarcı, 2006: 163).

Karacan (2003: 49)'a göre Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin mamul maliyetlemesine yönelik olarak temel hedefi; Genel Üretim Giderlerinin ortaya

çıkmasına neden olan faaliyetin maliyeti ile o faaliyetin oluşmasını gerekli kılan mamulü ilişkilendirmek ya da bir köprü kurmaktır.

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin diğer amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Atmaca ve Terzi, 2007: 369; Eker, 2002: 240; Bengü, 2005: 188; Gökçen, 2004: 64; Ülker ve İskender, 2005: 195);

- Doğru maliyet bilgisi sağlamak için üretim ve destek maliyetleri ile ürün maliyetlerinin tasarımının yapılması,
- Ürün maliyetleri yanında her bir faaliyet maliyetinin de ortaya çıkarılması ve sınıflandırılması,
- Faaliyet maliyetlerinin analizi ve faaliyet maliyetlerinin belirlenmesi ile sürekli iyileştirme stratejisine hizmet edilmesi,
- Düşük katma değere sahip, diğer bir ifadeyle de mal ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da en düşük düzeye indirmek,
- Karlılığı artırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında etkin ve verimli bir bilgi tabanı sağlamak,
- Problemlerin temel nedenlerinin saptanmasını ve düzeltilmesini sağlamak,
- Zayıf varsayımlar ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak,
- Anlamlı kar merkezleri ve mamul karlılığı rakamları sağlamak,
- Daha basit ve daha kolay anlaşılabilir hesaplar yapılmasını sağlamak,
- Daha iyi bir yönetsel muhasebe anlayışı ve kontrolü sağlamak için doğru işletme ortamı sağlamak,
- Yöneticilere alacakları kararlar için doğru maliyet bilgileri sunmak,

- Tam Zamanında Üretim (JIT) ve Malzeme Gereksinim Planlaması (MRP) gibi tekniklerde ortaya çıkan gelişmeleri izleyebilmek için doğru işletme ortamını sağlamak,
- Maliyet düşürme ve maliyet yönetimi,
- Mamul ve hizmet çıktıları ile ilgili kararlar,
- Mamul ve hizmet maliyetleme,
- Bütçeleme,
- Müşteri karlılık analizi,
- Stok değerlendirme,
- Yeni mamul ve hizmet tasarımı

1.1.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Dayandığı Varsayımlar

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi faaliyetler üzerine odaklanır ve faaliyetlerin maliyetini maliyet nesnesi için esas alır. Maliyetler her bir faaliyet için farklı bir maliyet nesnesiymiş gibi biriktirilir ve ürünlerin faaliyetleri tüketmesi nispetinde faaliyet maliyetlerini ürünlerle ilişkilendirir. Faaliyetler kaynaklar ile çıktıları birbirine bağlar. Bu bağlamda Faaliyet Tabanlı Maliyetleme iki temel ilkeye dayanır (Ülker, 2005: 222):

- a. Faaliyetler kaynakları tüketir,
- b. Ürünler de faaliyetleri tüketir.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, maliyet unsurlarını ve faaliyetlerle ilişkili sürecin maliyetini ve başarısını, faaliyet ölçütleri ile faaliyetler arasındaki neden-sonuç ilişkisine dayandırarak ölçen bir yöntemdir. Maliyetler, kaynakların kullanımına göre faaliyetlere yüklendikten sonra, faaliyetlerin kullanımı esasına göre mamullere veya siparişlere yüklenir. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin bu tanımından hareket edildiğinde, yöntemin aşağıda açıklandığı gibi 6 varsayıma dayandığı söylenebilir (Çam, 2006: 99; Kaygusuz, 2005: 108);

- a. Faaliyetler kaynakları tüketir ve sağlanan kaynaklar maliyeti oluşturur. Kaynak maliyetleri, kaynakları kullanan faaliyetlere maliyet etkenleri aracılığı ile yüklenmektedir. Kaynakları kullanmayan faaliyetlere kaynak maliyetinden pay verilmemektedir.
- b. Mamuller veya siparişler faaliyetleri tüketir. Hesaplanan faaliyet maliyetleri, maliyet unsuru olarak tanımlanan mal veya hizmetlere maliyet etkenleri aracılığı ile dağıtılmaktadır. Kullanılacak maliyet etkenlerinin faaliyet ile mal ve hizmetler arasındaki neden-sonuç ilişkisini yansıtması gerekmektedir.
- c. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, harcamadan çok tüketimi model alır. Bu belki de en önemli varsayımdır. Maliyetleri azaltmak için harcamada bir değişikliğin olması gereklidir. Oysa Faaliyet Tabanlı Maliyetleme harcamayı değil tüketimi ölçen bir yöntemdir.
- d. Bu varsayım, ilk iki varsayımla yakından ilişkilidir. Burada, önemli faaliyetler belirlenir. Daha sonra, çok sayıda maliyet etkeni kullanılarak faaliyetlerin tüketmiş olduğu kaynakların maliyetlerinin önce maliyet gruplarında, oradan da mamullerde izlenmesi sağlanır.
- e. Bu varsayım, her maliyet grubu için sadece tek bir faaliyet bulunduğunu ve bu maliyet gruplarının da homojen olduğunu belirtir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modeli, geleneksel maliyet modelinden çok daha fazla maliyet gruplarına sahip olmaktadır.
- f. Her bir maliyet grubundaki Genel Üretim Giderleri değişkendir. Ayrıca bu varsayım, önceki faaliyet maliyet grubunun homojenlik varsayımı ile birleştirildiğinde, klasik anlamda sadece “sabit” olarak dikkate alınan giderlerin, sadece işletme düzeyi faaliyet olarak nitelenebileceğini kabul eder.

1.1.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşleyişi

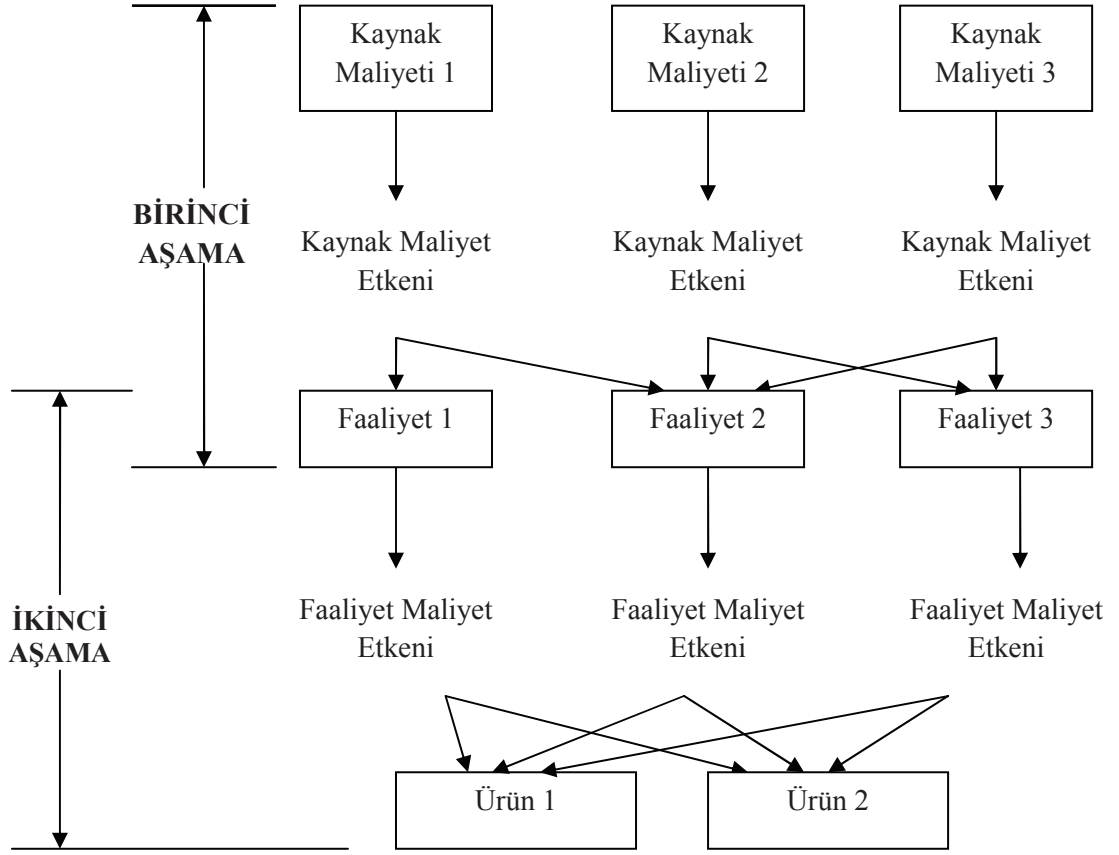
Genel Üretim Giderlerinin ürünler üzerindeki etkisinin önemli dereceye ulaşması, ürün hattı içindeki ürünlerin karmaşıklığından da etkilenmektedir. Bunun nedeni ise ürünlerdeki karmaşıklığın artması sonucunda farklı üretim süreçlerinin kurulması için gerekli hazırlıklar ve hazırlık zamanı, ürün gruplarının büyülüğüne bağlı olarak üretim

süreçlerinin değiştirilmesi ve müşterilerin özel siparişleri olarak ifade edilebilir. Ürün hattını oluşturan ürünlerin üretim ve pazarlama çabalarında ortak unsurlara sahip olma dereceleri de bu etkinin önemini belirleyecektir. Farklı ürünler arasında ortak unsurların kullanılma derecesi arttıkça üretim süreci açısından karmaşıklık düşük düzeye inecektir ve geleneksel maliyetleme sistemlerinin neden olduğu dezavantajlar düşecektir. Ortak unsurların düşük seviyelerde olması ise ürünlerin üretilmesi için daha yüksek derecede farklı üretim süreçleri gerektirecek ve bu da Genel Üretim Giderlerinin daha yüksek olmasına neden olacaktır (Özer, 2004: 129).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, yeni üretim ortamlarının hem Genel Üretim Giderleri oranında hem de yapısında meydana gelen değişikliklerden dolayı geleneksel muhasebe sisteminin yetersizliklerini ortadan kaldırmak için önerilen bir yöntemdir (Eker, 2002: 243). Geleneksel, birim esaslı maliyet muhasebesi sistemleri, belirli ürünlerin birimleri üzerinde yoğunlaştığından ve sadece ürünlerin kaynakları tükettiğini varsaydığından, maliyetler üretim birimlerine dağıtılmaktadır. Buna karşılık Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, üretim sürecinde ürünleri üretmek için yapılan “faaliyetler” üzerinde yoğunlaşmaktadır. Faaliyetlerin maliyeti, her bir ürünün bu faaliyetleri tüketimine dayanarak ürünlere dağıtılmaktadır (Erdoğan, 1995: 51).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, ürünlerle maliyetler arasındaki ilişki zincirine faaliyetleri ekleyerek, maliyetleme sürecinde sebep-sonuç ilişkisini açığa çıkarır. Sistem, bir faaliyet analiziyle işletme faaliyetlerini tanımlayarak tüketilen kaynakları belirler, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini artıracak bilgileri sağlayarak işletme başarısını etkiler ve sürekli gelişmeyi destekler. Yönetim ise faaliyetleri kontrol ederek giderleri de kontrol eder (Ülker ve İskender, 2005: 196).

Cooper, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde iki aşamalı bir sürecin kullanıldığını belirtmektedir. Buna göre iki aşamalı süreç, üretim için gerekli kaynakları dikkate alarak başlar. İlk aşamada, bu kaynakların maliyetleri, üretim sürecinin bir bölümü ile ilgili olan kısımlara paylaştırılır. Bu bölümler makineler, makine grupları veya tüm departmanlar olabilir. Daha sonra, maliyet havuzları oluşturmak üzere her kaynağın her bir bölümle ilgili maliyetleri bir araya getirilir. Bu maliyetler ikinci aşamada, her mamulün tükettiği kaynak miktarı ölçü alınarak maliyet havuzlarından mamullere yüklenir (İşleyen, 2001: 81).



Şekil 3: İki Aşamalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi

Kaynak: (Roztocki ve Valenzuela, 2007)

Şekil 3’te görüldüğü gibi **birinci aşamada**, faaliyetler tanımlanır ve endirekt faaliyet maliyetleri maliyet havuzlarına paylaştırılır. Bu amaçla, önce faaliyetler kategorilere ayrılır. Maliyetler, bu bölümlerle ilgili maliyetlerdir. Daha sonra homojen maliyet havuzları tanımlanır. Dolayısıyla, endirekt faaliyetlerin bir maliyet havuzunda yer alabilmesi için bu faaliyetlerin mantıksal olarak birbirleriyle ilişkisi olması ve bu faaliyetlerin tüm mamuller için aynı tüketim oranına sahip olması gerekmektedir (Alkan, 2005: 45).

İkinci aşamada, maliyet havuzlarından mal ve hizmetlere maliyet yüklemesi yapılır. Ürün ve hizmetlere hak ettikleri maliyet yüklemesinin yapılabilmesi için tükettikleri maliyet etkeni miktarlarının doğru bir şekilde tespit edilmesi gerekir. Her bir maliyet havuzundan mal ve hizmetlere yüklenen maliyet toplamı; söz konusu mal ve hizmetlerin Genel Üretim Giderlerinden aldığı payı oluşturur. Buna, Direkt İlk Madde

Malzeme ve Direkt İşçilik Giderlerinin eklenmesiyle mal ve hizmetlerin toplam üretim maliyeti bulunur (Özkan ve Aksoylu, 2002: 56).

Geleneksel maliyetleme de esas itibariyle iki aşamalı bir süreci kullanmakla beraber, ilk aşamada maliyetler faaliyetlere değil, bölüm veya departman gibi örgütsel birimlere yüklenir. Diğer bir ifadeyle, üretim merkezlerine yüklenir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ise, işletmede üretim için gerekli tüm faaliyetleri dikkate alır ve ilk aşamada Genel Üretim Giderlerini faaliyet merkezlerinde toplar. Bunun yanı sıra hem geleneksel hem de Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede, ikinci aşamada maliyetler mamullere yüklenmektedir. Bu aşamada, iki yöntem arasındaki temel hesaplama farklılığı, kullanılan maliyet etkenlerinin sayısından ve mahiyetinden kaynaklanmaktadır (İşleyen, 2006: 18).

1.1.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Uygulama Süreci

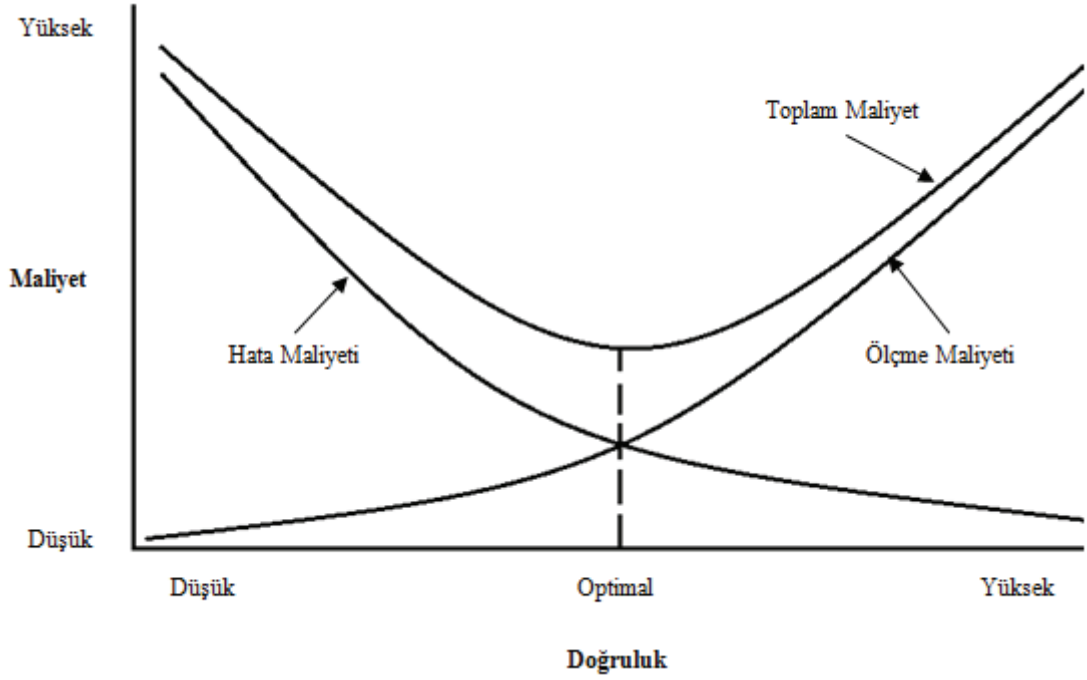
Basit ve etkili bir Faaliyet Tabanlı Maliyetleme tasarımında aşağıdaki konuların göz önünde bulundurulması gerekir (Erdoğan, 1995: 64);

- İşletmenin faaliyetlerini belirlemek,
- Faaliyetlerin, maliyet ve performansını belirlemek,
- Faaliyetin çıktısını belirlemek,
- Maliyet hedefi için faaliyet maliyetini izlemek,
- İşletmenin kısa ve uzun dönemli amaçlarını belirlemek,
- Faaliyetin etkinliğini ve verimliliğini belirlemek

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin tasarlanması işletmeden işletmeye farklılık gösterse de genelde 5 adımdan oluşmaktadır. Bunlar (Öker, 2003: 37);

- a) Faaliyetlerin Belirlenmesi
- b) Faaliyetlerin Gruplandırılması
- c) Faaliyetlerin Maliyetlendirilmesi
- d) Maliyet Etkenlerinin Seçimi

e) Faaliyet Maliyetlerinin Mal ve Hizmetlere Yüklendiği



Şekil 4: Optimal Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Tasarlama

Kaynak: Cooper ve Kaplan, (1998: 104)

Yukarıdaki şekilde görüldüğü gibi, hızla yükselen bir hata maliyeti eğrisi ile hızla düşen bir ölçüm maliyeti eğrisinin en uygun kombinasyonu daha doğru, faaliyet tabanlı bir optimal maliyet sistemi ile sonuçlanmaktadır (Kaplan ve Cooper, 1998: 104).

1.1.6.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemindeki en önemli kavramlardan biri olan "faaliyet" bir fonksiyonu yerine getirebilmek için yapılan işlemler bütünü olarak açıklanabilir. "İşlemler" ise bir amaç birliği olmaksızın bağımsız olarak yapılan detay çalışmaları tanımlamak için kullanılır. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi, departmanlar yerine iş faaliyetleri üzerine odaklanır ve maliyetleri mamullere, bu mamuller için icra edilen faaliyetlere göre yükler (Unutkan, 2010: 95).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi, hareket noktası olarak işletmede yapılan faaliyetleri esas alırken, geleneksel anlayışta olmayan bir yaklaşımla, maliyetlerin işletme faaliyetlerinden ortaya çıktığını kabul etmektedir. O halde faaliyetlerin belirlenmesi, maliyetlerin tespitinde önemli bir adım olmaktadır (Bengü, 2005: 189).

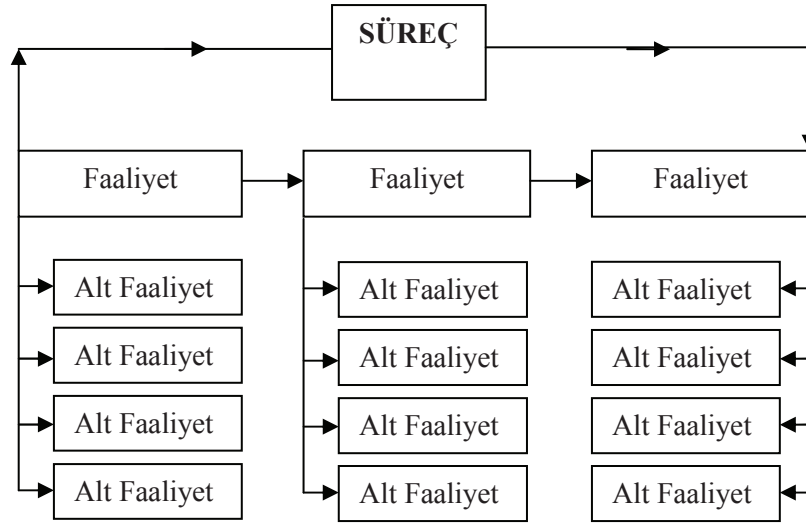
Bir Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi geliştirirken organizasyon öncelikle, Genel Üretim Giderlerine yol açan faaliyetleri belirler. Faaliyetler, eylemler ve birleşmiş nesnelere ile tanımlanır; üretim programı yapma, malzeme taşıma, malzeme satın alma, teslim, ürün geliştirme, yeni ürünleri tanıtmaya vb. Faaliyetlerin belirlenmesi, üretim tesisinde gerçekleştirilen bütün önemli faaliyetlerin listelendiği ve tanımlandığı bir faaliyet sözlüğü düzenlenmesi ile sonuçlanır (Cooper ve Kaplan, 1998: 85).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde faaliyetler, süreç değerlendirme analizleri yardımıyla belirlenir. Süreç değerlendirme analizi; bir ürünü üretmek için gereken kaynakların sistematik analizidir. Süreç değerlendirme analizinde baştan sona kadar bir ürünün üretilmesinde yer alan tüm adımların ayrıntılı akış çizelgeleri ile kullanılan faaliyetler belirlenir. Bu analizler sonucunda, belirlenen faaliyet sayısı çok fazla olduğundan, birbirleriyle ilgili birkaç faaliyet tek bir faaliyet merkezi içinde toplanabilir (Akgün, 2004: 102).

Süreç değerlendirme analizi şu şekilde yapılır;

İlk olarak, ilk madde ve malzemenin işletmeye gelişinden üretimi tamamlanan mamulün en son muayenesine kadar, üretim sürecindeki her bir adımı ayrıntılı şekilde gösteren bir akış şeması hazırlanır (Erden, 2004b: 182).

İşletmenin temel faaliyetlerinin belirlenmesi için en çok kullanılan araçlardan olan süreç akış çizelgesindeki her bir kutu faaliyetleri temsil ederken, oklar sistemin akış yönünü göstermelidir (Arzova, 2002: 18). İkinci olarak, akış şemasında yer alan her bir faaliyet analiz edilerek, bu faaliyetlerin değer katan bir yapıda mı yoksa değer katmayan bir yapıda mı oldukları belirlenir. Süreç akış çizelgesi Şekil 5'teki gibi özetlenebilir;



Şekil 5: Süreç Akış Çizelgesi

Kaynak: Arzova (2002: 18)

Son olarak da, akış şemasında yer alan değer katmayan faaliyetlerin azaltılması veya ortadan kaldırılma şekilleri belirlenir. Süreç değerlendirme analizi işletmelerin faaliyetlerini yürütmelerine yardım konusunda iyi sonuçlar vermektedir (Erden, 2004b: 183).

Bir işletmede, siparişin alınmasından müşteriye teslim aşamasına kadar yapılan faaliyetlerin, doğru olarak tespit edilmesi ve tanımlanması, yöntem açısından büyük önem arz eder. Faaliyetlerin belirlenmesinde işletmenin organizasyon şeması, iş akış şeması veya yerleşim planından yararlanılabilir. Bunun yanı sıra faaliyetlerin belirlenmesinde iş akımı ve yerleşim planındaki süreçler tanımlanır ve alt faaliyetlere ayrılır. Röportaj, anket, gözlem ve kayıtların gözden geçirilmesi vasıtasıyla faaliyet analizleri yapılır (Eker, 2002: 244).

Faaliyetlerin ve özelliklerinin belirlenmesi sırasında önemli bir husus da değer katan ve katmayan faaliyetlerin tespit edilmesidir. Zira değer katan ve katmayan faaliyetlerin tespit edilmesi, işletme kaynaklarının stratejik açıdan fayda sağlayacak alanlara aktarılması ve böylece Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminden beklenen katkının elde edilmesi için oldukça gereklidir (Durer, Çalışkan ve Akbaş, 2009: 113).

1.1.6.2. Faaliyetlerin Gruplandırılması

Tüm işletme için belirlenen faaliyetlerin sayısı son derece fazla olacağından, etkin ve kullanılabilir bir sistem tasarımı için bazı azaltmaların yapılması zorunludur. Çünkü çok sayıdaki faaliyetin her biri için farklı bir maliyet etkeni kullanmak ekonomik olarak yapılabilir değildir. Bu nedenle genellikle birkaç farklı faaliyet, tek bir faaliyet havuzunda toplanarak belirli sayıda faaliyet havuzu oluşturulur ve bir faaliyet havuzunda toplanan bu faaliyetlerin maliyetini mal ve hizmetlere dağıtmak için tek bir maliyet etkeni kullanılır (Erdoğan, 1995: 66).

Faaliyet havuzlarının sayısı, işletmenin büyüklüğü ve örgütlenmenin karmaşıklığına göre farklılık gösterir. Faaliyet havuzları oluşturulurken Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin iki varsayımının karşılanıp karşılanmadığına dikkat edilmelidir. Bu varsayımlar şunlardır (Karacan, 2003: 72);

- Her bir faaliyet havuzundaki maliyetler, homojen faaliyetler tarafından taşınmaktadır.
- Her bir faaliyet havuzundaki maliyetler, faaliyetle tam anlamıyla oransaldır.

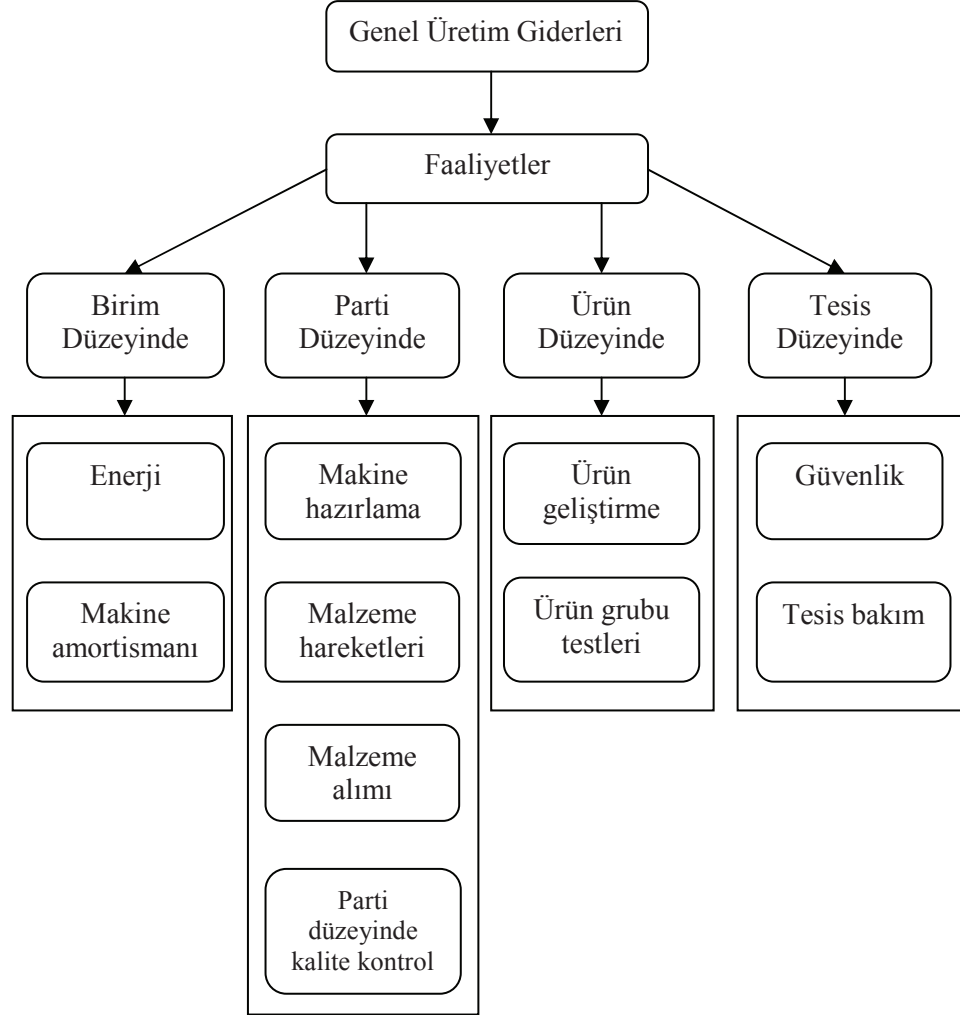
Bazı faaliyetlerin hangi faaliyet merkezlerinde gerçekleştirildiğinin belirlenmesi zaman zaman güç bir hale gelebilir. Zira bazı faaliyetler, birden fazla faaliyet merkezini ilgilendirdiğinden bu faaliyetleri faaliyet merkezleri bazında kesin çizgilerle ayırtmak imkânsız olabilir. Buradaki hedef mümkün olduğunca fazla faaliyet tanımlayabilmektir (Saygılı, 2007: 5).

Ana faaliyet, değişik maliyet yerlerinde gerçekleşen birden çok faaliyetin (kısmi faaliyetin) toplamından oluşmaktadır. Bir ana faaliyeti tanımlamak için, maliyet yerlerindeki kısmi faaliyetlerin faaliyet zinciri halinde bir bütün olarak bir araya getirilmeleri, toplanmaları gerekmektedir. Faaliyetlerin kademeli bir şekilde düzenlenmeleri sonucu ortaya bir faaliyet hiyerarşisi çıkmaktadır (Gökçen, 2004: 64).

Faaliyetler, ürünler tarafından sadece birim bazda değil çeşitli seviyelerde tüketilmektedir. Bu açıdan faaliyetler, çeşitli seviyelerde gruplandırılmaktadır. Faaliyet hiyerarşisi olarak tanımlanan sınıflandırmaya göre faaliyetler 4 ana gruba ayrılmaktadır (Öker, 2003: 38-39; Erden, 2004c: 21-22).

- **Birim düzeyindeki faaliyetler:** Bu faaliyetler, üretilen her birim veya verilen her bir hizmet için tekrarlanan faaliyetlerdir. Bu faaliyetler, üretim hacmiyle doğru orantılıdır. Örneğin, direkt ilk madde ve malzeme kullanımları, direkt işçilik saati kullanımları, enerji tüketimi, yapılan bakım işleri, üretimi desteklemek için gerekli endirekt işçilikler, yardımcı madde ve işletme malzemesi tüketimleri vb.
- **Parti düzeyindeki faaliyetler:** Sürekli üretim tarzında üretim yapmayan işletmeler ürünlerini partiler halinde üretirler. Bu durumda yapılan faaliyetler birim seviyesinde değil parti seviyesinde yapılıyor demektir. Maliyetler, parti seviyesinde hesaplanır ve ürünün bu faaliyeti kullanımına göre maliyetlendirme yapılır. Mamul partileri düzeyindeki giderler, üretilen birim sayısı veya diğer herhangi bir hacim ölçüsünden ziyade, üretilen partilerin sayısına göre ortaya çıkarlar. Ayrıca, söz konusu giderler genellikle partide yer alan birimlerden bağımsızdırlar. Bunlara örnek olarak, satın alma siparişleri, makinelerin işe hazırlanması, üretimin programlanması, malzemelerin taşınması, ilk birimin kalite muayenesi, müşterilere yapılan sevkiyatlar, malzeme teslim alımları vb. verilebilir.
- **Ürün düzeyindeki faaliyetler:** Belli bir ürün çeşidi ile ilgili olarak yapılan faaliyetlerdir. Bu faaliyetlerin maliyetleri, her bir ürün çeşidi ile ayrı ayrı ilişkilendirilebilir Ancak bu maliyetler, ürünlerin üretilen parti sayısı veya birim sayısından bağımsız olarak oluşan maliyetlerdir. Bu faaliyetlere ürün bazında gerçekleşen mühendislik, araştırma-geliştirme faaliyetleri, parça stoklarının korunması, tasarım değişikliği istekleri, özel test işlemleri vb. örnek olarak verilebilir.
- **Tesis düzeyindeki faaliyetler:** Herhangi bir ürüne veya müşteri grubuna göre ayrıştırılmayan, üretimin sürekliliğini sağlamak için yapılan, bir işletmede yürütülen tüm işleri destekleyen ve hiyerarşik yapının en üst düzeyinde yer alan faaliyetlerdir. Bu faaliyetlere işletmenin genel merkezinde tüm işletme adına yürütülen faaliyetlerin yanında, bu işletmeye bağlı olarak belli mal ve hizmetlerin üretildiği üretim yerlerindeki, genel üretim sürecini destekleyici faaliyetler de dahildir. Bunlara örnek olarak; genel yönetim, pazarlama, satış,

dağıtım, araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile üretim yeri ve araçlarının işletilmesi ile ilgili tüm yönetim, bakım, güvenlik, sosyal hizmet vb. faaliyetler verilebilir.



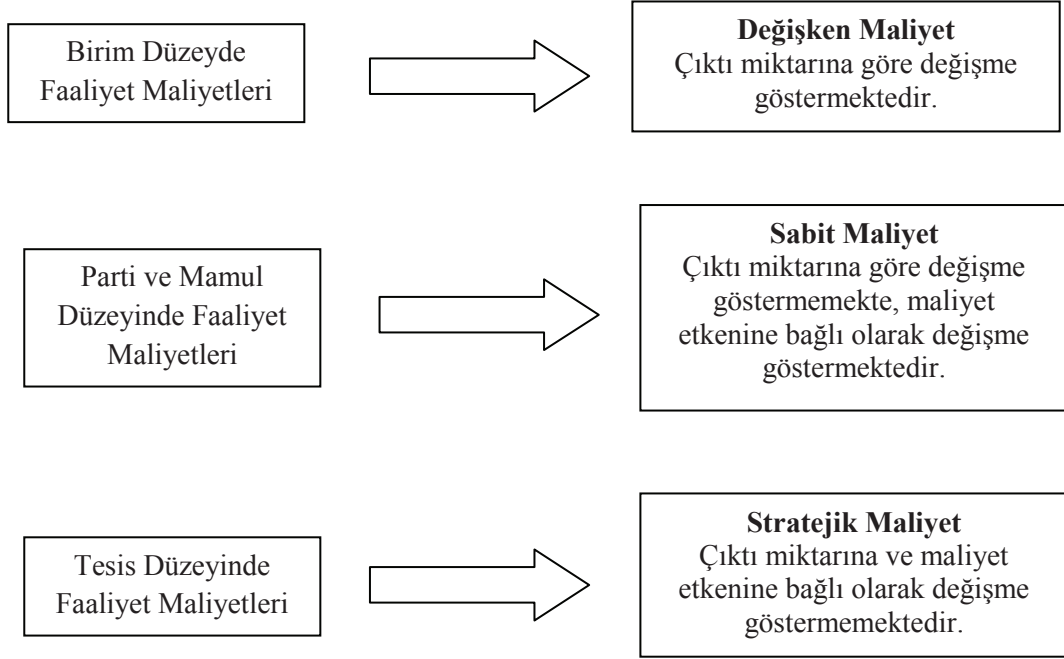
Şekil 6: Faaliyetlerin Çeşitli Düzeylerde Gruplandırılması

Kaynak: Öker (2003: 40)

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi bu seviyelere uygun maliyet etkenleri seçerek maliyetleri ürünlerle ilişkilendirir. Geleneksel sistemin birim seviyesine bağlı maliyet etkenleri yerine Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi birimsel etkenler yanında birimsel olmayan parti ve ürün seviyesine bağlı maliyet etkenleri de tanımlar ve Genel Üretim Giderlerini ürünlerle ilişkilendirir (Ülker, 2005: 223).

Yukarıda sıralanan gruplardan ilk üçü, mamuller ile ilişkinin doğrudan kurulabileceği faaliyet düzeyleridir. Bu üç grup faaliyet düzeyine ait maliyetler, faaliyet düzeyleri ile

üretilen mamuller arasındaki ilişkiyi temsil edebilecek maliyet etkenleri kullanılarak mamullere yüklenirler. Dördüncü grup olan üretim yeri düzeyindeki faaliyetler ise çeşitli mamuller itibariyle ortak olan ve mamullere ancak genel bir bazda yüklenebilecek maliyetleri taşırlar (Dumanoğlu, 2005: 108).



Şekil 7: Maliyet Etkenine Göre Faaliyet Maliyetleri

Kaynak: Kaygusuz (2007: 142)

Bu sınıflamada Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi, genel üretimle ilgili endirekt faaliyetleri ve bunların maliyetlerini kesin çizgilerle ayırmaktadır. Bu ayırım, maliyetleme ve maliyetlerin doğruluğu açısından büyük önem taşımaktadır. Çünkü her seviyedeki maliyetler, farklı unsurlara bağlı olarak değişmekte, farklı maliyet etkenleri ortaya çıkmaktadır. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi, mamul maliyetlemede her seviyeye uygun maliyet etkenleri seçerek, Genel Üretim Giderleri ile mamuller arasında sağlıklı bir ilişki kurmaya çalışır (İşleyen, 2001: 78).

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede, dört grupta hiyerarşik bir yapı içinde olan faaliyetlerin maliyetleri, birim düzeyinde maliyetler ve birim düzeyinde olmayan maliyetler olarak iki temel grupta da ele alınabilir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, bazı maliyetlerin üretilen birimlere bağlı olarak değiştiğini, bazı maliyetlerin ise üretilen birimlerle bağlantısı olmadığını kabul eder. Bununla birlikte Faaliyet Tabanlı

Maliyetleme, birim düzeyinde olmayan maliyetleri, üretim hacmindeki değişime göre sabit olarak kabul ederken, aynı zamanda çoğu birim düzeyinde olmayan maliyetlerin diğer maliyet etkenlerine göre değişken olduğunu savunur (Erden, 2004a: 89).

1.1.6.3. Faaliyetlerin Maliyetlendirilmesi

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede maliyet havuzlarının homojen olarak kabul edilmesi nedeni ile her faaliyet merkezinde, tesis düzeyindeki faaliyetler dışında tüm maliyetlerin değişken olduğu savunulmaktadır. Tesis düzeyindeki faaliyet maliyetleri dışındaki tüm maliyetlerin faaliyetlere bağlı olarak değişeceği belirtilmektedir. Sabit ve değişken maliyet ayrımı, maliyet havuzundaki faaliyet hacmi ve maliyet arasındaki ilişkiye bağlı olarak değişmektedir (Kaygusuz, 2006: 156).

Faaliyetlerin ve özelliklerinin belirlenmesinin ardından sıra her bir faaliyetin işletmeye olan maliyetinin belirlenmesindedir. Bu da her bir faaliyet tarafından tüketilen kaynakların saptanmasını gerektirmektedir. Bir kaynağın yalnızca tek bir faaliyet tarafından kullanılması halinde; söz konusu kaynağın tüketiminden doğan maliyetin doğrudan faaliyete yüklenmesi mümkün olabilecektir. Buna karşılık kaynağın birden fazla faaliyet tarafından paylaşılması durumunda ise maliyetin faaliyetlere yüklenmesinde maliyet etkenleri kullanılmaktadır (Durer, Çalışkan ve Akbaş, 2009: 114).

İşletmeler mümkün olduğu takdirde maliyetlemedeki çarpıklığı önlemek için maliyetleri, faaliyet merkezlerine doğrudan yüklemeyi tercih ederler. İki veya daha fazla faaliyet merkezi tarafından paylaşılan bazı kaynaklardan doğabilecek maliyetler ise bu maliyetleri oluşturan ve kullanımı kontrol eden maliyet etkenlerine göre faaliyet merkezlerine dağıtılırlar. Örneğin; üretim alanı, malzeme taşıma faaliyet merkezi ile birlikte birkaç faaliyet merkezi tarafından paylaşılıyor olabilir. Bu takdirde, üretim alanı ile ilişkili maliyetler, her bir faaliyet merkezi tarafından işgal edilen alana göre bu faaliyet merkezlerine dağıtılmalıdır (Erden, 2003: 101).

Aşağıdaki bazı faaliyetler ve muhtemel maliyet etkenleri örnek olarak gösterilmiştir (Weygandt, Kieso ve Kimmel, 2002: 920).

Faaliyet

Maliyet Etkeni

Hammadde siparişi verme	→ Sipariş verme saatleri, sipariş sayısı
Hammadde teslim alma	→ Teslim alma saatleri, sipariş sayısı
Malzeme taşıma	→ Talep sayısı, malzeme ağırlığı, taşıma saatleri
Üretim programlama	→ Sipariş sayısı
Makine hazırlama	→ Makine hazırlama saatleri veya sayısı
Makinede işleme	→ Makine saatleri
Kalite kontrol denetimleri	→ Denetim sayısı
Fabrika denetleme	→ İşçi sayısı

1.1.6.4. Maliyet Etkenlerinin Seçimi

Geleneksel maliyet yöntemlerinden farklı olarak, Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede Genel Üretim Giderlerine neden olan faaliyetlerin maliyetleri, çok sayıda maliyet etkenleri aracılığıyla mamullere yüklenmektedir (Saygılı, 2007:6). Faaliyet maliyetleri ile mal ve hizmetler arasındaki bağlantıyı kurmak için her maliyet havuzunda bir faaliyet ölçütünün belirlenmesi gerekmektedir. Genellikle faaliyetin çıktısını oluşturan bu ölçü, ilgili faaliyet havuzunun maliyet davranışlarını açıklayabilmeli ve her mamul hattında izlenebilmelidir (Karacan, 2003: 78).

Maliyet etkenleri, yapılarındaki farklılıklar nedeniyle iki temel gruba ayrılmaktadır (Arzova, 2002: 110);

- a. Yapısal Maliyet Etkenleri:** İşletmenin, ekonomik yapıyı da dikkate alarak belirgin stratejik seçimlerine yönelik olan maliyet etkenleridir. Ekonomik yapılar arasında, ölçek, mamul hattı karmaşıklığı, faaliyetlerin konusu (yatay bütünleşme) ya da tecrübe sayılabilir. Örneğin, teknolojik yatırımlar nasıl rekabet edileceği hakkında yapısal tercihleri yansıtır.
- b. İcracı Maliyet Etkenleri:** Bu maliyet etkenleri, bir işletmenin maliyet pozisyonunun temel belirteçleridir ve işletmenin seçtiği ekonomik yapı içinde başarılı olarak faaliyet göstermek için işletmenin kabiliyetine dayanır. Yapısal

maliyet etkenleri tekdüze bir şekilde performansla ölçeklendirilmemişken, icracı maliyet etkenleri performansla ölçeklendirilmenin tipik birer örneğidirler.

Maliyet etkenlerinin tespit edilmesi sırasında dikkat edilmesi gereken en önemli nokta, maliyet etkenlerinin ilgili faaliyetin maliyet hiyerarşisi açısından ait olduğu seviyeye uygun olarak belirlenmesidir. Örneğin makine ile işleme gibi birim düzeyindeki bir faaliyetin maliyetleri ürünlere ya da müşterilere makine saati gibi birim seviyesindeki maliyet etkenleri kullanılarak yüklenmelidir (Durer, Çalışkan ve Akbaş, 2009: 114).

Doğru maliyet etkeni seçiminde izlenecek en sağlıklı yollardan biri de yapılan faaliyetin sorumlusu ya da yöneticileri ile yapılacak çalışmalardır. Bu tür çalışmalarda sorulacak sorular, faaliyete yöneltilecek iş taleplerinin ve bu taleplerin kaynaklarının ortaya çıkarılması yönünde olmalıdır (Arzova, 2002: 27). Maliyet etkenlerinin sayısının belirlenmesinde üç temel faktör vardır. Bunlar aşağıda açıklanmıştır (Karacan, 2003: 81-82).

- **Mal ve Hizmet Farklılığı:** Mal ve hizmetler, farklı oranlarda faaliyetleri tükettiğinden faaliyet ölçütlerinin sayısı ve buna bağlı olarak hangi faaliyet ölçütünün kullanılacağı değişmektedir. Bu bakımdan mal ve hizmet farklılığı, faaliyet ölçütlerinin tespitinde önemli bir yer işgal eder.
- **Faaliyetlerin Nispi Maliyetleri:** Çeşitli faaliyetlerin nispi maliyeti, üretim sürecinin toplam maliyetinin bir yüzdesi olarak her faaliyetin ne kadar mal olduğunun bir ölçüsüdür. Bu bağlamda, üretilen her mamule yüklenecek olan faaliyet maliyetlerinin faaliyet ölçütlerine dayalı olarak yüzde (%) şekline dönüştürüldükten sonra dağıtım yapılması, yönetim için daha anlamlı olacaktır.
- **Hacim Farklılığı:** Bu faktör de mal ve hizmet farklılığı ile benzerlik göstermektedir. Asıl farklılık mamullerin farklı hacimlerde üretilmesi durumunda ortaya çıkar. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi buna dikkat ederken, klasik sistemler bu unsuru dikkate almazlar.

Gerekli sayıda maliyet etkeninin belirlenmesinden sonra, uygun maliyet etkenleri seçiminde nelere dikkat edileceği üç başlık altında toplanabilir. Bunlar (Öker, 2003: 49-51);

- **Ölçme Maliyeti:** Maliyet etkeninin seçiminde eğer önemli bir farklılık yaratmadığı düşünülüyorsa elde edilmesi daha kolay olan maliyet etkenleri tercih edilmelidir.
- **Korelasyon Derecesi:** Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemindeki temel yaklaşım, ürünlerle Genel Üretim Giderleri arasındaki ilişkiyi kurabilecek faaliyetlerin belirlenmesi ve ürünlerin bu faaliyetleri tükettiği oranda maliyetlendirilmesidir. Maliyet etkenleri ile faaliyetlerin, ürünler tarafından kullanımı arasındaki ilişkinin derecesi korelasyon olarak tanımlanır.
- **Davranışsal Etkiler:** Maliyet etkeninin birim maliyetinin veya sayısının bir şekilde kendi performanslarının değerlendirilmesinde kullanılacağı düşüncesi, seçilen maliyet etkeninin çalışanlarının davranışlarını etkilemesine neden olabilmektedir.

1.1.6.5. Faaliyet Maliyetlerinin Ürünlere Yüklenmesi

Bu aşamanın amacı, faaliyet maliyetlerinin seçilen maliyet etkenlerine göre maliyet nesnelere yüklenmesidir. Bu aşamada aşağıdaki bilgilerin olması gerekir (Eker, 2002: 247);

1. Seçilen maliyet etkenlerinin maliyetleme dönemine ait toplam miktarı
2. Toplam miktarın mamullere dağılımı

Faaliyet maliyetlerini mamullere yüklemek amacıyla her maliyet havuzu için ayrı yükleme oranları hesaplanacaktır. Daha sonra her mamulle ilgili maliyet etkenlerinin miktarları ile yükleme oranının çarpılması sonucu, mamullere yüklenecek faaliyet maliyetleri bulunacaktır (Alkan, 2005: 47).

Yükleme oranı; bir maliyet havuzunun toplam maliyetinin, ortalama maliyet etkeni miktarına bölünmesi ile bulunur (Unutkan, 2010: 98). Dolayısıyla maliyet etkenleri, faaliyetlere ait maliyetlerin üretilen ürünlerle ilişkilendirilmesini sağlamaktadırlar. Bu açıdan bir maliyet etkeni, bir faaliyetin çıktısının kantitatif ölçüsünü ifade etmektedir (Durer, Çalışkan ve Akbaş, 2009: 114).

Yukarıda belirtilen tüm aşamalardan sonra, toplam Genel Üretim Giderleri ve birim mamul bazında Genel Üretim Giderlerinden düşen paylar faaliyetler bazında belirlenebilecektir. Bunların üst yönetime raporlanması Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yaklaşımının tasarım ve uygulamasındaki son aşamadır. Bu raporda gerçek üretim verileri yanı sıra varsa alternatif üretim faaliyetleri ve maliyetleriyle maliyet azaltıcı görüş ve önerilere de yer verilmesi mümkündür (Saygılı, 2007: 6).

1.1.7. Geleneksel Maliyetleme Sistemleri ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması

Birçok geleneksel muhasebe sistemi, işletmede tüketilen kaynakların yöneticiler tarafından toplam olarak analiz edilebilmesini sağlar. Fakat bu yöntemlerin kullanılması sonucu yöneticilerin üretim veya destek bölümlerinin her birinin ayrıntılı olarak ne kadar kaynak (Genel Üretim Giderleri) tükettiğini tespit etmeleri oldukça zorlaşır. Geleneksel sistemlerin üretemediği bu tür bilgileri Faaliyet Tabanlı Maliyetleme üretebilir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi yöneticilere Genel Üretim Giderlerinin detaylı bir şekilde incelenebilmesi imkânını sağlar. Böylece yöneticiler maliyetleri değişik açılardan görebilme yeteneğini kazanırlar (Tanış, 1999: 149).

Geleneksel maliyet sistemleri genelde finansal muhasebe amaçlı tasarlanmış olup iç raporlama için yetersiz kalmaktadır. Yeni bir yöntem olarak önerilen Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin yönetimin ihtiyaç duyduğu daha doğru ürün maliyetlemesi, maliyet bilgilerinin kısa ve uzun vadeli yönetim kararlarında kullanılması amaçlarına hizmet edeceği savunulmaktadır (Öker, 2002: 96).

Geleneksel maliyet sistemleri maliyetleme sürecinde ürüne odaklanır. Maliyetler, ürüne dayandırılır. Çünkü her bir ürünün kaynakları tükettiği farz edilir. Geleneksel dağıtım bu nedenle, yalnız her bir ürün unsurunun özelliklerini ölçme esasına dayanır: Direkt işçilik veya makine saati sayısı veya para harcanan malzeme gibi.

Geleneksel maliyet sistemlerinin aksine Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde, maliyetleme sürecinin odağı faaliyetlerdir. Maliyetler, üretim sürecinde bu faaliyetlerden tükettikleri ölçüde, faaliyetlerden ürünlere dağıtılır. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede kullanılan dağıtım esası bu nedenle gerçekleştirilen faaliyetleri ölçer.

Bunlar makine kurma saati gibi gerçekleştirilen faaliyet sayısı olabilir (Cooper ve Kaplan, 1991: 355).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve geleneksel maliyetleme sistemleri arasındaki en önemli farklılık, standart mamul maliyeti içinde hesaplanan kaynak ve faaliyet maliyetlerinde ortaya çıkmaktadır. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde, mamulün standart maliyeti içinde, geleneksel sistemlerde olduğu gibi yalnızca üretim faaliyeti maliyetleri değil, tüm işletme faaliyetlerinin maliyetleri kapsamaktadır (Pazarçeviren, 2000b: 98).

Tablo 1’de Geleneksel Maliyetleme Sistemleri ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin özet olarak karşılaştırılması görülmektedir.

Tablo 1
Geleneksel Maliyetleme Sistemleri ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması

Maliyet Yükleme Ölçüsü	Geleneksel Maliyetleme Sistemi	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi
Kullanılan kaynakları etkileyen faktörler	Yalnızca üretim hacmi	Harekete geçirme sayısı veya üretim siparişleri sayısı gibi birkaç faktör
Maliyet havuzları sayısı	Bir	Kaynakların kullanımını etkileyen her bir faktör için bir adet olmak üzere çok sayıda
Maliyet dağıtım anahtarları sayısı	Bir	Her bir maliyet havuzu için bir adet olmak üzere çok sayıda
Ürünlerin nasıl maliyetlendirildiği	Maliyet dağıtım anahtarı olarak üretim hacminin kullanılması	Maliyet dağıtım anahtarlarının her birinin ilgili maliyet havuzu için kullanılması

Kaynak: Karacan (2003: 114)

Geleneksel maliyet sistemleri Genel Üretim Giderlerini mamullere “bu maliyetler bir şekilde ortaya çıkmıştır ve dağıtılması gerekir” mantığı çerçevesinde dağıtmaktadır. Bu amaçla, geleneksel yöntemler Genel Üretim Giderlerini, dağıtım anahtarları ile tüketilen kaynaklar arasında direkt bir neden-sonuç ilişkisi kurmadan mamullere dağıtmaktadır. Daha da önemlisi, bu kaynaklar, mamuller tarafından orantılı olarak da tüketilmiyor olabilir. Buna karşılık Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin varsayımı “faaliyetler kaynakları, mamullerde faaliyetleri tüketir” şeklindedir (Otlu ve Çukacı, 2006: 402).

Geleneksel maliyetlendirmede üretim giderlerinin üretilen mamuller için yapıldığı kabul edilerek, bu giderlerle mamuller arasında bağlantı kurulur. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yaklaşımına göre ise giderler mamuller için değil, faaliyetlerin yürütülmesi için yapılır. Mamuller ise bu faaliyetlerden yararlanır. Bu bakımdan, giderler önce faaliyetlere yüklenerek, her bir faaliyetin maliyeti hesaplanır. Daha sonra da her faaliyetin maliyetinden mamullere, o faaliyetten yararlanma derecelerine göre pay verilir (Büyükmirza, 2003: 290).

Hem geleneksel maliyet sistemlerinde hem de Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede iki adımlı dağıtım sistemi kullanılmaktadır. Ancak geleneksel bir maliyetleme sistemi, tek bir maliyet sürücü kullanarak Genel Üretim Giderlerini önce departmanlara sonra mamullere yükler. Destek departmanları maliyetleri ise önce mamul departmanlarına sonra da mamullere yüklenir. Buna karşın Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede kaynak maliyetleri önce faaliyetlere daha sonra ise mamullere yüklenir. Mamuller ile faaliyetler arasındaki doğrudan ilişki dağıtımın temelidir ve dağıtım yapılırken çok sayıda maliyet etkeni kullanılır (Arzova, 2002: 58).

Geleneksel maliyetleme ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemlerinde, dağıtım sürecindeki adımlar Tablo 2’de karşılaştırmalı olarak görülmektedir. Geleneksel maliyetlemede, maliyetler mamullere yüklenirken, her mamul kaleminin hacim tüketimi ile orantılı olarak kaynakları tükettiği varsayılır.

Bu yüzden mamul kalemlerinin hacim özellikleri (Direkt İşçilik Saati Sayısı, Makine Saatleri Sayısı, Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri ya da miktarı vb.) Genel Üretim Giderlerinin mamullere yüklenmesinde maliyet etkeni olarak kullanılır. Oysa günümüz üretim ortamında, Genel Üretim Giderlerinin çoğu sabit nitelikte ve üretim hacminden bağımsız olduğundan üretim hacmi ve maliyet tüketimi arasında direkt bir ilişki yoktur (Parlakkaya, 2004: 232).

Tablo 2
Geleneksel İki Aşamalı Dağıtım Süreci ile Faaliyet Tabanlı İki Aşamalı Dağıtım Sürecinin Yapısal Olarak Karşılaştırılması

Geleneksel İki Aşamalı Dağıtım Sürecinin Yapısı	Faaliyet Tabanlı İki Aşamalı Dağıtım Sürecinin Yapısı
1. Aşama Dağıtım	1. Aşama Dağıtım
Adım 1: Tüm Genel Üretim Giderleri, üretim ve hizmet maliyet yerlerine dağıtılır	Tüm Genel Üretim Giderleri, farklı maliyet etkenleri aracılığıyla faaliyet maliyet havuzlarına dağıtılır.
Adım 2: Hizmet maliyet yeri maliyetleri, üretim maliyet yerlerine dağıtılır.	
2. Aşama Dağıtım	2. Aşama Dağıtım
Maliyetler, üretim maliyet yerleri (bölümsel) yükleme oranlarına göre, mamul veya hizmetlere dağıtılır. Yükleme oranı, her bir üretim yerinde biriken Genel Üretim Giderlerinin; o üretim yerindeki, üretim hacmi ile ilişkili hacim tabanlı bir dağıtım anahtarı düzeyine bölünmesiyle bulunur.	Maliyetler, faaliyet yükleme oranlarına göre mamul veya hizmetlere dağıtılır. Faaliyet yükleme oranı, her bir faaliyet havuzunda biriken Genel Üretim Giderlerinin, faaliyet maliyet etkeni düzeyine bölünmesiyle bulunur.

Kaynak: Erden (2003: 104)

Bu nedenle Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede kaynak kullanımının çok sayıda nedeninin bulunduğu ve bunlardan sadece birisinin üretim hacmi olduğu ifade edilir. Nitekim geleneksel maliyetlemede Genel Üretim Giderleri için yalnızca bir tek maliyet havuzu bulunurken, Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede çok sayıda maliyet havuzu yer almaktadır (Karacan, 2003: 115).

1.1.8. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Faydaları

Geleneksel maliyetleme yaklaşımının sakıncalarını önemli ölçüde gideren maliyet dağıtım yönü ve süreç yönü olmak üzere iki boyutu bulunan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi müşteri ve ürün karlılık analizleri, mamul ve hizmet fiyatlandırma gibi stratejik karar süreçlerine yönelik uygun ve doğru bilgi sağlar (Akgün, 2005: 39).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin uygulanmasıyla, az kaynak kullanan ürünlerin Genel Üretim Giderlerinden daha az; çok kaynak kullanan ürünlerinde daha çok pay alması sağlanır. Böylece mal ve hizmet maliyetleri daha doğru belirlenmiş olur. Bununla birlikte Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin, Genel Üretim

Giderlerinin ortaya çıktığı maliyet yerlerinde şeffaflık sağlamak, maliyetleri daha etkin bir şekilde kontrol etmek ve tüm faaliyetleri iyileştirmek gibi faydaları da vardır (Topcu, 2005: 346).

Amerika ve Avrupa'da birçok üretim işletmesi bu sistemi maliyet hesaplamalarında kullanmakta olup, sonuçlar oldukça tatminkârdır. İşletmelerin kârlılıkları sektör ve uygulama süresine göre değişse de ortalama %25-40 arasında maliyetlerini düşürdükleri ve daha önemlisi ürettikleri hizmet ya da mamullerin doğru şekilde maliyet payı almasını sağladıktan görülmektedir (Elitaş, 2004: 140).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi, bir takım yönetim kararlarının alınmasında ve faaliyetlerin planlanmasında, maliyet ve yönetim muhasebesine yardımcı olmakta ve klasik maliyet muhasebesinin çarpıklıklarını azaltmaktadır. Aynı zamanda Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi, mamul karışımının ve mamullerin maliyetinin değerlendirilmesinde, satış fiyatının belirlenmesinde, işletmenin piyasadaki rekabet gücünün ölçülmesinde pazarlama yöneticilerine yardımcı olmaktadır (Karacan, 2003: 103).

Bir maliyet sistemi olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, karar verme sürecinde kullanılacak bir araçtır. Karın nasıl artırılacağı veya hangi ürünlerin üretileceği, hangi müşterilerin karlılığının daha fazla olduğu gibi stratejik yönetim kararları olarak değerlendirilebilecek kararlarda yöneticiler Faaliyet Tabanlı Maliyetleme bilgilerini pazarlama ve satış bölümlerinden gelen bilgilerle birleştirerek Stratejik Faaliyet Tabanlı Yönetim konusunda maksimum faydayı sağlarlar (Öker, 2003: 65).

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin en önemli yararlarından biri; işletmenin tasarım ve üretim mühendislerine ürün geliştirmenin çok önemli erken evrelerinde ihtiyaç duydukları maliyet bilgilerini sağlamadaki yeteneğidir. Nihai ürün maliyetini erken belirlemede ürün güvenliği, proses döngü süresi ve kalitesi de önemlidir (Player ve Keys, 1995: 156). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yaklaşımını fiyatlama kararları açısından geleneksel maliyetlemeye karşı avantajlı hale getiren üç farklı nokta vardır. Bunlar (Atmaca ve Terzi, 2007: 370);

1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, farklı niteliklerdeki ürünler için lojistik, üretim, pazarlama, satış vb. farklı maliyetleri hesaplayabilmesi sonucu ürün modellerine göre fiyatlama kararlarına yardımcı olmaktadır.
2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, rekabet avantajı sağlanabilmesi için hangi üründe yapılacak olan değişimin ürün modeli bazında maliyet tasarrufu sağlayacağını belirleyebilmektedir.
3. Son olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, maliyetlerin düşürülmesi için uygun faaliyet alanlarını göstererek, müşteri istek ve ihtiyaçlarının en iyi biçimde tatmin edilebilmesini esas almaktadır.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi, idarecilere mal ve hizmetlerin maliyetlerini sistemli bir şekilde ölçme imkânını sağlaması için tasarlanmıştır. Bundan başka Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, idarecilere maliyetleri yönetmek için güçlü bir araç sağlamaktadır. Bu araç, faaliyetlerdir ve yöneticiler faaliyetleri kontrol ederek maliyetleri kontrol altında tutabilmektedirler (Brandon ve Drtina,1997: 194).

Arzova (2002: 74-80) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminden sağlanan faydaları şu şekilde açıklamıştır;

- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, mamul tasarımcıları tarafından kullanılmaya hazır bir maliyet veri bankası yaratır.
- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, faaliyetlerin belgelenmesiyle işletme yöneticilerinin süreçleri daha iyi kavramalarını sağlar.
- İyi yönetilen Faaliyet Tabanlı Maliyetleme bir sistemi, operasyonel personel ile iletişimi kolaylaştırır ve çalışanları cesaretlendirir.
- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, bir süreç döngüsüdür. İşlerin nasıl birbirleriyle bağlı olduğunu gösterir ve kaynağa ya da çıktı noktasına doğru maliyetleri izler.
- Eylemlerini somut gelişime bağladıkları için bu yaklaşım bir cesaretlendirmeye ve bunu müteakip çalışanların motivasyonuna sebebiyet verir.

- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, departmanlardan faaliyetlere geleneksel maliyet raporlamasını yeniden yapılandırır. Bu yaklaşım maliyetlerin departman hatları boyunca incelenmesine ve toplanmasına sebebiyet verir.
- Faaliyet maliyetlerinin azaltılması, çapraz-departman ve birlikte çalışmayı gerektirir. Böylece örgüt içindeki fonksiyonel yalnızlığı azaltır.

1.1.9. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Yöneltilen Eleştiriler

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine yöneltilen eleştirilerin ilki, sistem uygulamasının zor olduğudur. Zira sistem tasarım ve uygulamasında, işletmenin faaliyetlere ayrılması, faaliyetlerin tanımlanması ve analizi, maliyet etkenlerinin belirlenmesi gibi alt yapının sağlanmasına yönelik birçok işlem ve bilgi gerekmektedir. Ayrıca sistemden beklenen faydanın sağlanabilmesi için sistemin sıkça gözden geçirilerek güncellenmesi ve aksayan yönlerin tespit edilerek giderilmesi gerekir. Tüm bu işlemler, ilave çaba, zaman ve kaynak tüketimine yani yüksek maliyete neden olabilmektedir (Karaca, 2008: 51).

Bazı işletmeler, Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeyi kullanmayı başaramamış veya davranışsal ve örgütsel dirence yol açan, bütün örgütsel maliyetlerin değişken olduğu gibi görünüşte esaslı gözükken veya kar getirmeyen müşteri olanağını doğru kabul eden varsayımlardan vazgeçmişlerdir. Fakat Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeyi benimsemeyi ve desteklemeyi başarısız kılan bu davranışsal ve örgütsel direncin, mantıklı ve haklı yönleri vardır. Çünkü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme; kurulması pahalı, sürdürmesi karmaşık ve değişiklik yapılması zor bir sistemdir (Kaplan ve Anderson, 2007: 5).

Başka bir eleştiriye göre, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemini üstün kılan sonuçlar tamamıyla zayıf klasik sistemlerle yapılan karşılaştırmalardan kaynaklanmaktadır. Yine aynı görüşün bir başka şekline göre, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi daha fazla maliyet dağıtım anahtarı kullanan bir klasik maliyet sistemidir. Bu eleştirinin geçerli bir yanı vardır. Çünkü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin bir genel özelliği, endirekt faaliyet maliyetlerinin mamullere çeşitli dağıtım anahtarları ile yüklenmesini sağlamaktır (Karacan, 2003: 105).

Bir diğer eleştiri; Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ile hesaplanan birim maliyetlerin, geleneksel muhasebeden farklı ağırlıkları kullanan bir ağırlıklı ortalama

maliyet olduğu ve ağırlıklar çeşitli kavramsal yargılamalara göre seçileceğinden, tek bir doğru ağırlıklı ortalama olamayacağı ve bu yüzden de Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ile elde edilen birim maliyetlerin en doğru birim maliyetler olarak kabul edilemeyeceğidir (Arzova, 2002: 81).

Bunlara ilaveten Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, maliyet hesaplamalarına sermaye maliyetlerini dahil etmemektedir. Çünkü tesadüfi olarak dağıtılan sermaye maliyetlerinin maliyet hesaplamalarında sapmalara sebep olabileceği varsayılır. Ayrıca, Standart Faaliyet Tabanlı Maliyetleme maliyet analizleri sadece direkt maliyetleri ve faaliyet maliyetlerini hesaba kattığına göre, bunun sonucu olarak yöneticiler de dikkatlerini daha çok faaliyet karına yönelteceği farz edilir. Sermaye maliyetlerinin maliyet taşıyıcılarına rastgele yüklenmesi ise ürünle ilgili sağlıklı kararların alınmasını önleyecektir (Çam, 2006: 105).

Hizmet işletmelerinde ise var olan iki genel problem, Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanmasını göreceli olarak zorlaştırmaktadır. Bu problemlerden biri, hizmet işletmelerindeki maliyetlerin büyük kısmı firma tarafından oluşturulan hiçbir özel faturalandırma sistemiyle takip edilemeyen tesis düzeyindeki (işletme düzeyi) faaliyet maliyetleridir. Diğer problem, hizmet işletmelerinde faaliyetlere ilişkin veri yakalamak daha zordur. Çünkü faaliyetlerin çoğu düzenli olarak tekrar edilmeyen ve otomatik olarak kaydedilemeyen insani görevlerin yapılmasını gerektirmektedir (Garrison ve Noreen, 1994: 205).

Sisteme yöneltilen diğer eleştirilerde şunlardır (Gökçen, 2004: 66);

- Uygulanması ve çalışanların bu konuda eğitilmesi güç olabilmektedir.
- Sistemden beklenen yararlar net olarak ortaya konulamaz ise, çalışanların motivasyonu güçleşebilir.
- Yeni bir fikir olarak daha gelişmesi gereklidir. Ayrıca, her yeni fikir gibi dirençle karşılanması mümkündür.

1.2. Faaliyet Tabanlı Yönetim

Faaliyetlere dayanan ve daha doğru maliyet bilgileri sağlayan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi, işletme yönetimine destek veren bir araç olarak düşünülmelidir.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemini sadece mal ve hizmet maliyetlerini daha doğru hesaplayan bir maliyet sistemi olarak görmek sistemi iyi anlamamak demektir. Çünkü işletme yönetiminin en önemli fonksiyonlarından biri de geleceğe yönelik işletmeyi olumlu yönde etkileyecek kararlar almaktır. Kısaca Faaliyet Tabanlı Yönetim olarak adlandırılan yaklaşımın bilgi tabanı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ile oluşturulmaktadır (Öker, 2003: 64).

Günümüzde işletmelerin karar verme mekanizmalarında kullanılan önemli bir model olan Faaliyet Tabanlı Yönetim, yeni ürünler, kanallar ve müşterilerin karlılığını değerlemektedir. Bir işletme, müşteri ve ürünlerin faaliyetleri ve dolayısıyla kaynakları ve maliyetleri nasıl etkileyeceğini anlayamazsa, maliyetleri azaltma ve karları artırmak için ihtiyaç duyduğu verilere ulaşamayacaktır. Toplanan bilgilerin kullanımı ile yöneticiler, işletmelerde kaynakların nasıl kullanıldığına ve bu kaynak kullanımlarının sonuçlarına ilişkin stratejik faaliyet tabanlı yönetim kararı verebilmektedirler. Mevcut maliyet sistemlerinde sabit maliyetler üzerinde durularak, müşteri karlılığı hakkında yanlış sonuçlara ulaşılmaktadır. Bunun yanında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Yönetim, karlılığı artırmak için maliyetleri oluşturan faaliyetlerin katma değer yaratıp yaratmadıklarını analiz etmektedir (Kaygusuz, 2002: 4).

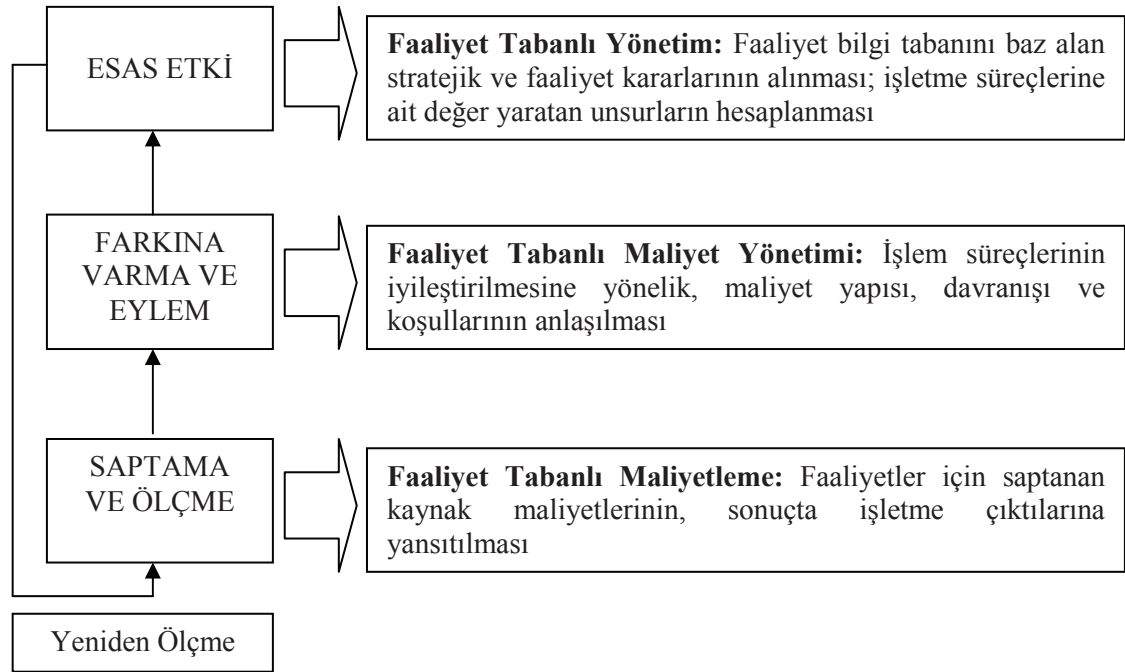
1.2.1. Faaliyet Tabanlı Yönetim Kavramı

Faaliyet Tabanlı Yönetim; faaliyetlerin yönetimi aracılığıyla, müşteri değeri ve işletme karlılığını elde etmeye odaklanan geniş bir disiplindir. Faaliyet Tabanlı Yönetim ana bilgi kaynağı olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemini kullanır (Player ve Keys, 1995: 5). Faaliyet Tabanlı Yönetim, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme bilgisi ile daha iyi bir bilgilendirme temelinde, yapılan tüm faaliyetleri kapsayan bir faaliyet sistemini işaret eder. Faaliyet Tabanlı Yönetim ile işletme, ürünlerini daha az kaynak kullanarak üretebilir. Yani işletme, aynı çıktıları daha düşük kaynak harcayarak, daha düşük bir toplam maliyette elde edebilir (Cooper ve Kaplan, 1998: 137).

Faaliyet Muhasebesi, işlemlerin sürekli geliştirilmesini temel alır. Süreçler, bir organizasyondaki mevcut fırsatların geliştirilmesi için bir kaynaktır. Süreçler faaliyetlerden oluşur. Süreç iyileştirme aynı zamanda yapılan faaliyetlerin geliştirilmesi anlamına gelir. Dolayısıyla, sürekli değişen çevrede faaliyet gösteren

işletmeler için kontrollü başarının anahtarı, maliyetleri değil faaliyetleri yönetmektedir. Faaliyetlerle ilgili bu gerçek, hem ürün maliyetleme sürecinin geliştirilmesi hem de etkili kontrolünün yapılması için hayati öneme sahiptir ki, iş süreçlerinde meydana gelen bu yeni bakış açısı Faaliyet Tabanlı Yönetim olarak adlandırılan yöntemin oluşmasını sağlamıştır (Karcıoğlu ve Binboğa, 2010: 4).

Faaliyet Tabanlı Yönetim dikkatini örgütlerin yaptığı işe, bunları nasıl yaptıklarına, neden yaptıklarına ve hangi maliyetle yaptıklarına odaklandırmak suretiyle örgütsel kararları iyileştirmeye yarayan bir maliyet yönetim aracıdır. Faaliyet Analizi; örgütsel faaliyetlerin çıktılarını, maliyetini ve performansını analiz etmekte kullanılmaktadır. Bu aynı zamanda yapılan alt faaliyetlerin anlaşılması ve bunların daha iyi yapılma yolunun araştırılmasını da kapsar. Faaliyet Tabanlı Yönetim aynı zamanda, faaliyetlerin tükettiği kaynakları, bu kaynakların tüketimine neyin sebebiyet verdiğini ya da ortaya çıkan maliyetleri belirler. Faaliyet Tabanlı Yönetim sonucunda işletme süreçleri geliştirilmiş ve söz konusu bu süreçler daha maliyet-etkin iş süreçleri haline dönüştürülmüş olmaktadır (Arzova, 2002: 84).



Şekil 8: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi ve Faaliyet Tabanlı Yönetim Karşılaştırması

Kaynak: Karacan, (2003:56)

Faaliyet Tabanlı Yönetim; faaliyet odaklı bir yaklaşımla süreçlerin iyileştirilmesini sağlayarak hem müşteriye sunulan mal ve/veya hizmetin katma değerini hem de işletmenin karlılığını arttırmayı hedefleyen stratejik bir yönetim modelidir. Faaliyet Tabanlı Yönetim, iş süreçlerinin geliştirilerek iyileştirilmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme tarafından sağlanan maliyet bilgilerini kullanmaktadır (Karcıoğlu ve Binboğa, 2010: 2).

Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi; Faaliyet Tabanlı Maliyetleme bilgilerinin kullanımına yönelik bir yaklaşımdır. Bu yaklaşım sadece hangi mal ya da hizmetlerin satılacağına belirlenmesine, bunlara ilişkin kararlar alınmasına yönelik değildir. Daha da önemli olarak, verimliliğin artırılması amacıyla faaliyet ve/veya süreçlerin değiştirilmesine ilişkin fırsatların tanımlanmasına hizmet etmektedir (Arzova, 2002: 87).

Faaliyet Tabanlı Yönetim, işletme faaliyetlerinin yönetimi üzerinde yoğunlaşan bir disiplin olarak tarif edilebilir. Daha açık bir ifadeyle Faaliyet Tabanlı Yönetim, işletme faaliyetleri üzerinde yoğunlaşarak müşterilere sunulan mamullerin kalitesini, performansını, fonksiyonelliğini, müşterilerin tatmin düzeyini ve işletme kârlılığını arttırmada uygulanabilen bir yönetim metodudur. Ayrıca Faaliyet Tabanlı Yönetimi stratejik yönetimle ilişkili olarak modern bir maliyet muhasebesi ve yönetim modeli olarak tarif etmek de mümkündür (Trussel ve Bitner, 1998: 441).

1.2.2. Faaliyet Tabanlı Yönetimin Amaçları

Aylık bazda çok ayrıntılı ve titiz bir raporlama gerektiren Faaliyet Tabanlı Yönetim uygulamaları, daha az kesinlik ve raporlama sıklığı isteyen sistemlerden daha büyük kurma çabaları gerektirecektir. Ayrıca Faaliyet Tabanlı Yönetim uygulamaları, iş faaliyetlerini geliştirici bir strateji sürdürmek için bir isteklilik gerektirir. Geliştirmek için çaba olmaksızın Faaliyet Tabanlı Yönetim uygulamalarına ayrılan kaynaklar boşa gidebilecektir (Miller, 1996: 33-36).

Faaliyet Tabanlı Yönetimin amacı, yalnızca ürün maliyetleme ihtiyacını karşılamak değil aynı zamanda işletme raporlarını, üretim verimliliğini ve maliyetler ile onların sebepleriyle ilişki kuran maliyet kontrolünü iyileştirmektir. Kısacası Faaliyet Tabanlı Yönetim, organizasyondaki en önemli fonksiyonları etkilemektedir (Wiersema,1995: 17).

Bir Faaliyet Tabanlı Yönetim uygulamasının amacı; önemli faaliyetler, iş süreçleri ve maliyet nesnelere üzerine veriler ve faaliyet tabanlı bilgi sağlayarak organizasyonun gerçek görüntüsünü yansıtan bir yönetim bilgi sistemi kurmaktır (Miller, 1996: 125).

Faaliyet Tabanlı Yönetimin amacı; Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeden toplanan bilgileri kullanarak bir işletmenin işlemlerinin iyileştirilmesinin yollarını ve geliştirilebilecek fırsatları belirlemektir. Faaliyet Tabanlı Yönetimin bir diğer amacı da, işletme kaynaklarını daha az kullanarak müşteri memnuniyeti sağlamaktır (Karcıoğlu ve Binboğa, 2010: 5).

Faaliyet Tabanlı Yönetimin iki önemli amacı bulunmaktadır. Bunlar (Karacan, 2003: 108);

- İşletme örgütünün her yerinde faaliyetlerin tüketimini ve bunların maliyetini açıklayan ayrıntılı bilgi sağlamak ve
- Alınacak kararları geliştirmek için yöneticilere doğru maliyet bilgisini sağlamaktır.

1.2.3. Faaliyet Tabanlı Yönetimin Özellikleri

Faaliyet Tabanlı Yönetimde yapılan iş ya da diğer bir deyişle faaliyet, birincil olarak faaliyetleri oluşturmak için bir araya gelmiş ve bunların bir araya gelmesiyle de bir sürecin oluşturduğu, alt faaliyetlerden ileri gelen bir gelişme olarak görülmektedir. Bu nedenle faaliyetler, örgüt içinde icra edilen alt faaliyetlerden oluşmaktadır. Süreçler de, örgüt içinde icra edilen faaliyetlerden oluşmaktadır. Her bir alt faaliyetin ya da sürecin bir girdisi, bir dönüşümü ve bir çıktısı mevcuttur (Arzova, 2002: 84).

Organizasyonun olduğu her yerde karar almak, işletme stratejilerini belirlemek, kıt kaynakları en verimli alanlarda kullanmak ve yürütülen faaliyetleri izlemek için zamanında sağlanan güvenilir bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır Bu açıdan Faaliyet Tabanlı Yönetim, işletme yöneticilerine daha doğru maliyet bilgisi sağlaması yönüyle bir maliyet muhasebesi sistemi; işletmenin her bir faaliyet merkezinde yürütülen faaliyetlerle ilgili çok sayıda finansal ve finansal olmayan performans ölçüleri sağlaması yönüyle de, bir performans ölçüm sistemi olarak düşünülmelidir (Dursun, 2002: 56).

Faaliyet Tabanlı Yönetim sistemi, faaliyet performansının kalite, dönüş süresi, verimlilik ve müşteri memnuniyeti unsurlarını değerlendirerek faaliyetlerin ve süreçlerin performansını ölçmeye odaklanmıştır. Bağımsız olarak bakıldığında bu bilgi unsurlarının her biri kısıtlı bir değere sahiptir. Çünkü bu unsurların hiç biri tek başına faaliyet performansını tam olarak ölçemez veya ne kadar iyi örgütsel faaliyetler yapıldığını tam olarak açıklayamaz. Bu nedenle, bu faaliyet performans ölçülerinin her biri, toplam faaliyet performansını değerlendirirken, birlikte göz önünde tutulmalıdır (Miller, 1996: 8).

Genel olarak bakıldığında Faaliyet Tabanlı Yönetim bilgi sistemi aşağıdaki özelliklere sahip olmaktadır (Karacan, 2003: 109).

- Faaliyet Tabanlı Yönetim, bir sistemden daha fazlasını ifade eder ve bir yönetim süreci olarak karşımıza çıkar. Her işletmede yöneticiler Faaliyet Tabanlı Yönetim bilgisini, kendilerinin faaliyetlerini ve iş süreçlerini yönetmesine yardımcı olduğunu anladıkları için bu bilgiyi kullanırlar.
- Faaliyet Tabanlı Yönetim hem stratejik, hem de işlevsel kararlarda faydalı olur. İşletmeler faaliyet yönetimi ve süreç geliştirmelerini teşvik etmenin yanı sıra, mamul hatları, pazar bölümleri ve müşteri ilişkileri ile ilgili önemli kararların alınmasında da Faaliyet Tabanlı Yönetim bilgisini kullanmaktadır.
- Faaliyet Tabanlı Yönetim bilgisi, karları, iş performansını geliştirmeye yol açan kararlar ve eylemleri sağlamaya çalışmaz. Yönetim, bilinçli bir örgütsel değişim ve uygulama süreci kurmalıdır.

1.2.4. Faaliyet Tabanlı Yönetim Modelleri

Faaliyet Tabanlı Yönetim Modelleri; işletmenin türüne, büyüklüğüne, faaliyet gösterdiği sektörün özelliklerine göre değişmektedir. Bu nedenle tek bir statik Faaliyet Tabanlı Yönetim modeli söz konusu olmamakta, bir işletmenin uyguladığı Faaliyet Tabanlı Yönetim modelinin işletmenin ihtiyaçlarına ve stratejileri doğrultusunda sürekli geliştirilmesi gerekmektedir. Çalışmamızın bu kısmında, literatürde yer alan çeşitli Faaliyet Tabanlı Yönetim modelleri özetlenmeye çalışılmıştır.

Faaliyet Tabanlı Yönetimde gelişmeler istisnai olmaktan ziyade normal olup, bu gelişmeler sürekli bir süreç olarak görülmelidir. Ayrıca, Faaliyet Tabanlı Yönetim zamanla değişen örgütsel değişim modeline uyumlu olmalıdır. Faaliyet Tabanlı Yönetim tek bakışlı bir proje olarak görülürse, faydaları da geçici olacaktır. Faaliyet Tabanlı Yönetim modelinin sürekli değişken olduğunu göstermek adına, aşağıdaki temel adımlar ifade edilebilir (Player ve Keys, 1995: 14-15):

- Faaliyet analizinin yıllık planlama döngüsü ile entegre olması,
- Departman performans ölçülerinin faaliyetlere göre değerlendiriliyor olması ve
- En önemlisi Faaliyet Tabanlı Yönetimin personele anlatılmasıdır.

Kaplan ve Cooper Faaliyet Tabanlı Yönetim modelini, **Operasyonel ve Stratejik Faaliyet Tabanlı Yönetim** olarak iki ayrı yönetimsel eylemin uygulanması olarak açıklamışlardır. Operasyonel Faaliyet Tabanlı Yönetim, hali hazırda var olanları geliştirmekle uğraşırken, stratejik Faaliyet Tabanlı Yönetim ana değişiklikler üzerine odaklanmıştır. Dolayısıyla operasyonel Faaliyet Tabanlı Yönetim, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme analizini mevcut aktiviteleri var olandan daha aktif olarak uygulamada yollar tanımlamak için kullanır. Stratejik Faaliyet Tabanlı Yönetim ise bunun tam aksine, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme analizini, çok yüksek bir seviyede kaynakları tüketen faaliyet taleplerini, daha düşük kaynak tüketerek ve çok daha yüksek bir çıktı elde edecek şekilde kaydıracak şekilde kullanır. Diğer bir ifadeyle, stratejik Faaliyet Tabanlı Yönetim daha yüksek katma değerli kaynakların olabilecek en etkin şekilde kullanılmasının sağlanmasını hedefler (Roztocki, 2010: 8).

Operasyonel analiz için kurgulanan model stratejik karar alma için kullanılan analizden oldukça farklıdır. Operasyonel modelde, ürünlerin, müşterilerin ve diğer maliyet nesnelerinin çok az veya hiç kullanılmadığı faaliyet ve süreç analizleri çok detaylı olarak yer alır. Operasyonel modelde hedefler, maliyetleri düşüren, kaliteyi arttıran, zamanı sıkıştıran ve/veya verimliliği artıran faaliyet ve süreçleri anlamaya yöneliktir. Bu hedefleri başarmak için, operasyonel raporlar, katma değeri olan veya olmayan kritik amaç öğelerini ve kalite tasarım maliyetleri (ISO-9000 maddelerini esas alan) gibi içeriklere sahip katkı bayraklarını sıklıkla kullanır. Faaliyetleri bu şekilde

gruplamakla, bu kategorideki analizlerin hem özet hem detaylı bilgilerine duyulan ihtiyaç karşılanmış olur (Player ve Keys, 1995: 191).

Stratejik Faaliyet Tabanlı Yönetim ise ilk yaklaşımda faaliyet verimliliğinin sabit kalarak, karlılığı arttıran faaliyetlerin taleplerini değiştirmek yolunu izler. Örneğin, organizasyon bir tek mal, hizmet veya müşteriden kazanılan hâsılatın maliyetinden daha düşük olduğu bir durum içinde olabilir. Stratejik Faaliyet Tabanlı Yönetim, bahsi geçen karsız faaliyetlerin gerektirdiği talep karışımının maliyet etkeni sayısını azaltacak şekilde faaliyetleri değiştirmeyi de kapsar. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modeli yüksek karlı görünen bireysel ürünler ve müşterileri de işaret eder. Bu bilgi, son derece karlı olan ürünler ve müşteri taleplerini onların artan maliyetlerini aşan artan gelirleri elde etmeleri için pazarlama ve satış yöneticileri tarafından faaliyetlerini o yönde genişletmeye yönelik araştırmaları için kullanılabilir. Böylece, stratejik Faaliyet Tabanlı Yönetim ile yöneticiler, faaliyetleri daha karlı yönde olacak karma faaliyetlere doğru kaydırırlar (Cooper ve Kaplan, 1998: 137-138).

Miller'in (1996: 38-40) Faaliyet Tabanlı Yönetim modeli, planlama, faaliyet analizi, faaliyet/ürün maliyetleme, sonuçların belgelendirilmesi adımlarından oluşur. Veri toplanması ve analizleri süreci her adım için devam eder ve önemli bir yer teşkil eder. Söz konusu dört adım aşağıda özetlenmiştir.

- 1. Planlama:** Dört adımlı modelde, her bir Faaliyet Tabanlı Yönetim yapı taşı için amaç, hedefler ve beklentilerin tanımlandığı detaylı planlamalar yer alır.
- 2. Faaliyet Analizi:** Faaliyetleri ve süreçleri belirlemek, maliyet etkenleri tanımlamak, çıktıları ve çıktı ölçümlerini belgelendirmek, faaliyetleri katma değerli bir perspektiften analiz etmek ve yapılması gerekli olan temel iş parçalarını temsil eden performans ölçüleri geliştirmek.
- 3. Faaliyet/Ürün Maliyetleme:** Bu adımda en çok iş gerektiren kısım, faaliyet ve ürün maliyetlerini hesaplamak için gerekli olan verilerin alınması, gönderilmesi ve kabul edilmesi işlerini yapacak bir yazılım sisteminin geliştirilmesi işidir.
- 4. Belge Sonuçları:** Dört Adımlı Faaliyet Tabanlı Yönetim Uygulama Modelinin son adımı, sonuçları, tavsiyeleri ve kararları içeren tamamlanmış olan işlerin

belgelendirilmesini içerir. Veri toplanması ve analizleri süreci her dört adım için önemli bir yer teşkil eder.

Trussel ve Bitner (1998: 441-442)'in geliştirdiği Faaliyet Tabanlı Yönetim modeli için gerekli olan adımlar aşağıda özetlenmiştir:

1. Kısa ve öz bir görev listesi geliştirmek.
2. Ana maliyet nesnelere ve esas süreçleri belirlemek.
3. Destekleyici süreçleri belirlemek.
4. Süreç takımlarını oluşturmak.
5. Her bir sürecin stratejik amaçlarını tanımlamak.
6. Her bir sürecin başlıca kullanım amaçlarını belirlemek.
7. Her bir sürecin ana faaliyetlerini tanımlamak.
8. Her bir süreç ve faaliyet için anahtar performans göstergeleri geliştirmek.
9. Her bir faaliyetin maliyet etkenlerini belirlemek.
10. Yeni sistemin kabulünü sağlamak için önlemler almak.

Maccarone (1998: 148-149)'un Faaliyet Tabanlı Yönetim modelinin ana adımları aşağıdaki gibi özetlenebilir:

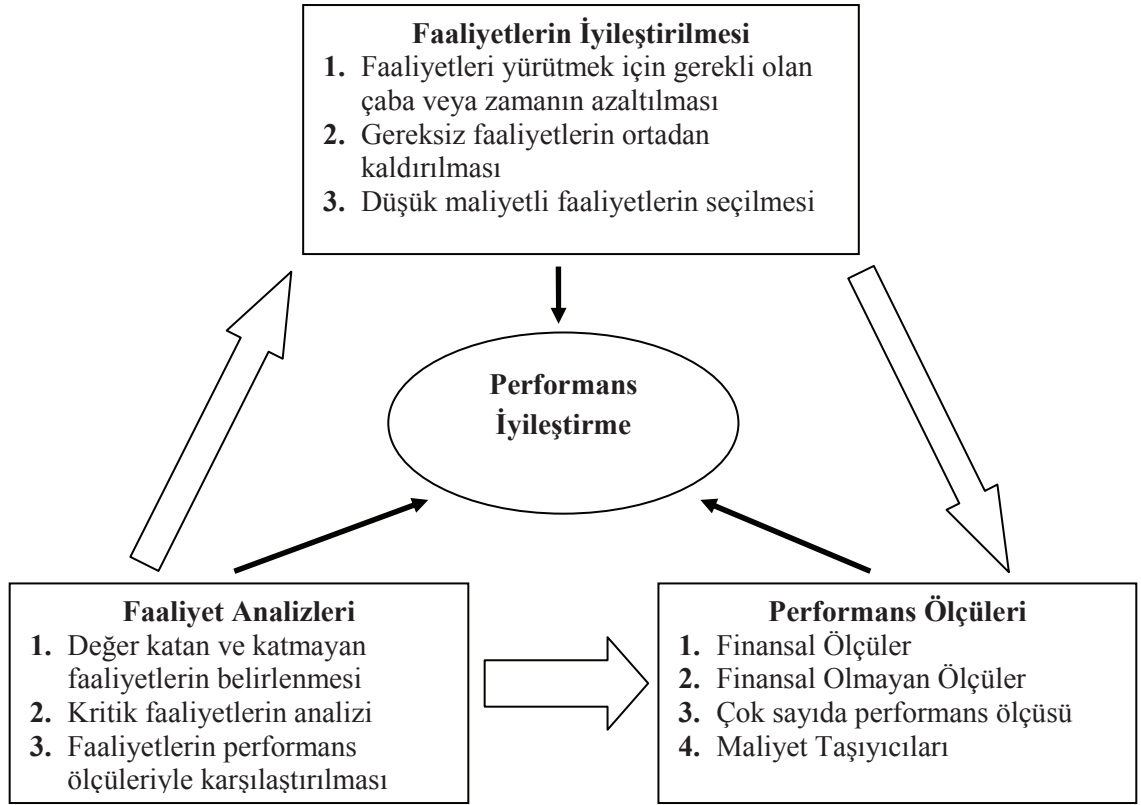
1. **Projenin amaç ve tanımlarının paylaşılması:** Faaliyet Tabanlı Yönetim projesinin başarısında üst düzey yönetim ile yakın işbirliği çok önemlidir.
2. **Faaliyet Muhasebesi (veya Faaliyet Analizi):** Bu adım, faaliyetleri ve kaynakları belirlemeyi, faaliyet (uygun maliyet etkenleri ile) maliyetlerini takip etmeyi ve bunun yanında her bir faaliyet için maliyet etkeni belirlenmesini içerir.
3. **Süreç Planlama (Process Mapping):** Bu adımda, faaliyetler süreçlerle girdi-çıkış mantığına göre bağlanır.

4. **Tanımlama Analizi:** Bu adımın amacı, analizin alt basamaklarında yardımcı olacak faaliyetlerin bazı önemli özelliklerini tanımlamaktır.
5. Önceki adımların tamamına yakını Faaliyet Tabanlı Yönetim projesinin özel amaçlarından bağımsızdır.

Gunasekaran'ın geliştirdiği kavramsal Faaliyet Tabanlı Yönetim modeli de üç adımdan oluşmaktadır. Bunlar; Faaliyetlerin Analizi, Faaliyetlerin Geliştirilmesi ve Performans Ölçümleri adımlarından oluşmaktadır. Aşağıda söz konusu adımlar kısaca açıklanmaktadır (Gunasekaran, Mcneil ve Singh, 2000: 392-395).

1. **Faaliyetlerin Analizi:** Bu bölümde, faaliyetlerin detaylı analizleri ele alınır, Faaliyet analizi adımı şunları içerir:
 - Katma değer yaratan ve yaratmayan faaliyetlerin tanımlanması,
 - Kritik faaliyetlerin analizi ve
 - Performans değerlendirilmesi yapılmış faaliyetlerin karşılaştırılması.
2. **Faaliyetlerin Geliştirilmesi:** Aşağıda verilen bazı geliştirme strateji metotları, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminden alınan bilgilerin kullanılarak herhangi bir organizasyonun performansını geliştirmek amacıyla kullanılmaktadır.
 - Bir faaliyeti gerçekleştirmek için gereken maliyet ve zamanı azaltmak.
 - Gereksiz faaliyetleri kaldırmak,
 - Düşük maliyetli faaliyetleri seçmek,
 - Faaliyetlerin paylaşılması.

Aşağıda Gunasekaran'ın geliştirdiği kavramsal Faaliyet Tabanlı Yönetim Modeli şekil yardımıyla açıklanmıştır.



Şekil 9: Faaliyet Tabanlı Yönetim Modeli

Kaynak: Gunasekaran, Mcneil ve Singh, (2000: 393)

3. **Performans Ölçümleri:** Bir Faaliyet Tabanlı Yönetim sisteminde, performans ölçüleri hem finansal hem de finansal olmayan ölçüleri içerir ve bu ölçüler maliyet yönetim davranışını etkilemek için tasarlanır.

1.2.5. Faaliyet Tabanlı Yönetimin Faydaları

Player ve Keys'e göre (1995: 6) genel olarak Faaliyet Tabanlı Yönetimden sağlanan faydalar şunları içerir; gereksiz maliyetleri belirleme, değer katan ve değer katmayan maliyetlerin analizi, kalite maliyetlerini ölçme, müşteri odaklı faaliyetlerin ölçümü, maliyetleme zorluğunun analizi, süreç maliyetlerini belirleme ve süreç analizini destekleme, yeniden yapılanma çabalarının etkisinin ölçümü, maliyet etkenlerini daha iyi anlama, esnek üretim yatırımlarını değerlendirme ve Faaliyet Tabanlı Bütçeleme.

Faaliyet Tabanlı Yönetimden sağlanan faydalar üç ana başlık altında toplanabilir. Bunlar (Arzova, 2002: 89-96);

1. **Teknik Faydalar:** Faaliyet Tabanlı Yönetim, iş sürecinin ve maliyetlerin yöneticiler ve muhasebeciler tarafından anlaşılması ile geliştirilmiş karar verme için bilgi sağlanması üzerinde yoğunlaşır. Bu yönetim süreci yöneticilere, mamul kalitesinin iyileştirilmesine, maliyetin azaltılmasına ve zamanın düşürülmesine yardım eder. Faaliyet Tabanlı Yönetim, hangi faaliyetlerin nasıl icra edildiğine, neye mal olduklarına ve örgüt içinde faaliyet bağlarının neler olduğuna işaret ederek sürecin anlaşılmasına katkıda bulunur. Mamul tasarım, planlama ve kontrol kararları için geliştirilmiş bilgi sağlayarak karar vermeye yardım eder.
2. **Davranışsal Faydalar:** Faaliyet Tabanlı Yönetim, iyi örgütsel davranışları cesaretlendirir. Süreç bilgisinin önemli olduğu ve sürekli ilerlemenin beklendiği mesajını güçlendirir ve çalışanların işlerin nasıl yapıldığını geliştirmelerine olan katılımlarını güçlendirir.
3. **Kültürel Faydalar:** Faaliyet Tabanlı Yönetim fonksiyonel işletme kültürünü destekler fakat aynı zamanda kültürel bir çatışmaya da götürebilir. Faaliyet Tabanlı Yönetimin fonksiyonel işletme kültürünü desteklediği üç yol vardır:
 - a. Faaliyet Tabanlı Yönetim, yönetim süreçlerinin ve kişilerin suçlanmasının etkisinin azaltılması yönünde çaba gösterir.
 - b. Geleneksel bakış açısına meydan okur.
 - c. Çapraz fonksiyonel iletişimi cesaretlendirir.

Wiersema (1995: 3-4), Faaliyet Tabanlı Yönetimden sağlanan faydaları aşağıdaki gibi açıklamıştır;

- **Maliyetleri kontrol etmeye olanak verir:** Faaliyet Tabanlı Yönetim problemlerin nedenlerini belirler ve verimsizliği otomatik olarak bildirir. Faaliyet Tabanlı Yönetim geleneksel raporlama ve bütçeleme sistemlerine dayanmaz.
- **Ortak amaçlara ulaşmayı kolaylaştırır:** Faaliyet Tabanlı Yönetim, görev yönelimli takım yönetimini teşvik eder. Faaliyet Tabanlı Yönetim, iletişimi herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir şekilde kolaylaştırır.

- **En uygun kararın alınmasını sağlar:** Faaliyet Tabanlı Yönetim, yeni ekipman satın almadan, rekabete dayalı pazarlar bulmaya kadar maliyetlerle ilgili bütün kararları desteklemek için en uygun enformasyonu sağlar.
- **Sürprizleri ortadan kaldırır:** Bir Faaliyet Tabanlı Yönetim sistemi ile sağlanan enformasyon ile ay sonu finansal sonuçları kolaylıkla ve doğru olarak tahmin edilebilir.
- **Doğru mal ve hizmet maliyeti oluşturulmasını sağlar:** Doğrudan doğruya finansal sonuçlarla bağlantı kurarak, Faaliyet Tabanlı Yönetim güncel ve doğru bir ürün maliyetleme sistemi sağlar.

Faaliyet Tabanlı Yönetimin iki önemli yararı şudur (Karcıoğlu ve Binboğa, 2010: 6);

1. Faaliyet Tabanlı Yönetim, maliyetleri azaltmak ve müşteri katma değeri arttırmak için temel iş süreçleri ve faaliyetlerin etkinliklerini ölçer ve bunların nasıl iyileştirileceğini tanımlar.
2. Faaliyet Tabanlı Yönetim, ürünler ve müşteriler için kaynakların dağıtımında katma değer yaratan faaliyetleri temel alarak yönetimin iyileştirilmesine odaklanır ve iyileştirme yöntemlerini sürekli kullanarak işletmelerin sürdürülebilir rekabet avantajını yakalamalarını sağlar.

Sonuç olarak, konaklama işletmeleri gibi faaliyet çeşitliliği fazla olan ve Genel Üretim Giderleri yüksek olan işletmelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin ürün ve hizmet birim maliyetlerinin geleneksel maliyetleme sistemlerine göre daha doğru hesaplanmasına imkân verdiğini söyleyebiliriz. Çünkü Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede sistemin işleyişi göz önüne alındığında, Genel Üretim Giderleri neden-sonuç ilişkisi gözetilerek faaliyetlere ve faaliyetlerden de satış objelerine çok sayıda maliyet etkeni temelinde rasyonel bir şekilde dağıtılabilmektedir.

Faaliyet Tabanlı Yönetim ise öncelikle faaliyet esaslı yaklaşımların işletme için gerekliliğinin ve işletmeye sağladığı faydaların üst yönetimden en alt kademe personele kadar benimsetilmesini sağlamaktadır. Böylece, yönetim tarafından işletme stratejilerine ve dolayısıyla da müşteri memnuniyetinin sağlanmasına yönelik hizmet edecek faaliyetler teşvik edilerek, katma değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan

kaldırılması sağlanabilmektedir. Ayrıca Faaliyet Tabanlı Yönetim, sadece departmanların yönetimine değil süreç yönetimi üzerine yoğunlaştığından dolayı daha etkin performans değerlendirme ve iyileştirme sağlanabilmektedir.

Böylece işletmede, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile daha doğru ürün ve hizmet maliyetleri ile satış fiyatları belirlenmesi sonucunda, Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin ihtiyaç duyacağı rasyonel maliyet ve satış fiyatı verileri doğrultusunda, kaynak maliyetlerinin optimum düzeyde hesaplanabilmesi mümkün olabilmektedir. Bununla birlikte yönetim, işletmeyi departman bazında değil faaliyet ve iş süreçleri temelinde yönettiğinden dolayı, geliştirilecek Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli için ihtiyaç duyulacak olan faaliyet ve iş süreçleri analizi ile belirlenen faaliyet düzeyleri, faaliyet merkezleri ve faaliyetler bütününde maliyet akışları belirlenebileceğinden dolayı, işletme için en uygun düzeyde bir Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli oluşturulabilecektir.

BÖLÜM 2: FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME

Çalışmamızın ikinci bölümünde, “Faaliyet Tabanlı Bütçeleme” konusunun ayrıntılı bir şekilde tanıtılması amaçlanmıştır. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme en basit bir ifade ile Genel Üretim Giderlerinin işletmede gerçekleştirilen faaliyetler temelinde, doğru bir şekilde bütçelenmesine olanak veren bir bütçeleme tekniğidir.

Bu bölümde öncelikle, “İşletme Bütçeleri” hakkında genel bilgiler verilmiştir. Bu kapsamda; bütçe kavramı, işletme bütçelerinin özellikleri, amaçları, ilkeleri, çeşitleri ve yararları açıklanmış daha sonrada geleneksel bütçelemenin hangi konularda, hangi nedenlerle günümüz işletmeleri için yetersiz kaldığı anlatılmaya çalışılmıştır.

Daha sonra, Faaliyet Tabanlı Bütçeleme kavramı, önemi, amaçları, özellikleri, avantajları ve dezavantajları anlatılmış ve Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ile Geleneksel Bütçeleme arasındaki farklar ortaya konulmuştur. Bunu müteakip, literatürdeki temel Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelleri anlatılarak, bu modellerden en geniş kapsamlısı olan “Kapalı Döngü Modeli” temelinde, Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Süreci ayrıntılı bir şekilde izah edilmeye gayret edilmiştir.

2.1. İşletme Bütçeleri Hakkında Genel Bilgiler

Yönetim sorunlarının artan karmaşıklığı bu konuda yöntemlerin, tekniklerin ve usullerin geliştirilmesine yol açmıştır. Bunların tümüne “Bilimsel Yönetim” adı verilmektedir. Son yıllarda bilimsel yönetimde görülen en önemli gelişmelerden biri de işletme bütçeleri olmuştur. Etkili yönetimin temel ilkelerinden biri olarak kabul edilen işletme bütçeleri, kar planı ve kontrolü ile eş anlamlı olarak da kullanılmaktadır (Koç-Yalkın, 1989: 3).

İşletmeler bütçeyi öncelikli olarak stratejik planlama yaparken kullanmaktadır. Ayrıca kurumsal veya birimsel performansları ölçmekte, yöneticilerin ve diğer çalışanların motivasyonlarını artırmakta ve kurumun birimleri arasındaki koordinasyonu sağlamakta da bütçelerden yararlanılmaktadır. Birçok işletmenin kontrol sisteminin merkezinde yer alan bütçeleme faaliyeti, performans ölçümünde ve yönetiminde kullanılan geleneksel bir yönetim muhasebesi aracıdır (Coşkun, 2006: 33).

2.1.1. Bütçe Kavramı ve Önemi

Bütçe kavramı ilk defa batı ülkelerinde ortaya çıkmıştır. Latince “Bulga” olarak ifade edilen bütçe kelimesi; Fransızca “Bouge”, “Bougette”, onyedinci yüzyıldan itibaren İngilizcede “Budget” şeklinde kullanılmaya başlanmış ve Fransızcadan Türkçeye geçmiştir. Kelime anlamı olarak bütçe, gelecek dönemde elde edilecek gelirleri ve yapılması planlanan harcamaları gösteren tablo olarak ifade edilebilmektedir (Özen, 2008: 5).

Bütçeler, esas itibariyle işletmenin gelirleriyle giderlerinin tahmininden oluşur ve genellikle bir yıllık dönem için hazırlanır. Bütçe, işletme faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde gelişip gelişmediğinin ölçülmesinde önem taşıyan üretim, satışlar, stoklar, yatırımlar, nakit yönetimi, idari faaliyetler vb. hususları içermelidir (Pamuk ve diğ., 1997: 293).

İşletme bütçesi, plan hedeflerinin bir yıllık gerçekleştirmelerini sağlamak için gereken kaynakların tahsisini detaylı bir şekilde belirten, işletmenin gelir ve gider tahminlerini içeren, dolayısıyla yönetime yol gösteren ve kontrol imkânı veren yönetim aracıdır (Eren, 2005: 416).

Bir başka tanıma göre işletme bütçesi; önceden saptanan amaç ve hedeflere ulaşabilmek için işletmenin gelecekteki bir dönemde izleyeceği politikayı, uygulayacağı faaliyetleri parasal ve sayısal olarak açıklayan bir rapor ve raporlar dizisidir (Yükçü, 1999: 753).

İşletme bütçesi, bütçe dönemi için öngörölmüş gelir-gider tablosu ve nakit akış tablosu ile dönem sonu bilançosundan oluşur. Öngörölmüş bilanço ve gelir-gider tablosuna “proforma bilanço” ve “proforma gelir-gider tablosu”, öngörölmüş nakit akış tablosuna ise “nakit bütçesi” adı verilir. Satınalma, üretim, satış, finansman ve diğer işletme bölümlerinin bu tablolara ulaşılması için öngörölmüş katkıları ise “bütçe ekleri” veya “destek bütçeler” şeklinde ortaya konur (Büyükmirza, 2007: 664).

Bütçe, işletmenin gelecek döneme ilişkin amaçlarının ayrıntılı olarak belirlenmesi olarak tanımlanırken bütçeleme bu amaçlara ulaşmada gerçekleştirilecek faaliyetlerin planı, koordinasyonu ve kontrolünü sağlayan bir süreçtir. Bütçeleme; planlama, işlem ve kontrol gibi klasik yönetimin önemli bir bileşeni olmakla birlikte aşağıdaki

unsurları içinde bulunduran toplam yönetim sisteminin de bir bileşenidir (Kaygusuz, 2003: 98);

- Strateji belirlenmesi ve uygulanması
- Planlama sistemleri
- Bütçeleme sistemleri
- Organizasyon
- Üretim/Pazarlama sistemleri
- Raporlama/Kontrol sistemleri

Bütçeleme yönetsel kontrol sürecinin birinci evresidir. İşletme bütçeleri, yıllık programların finansal ifadeleridir. Bütçeleme uygulaması işletmeden işletmeye büyük farklılıklar gösterir. Çok küçük olanlar hariç, hemen her işletmede şu veya bu türden bir bütçe hazırlanır. Sözgelisi nakit bütçesi çoğu işletmede rastlanan bir bütçedir. Ne var ki, kapsamlı bir bütçe sistemi uygulayan işletmelerin sayısı özellikle Türkiye’de hala azdır (Gürsoy, 1999: 607).

Bütçeler, işletmenin kaynaklarının hangi yatırımlara veya faaliyetlere ne oranda kullanılacağını gösteren planlardır. Bütçeler firmanın kaynaklarını kullanmadaki önceliklerini belirtir ve amaçlara yönelik faaliyetleri rakamlarla ifade eder. Bu özelliği sebebiyle bütçeler, planlamayla kontrol arasında bir köprü oluşturur ve dolayısıyla hem planlama fonksiyonunun hem de kontrol fonksiyonunun bir aracı sayılır (Dinçer, 2007: 394).

Muhasebenin dönemsellik kavramı, bütçe çalışmalarını da etkilemektedir. Bütçeler hazırlanırken bir döneme ait olarak hazırlanmalıdır. Bu süre bir ay, üç ay, bir yıl veya daha uzun olabilir. Ancak işletme bütçeleri için en uygun dönem bir yıl olarak alınabilir. Aylık veriler ile performans değerlemesi yapılabilir. Bir bütçe döneminin faaliyetlerin başından sonuna kadar olan süreyi kapsaması gerekmektedir. Çünkü bir dönemin bütçe rakamları ile gerçekleşen verilerin karşılaştırılması mümkün olur (Yükçü, 1999: 758).

Her ne kadar bütçeler maddi kaynaklarla ilgili ise de, maddi kaynaklarla birlikte manevi kaynakları da düşünmek gerekmektedir. Manevi kaynaklar ve manevi destek sağlanmadan, maddi kaynaklar amaca ulaşmada yetersiz kalabilecektir. En önemli manevi kaynak, faaliyetleri yürütecek olanların yetkilendirilmesidir. Yetki kullanma, bir taraftan sorumluluk yüklerken, bir taraftan da motivasyon sağlamaktadır. Diğer önemli kaynaklar, üstlerin astlarını cesaretlendirmeleri, hesaplı riske girmelerini teşvik etmeleri ve hata yapmaktan korkmamalarını sağlamalarıdır (Ertuna, 2008: 170).

Ekonomik sistem olarak tanımlanan temel yapı içerisinde yer alan ve bu nedenle bu üst sistemin birer alt sistemini oluşturan işletmeler, tüm faaliyetlerini önceden belirledikleri amaçlara ve hedeflere ulaşabilmek için gerçekleştirirler. Amaçlarını ve hedeflerini açık bir biçimde belirlememiş olan işletmelerin başarıya ulaşmasının rastlantılara kalacağı ve böylesine bir yaklaşımın işletme bilimine ve akılcılığa uygun düşmeyeceği açıktır. Bu sebeple, işletmeler önceden belirledikleri hedeflerine ulaşabilmek için bütçeleme tekniğinden yararlanmaktadır (Çam, 2006: 14).

Bütçelerin pek çoğunda maliyetler başlıca yapı taşlarıdır. Bütçelemede yapı taşı olarak gelecekte olması arzulanan maliyetler, yani standart maliyetler kullanılır. Standart maliyetlerini veya daha geniş anlamıyla planlanmış maliyetlerini oluşturmayan işletmeler gerçek anlamda bütçe yapamazlar. Bu bağlamda bütçeler, standart maliyetler gibi muhasebe verilerinden, özellikle maliyet muhasebesinin sunduğu bilgilerden yararlanmak zorundadır. Gerek standartlar gerekse bütçeler, faaliyetlerin kontrolünde kullanılan akraba kavramlardır. Muhasebe, bütçeleme döneminin sonunda, başarı değerlemesi amacıyla fiili sonuçlarla bütçelenen tutarların karşılaştırılması ve performans raporlarının düzenlenmesi konusunda da görev üstlenebilir (Civelek ve Özkan, 2006: 583).

2.1.2. İşletme Bütçelerinin Özellikleri

Bir gelecek planlaması olan bütçe, ön tahminden daha geniş kapsamlıdır. Burada söz konusu olan tahmin, rastgele veya genel izlenimlere göre yapılan tahminlerden farklıdır. İşletme ile ilgili tahminler, hesaplanmış ve kontrol edilmiş verilere dayanır. Bir tahmin, belirttiği durumlara ilişkin önlemleri kapsamadıkça bütçe niteliği kazanamaz. İşletme için resmi bir faaliyet planı olan bütçe, işletme amaçlarını ve

hedeflerini saptamakla beraber, bunların gerçekleştirilme yöntemlerini ve yollarını da ayrıntılı bir şekilde göstermektedir. Bütçe veya planın önlem almak amacıyla önceden saptama niteliği, onu gelecekle ilgili diğer düşünme yöntemlerinden ayırtmaktadır (Koç-Yalkın, 1989: 4).

Genel işletme bütçesi, işletmedeki her bir bölümün aynı ortak hedefe veya hedeflere ulaşmak için neler yapacağını ortaya koyarak, bölümler arasında koordinasyon sağlanmasında katkıda bulunur. Ayrıca bütçe hazırlama süreci, bu sürece katılan her bir bölümün beklentilerini diğer bölümlere aktarmaları için önemli bir fırsat yaratır. Hazırlanan bütçeler ise yöneticiler ile personel arasındaki iletişime katkıda bulunur (Büyükmirza, 2007: 666-667).

İşletme bütçelerinin diğer temel özelliklerini şöyle sıralayabiliriz (Çam, 2006: 15; Yükçü, 1999: 754):

- Bir ölçüm aracı özelliğindedir. Öngörülenler ile gerçekleşen sonuçların karşılaştırılıp, ölçülmesinde kullanılır. İşletmelerin, işletme bölümlerinin ve işletmedeki görevlilerin gerçek başarılarını ölçmek için bir standarttır.
- İşletme bütçeleri esnek özellikte olmalı, kesin, katı, değiştirilemez özellikte olmamalıdır. İhtiyaca, değişen işletme koşulları ve ekonomik koşullara göre işletme bütçelerinde düzeltmeler yapılabilir.
- Bir dönem için hazırlanmış olan bütçe o dönem için işletmenin politikasını belirler. Daha sonraki tüm faaliyetler bu politikaya dayalı sürdürülür.
- İşletme bütçeleri periyodik olarak incelenir, gözden geçirilir ve değişen işletme hedeflerine göre revize edilir.

2.1.3. İşletme Bütçelerinin Amaçları

Yönetim; spesifik amaçlara etkin bir şekilde ulaşmada kısıtlı kaynakların yönetimi ve geleceğe ilişkin belirsizlik ortamında karar verme olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda, başarılı yöneticiler etkin planlama, bu doğrultudaki faaliyetler ve kısıtlı kaynaklar ile belirlenen amaçlara ulaşmak için çaba göstereceklerdir. Bu faaliyetler içerisinde planlama, karar verme, organizasyonun yapılandırılması, iletişim,

motivasyon ve kontrol yer almaktadır. Yönetim, plan ve politikaların organizasyonun alt kademelerine yaymak amacıyla bütçeleri kullanmaktadır (Kaygusuz, 2003: 99).

İşletme bütçe sisteminin temel amacı; yönetime, temel fonksiyonlarının yürütülmesinde en etkili biçimde yarar sağlamaktır. Bu nedenle bütçe düşüncesi, işletme için sabit ve katı bir program saptama şeklinde yorumlanmamalı, gelecek faaliyet döneminde işletme amaçlarına ve politikalarına uygun, en karlı planların saptanması şeklinde anlaşılmalıdır (Koç-Yalkın, 1989: 9).

İşletme bütçelerinin amaçları belli başlı dört başlık altında incelenebilir (Yükçü, 1999: 754);

- a. İşletme faaliyetlerinin ve imkânlarının bir araya getirilmesi ve iletişim:** Bütçelemeden sonra her düzeydeki yönetici işletmenin tümüne ilişkin planlamalardan haberdar olur. İşletme imkânlarının hangi faaliyetler için harcanacağı konusunda bölüm yöneticileri bilgi sahibi olur.
- b. Kaynakların dağılımı:** İşletme bütçeleri işletmenin kaynak dağılımı konusundaki bilgileri sağlar. İşletme yöneticileri sınırlı olan işletme kaynaklarının nasıl dağılacağı konusunda bilgi sahibi olurlar.
- c. Faaliyetlerin ve karın kontrolü:** İşletme bütçeleri, değişime konu olan planlardır. Bununla beraber gerçekleşen sonuçlar ile bütçelenenler arasında kontrol olanağı sağlar.
- d. Başarı değerlemesi ve yöneticilerin ödüllendirilmesinde veri sağlama:** Fiili sonuçlar ile öngörülenlerin karşılaştırılması sonucunda işletmenin yöneticileri, bölümleri veya tümü değerlemeye tabi tutulur.

Bütçe kontrolünün amaçlarını ise şu şekilde sıralayabiliriz (Çam, 2006: 98);

- Ekonomik ve sosyal nitelikli olaylardan ileri gelen değişmelerin işletmede meydana getirdiği sert etkileri yumuşatmak,
- İşletmenin büyümesini, güven verici aktif bir politika izlemek suretiyle gerçekleştirmek,

- Ekonomik verimlilik üzerine dayandırılmış dinamik bir işletme dengesi kurabilmek.

2.1.4. İşletme Bütçelerinin İlkeleri

Bütçe ilkelerinin sayısı konusunda yazarlar arasında tam bir görüş birliği bulunmamaktadır. Çalışmamızda işletme bütçelerinin temel ilkeleri aşağıdaki gibi incelenmiştir (Büyükmirza, 2007: 669; Civelek ve Özkan, 2006: 584-585; Koç-Yalkın, 1989: 33-41; Welsch, 1978: 49-56):

- Mükemmel İletişim:** Bütçeler açık, kolay anlaşılabilir bilgilenme ve bilgilendirme ağı ile donatılmış bir iletişimle beslenmelidir.
- Gerçekçi Beklentiler:** Amaç ve hedefler gerçekçi bir beklenti ile tespit edilmeli fakat kolay ulaşılabilir de olmamalıdır. Yanıltıcı (hayali veya kolay) hedefler bütçelerin özünü yok eder.
- Davranış Sorunlarını Önemseme:** Ciddi bir bütçe yönetimi, bütçenin insanlarla yürütüldüğünü, onun davranış boyutunu gözardı etmemelidir. Eleştiriler yıkıcı değil yapıcı, yol gösterici olmalıdır.
- İzleme:** Bütçenin yürütülmesi ile birlikte bütçeden (lehte veya aleyhte) sapmalar görülmeye başlar. Bunların içinde olumsuz olanların yapıcı bir tutumla hemen düzeltilmesi, olumlu sonuçların ve yöntemlerin takdir edilerek diğer birimlere aktarılması ve gelecek dönemlerde bu sonuçlardan yararlanılması bütçeleme sürecinin önemli bir halkasıdır.
- Bütçe kalemleri, hesap planı ile uyumlu olmalıdır:** Hesap planındaki sınıflandırmalar başka, bütçedeki sınıflandırmalar başka esaslara göre yapılmışsa ya da aynı adı taşıyan kalemler, hesap planı ile bütçede birbirinden farklı içeriklere sahip olacak şekilde tanımlanmışsa, bütçe-fiili karşılaştırmalarının zorlaşacağı, hatta olanaksızlaşacağı açıktır.
- Bütçe, katılımcı bir anlayışla hazırlanmalıdır:** Bütçe rakamlarının belirlenmesinde, bütçenin uygulamasından sorumlu olacak yöneticilere söz hakkı tanınmalı ve bütçe hedeflerini onaylamaları sağlanmalıdır.

- g. Bütçe, üst yönetim tarafından onaylanmalıdır:** Bu onay kapalı bir şekilde değil açıkça verilmeli ve bütçenin uygulanacağı tüm birimlere iletilmelidir. Aksi halde personel, bütçenin üst yönetimce önemsenmediği yargısına varabilir.
- h. Bütçe revizyonları, bütçenin bütünlüğünü bozmadan yapılmalıdır:** Bütçenin herhangi bir bölümünde yapılacak bir değişikliğin, ilgili diğer bölümlerde de revizyona gerek doğuracağı dikkate alınmalıdır.
- i. Yönetim Desteği İlkesi:** Bütçe sisteminin, yönetimin planlama ve kontrol fonksiyonuna sağladığı katkılar belirtilerek sistemin sahip olduğu potansiyel güç, açık ve kesin bir şekilde ortaya konmalıdır.
- j. Örgüt İlkesi:** Bütçe sistemi, yetki ve sorumlulukları açıkça belirleyen sağlıklı bir örgütsel yapıya dayanmalıdır.
- k. Bütçe, sorumluluk merkezleri itibariyle düzenlenmelidir:** Her bir sorumluluk merkezinin kontrol edilebilir giderleri bütçede ayrı olarak gösterilmeli ve fiili-bütçe karşılaştırmalarında önemli sapmalar vurgulanarak, bütün sapmalar sorumluluk muhasebesi düzeninde rapor edilmelidir.
- l. Esneklik İlkesi:** Esneklik ilkesi, işletme bütçelerinin gerekli görülen durumlar ve değişen koşullar karşısında değiştirilebileceğini ve yeniden düzenlenebileceğini ifade eder.
- m. Amaca Yönlendirme İlkesi:** Bu temel ilke, yönetimin amaçlara göre yönetim görüşünü benimsemesini gerektirir.
- n. Kesin zaman çizelgelerine uyulması:** Bu temel ilke resmi planlama, performans raporları ve önceden planlanmış diğer faaliyetler için kesin bir zaman çizelgesinin olması gerektiğini belirtir.
- o. Birey ve grubun tanınması:** Bu ilkeye göre yönetim sürecinde bireysel başarılar, ister olağanüstü ister standardın altında performans olsun, seçilmeli ve tanınmalıdır.

2.1.5. İşletme Bütçesi Çeşitleri

İşletme bütçelerini muhtelif şekilde sınıflandırmak mümkündür (Çam, 2006: 22-26):

- 1) Konuları Açısından Bütçeler
 - a) Gider Bütçesi
 - b) Gelir Bütçesi
- 2) Sorunların Ele Alış Biçimlerine Göre Bütçeler
 - a) Proje Bütçeleri
 - b) Dönem Bütçeleri
- 3) Amaçlarına Göre Bütçeler
 - a) Program Bütçeleri
 - b) Faaliyet Bütçeleri
- 4) Teknik Niteliklerine Göre Bütçeler
 - a) Statik Bütçeler
 - b) Karşılaştırmalı Statik Bütçeler
 - c) Dinamik (Esnek) Bütçeler
- 5) Başlangıç Rakamlarına Göre Bütçeler
 - a) Klasik Bütçe
 - b) Sıfır Tabanlı Bütçe
- 6) Kapsamlarına Göre Bütçeler
 - a) İşletme Faaliyet Bütçeleri
 - b) Finansman ve Yatırım Bütçeleri

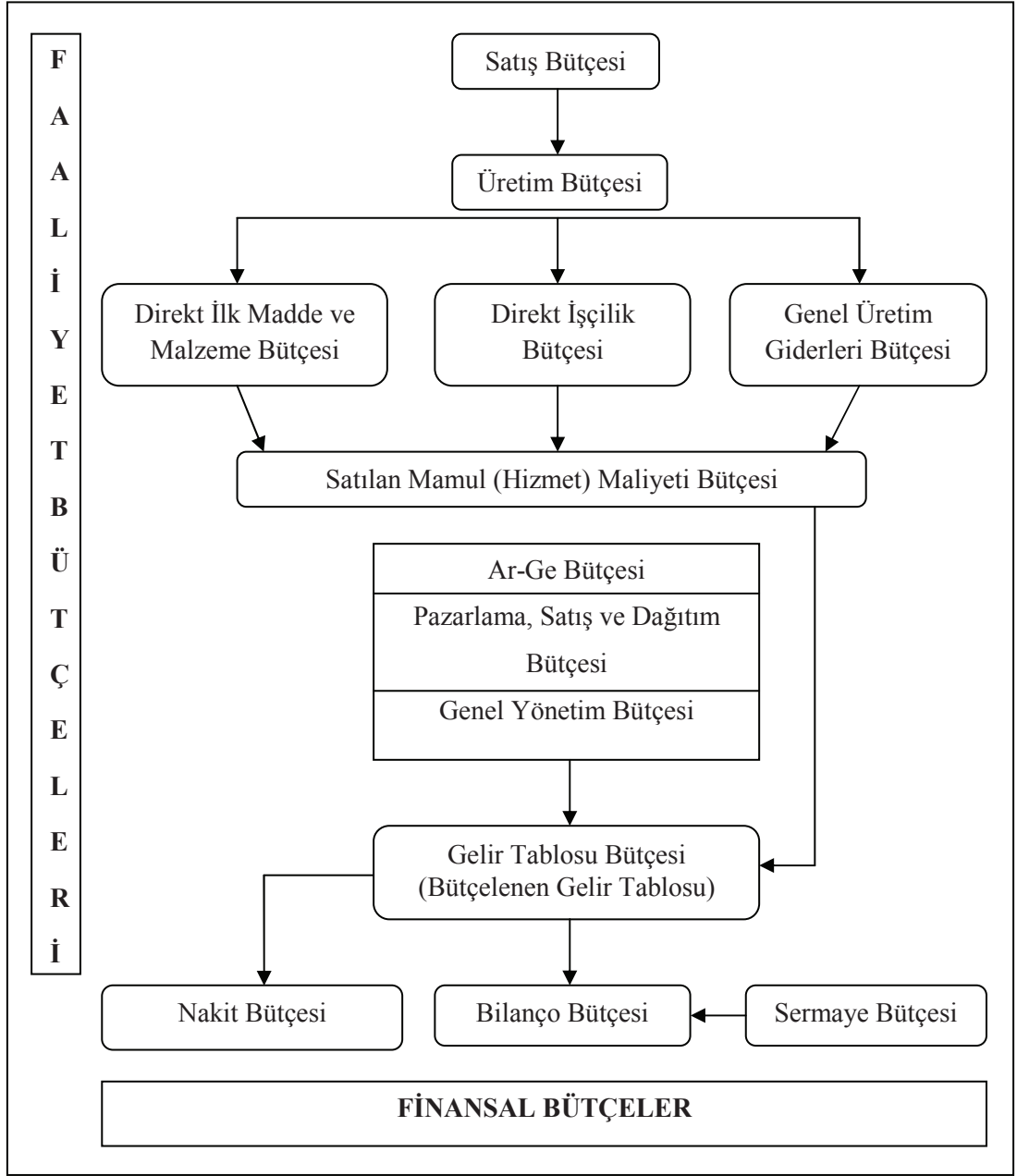
Çalışmamızın bu kısmında işletme bütçeleri, İşletme Faaliyet Bütçeleri ile Finansman ve Yatırım Bütçeleri kapsamında irdelenecektir.

Faaliyet Bütçeleri, üretim ve satış faaliyetleri başta olmak üzere bütün faaliyetlerle ilgili bütçelerden oluşurken, Finansal Bütçeler işletmenin finansal durumuyla ilgili (nakit, bilanço ve gelir tablosu gibi) planları kapsar. Faaliyet Bütçeleri ile Finansal Bütçelerin bütünü kapsayan, bunlar arasında koordinasyonu sağlayan bütçeler topluluğuna ise Ana Bütçe denir (Civelek ve Özkan, 2006: 582).

Faaliyet Bütçesi genellikle iki bölümden oluşur. Bunlar Program Bütçesi ve Sorumluluk Bütçesidir. Program Bütçesi, işletmenin gelecek faaliyet dönemi içinde öngördüğü temel programları içerir. Program Bütçesinde, bir işletmenin gelecek faaliyet dönemindeki tüm gelir ve giderleri programlar itibarıyla tasnif edilir. Bu bütçe yardımıyla yönetici, çeşitli programlar arasındaki genel dengeyi görme ve değerlendirme olanağı bulur. Sorumluluk Bütçesi ise aynı faaliyetleri, bu faaliyetleri yürütmekten sorumlu bölümlere göre gruplandıran bütçelerdir. Bu nedenle sorumluluk bütçesi bir kontrol aracıdır. Ayrıca Sorumluluk Bütçesi, gerçekleşen faaliyet sonuçlarının mukayese edileceği standart ya da öngörülen performansı belirler (Gürsoy, 1999: 609).

Şekil 10'da, bir Ana Bütçenin hangi temel bütçelerden oluştuğu ve birbiri ile ilişkisi özetlenmiştir. Bu gösterimden izlenebileceği gibi satış bütçesini, üretim bütçesi; üretim bütçesini, üretim maliyetleriyle ilgili bütçeler (direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik, genel üretim maliyetleri bütçeleri) izlemektedir. Satılan Mamuller Maliyeti ve dönem giderleri ile ilgili bütçelerin de hazırlanmasıyla bütçelenen gelir tablosunu elde edebilecek verilere ulaşılmaktadır. Buraya kadar hazırlanan bütçelere Faaliyet Bütçeleri denir. Bütçelenen Bilanço, Nakit ve Sermaye Bütçesi ise Finansal Bütçeler kümesini oluşturur (Civelek ve Özkan, 2006: 587-588).

Stratejik yönetim açısından en önemli bütçeler finansman ve yatırım bütçeleridir. Yatırım (Sermaye) Bütçesi; bir işletmenin gelecek dönem veya dönemlere ilişkin yatırım giderlerini ilgili projelere ve ara dönemlere göre belirleyen bütçeye denir. Yatırım harcamaları ve giderleri Yatırım Bütçesinin konusunu oluşturur. Yatırım Bütçelerini, yenileme yatırımları, genişleme yatırımları, mamullerle ilgili yatırımlar ve stratejik yatırım bütçeleri olarak sınıflandırmak mümkündür (Eren, 2005: 417-418).



Şekil 10: Özet Ana Bütçe

Kaynak: Civelek ve Özkan (2006: 587)

2.1.6. İşletme Bütçelerinin Yararları

İşletmede uygun bir ortamın oluşturulması durumunda bütçeleme süreci, yöneticileri işletme amaçları yönünde istekle çalışmaya özendirir. Böyle bir ortamın yaratılması ise sorumluluk merkezi yöneticilerinin bütçeleme sürecinde aktif şekilde rol almasına ve

yüksek kademenin bu işe büyük önem verdiğini hissettirmesine bağlıdır (Gürsoy, 1999: 611).

Bütçelerin işletmelere sağlayacağı yararlar, aşağıda maddeler halinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır (Welsch, 1978: 60-61; Civelek ve Özkan, 2006: 586; Yükçü, 1999: 755-756).

- İşletme bütçeleri, işletme içindeki bölümlerin her biri ile koordinasyonunu sağlar. Örneğin; satış bölümünün bütçesine bakılarak işletmenin direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ihtiyacı belirlenir.
- İşletme bütçeleri, gelecekte gerçekleşmesi beklenen faaliyetleri özetlediğinden birçok konuda yöneticilere önceden sorunlar hakkında bilgi verir.
- Yöneticilere geniş bir yönetsel bakış açısı sağlar.
- Bütçeler, işletmeyi ortak amaçlar etrafında birleştirir.
- Bütçeler birimler arasında çıkar çekişmelerini önler. Bütçenin hazırlanması, sunulması, dağıtılması, sonuçların raporlanması, katılımı da gerektiren geniş bir iletişim imkânı yaratır.
- Bütçelerde tespit edilen hedefler, personel için bir meydan okumadır. Aşılması gereken bir yüksek atlama çıtasıdır. Bu meydan okumayı olumlu ve azimli bir tavırla, yüksek motivasyonla karşılama kararlılığı yaratır.
- Bütçeler, kontrol için bir referans noktası durumundadır. Bütçelerle uygulama sonuçları karşılaştırılarak performans değerlendirme alanı yaratılır. Bu şekilde, düzeltme ve iyileştirme çabalarının hangi alanlara yöneltileceği görülür.
- Temel politikaların öncelikle düşünülmesini ve kararlaştırılmasını sağlar.
- Yeterli ve sağlam bir örgüt yapısını gerektirir. Kuruluştaki her fonksiyon için kesin bir sorumluluk dağıtımını yapılması gerekir.
- En üstten en alttakine kadar yönetimin tüm üyelerini hedeflerin ve planların saptanması kararına katılmaya zorlar.
- Yeterli ve uygun tarihsel muhasebe verilerini gerektirir.

- Yönetimi işgücü, malzeme, üretim olanakları ve sermayenin en ekonomik kullanılması için plan yapmaya zorlar.
- Tüm yönetim kademelerine, önemli kararlara ulaşmadan önce tüm ilgili faktörleri yeterli ölçüde inceleme, dikkatli ve zamanında hareket etme alışkanlığını öğretir.
- Kontrol alanını genişleterek daha az sayıda gözeticiye gerek duyulacağından maliyeti düşürür.
- Temel politikalar ve kuruluş hedefleriyle ilgili olarak birçok firmada, özellikle alt yönetim kademelerinde var olan belirsizlik bulutunu dağıtma eğilimindedir.
- Önceden belirlenmiş politikalar ve anlaşılır yetki ilişkileri aracılığıyla yöneticileri günlük iç sorunlardan uzaklaştırır. Böylece, planlama ve yaratıcı düşünme için daha çok yönetici zamanı ayrılmasını sağlar.
- Yönetimi, genel iş koşullarında beklenen gelişmenin etkileri konusunda, zaman ayırmaları ve yeterli dikkat göstermeleri için zorlar.
- Banka kredilerinin elde edilmesine yardım eder.

2.1.7. Geleneksel Bütçelemenin Yetersizlikleri

İşletmelerde uygulana gelen bütçelerin geçmişine baktığımızda bütçelerin, 1920'lerde finansman yöneticilerinin maliyetleri kontrol etmelerine yardımcı olması amacıyla geliştirildiği görülmektedir. Geliştirilen ve uygulana gelen bu bütçelemenin temelinde kontrol fonksiyonu yer almaktadır. Plan ve bütçelerin kabul edildikten sonra yöneticilerin isteklerine göre plan oluşturdukları görülmektedir. Yöneticilerin performans değerlemelerinde olumsuz bir durum ile karşılaşmayı istememeleri, kontrol raporlarında devamlı düzeltmeler yapılmasına neden olmaktadır. Rapor beğenilmez ise üst yönetim yeni talimatların hazırlıklarına başlayacak demektir. Bu da bütçelerin işletme gerçeklerine göre değil, üst yönetimin isteklerine göre hazırlandığını göstermektedir (Kaygusuz, 2002: 1).

Geleneksel bütçeleme sisteminde başlangıç noktası bir önceki dönemin bütçesi ve gerçekleşen harcama düzeyi olduğundan talep edilen ödeneğin gerekenden fazla mı az

mı olduğu daima bir soru işareti olarak kalmaktadır. Üstlerde mevcut olan kanı, kısım yöneticilerince talep edilen ödeneklerin yapılan işin miktarıyla ilgili olmaksızın artma eğilimi gösterdiği, o nedenle kısım yöneticisinin ilk tahminlerinde %5 dolaylarında bir kısıntının yapılabileceği şeklindedir. Ancak bu tür keyfi ya da ön yargılı kısıntıların verimli çalışanlarla verimsiz çalışanları aynı ölçüde etkileyecekleri için sakıncalı olduğu söylenebilir. Ayrıca bu tür kısıntılar, kısım yöneticilerinin savunma önlemleri almasına, yani ödenek taleplerini bilerek yüksek tutmalarına neden olabilmektedir (Gürsoy, 1999: 619).

Tablo 3
Geleneksel Bütçelemeye İlişkin Sorunlar

AMAÇ	UYGULAMA	SORUN
Stratejik Uyum	Geçmiş yıl uzantısı	Stratejiyle ilgisiz
	Keyfi kesintiler	Yanlış hizmet kesintileri
Kaynak Dağılımı	Fonksiyonel organizasyon	Bütçe yapanların pazarlık yeteneklerine dayanan dağıtım
	Yıllık süreç	Uygun olmayan dönüşüm zamanları
	Maliyet elemanı odaklı	Görünmez özellikli dolaylı çıktılar
	Göz ardı edilmiş yatırım faydaları	Kaynak fazlasının tekrar dağıtılması
Sürekli İyileştirme	Artan oranlı iyileştirme	İşletme içi belirlenmiş hedefler
	Maliyetlerin sabit veya değişken olarak tanımlanması	Sabit maliyetler düşürülemiyor
Genel Amaçlar	Genellikle yukarıdan aşağıya doğru akım	Katılımın eksikliği
	Finansal ölçüleri kullanımı	İşlevsel kararların çarpıtılması
Değer İlave Etme	Faaliyetler fiilen gerçekleş-tirildikten sonra raporlama	Sapmalardan kaçınılamaması
Bürokratik		Fırsatların kaçırılması

Kaynak: (Türk, 2000: 42)

Geleneksel bütçeler geçmiş yılın gerçekleşen rakamlarına dayalı olarak oluşturulduğu için stratejik olarak da yetersizdirler. Ayrıca bütçe tutarlarında yapılan keyfi nitelikteki kesintiler yine stratejinin göz önünde bulundurulmadığını göstermektedir. Hâlbuki etkin kaynak dağıtımı için bütçelerin stratejik ve operasyonel planlarla bağlantılı olması gerekmektedir. Geleneksel bütçelerin stratejiyle bağlantısı zayıf olduğu için işletmenin verimsiz çalışmasına dolayısıyla maliyetlerin artmasına neden olmaktadır. Ayrıca işletmede çalışan personelin birçoğu geleneksel yaklaşımla hazırlanan stratejilerin, taktiksel amaçlarla uyumlu olmadığını düşünmektedir (Karaca, 2008: 76).

Geleneksel bütçeleme sisteminde etkinlik göstergelerinin dikkate alınmaması neticesinde, gelecek dönemlerde yapılacak kaynak dağıtım kararları için yetersiz bilgi elde edilebilmekte ve bu durum kıt kaynaklar ile artan işletme ihtiyaçlarının karşılanmasında bütçe sisteminin aksayan yönünü oluşturmaktadır (Özen, 2008: 9).

Geleneksel bütçeleme sisteminde karşılaşılan diğer sorunlar şunlardır (Koç-Yalkın, 1989: 47; Eker, 2004: 36-37);

- İşletme bütçesinin hareket noktasını oluşturan satış bütçesini gerçekçi bir şekilde geliştirememesi,
- Sistemle ilgili amaçların, politikaların ve planların işletme içinde etkili haberleşmenin sağlanamaması,
- Bütçenin revizyonuna ilişkin yönetim esnekliğinin sağlanamaması,
- Bütçe sistemi kavramının dinamik olduğunun anlaşılabilmesi ve bu nedenle değişen çevresel ve işletme içi koşullara göre sistemin geliştirilememesi,
- Geleneksel bütçeleme, değer yaratımını desteklemez.
- Geleneksel bütçeleme, çıktılardan ziyade girdiler üzerine odaklanır.
- Geleneksel bütçeleme, değişime neden olan mamul ve müşteri özelliklerini tanımlamaz.
- Geleneksel bütçeleme, sürekli gelişimi desteklemez.
- Geleneksel bütçeleme, iş süreci gelişiminden ziyade maliyet merkezlerine odaklanır.
- Geleneksel bütçeleme, büyüme devam ettiği sürece maliyetleri kontrol etmez.
- Geleneksel bütçeleme, birim yöneticilerinin irrasyonel taleplerine göre şekillenir.
- Geleneksel bütçeleme, faaliyet ve iş yükünü dikkate almaz.
- Geleneksel bütçeleme, iş süreci mali durum tablolarını sunmaz.

- Geleneksel bütçeleme, hizmet düzeylerini tanımlamaz.
- Geleneksel bütçeleme, üretim süreci sonunda ortaya çıkan ekonomik değer yaratmayan unsurları tanımlamaz.
- Geleneksel bütçeleme, ekonomik değer ve stratejiyi bütçelemeyle ilişkilendirmez.
- Geleneksel bütçeleme, kullanılmayan kapasite üzerine odaklanmaz. Yalnızca sabit ve değişken maliyet üzerine odaklanır.

Sorunlarına ve eksik yönlerine rağmen, geleneksel bütçeleme kullanımı neredeyse evrenseldir. Geleneksel bütçeleme sebep olabileceği zararlar konusunda tartışılırken; bazı görüşlere göre bütçeleme, yönetim sisteminin en önemli bir parçası olarak devam etmek zorundadır. Bazı görüşlere göre ise geleneksel bütçelemeden vazgeçilemiyorsa en azından önemi azaltılmalıdır. Geleneksel bütçeleme ihtiyaca cevap verebilir hale gelmesi için iki önemli noktanın başarılması gerekmektedir. Bunlardan birincisi, işletmelerde bütçeleme sürecinin yeniden yapılandırılması, ikincisi ise bütçenin nasıl kullanılacağına yeniden düşünülmesidir (Türk, 2000: 43).

2.2. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Kavramı ve Önemi

Geleneksel bütçeleme eksikliklerini gidermek amacıyla son elli yıl içerisinde özellikle Amerika’da birçok teknik geliştirilmiştir. Bu tekniklerden en çok ses getireni 1970’li yıllarda Peter A. Pyhrr tarafından ortaya atılan Sıfır Tabanlı Bütçeleme ve 1990 yılında bu yaklaşımın bazı kavramlarına dayanarak geliştirilen Faaliyet Tabanlı Bütçelemedir (Eker, 2004: 135).

Modern bütçeleme kavramsal yapısı, geleneksel bütçelerin yetersizlikleri gözden geçirildikten sonra, etkili bir kar planlaması ve bütçeleme sisteminin karşılamak zorunda olduğu yönetim amaçları üzerinde yoğunlaşarak oluşturulmuştur. Söz konusu amaçlar, yeni yaklaşımların geliştirilmesinde bir parametre olmuştur. Bu amaçlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Türk, 2000: 43);

1. İşletme stratejisinden uygun bir şekilde faaliyet planlarının çekilmesi,
2. Süreç çıktılılarıyla kaynak tüketimleri arasında bağlantı kurmak,

3. Sürekli gelişimi desteklemek,
4. Uyumlu davranış inşa etmek ve devam ettirmek,
5. Planlama ve bütçeleme yoluyla gerçek değer ilave etmek.

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, geleneksel bütçelemenin eksikliklerini büyük ölçüde gideren ve söz konusu yönetim amaçlarını karşılayan modern bir bütçeleme sistemi olarak kabul edilmektedir

Faaliyete dayalı teknikler temel olarak üç bakış açısına sahiptir. Bunlar; maliyet, süreç ve planlama bakış açılarıdır. Maliyet açısı (**Faaliyet Tabanlı Maliyetleme**); mal ya da hizmetler, müşteri, dağıtım kanalı vb. maliyet nesnelere ait maliyetlerin (yalnız üretim maliyetlerinin değil) daha doğru bir biçimde belirlenmesinde ve stratejik kararlar için bilgi üretilmesinde kullanılır.

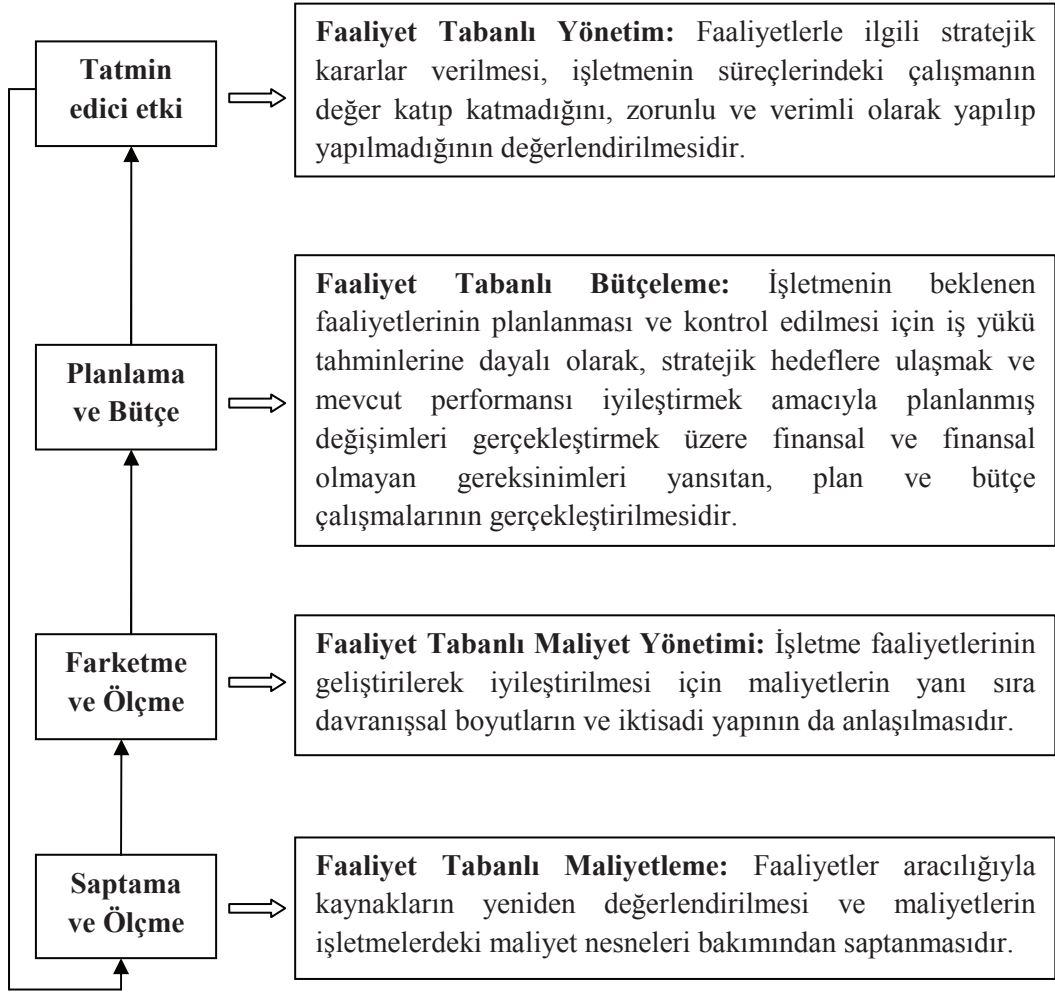
Süreç açısı (**Faaliyet Tabanlı Yönetim**); faaliyetlerin, maliyet belirleyicilerinin ve performansın analizi üzerine odaklanmıştır. Bu odak çerçevesinde, her bir faaliyet merkezinin çıktısı için finansal ve finansal olmayan performans göstergelerinin geliştirilmesi ve bu göstergelere dayalı olarak işletmelerin yönetilmesi en önemli hedeflerdendir.

Planlama açısı (**Faaliyet Tabanlı Bütçeleme**) ise, kaynakların faaliyetler ve maliyet nesnelere bakımından dağıtılmasını; yani, kar planlaması için bütçelerin hazırlanmasını ifade eder. Bu yapı bir bütün olarak; süreçlerin sürekli bir biçimde iyileştirilmesi, yeniden yapılandırılması, performansın geliştirilmesi, maliyetlerin yönetilmesi ve en iyi uygulamalar ile kıyas üzerine odaklanır (Özer, 2001: 82).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile başlayan faaliyet tabanlı yaklaşım, bütçelemede de devam etmiş ve işletme bütçeleri faaliyet esaslı temelinde yeniden yapılandırılmıştır. Kaynak girdilere, örneğin; ücretler, hammaddeler ve donanıma odaklanan geleneksel fonksiyonel yaklaşım, yerini faaliyetlere odaklanan faaliyet tabanlı bütçelere bırakmıştır. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin bütçelemeye uygulaması "Faaliyet Tabanlı Bütçeleme" olarak ifade edilmektedir (Parlakkaya, 2004: 233).

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme; Faaliyet Tabanlı Yönetimin bir parçası ve Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin bir uzantısıdır. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, ileri üretim

yöntem ve yaklaşımlarının kullanıldığı esnek işletme ortamlarında başarılı bir şekilde kullanılabilir (Türk, 2000: 45).



Şekil 11: Faaliyet Tabanlı Tekniklerin Fonksiyonu

Kaynak: Özer (2001: 81)

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme; işletmelerdeki mevcut bir planın bir parçası olarak, süreçlerdeki işyükü ve kaynağa olan ihtiyacın tahmin edilmesinde faaliyetler ve faaliyet etkenleri arasındaki ilişkiyi kullanan bir bütçeleme anlayışıdır (Kaygusuz, 2003: 110).

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme; faaliyetler için ihtiyaç duyulan kaynakların ilgili bölümlere tahsis edilmesi için yapılan operasyonel planlar olarak tanımlanabilir. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme; klasik maliyet muhasebesi anlayışıyla sabit maliyet olarak

tanımlanan bazı maliyetlerin değişken olabileceğini göstermesi açısından son derece önemli bir planlama aracıdır (Öker, 2003: 80).

Yukarıda verilen tanımlardan da anlaşılacağı üzere, Faaliyet Tabanlı Bütçeleme yaklaşımının odak noktası, gelecek faaliyet dönemi için planlanan çıktıyı karşılamak için yerine getirilmesi gereken faaliyetlerin miktarına (hacmine) karar vermektir. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, faaliyet hacmine karar verilmesinde stratejik hedefleri de göz önünde bulundurduğu için, faaliyetlerin stratejik hedefleri başarmakla ilişkisini anlamaya odaklı bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir. Bu bağlamda Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, maliyetleme sisteminin bir parçası olmasının yanı sıra stratejik planlama sürecinin vazgeçilmez bir parçası olarak nitelendirilmektedir (Karaca, 2008: 84).

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin operasyonel kontrol ile bağlantısını oluşturmaktadır. Faaliyetler kaynakları kullandığından ve bu nedenle maliyetler oluştuğundan Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, klasik fonksiyonel bütçe yaklaşımına göre daha güçlü planlama ve kontrol aracı olmaktadır (Kaygusuz, 2003:108).

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, finansal tahminlerin doğruluk derecesini arttırmasıyla birlikte yönetim anlayışını geliştiren bir teknik olarak da düşünülmektedir. Bu bağlamda Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin, hızlı ve doğru bir şekilde farklı seviyelerdeki hacim varsayımlarına dayalı olarak finansal modeller ve planlar üretebildiği gözlenmektedir. Bu haliyle Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, elde edilen fiili sonuçlarla bütçenin hem operasyonel hem de finansal olarak çok daha anlamlı karşılaştırılmasına olanak sağlamaktadır (Eker, 2004: 138).

2.3. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Amaçları

Faaliyet Tabanlı Bütçelemede amaç, planlama ve bütçelemenin faaliyet tabanlı bir açıdan birleştirilmesi ile geçerli bir plan ve bütçe oluşturmak için operasyonel ve finansal süreç arasında önemli bir bağ oluşturmaktır (Kaygusuz, 2002: 5).

Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin bir diğer amacı, bütçe amaçları çerçevesinde işletmelerde planlama ve kontrol faaliyetleri ile karar vermeye yardımcı olmaktır. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin stratejik amaçlarından bir tanesi de mamul ve hizmetlere olan talebi karşılamak için gerekli olacak kaynak ihtiyaçlarının

belirlenmesidir. Böylece kaynakların daha etkin bir şekilde elde edilebilmesi mümkün olabilecektir (Karaca, 2008: 86).

Özetle, Faaliyet Tabanlı Bütçeleme'nin benimsenmesinin temel amaçları aşağıdaki gibidir (Eker, 2004: 139);

- İşletmenin maliyet yapısını daha iyi anlamak,
- Maliyetlerin oluşumuna neden olan faaliyetleri belirleyerek, maliyetlerin bütçelenmesine, kontrolüne ve yönetimine yardımcı olmak,
- Maliyetler, faaliyetler ve maliyet objeleri hakkında geniş veri sunarak, yöneticilerin karar alma sürecinde maliyet bilgilerinden yararlanarak, daha sağlıklı karar verebilmelerine yardımcı olmak,
- Rasyonel mamul maliyet tahminlerini oluşturmaktır.

2.4. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme'nin Özellikleri

Bir maliyetleme sisteminin bileşeni olarak Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, işletmenin stratejik planlama sürecinin önemli bir unsurudur. Bir bütçeleme süreci, gelecek döneme ilişkin harcamaların tespiti yanında faaliyetlerin incelendiği bir planlama ve kontrol sistemidir (Kaygusuz, 2003: 110).

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme'nin temel özellikleri ise genel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bleeker, 2001: 18; Karaca, 2008: 86-87; Eker, 2004: 139-140);

- Maliyet merkezlerinin/departmanlarının kaynaklarını planlamaya odaklanır,
- Kaynaklardan ziyade iş süreçlerine ve faaliyetlere odaklanır,
- İş süreçlerindeki faaliyetlerin eş zamanlı olarak yerine getirilmesini ve faaliyetlerin gelişimini sağlar,
- Müşteri ihtiyaçlarının öğrenilmesini gerektirir,
- Girdilerden ziyade çıktılara odaklanır,
- Çıktılarda istikrarı yakalayabilmeye ve faaliyetlerde istikrarlı performansı yakalamaya çalışır,

- Hangi faaliyetlerin nasıl yürütüldüğüne ve iş yüküne odaklanır. Ayrıca kaynakların faaliyetlerin sonuçları olduğunu kabul eder,
- Faaliyet ve görevlerin performansının ve çıktılarının sürekliliği için uğraşır,
- Çalışanları faaliyetleri yürütmeleri konusunda motive eder.
- İşletmenin bütçeleme süreci ile stratejik amaçları arasında bağ kurar.
- Faaliyet ve süreç analiziyle maliyet gelişim fırsatlarını tanımlar,
- İşletme yetkililerine birden fazla alternatif sunarak, rasyonel harcama ve bu harcamaları etkin şekilde sıralama imkânı sunar,
- Uzun vadede, işletmenin hissedarlarının elde edeceği değeri maksimize edecek ve ayrıca rekabet avantajı yaratacak gerçekçi tahminler sunar,
- Kontrol amacına yönelik olarak finansal ve finansal olmayan performans hedeflerini oluşturur ve etkin kontrol imkânı sağlar,
- Sürekli gelişimi sürdüren ve kontrol eden katılımcı bir süreç öngörür,
- Çalışanlara yapmış oldukları faaliyetleri ile ilgili karar alma ve sorumluluk üstlenme imkânı sunar.

Faaliyet Tabanlı Bütçelemeyi uygulayacak işletmelerin sahip olması gereken özellikler ise aşağıdaki gibi belirtilebilir (Balcı, 2007: 138);

- Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) bulunmalıdır.
- Yönetim, Faaliyet Tabanlı Bütçeleme bilgilerini kullanmalı ve teşvik etmelidir.
- Hangi faaliyette ne kadar zaman ayırdığını düzgün şekilde kaydeden çalışanlar olmalı ve hassas davranmaları teşvik edilmelidir.

2.5. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ile Geleneksel Bütçeleme Arasındaki Farklar

Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin geleneksel bütçelemeye nazaran iki önemli avantajı söz konusudur. Bunlardan birincisi, kaynak maliyetlerinin daha kesin ve doğru şekilde

bütçelemesi, ikincisi ise kaynak ihtiyacının daima üretim hacmine bağlı olarak değişmeyeceğine ilişkin daha iyi bir bakış açısı sağlamasıdır (Karaca, 2008: 153).

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme sebep-sonuç ilişkisine odaklanmaktadır. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme; maliyetleri faaliyet ve hizmetler temelinde mal ve hizmetlere dağıtır, bölümlere ve bölüm maliyetleri yerine süreçlere ve süreç maliyetlerine yönelir, geleneksel bütçeler gibi kaynaklara odaklanıp, yöneticilerin kaynak rakamlarında gelişigüzel oynamalar yapmalarına fırsat vermeden, işletmedeki iş yükleri ve bu iş yüklerinin işletme stratejilerini nasıl desteklediğine odaklanır (Balcı, 2007: 131).

Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin uygulanması, klasik bütçelemenin ortadan kalkacağı anlamına gelmemelidir. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, klasik bütçelere yardımcı olma rolünü üstlenmektedir. Bu tür bir yaklaşım, her iki yöntemin en iyi araçlarını kullanarak Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve planlama gibi bir sistemin oluşturulmasını sağlar. Bu tür bir sistemin oluşumu, organizasyon kapasite planlaması, faaliyet planlaması ve mevcut bütçe ile performans raporlama sürecine dayanmaktadır. Planlama ve bütçeleme verileri, gerçek olarak çalışmanın yapıldığı koşullarda elde edilmediğinden klasik fonksiyonel bütçeler engel ile karşılaşmaktadır. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ile fonksiyonlar arası ilişkiyi tanımlayan faaliyet ve süreç analizinin kullanımını ile bu engel aşılmaktadır (Kaygusuz, 2003: 121).

Geleneksel bütçe faaliyetleri sırasında bölüm müdürleri kendilerine daha fazla kaynak yaratma arayışı içinde olurken üst yönetim ise bu kaynakları kısma yönünde çaba sarf eder. Karşılıklı olarak yapılan tartışmalar sonucunda genellikle yetkisi daha fazla olan yöneticinin görüşüne uygun olarak kaynakların paylaşılması yoluna gidilir. Çünkü bu tartışmalarda yöneticiler sabit olarak sınıflandırılan kaynakların hangi faaliyet için ve ne miktarda kullanıldığı gibi bilgilere sahip değildir ve bu maliyetlerin üretimden bağımsız olduğu varsayılmaktadır. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, bütçeleme faaliyeti sırasında bölüm ve üst kademe yöneticilerine, yetki ve tartışma yeteneği yerine sabit olarak sınıflandırılan bazı maliyet kalemleri hakkında üretim hacmi ile ilgili somut bilgiler sağlayarak daha doğru kararlar almalarını sağlamaktadır (Öker, 2003: 80).

2.6. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Arasındaki Farklar

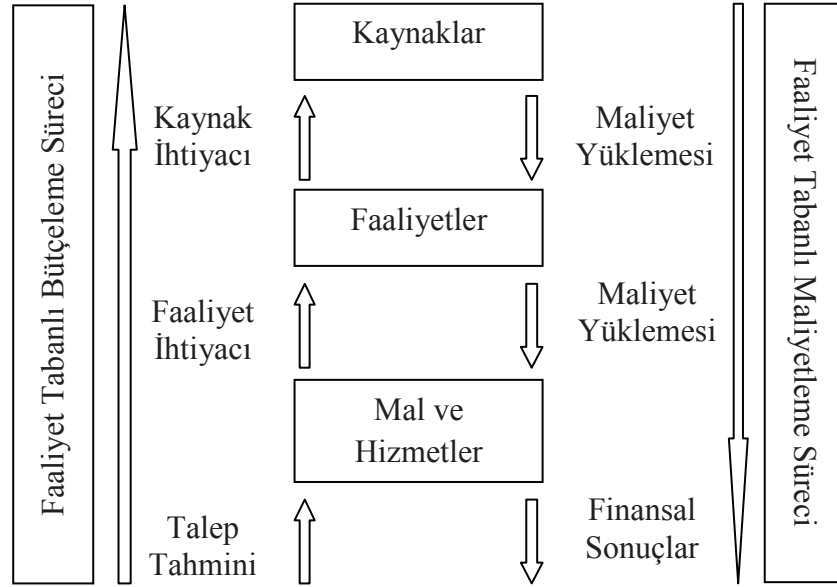
Seksenli yılların ortasından bugüne, faaliyete dayalı tekniklerin kullanımında büyük gelişmeler bulunmaktadır. İşletmelerde önce Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, sonra Faaliyet Tabanlı Yönetim ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi uygulamalarına paralel olarak geliştirilen bütçeleme yaklaşımı, önemli bir uygulama şansı elde etmiştir. Sıfır Tabanlı ve Önceliğe Dayalı Bütçeleme teknikleriyle önemli benzerlikleri bulunduğu ifade edilen Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin, bilgi çağında işletmelerin gereksinimlerini karşılayabilecek bir yaklaşım olduğu düşünülmektedir (Özer, 2001: 92).

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme temeline dayandırılarak oluşturulmaktadır. Ancak, Faaliyet Tabanlı Bütçelemede Faaliyet Tabanlı Maliyetleme süreci tersine çevrilmekte, kaynakların maliyetini faaliyetlere ve oradan mal ve hizmetlere dağıtmak yerine, mal ve hizmetler için talep faaliyetlere ve oradan da kaynaklara dağıtılmaktadır. Şekil 12 Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve Maliyetleme sürecini göstermektedir (Parlakkaya, 2004: 233).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Bütçeleme arasında benzer yönler olmasına rağmen bariz farklar da görülmektedir. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, daha geniş kapsamlı bir süreçtir. Her iki sistem arasındaki temel farklılıklar aşağıda ortaya konulmuştur (Bleeker, 2001: 6-9; Kaygusuz, 2003: 111-112).

- **Tahminleme:** Tüm bütçeleme süreçlerinde olduğu gibi, Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin amacı da, işletmenin gelecek dönemde üretmeyi planladığı mal ve sunmayı planladığı hizmetlere yönelik ihtiyaçların öngörülmesidir. Böylece, Faaliyet Tabanlı Bütçelemede ihtiyaç duyulan ilk veriler, üretilmesi planlanan mamul ve hizmetlere yönelik talep tahminleri olacaktır.
- **Tahmini İşyükü:** Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin odak noktası, gelecek faaliyet dönemi için planlanan çıktıyı karşılamak için gerçekleştirilmesi gereken faaliyetlerin ve kaynakların miktarına (hacmine) karar vermektir. Bu genellikle “tahmini işyükü” olarak adlandırılır. Örneğin; üretimde kullanılan makinelere

ilişkin tahmini işyükü, planlanan çıktı miktarı ile her bir çıktının üretilmesi için gerekli makine saati miktarı ile çarpılması suretiyle hesaplanır.



Şekil 12: Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Süreci

Kaynak: Parlakkaya (2004: 233)

- **Aşağıdan Yukarıya Doğru İşleyen Süreç:** Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, bir işletmede mal ve hizmetlerin nasıl üretilceğini izleyeceğinden, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sürecinin tersine aşağıdan yukarıya, yani çıktılarından faaliyetlere, faaliyetlerden kaynaklara doğru bir yol takip etmektedir.
- **Birbirini İzleyen Aşamalar:** Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede olduğu gibi Faaliyet Tabanlı Bütçelemede de birbirini izleyen aşamalar söz konusudur. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme modelinin oluşturulması için birbirini izleyen aşamalar, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modelinin tersi olan tüketim görüşüyle birleştirilmiştir.
- **Kullanım Oranları:** Kaynakların maliyetini faaliyetlere ve maliyet nesnelere aktarmak yerine Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, mal ve hizmetlerin üretilmesi için tüketilen girdi oranlarına odaklanır. Yani bu oranlar çıktıların faaliyetleri tüketmesi ve faaliyetlerin de kaynakları tüketmesine ilişkindir. Faaliyet tüketim oranı, maliyet nesnelere faaliyetleri, kaynak tüketim oranı ise faaliyetlerin

kaynakları tüketme derecesini temsil etmektedir. Buradan da anlaşılacağı üzere Faaliyet Tabanlı Bütçeleme modelinde, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modelindeki harcama oranları yerine tüketim oranları kullanılmaktadır.

- **Operasyonel (Kantitatif) Veriler:** Finansal terimlerle ifade edilen Faaliyet Tabanlı Maliyetleme verilerinin tersine, Faaliyet Tabanlı Bütçeleme verileri operasyonel ya da kantitatif terimlerle ifade edilir. Bu miktar verileri, faaliyetlerden kaynaklara doğru, sürecin başlangıcından bitimine kadar her aşamada söz konusudur. Son aşamada kaynak kapasitesi verileri, kaynak havuzunun miktar toplamlarını ihtiyaç duyulan kaynakların toplam miktarına dönüştürmek için kullanılır.

2.7. Literatürdeki Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelleri

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme kavramı ilk olarak 1990 yılında Robin Cooper ve Lybrand Deloitte tarafından geliştirilmiştir. Faaliyet Tabanlı Bütçelemeye ilişkin ilk teorik çerçeve çalışması ise, 1991 yılında Jim Brimson ve Robin Fraser tarafından ortaya konulmuştur. Faaliyet Tabanlı Bütçelemeye ilişkin ikinci teorik çerçeve çalışması ise 1998 yılında Robert Kaplan ve Robin Cooper tarafından ortaya konulmuştur. Söz konusu iki çalışma, Faaliyet Tabanlı Bütçelemeye ilişkin temel modeller olup, izleyen diğer model çalışmaları bu temel modelleri açıklayıcı niteliktedir (Karaca, 2004: 90).

Aşağıda söz konusu Faaliyet Tabanlı Bütçeleme modelleri temel özellikleri itibariyle açıklanmaya çalışılmıştır.

2.7.1. Brimson ve Fraser'in Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli

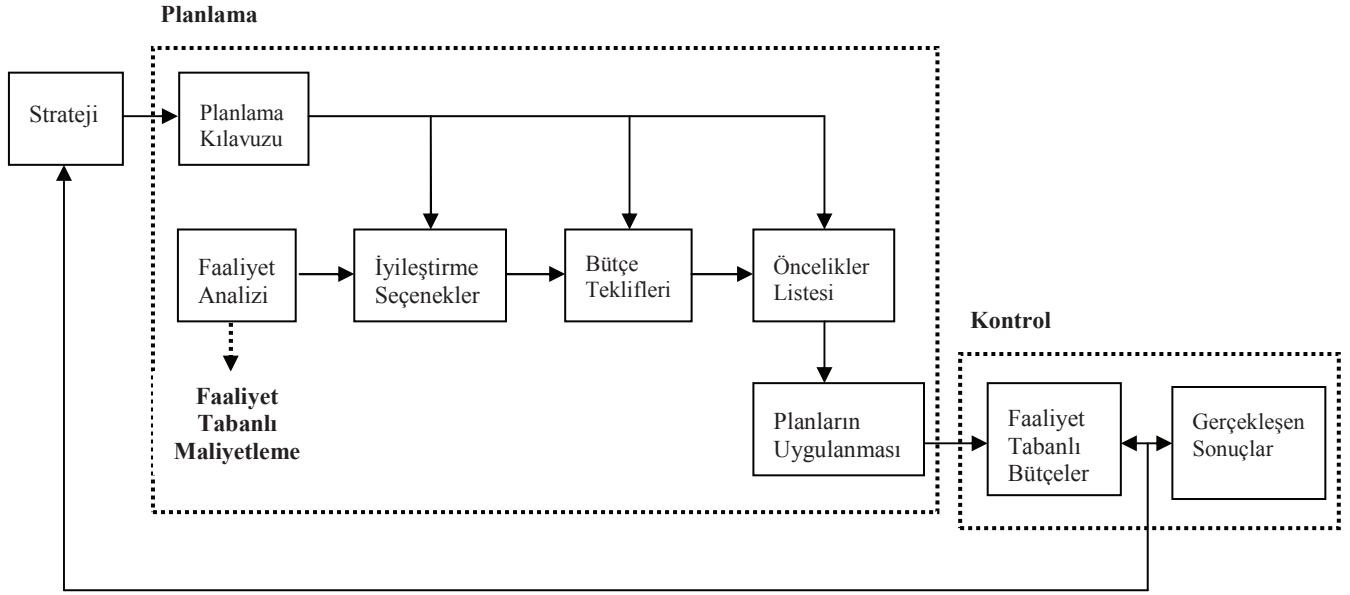
Brimson ve Fraser'in (1991: 42-43) geliştirdikleri Faaliyet Tabanlı Bütçeleme modeli aşağıda ana hatlarıyla açıklanmıştır;

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinde, Toplam Kalite Yönetimi, Önceliğe Dayalı Bütçeleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönetimi kavramlarının birleştirilmesi esas alınmıştır. Bu model, yönetim süreçlerine uygun olarak tasarlanmış olup faaliyet seviyeli çalışmalarda performans ve maliyetleme noktasında sürekli bir gelişme sağlamaktadır. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin temel özellikleri, aşağıda özetlenmiştir:

- Organizasyonun stratejik hedefleri ile alakalı bir planlama süreci,

- Faaliyet tabanlı sistemlerin kalbi hükmünde olan faaliyet analiz tekniklerinin kullanımı,
- Maliyet iyileştirme fırsatlarının tanımlanması,
- İhtiyari harcamalar seçenekleri ve öncelik sıralaması analizi,
- Kontrol için performans hedeflerinin tespiti,
- Etkin kontrol sağlamak için faaliyet planlaması ve muhasebesi entegrasyonu,
- Sürekli gelişmeyi sağlayacak ve kontrol edecek katılımsal bir süreç
- Bütçe kaynakları, bu yapıyı hayata geçirmek için gerekli olan planlarla organizasyonun stratejilerine göre belirlenir. Daha sonra bu planlar, faaliyet şemaları haline dönüştürülüp bu planın daha etkin olması sağlanır. Bu faaliyetler, iş yükü ve kaynak analizleri yapılarak faaliyet tabanlı bütçe yapısına uygun hale getirilir. Faaliyetleri bu şekilde analiz etmek, katma değeri olmayan gereksiz işleri belirlemede iyi bir yöntem sunmaktadır. Bu ayrıştırma işlemi, işletmenin faaliyet tabanlı kontrol stratejilerinin fırsatlarının tanımlanmasında ve önceliklerini belirlemede önemli bir rol oynar (Liu, Mitchell ve Robinson, 2008: 320).
- Planlama ve bütçeleme arasında sağlamlaştırıcı bir arabirim oluşturma, Faaliyet Tabanlı Bütçeleme'nin önemli bir özelliğidir. Stratejik plan çıktıları, her bir iş biriminin hedefleri ile sıkıca uyumlu olmalıdır. Bu özellik, her bir organizasyona göre değişebilecek, diğer kritik işletme hedefleri gibi işletme kar seviyesini içeren finansal amaçları bünyesinde barındırır. Bunlar aynı zamanda pazar payı, pazarın büyümesi, kalite ve müşteri ilişkileri için sıklıkla hedefler barındırır.

Şekil 13'te görüldüğü gibi Brimson ve Fraser, Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinin ana hatlarını şema halinde göstermişlerdir.



Şekil 13: Brimson ve Fraser'in Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli

Kaynak: Brimson ve Fraser (1991: 42)

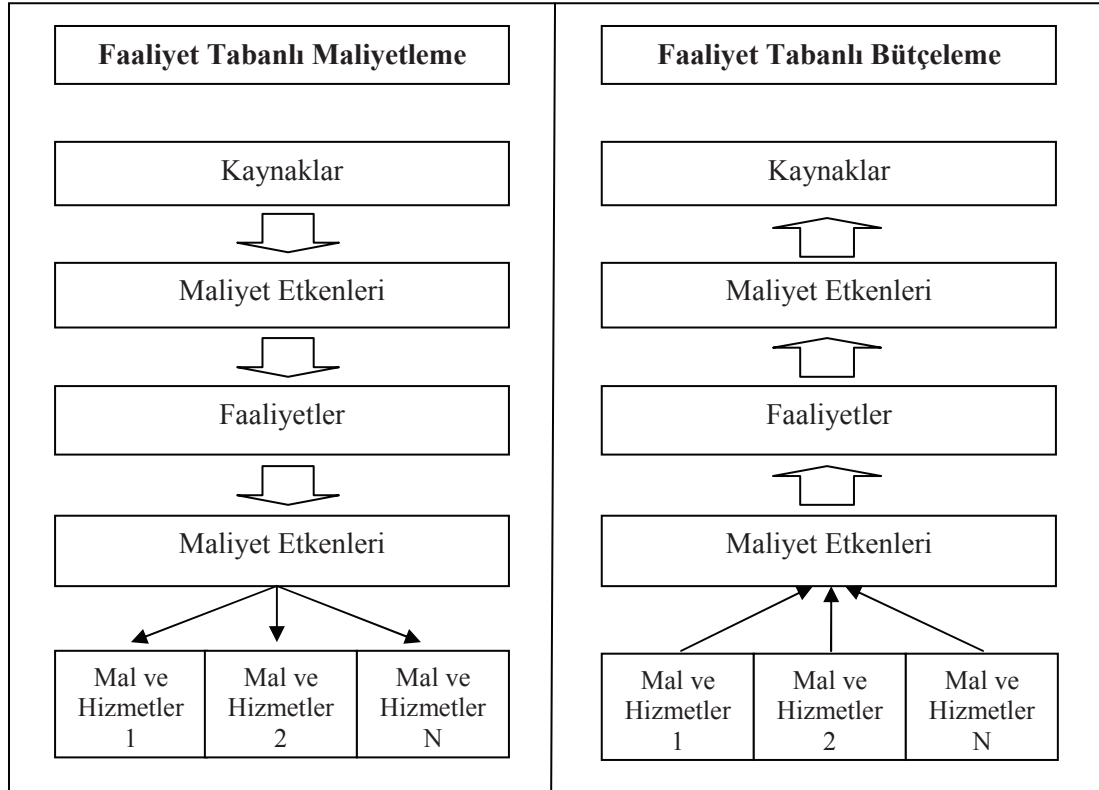
Faaliyet tabanlı yaklaşımın diğer önemli bir özelliği, çapraz organizasyon konuları ile planlama ve bütçeleme arasında bir denge oluşturmasıdır. Bir faaliyet tabanlı analiz örneğinde, satış ve üretim bölümleri arasındaki çatışmaların varlığının altı çizilmiştir. Üretim bölümünde çalışanların iş yüklerini günlük olarak düşürecek bir değişim, satış fiyatları üzerinde bir artışa neden olacaktır. Fakat sonuçta bu durum, şirkete tam bir maliyet tasarrufu sağlamıştır.

2.7.2. Kaplan ve Cooper'ın Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli

Kaplan ve Cooper'ın Faaliyet Tabanlı Bütçeleme modelinde Faaliyet Tabanlı Bütçeleme süreci, üretim talebinin tahmin edilmesi esaslı ile başlamaktadır. Daha sonra organizasyonun gerekli faaliyet hacmi büyüklüğünün hesaplanması ile tahminleri örtüştüren bir optimizasyon işlemi yapılır. Her bir faaliyetin gerekli olan iş yükü hacimleri baz alınarak her bir faaliyet için ihtiyaç duyulan kaynakların hesaplanması yapılır. Kaynakların bir bütçesel provizyonu olan bu sonuçlar, ihtiyaç duyulan kaynakların taleplerle tam olarak örtüşmesini sağlamayı hedeflemektedir (Liu, Mitchell ve Robinson, 2008: 321).

Aşağıda Kaplan ve Cooper'ın Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır (Cooper ve Kaplan, 1998: 303-311). Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, basitçe

Şekil 14’de görüldüğü gibi Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin tersi olarak ifade edilebilmektedir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme süreci, kaynak maliyetlerinin faaliyetlere dağıtılmasıyla başlar ve daha sonra faaliyet maliyetleri maliyet etkenleri aracılığıyla mal, hizmet ve müşteriler gibi maliyet nesnelere dağıtılır. Konvensiyonel bir diyagram üzerinde maliyet akışı kuzeyden güneydir. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme de ise bütçeleme süreci güneyden kuzeye doğrudur.



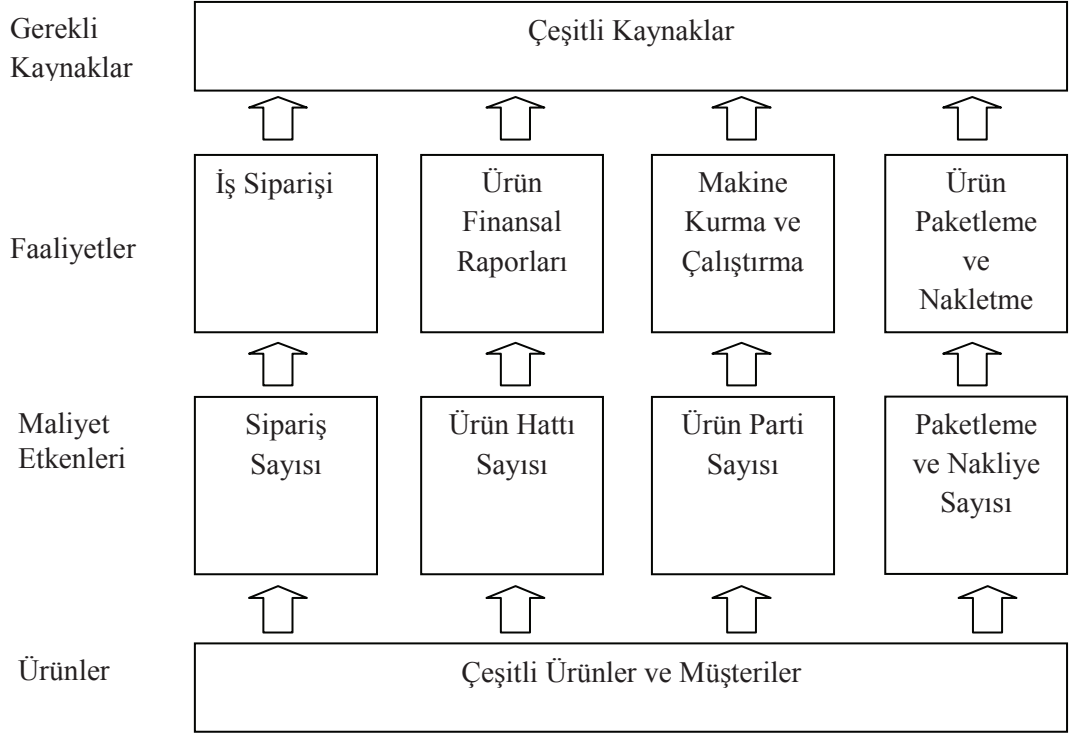
Şekil 14: Bir Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinin Nedensel İlişkilerini Tersine Çeviren Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli

Kaynak: Kaplan ve Cooper (1998: 303)

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Şekil 15’de görüldüğü gibi aşağıdaki sırayı takip eder;

1. Bir sonraki dönemin beklenen ürün ve satış hacminin tahmini,
2. Organizasyonel faaliyetler için talebin tahmin edilmesi,
3. Organizasyonel faaliyetlerin yapılması için gerekli olan kaynak talebinin hesaplanması,
4. Talebi karşılayan doğru kaynak miktarını belirlemek ve

5. Faaliyet kapasitesini belirlemektir.



Şekil 15: Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Ürünlerden Kaynaklara Doğru İşleyişi

Kaynak: Cooper ve Kaplan (1998: 304)

1. Bir Sonraki Dönemin Beklenen Ürün ve Satış Hacminin Tahmini

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme süreci, ilk olarak beklenen ürün satış hacmi ve karışımının tahmini ile başlar. Tahminler sadece satılacak olan mal ve hizmetleri içermez, aynı zamanda onları satın alacak olan bireysel müşterileri veya müşteri tiplerini de kapsar. Tahminler, hem toplam ürün üretimi ve müşterilere satışları, hem de üretim ve satışları düzenleme süreçleri üzerindeki detayları içermelidir. Örnek olarak bütçe, her bir ürün için yapılan üretim sayısı, malzeme sipariş sıklığı, müşteri siparişleri sayısı, nakliye yöntemi ve buna benzer tahminleri içermelidir.

2. Organizasyonel Faaliyetler İçin Talebin Tahmin Edilmesi

Bütçeleme çalışması, tahmin edilen ürün hacmi ve karışımı ile hizmetler ve müşterileri karşılamak için gerekli organizasyonel faaliyetlere olan talebin tahmini ile devam eder. Bu süreç geleneksel bütçelemede kullanılan malzeme satın alımları, makine kullanımı

ve gelecek yıl için tahmini ürün karışımına dayanan direkt işçilik arzı için yapılan bütçe hesaplamalarına benzer olmalıdır.

3. Organizasyonel Faaliyetlerin Yapılması İçin Gerekli Olan Kaynak Talebinin Hesaplanması

Faaliyetler için beklenen talep miktarı bilgisi ile bütçeleme ekibi, talep edilen faaliyet düzeyini gerçekleştirmek için temin edilmesi zorunlu kaynakları tahmin eder. Kaynak temininin tahmini, gerçekleştirilen faaliyetlerin temel verimlilik anlayışına dayanır.

4. Talebi Karşılamanın Doğru Kaynak Miktarının Belirlenmesi

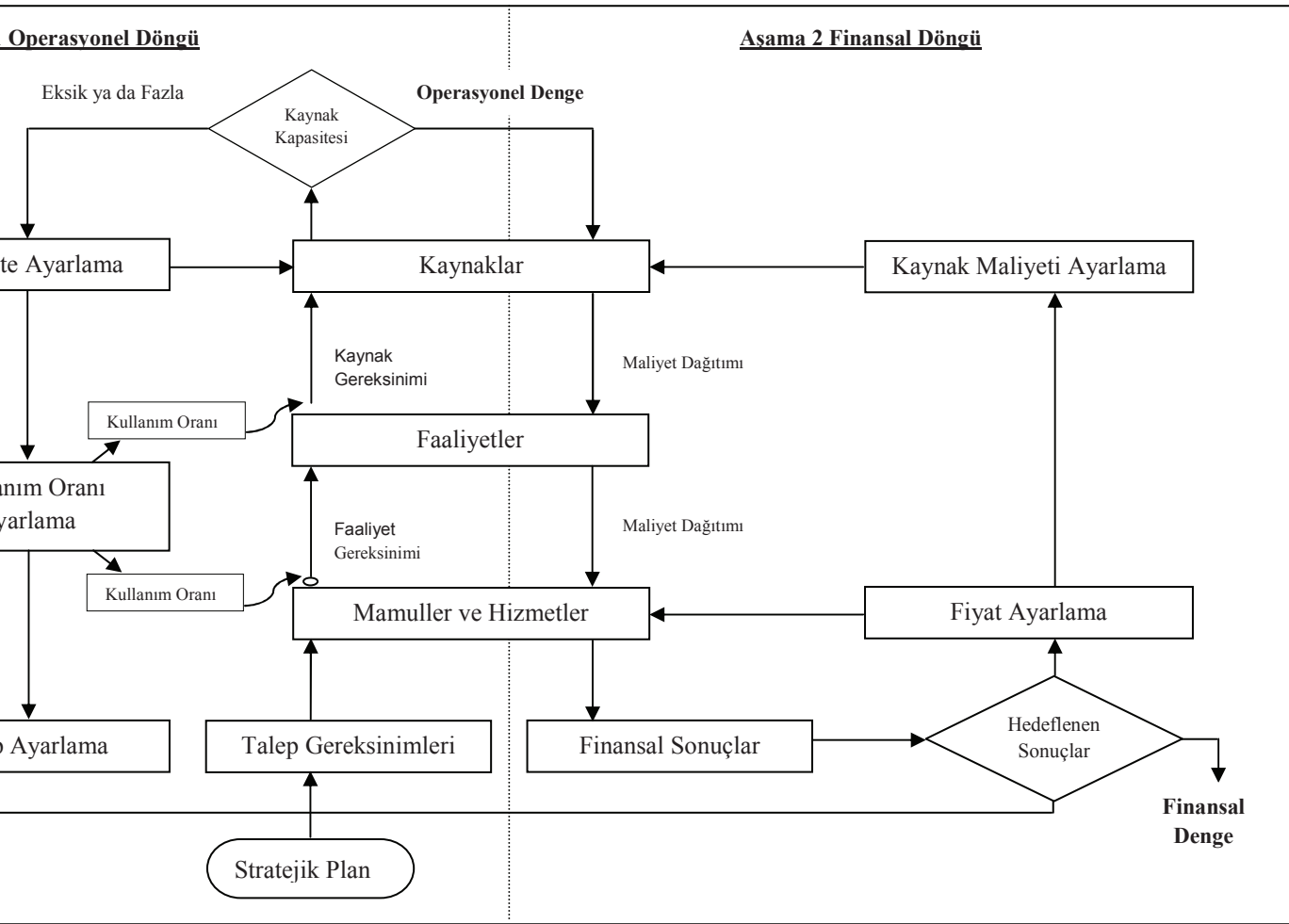
Bir sonraki adımda, bütçeleme süreci kaynak talebini, faaliyetleri gerçekleştirmek için (3. adımda hesaplandı) temin edilmesi zorunlu olan her bir türe göre, toplam kaynakların bir tahminine dönüştürür. Genellikle her bir kaynak, belirli bir kaynak tüketme profiline sahiptir. Bu profiller, her bir kaynak miktarının faaliyet hacmini nasıl değiştirdiğini ortaya çıkarmaktadır.

5. Faaliyet Kapasitesinin Belirlenmesi

Bir faaliyetin bütün kaynakları belirlendiği zaman, pratik kapasite belirlenebilir. Faaliyet Tabanlı Bütçelemede iki çeşit kapasite vardır. Bunlardan biri faaliyet düzeyinde ve diğeri kaynak düzeyindedir. Kaynaklar karşılanabildiğinde, kaynak seviyesindeki kullanılmayan kapasite, kaynakları kullanan her bir faaliyet için bir hesaplama gerektirir.

2.7.3. Uluslararası İleri Üretim Konsorsiyumu (CAM-I)'nun Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli (Kapalı Döngü Modeli)

Kapalı Döngü Modeli, planlama ve bütçeleme süreçleri üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu model, üç önemli özelliğe sahiptir. Bu özellikler; strateji ile başlar, strateji özelliği kaynak talepleri ve operasyonel dengelerin başarımı için gerekli olan kaynak kapasitesini planlar. Daha sonra finansal dengeyi sağlamak için finansal araçların kullanılması ile alakalı hususları belirler.



Şekil 16: Kapalı Döngü Modeli

Anahtar dağıtımlar, organizasyonun bir sonraki iş evrimini içine alacak operasyonel ve finansal planlardır. Son olarak, daha detaylı bir resmi bütçeleme, kabul edilebilir bir finansal plan dahilinde tekrardan oluşturulabilir (Sandison, Hansen ve Torok, 2003: 17-18).

Şekli 16'da görülen, Uluslararası İleri Üretim Konsorsiyumu (CAM-I) tarafından geliştirilmiş olan Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Kapalı Döngü Modeli aşağıda ana hatlarıyla özetlenmiştir (Hansen ve Torok, 2004: 31-33).

Kapalı Döngü Modeli iki aşamadan oluşur. Birinci aşama, organizasyonun stratejisinin tespit edilmesi veya gözden geçirilmesidir. Bu aşamada, özel bir zaman süreci içerisinde organizasyonun stratejisi, operasyonel bir plan dahilinde geliştirilir. Organizasyon için stratejiye ve tahmini taleplere dayanan operasyonel plan, talebi karşılamak için ihtiyaç duyulan kaynak miktarı ve her bir kaynağın kullanılabilir kapasitesi arasında denge sağlamalıdır. Bu durum Operasyonel Dengeye işaret eder.

Operasyonel Denge; talebin yeterli derecede toplam kaynak kapasiteleri ile örtüşmesi şeklinde tanımlanır. Kullanılmayan kapasite; stok kapasitesi gibi olumlu anlamda olabileceği gibi atıl kapasite gibi olumsuz anlamda da olabilir. Kapalı Döngü Modelinin birinci aşaması uygulanabilir bir operasyonel plan ile sonuçlanır. Eğer kullanılabilir kapasite, talep edilen veya gerekli kaynak miktarından az ise plan operasyonel olarak dengeli değildir. Operasyonel dengenin en önemli yönü sadece finansal olmayan terimler ile başarılması zorunluluğudur. Örneğin; makinenin çalışma saatlerinin makinenin kullanılabilir kapasite saatleri ile dengede olması gerekmektedir.

Kapalı Döngü Modelinin ikinci aşaması finansal bir plan geliştirme aşamasıdır. Bu plan operasyonel plan dâhilindedir. Finansal plan nihai olarak ihtiyaç duyulan finansal dengeyi sağlamak durumundadır. Finansal Denge; ihtiyaç duyulan finansal sonuçları karşılayan, operasyonel plan içerisinde kullanılan miktar ve oranların kullanılması ile finansal bir plan ve bütçenin oluşturulması şeklinde tanımlanır (Ekonomik katma değer, Satış hâsılatı, Mutlak karlılık vb.). Kapalı Döngü Modeli tarafından tahmin edilen finansal neticeler, önceden belirlenmiş hedefler ile örtüşmezse finansal denge sağlanamamış demektir.

2.7.4. Bleeker'in Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli

Bleeker'ın Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli, organizasyonun kaynaklarının operasyonel dengesini ve seçilen hedef finansal ölçüleri karşılayan bir finansal dengeyi sağlayan yinelemeli bir süreci gerektirmektedir. Söz konusu model, aşağıda ana hatları itibarıyla açıklanmıştır (Bleeker, 2001: 9-11).

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Süreci sonuçlanmadan önce kaynak miktarı ile denge halinde olan ihtiyaç duyulan operasyonel denge başarılmalıdır ve bu başarımla organizasyonun finansal hedeflerini karşılamalıdır. Organizasyonun operasyonel ve finansal dengeye ulaşmasını sağlayacak Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelini oluşturan adımlar aşağıda özetlenmiştir;

Adım 1: Her bir mal ve/veya hizmetin öngörülen talebini belirleme

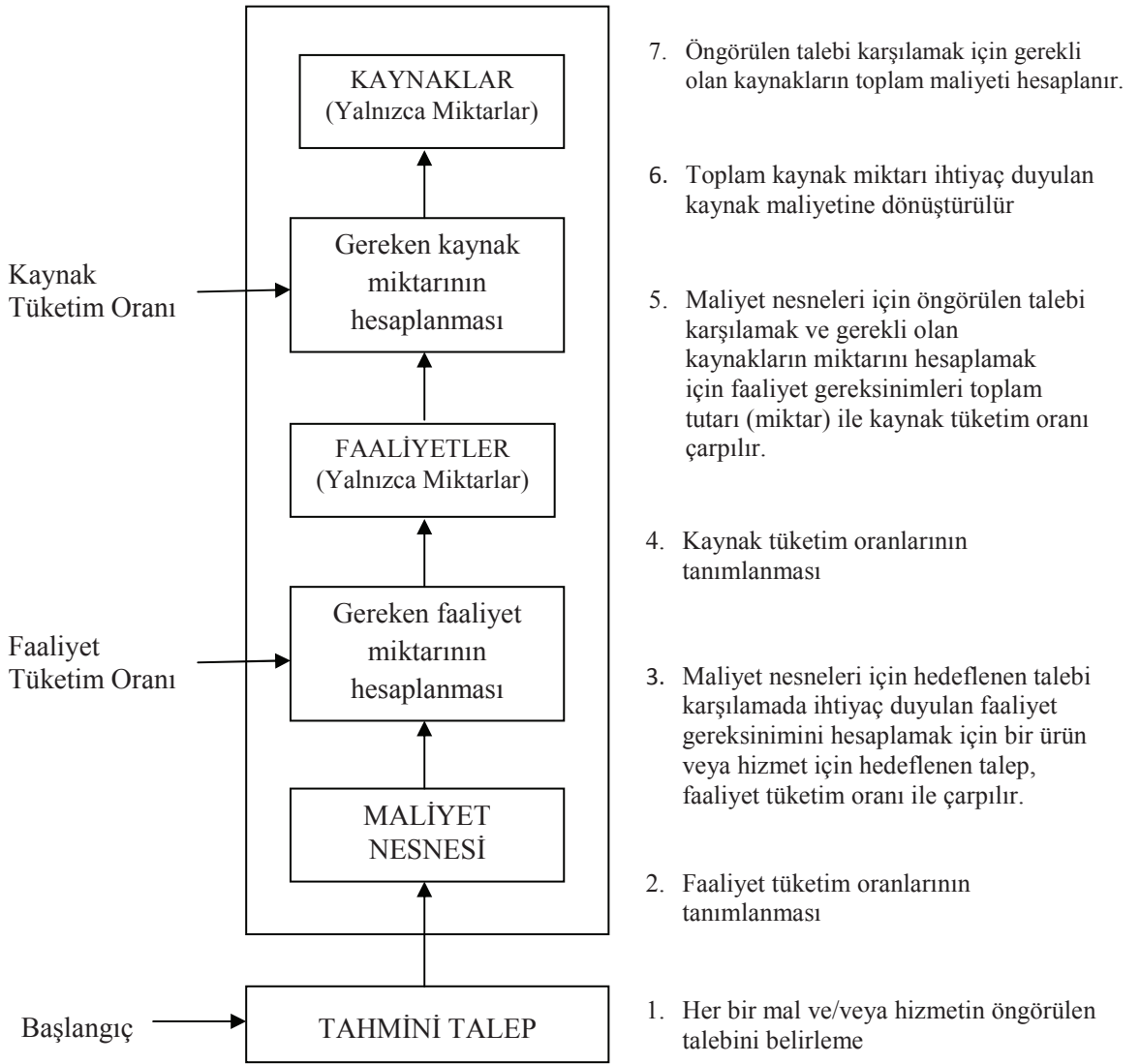
Adım 2: Faaliyet tüketim oranlarının tanımlanması

Adım 3: Maliyet nesnelere için hedeflenen talebi karşılamada ihtiyaç duyulan faaliyet gereksinimini hesaplamak için bir ürün veya hizmet için hedeflenen talep, faaliyet tüketim oranı ile çarpılır.

Adım 4: Kaynak tüketim oranının tanımlanması

Adım 5: Maliyet nesnelere için öngörülen talebi karşılamak ve gerekli olan kaynakların miktarını hesaplamak için faaliyet gereksinimleri toplam tutarı (miktar) ile kaynak tüketim oranı çarpılır. Bu adımda, kaynakların operasyonel dengesini sağlamak için kaynak miktarı, mevcut olan kaynak miktarı ile karşılaştırılmalıdır.

- a. Eğer ihtiyaç duyulan kaynak miktarı mevcut olan kaynak miktarına eşit veya yakınsa (kabul edilebilir limitler dahilinde) kaynak yekünü dengededir denir ve adım 6'ya devam edilir.
- b. Eğer değilse mevcut olan kaynağa ilave veya eksiltme yapılarak operasyonel bir denge sağlanır veya adım 1'e dönülerek adım 1'den 4'e kadar bir değişikliği içine alacak ihtiyaç duyulan kaynak seviyesini dengeleyecek yeni bir oran hesaplanır.



Şekil 17: Bleeker'in Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli

Kaynak: Bleeker, (2001: 10)

Adım 6: Toplam kaynak miktarı ihtiyaç duyulan kaynak maliyetine dönüştürülür.

Adım 7: Öngörülen talebi karşılamak için gerekli olan kaynakların toplam maliyeti hesaplanır.

Bir finansal dengenin olup olmadığını belirlemek için Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin maliyet dağıtım boyutu kullanılır ve 5. adım da operasyonel dengede bulunan kaynakların toplam maliyeti faaliyetlere ve maliyet nesnelere dağıtılır, ürün ve hizmet karlılığı analiz edilir ve son olarak organizasyonun finansal hedeflerinin karşılanıp karşılanmadığı firmanın hedefleri ile karşılaştırılır:

- a- Eğer hedefler başarıldıysa ihtiyaç duyulan kaynaklar mevcut olan kaynaklarla denge halindedir.
- b- Eğer değilse adım 5'e dönülür ve finansal dengeyi sağlayıncaya kadar adım 1'den 4'e kadar sağlanan toplam kaynaklar değiştirilir.

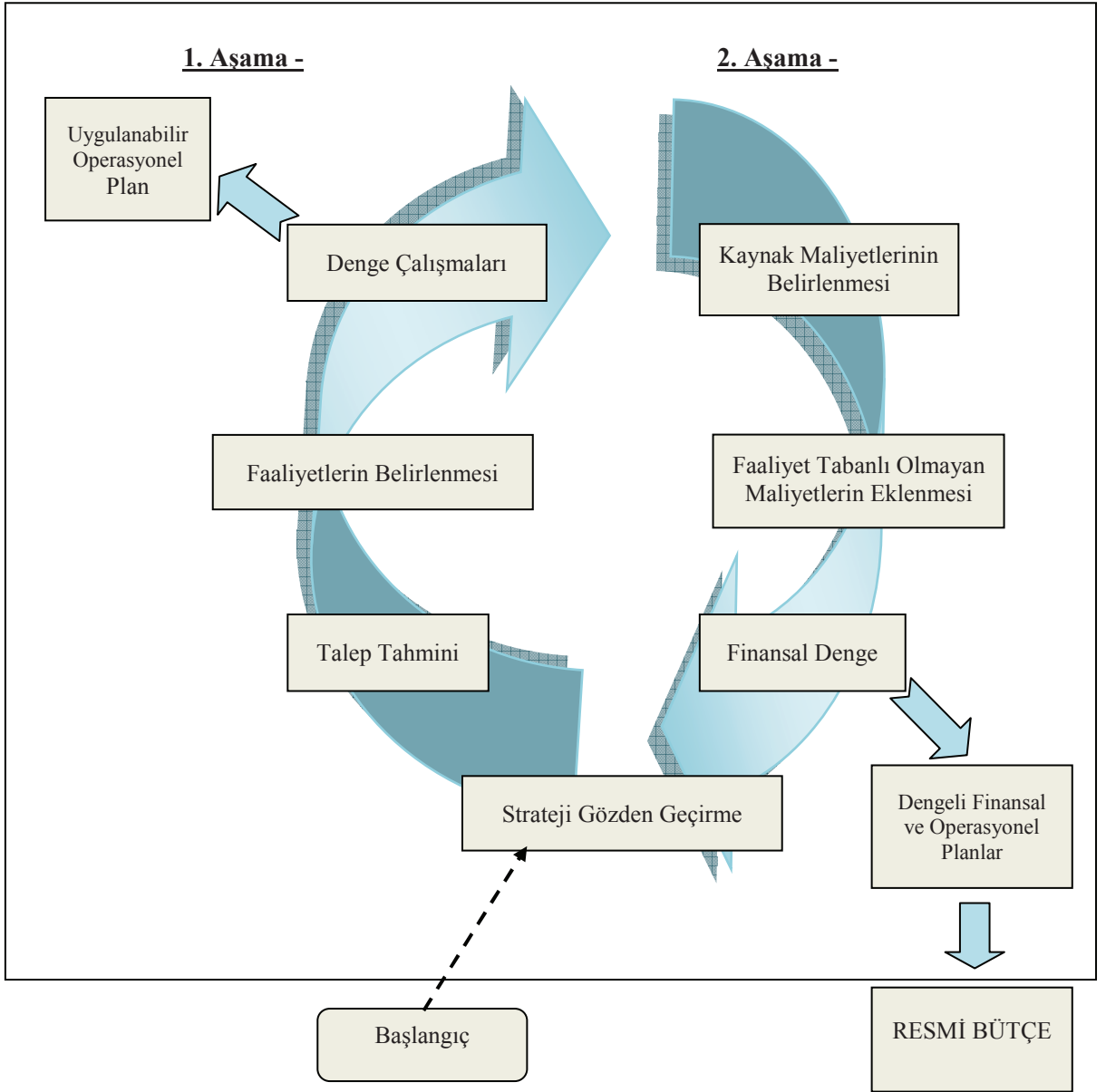
Tekrarlanan bir biçimde Faaliyet Tabanlı Bütçeleme temel modelinin uygulanması ve her bir tekrar sonunda ilgili adımın ihtiyaç duyulanlarının belirlenerek karşılanması bir Faaliyet Tabanlı Bütçeleme sürecidir. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme süreci bitirilmeden organizasyon kaynaklarının operasyonel dengesinin sağlanması birinci önceliktir. Bu şu anlama gelir; mevcut olan kaynak miktarları maliyet nesnelere için hedeflenen, tahmini talep hacmine ulaşmak için ayarlanmalıdır. Operasyonel denge sağlandıktan sonra organizasyon finansal dengeyi de sağlamak için finansal hedeflerini uyumlu hale getirmelidir.

2.8. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Süreci

Çalışmanın bu bölümünde, Uluslararası İleri Üretim Konsorsiyumu (CAM-I) tarafından tasarlanmış olan "Faaliyet Tabanlı Planlama ve Bütçeleme Kapalı Döngü Modeli" ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

Kapalı Döngü Modeli operasyonel olarak uygulanabilirliği artan ve organizasyonun tüm stratejisi ile bağlantılı olan finansal yönden kabul edilebilir bütçe için tavsiye edilen bir yaklaşımdır. Belli zaman dilimleri için tasarlanmıştır. Yıllık zaman diliminde olması gerekli değildir. Şekil 18, Kapalı Döngü Modelindeki aşamalara ayrıntılı olarak yer vermektedir.

Kapalı Döngü Modeli iki aşamayı içermektedir: Kapalı Döngü modelinin tetikleyici unsuru, organizasyon stratejisinin oluşturulması veya gözden geçirilmesidir. İlk aşama, belirli bir zaman diliminde operasyonel bir strateji geliştirmek için organizasyonun stratejisini kullanmaktadır. Stratejiye dayalı olarak, ürün ve hizmetler için talep tahminleri yapılır. Operasyonel Plan, talepleri karşılamak için ihtiyaç duyulan kaynak miktarı ile her bir kaynak için elde edilebilir kapasite arasında dengeyi sağlamalıdır ki buna "Operasyonel Denge" adı verilir.



Şekil 18: Faaliyet Tabanlı Planlama ve Bütçeleme Kapalı Döngü Modeline Genel Bakış

Kaynak: Hansen ve Torok (2004: 32)

Operasyonel Denge; yeterli iş gücünü sağlama ve kullanılmayan kapasitenin kabul edilebilir seviyesi ile organizasyondaki tüm talepleri karşılamak için kaynak kapasitesinin toplanmasını ifade eder. Kullanılmayan kapasite pozitif eğilimle stok olarak ya da tampon olarak değerlendirilebilir veya negatif durumda ise kapasite fazlası olarak değerlendirilebilmektedir. Kapalı Döngü Modelinin ilk aşaması, geçerli

operasyonel plan içerisinde sonuçlanır. Gereken veya talep edilen kaynak miktarı kullanılabilir kapasiteden daha az ise operasyonel denge sağlanmış demektir.

Kapalı Döngü Modelinin ikinci aşaması operasyonel plana bağlı olan finansal planın geliştirilmesidir. Finansal plan, nihai olarak gereken finansal dengeye ulaşmalıdır. Finansal denge; gereken finansal sonuçları vermek için operasyonel planda tanımlanan miktarları ve oranları kullanan bütçe ve/veya finansal plan oluşturmak olarak tanımlanır (Örneğin: Ekonomik Katma Değer, Satış Hasılatı, Nihai Karlılık). Eğer stratejinin değerlendirilmesinde önceden belirlenmiş hedefleri karşılamak amacı ile Kapalı Döngü Modeli ile öngörülen finansal sonuçlar başarısız olursa, plan finansal olarak dengelenemez.

Aşağıda Faaliyet Tabanlı Bütçeleme sürecinin her bir aşaması, ayrıntılı bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır

2.8.1. Operasyonel Dengenin Sağlanması

Kapalı Döngü Modelinin birinci aşaması üç adımdan ibarettir. Bunlar;

- 1. Adım:** Talep Miktarının Belirlenmesi
- 2. Adım:** Faaliyet ve Kaynak İhtiyaçlarının Belirlenmesi
- 3. Adım:** Mevcut Kaynaklar ile İhtiyaç Duyulan Kaynakların Dengelenmesi

2.8.1.1. Talep Miktarının Belirlenmesi

Bu adımda, organizasyon stratejisini kullanarak, gelecek dönemdeki talep miktarı her bir mal veya hizmet için tahmin edilir. Bu tahmin, net bir şekilde birim sayısı, tonaj, müşteri, nakliye, hizmet seviyeleri ve bunun gibi değerlendirmeler, miktar terimlerinde yapılır ve her bir ayrı mal ve hizmet için tam olarak tamamlanmalıdır.

2.8.1.2. Faaliyet ve Kaynak İhtiyaçlarının Belirlenmesi

Kapalı Döngü Modelindeki ikinci adım iki farklı eylem bölümünden oluşur. Birincisi; talep miktarı operasyonel dönemde ifade edilen, faaliyet tüketim oranlarını kullanarak faaliyet gereksinimlerine dönüştürülür. Faaliyet Tüketim Oranları; tek birim çıktı

(ürün) meydana getirmek için gereken faaliyet sayısı olarak tanımlanmaktadır. Faaliyet Tüketim Oranları, bir birim çıktı elde etmek için gereken iş hacmini ifade etmektedir.

İkincisi, faaliyet gereksinimleri, kaynak tüketim oranları kullanılarak bireysel kaynak gereksinimlerine dönüştürülür. Kaynak Tüketim Oranları; tek bir faaliyeti gerçekleştirmek için gereken her bir kaynak miktarı olarak tanımlanmaktadır. Yani kaynak tüketim oranı, bir birim faaliyetin tamamlanması için gereken her bir kaynak miktarını belirtir. Kaynak ihtiyaçları ve faaliyet tahminleri geliştirmek için tüketim oranları bilinmeli ya da aşağı yukarı tahmin edilebilmelidir. Tipik olarak tüketim oranları, faaliyet tabanlı bilgiyi de kapsayan var olan faaliyet verilerinden elde edilir.

Bu eylemleri gerçekleştirdikten sonra organizasyon, her kaynağın ihtiyaç duyulan miktarını tahmin edebilir. Bu seviyede kaynakların miktarını belirlemek, klasik bütçeleme araçları ile veya mekanizmaları ile mümkün değildir. Çünkü bu metotlar sistematik durumda tüketim oranlarını kullanmamaktadırlar.

2.8.1.3. Mevcut Kaynaklar ile İhtiyaç Duyulan Kaynakların Dengelenmesi

Kapalı Döngü Modelinde en kritik durum, verilen zaman periyodu içerisinde kaynak ihtiyaçları ile kaynak kapasitesini uyumlaştırarak operasyonel denge kurmaktır. Kapalı Döngü Modeli organizasyonlara mevcut kaynakları ile gelecekteki kaynak ihtiyaçları tahmini arasında uyumlaştırma fırsatını vermektedir.

Yönetim, genel ortak paydadaki birimlerin ifadelerini dönüştürerek her bir kaynağa ait tedarik, talep ve kapasite için tek bir ölçü belirlemelidir. Kapasite ölçüsü belirlendiğinde, yönetim her mevcut kaynak ile ona ilişkin gereksinimleri kıyaslayabilir. Bu kıyaslama üç muhtemel sonuç ortaya çıkarmaktadır. Bunlar;

- 1. Kullanılmayan Kapasite:** Bu durumda talep ihtiyaçları karşılanabilmekte, fakat uygun maliyet yapısından daha yüksek maliyete sebep olan ihtiyaç fazlası kapasite bulunmaktadır. Kullanılmayan kapasite, operasyonel anlamda belki uygun yönetilebilir. Eğer kullanılmayan kapasite miktarı, tampon olarak gerekli olabilirse operasyonel denge sağlanarak bu mümkün olabilir. Böyle bir durumda, finansal dengeyi karşılayıp karşılamadığına bakmak için analiz etmek gereklidir.

2. **Eksik Kapasite:** Bu durumda, kaynak eksikliğinden dolayı talep ihtiyaçları karşılanamaz. Bu durum operasyonel olarak yönetilemez ve bu yüzden operasyonel denge sağlanamaz. Birçok durumda fazla mesai kullanımı, geçici işçi kullanımı veya makinelerden yüksek yararlanma özellikle kısa zaman periodlarında talebi karşılamak için kullanılabilir. Bu daha büyük kapasite ve daha yüksek maliyetle yeni bir plan olarak ortaya çıkar.
3. **Kapasite ve Talep Tam Dengesi:** Bu durum operasyonel olarak uygulanabilir. Tanımlama yapacak olursak operasyonel denge söz konusudur. Finansal dengeyi karşılayıp karşılamadığına bakmak için bu durum analiz edilmelidir.

Dengesizlik ile ilgili bilgiler var ise yönetim belirlemeler yaparak olumlu ya da olumsuz kapasiteye ilişkin gerekli kararları vermelidir.

- Kaynakların fazlalığı ya da eksikliği bir eylem tarzı belirlemek için yeterlidir. Örneğin; düşük bir bakiye, kabul edilebilir bir miktar fazla çalışma ile karşılanabilir. Buna mukabil az miktardaki bir atıl kapasite, tampon görevi veya beklenmedik taleplere imkân sağlamaya uygun olabilir.
- Fazlalığın ya da açığın uzun zaman dilimi içerisinde sonlanması beklenir. Uzun süre devam eden açık, fazla mesai veya düşürülen performans ve hizmet seviyelerinde aşırı maliyete sebep olabilir. Fazlalık durumlarında ise tampon kapasite bulundurmamak (ne olur ne olmaz diye) eğer hiçbir zaman kullanılmayacaksa boşa olmuş olacaktır.
- Kapasite, belirtilen zaman dilimi içerisinde değiştirilemeyebilir. Örneğin, ek olarak ihtiyaç duyulan işçi kaynaklarını edinmek planlanandan daha zor ve daha maliyetli olur. Benzer bir şekilde, bir elektrik üretme endüstrisinde kapasite eklemek için gereken zaman, düzenlemenin uzunluğu, sermaye edinimi ve gereken düzenlemeler zaman gerektirdiği için genelde yıllar içinde ölçülür ve belirlenir. Yani kısa vadeli dönemde kapasite eklemek çok zor olabilir.

Eldeki kapasite değerlendirmesi ile kurumun operasyonel dengeye ulaşabileceği üç farklı yol vardır.

- 1. Kapasiteyi Ayarlamak veya Kaynak Kullanımını İyileştirmek:** Kaynak fazlalığı, aşırı kapasiteyi veya var olan fazlalığı eritecek alternatif bir yol bulunarak halledilebilir. Bunun tam zıttı olarak kaynak kıtlığı ise nihai iç kaynak ihtiyaçlarına veya dış kaynaklara kapasite ekleyerek çözülebilir. Operasyonel Denge ile talep ihtiyaçları karşılanabilir. Böylece aşırı kapasite veya atıl kapasite sorunları çözülebilir.
- 2. Kaynak Tüketim Oranlarını Düzeltmek:** Yönetim sürekli olarak her hangi bir uygulanabilir ekonomik etkinlik veya etkili fırsatı gerçekleştirmek için fırsat kollar. Örneğin; kaynak gereksinimlerini azaltmak için veya niteliği, kaliteyi, hizmet seviyesini artırarak fazla kapasiteyi tüketme yoluna gitmek gibi süreç değişiklikleri yapılabilir.

Aşırı kapasiteyi eritmek için tüketim oranını artırmak belki sıra dışı gelebilir. Fakat eğer talep artırılmaz ise ve de kaynaklar belli seviyelerde net ayarlandı ise, belki kaynak ilave etmeden hizmet kalitesini artırmak organizasyon için rekabetçi bir avantaj sağlayabilir.
- 3. Mal ve/veya Hizmet Taleplerinin Nihai Durumunu Değiştirmek:** İyi planlanmış bir ürün ve/veya ürün karması değişimi, kurumun genel stratejisini etkilemeden hem fazlalığı eritebilir hem de kaynak kıtlığını azaltabilir.

Talep miktarlarının, tüketim oranlarının karşılıklı etkileşimi ve kaynak tedarikinin sürekli yenilenmesi operasyonel dengeye ulaşmaya kadar devam edecektir. Operasyonel dengeye ulaşmak demek; Kuruluşun bir bütün olduğu ve her bir biriminin kabul edilebilir kaynak kapasitesi ile beklenen talepleri karşılayabileceği anlamına gelmektedir. Kaynak tedarikine ilişkin karar verildikten sonra, Kapalı Döngü Modeli bir sonraki aşama olan finansal dengeye geçer.

2.8.2. Finansal Dengenin Sağlanması

Operasyonel dengeye ulaşmak gibi finansal dengeye ulaşmak da alternatifleri ve sonuçları değerlendiren yinelemeli bir süreci gerektirmektedir. Kapalı Döngü Modelinin bu bölümünde hedef; operasyonel plan da kullanılan talep miktarına ve ihtiyaç duyulan kaynak miktarına bağlı olarak finansal sonuçları öngörebilmektir.

Tahmin edilen sonuçlar ile yönetim tarafından belirlenen planlanmış hedef denklediğinde finansal dengeye ulaşılmaktadır.

Örneğin bir zaman dilimi için firma satış hasılatı olarak %12 karlılık hedefi koyabilir. Bir başka örnek verecek olursak, firma %8 sermaye karlılığı hedefi belirleyebilir. Finansal dengenin bu ölçümü artan kapasitenin marjinal maliyetini birleştirir ve tüm organizasyonların sınırlı finansal kaynaklara sahip oldukları fikrini yansıtır. Finansal Dengenin 4 aşaması vardır.

4. Adım: Kaynak Maliyetinin Belirlemesi

5. Adım: Toplam Finansal Sonucu Elde Edebilmek İçin Faaliyet Tabanlı Olmayan Maliyetlerin Eklenmesi

6. Adım: Finansal Hedefler ile Finansal Sonuçları Dengeleme

7. Adım: Resmi Bütçenin Oluşturulması

2.8.2.1. Kaynak Maliyetinin Belirlenmesi

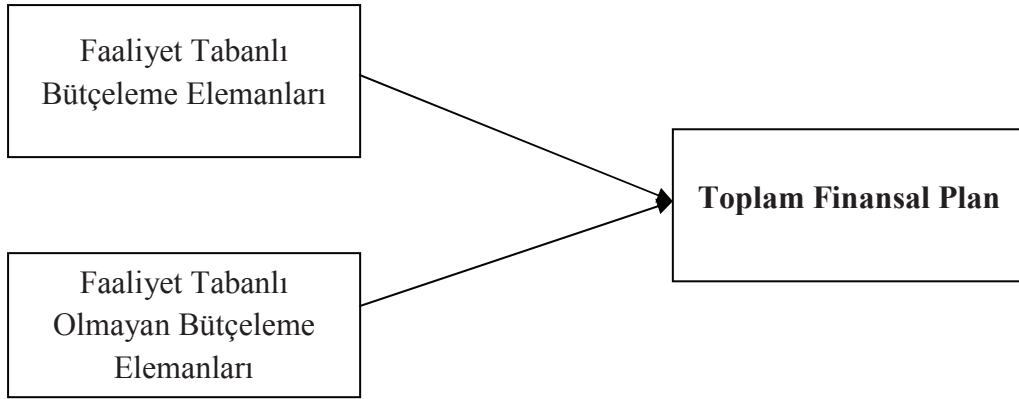
Kaynak maliyetini belirlemek için iki unsura ihtiyaç vardır; her bir ihtiyaç duyulan kaynağın birim maliyeti ve operasyonel plan ile belirlenen her bir kaynak miktarı. Her ne kadar bu hesaplama içerisinde daha karışık formüller ve ağırlıklar dahil edilse de, her bir kaynak için toplam maliyet, uygun bir birim fiyat ile birim gereksinimleri çarpılarak hesaplanabilir. Bu adımı tamamlamak için gereken finansal unsurlar şunlardır;

- Birim kaynak maliyeti
- Talebin her bir birim fiyatı

Her bir kaynağın maliyeti kaynağa tahsis edilir ve kaynak maliyetleri her bir kaynak ile her bir faaliyet arasındaki ilişki dikkate alınarak faaliyetlere tahsis edilebilir. Bu faaliyet maliyetleri daha sonra mal ve hizmet maliyetlerini sağlamak için ürünlere tahsis edilir.

2.8.2.2. Toplam Finansal Sonucun Elde Edilmesi İçin Faaliyet Tabanlı Olmayan Maliyetlerin Eklenmesi

Belirli organizasyonel maliyetler, faaliyet hacmi ile direkt ya da somut bir ilişki içerisinde değildir. Bu tür maliyetler “iş destekleyici maliyetler” (business sustaining costs) olarak adlandırılırlar. İş destekleyici maliyetlere örnek olarak; yöneticilerin ücretleri, belirli bina kiralari, güvenlik ve döviz kur farkları vb. maliyetler verilebilir. Nihai olarak organizasyon ile ilişkili tüm maliyetler (faaliyet tabanlı ve faaliyet tabanlı olmayan) finansal plan oluşturmak için hesaba katılmalıdır. Bu durum Şekil 19’da görülmektedir.



Şekil 19: Toplam Finansal Planı Oluşturmak İçin Faaliyet Tabanlı Olmayan Maliyetlerin Eklenmesi

Kaynak: Hansen ve Torok (2004: 49)

Kaynak maliyetleri belirlenirken, kullanım ve kaynağın varlığı ile değişkenlik gösteren bakım-onarım gibi maliyetler kapsam içine mutlaka dahil edilmelidir. Örneğin; araç maliyetlerine bakım-onarım, amortisman giderleri düşünülerek dahil edilmelidir.

2.8.2.3. Finansal Hedefler ile Finansal Sonuçların Dengelenmesi

Finansal plan hazırlandıktan sonra planlanmış bütün finansal sonuçların organizasyonun ihtiyaç duyduğu hedefleri karşılayıp karşılayamadığının değerlendirmesi yapılmalıdır. Eğer bu hedeflere ulaşamıyorsa, üç seçenek tek başına ya da diğerleri ile kombinasyon halinde takip edilebilir.

Bu seçenekler;

1. Yeni fiyatın pazar için daha uygun olduğu kanaatine vararak fiyat ayarlamak.
2. Muhtemel dış kaynak kullanımını da dahil ederek kaynak maliyetlerini düzenlemek.
3. Operasyonel dengeye geri dönerek talep, tüketim oranı veya kullanılabilir kapasiteden birini ya da bir kaçını düzenlemek.

İlk seçenek olan fiyat ayarlama, mal ve hizmetler içindir. Bir organizasyon, talep miktarı üzerindeki fiyat artış ya da azalışın etkisini hesap etmelidir. Basitçe izah edecek olursak fiyattaki %5'lik bir artış gelirlerde de %5'lik bir artışa sebep olur. Talepteki fiyat değişiklikleri dikkate alınmalı, öngörülebilmesi, yeni miktarlar operasyonel plana muhakkak dahil edilmeli ve operasyonel denge unsurları tekrar değerlendirilmelidir.

İkinci seçenek, kaynak maliyetinin ayarlanmasıdır. Bununla ilgili olarak bazı seçenekler aşağıda görülmektedir;

- Vardiya primlerini veya fazla mesai ücretlerini ortadan kaldırmak veya azaltmak için vardiyaları yeniden ayarlamak,
- Yeni başlayan çalışanlara var olan çalışanlardan daha az ücret ödenen yerlerde “iki kademeli ücret” yapısını benimsemek,
- Organizasyonel sonuçlara daha sıkı sıkıya bağlı kalmak için teşvik primleri için karşılıkların planlanması,
- Kuruma katılan ya da kurumdan ayrılan işçileri motive etmek adına ücretleri artırmak ya da azaltmak,
- Kıdemden daha ziyade yeteneğe para ödemek
- Daha etkili tedarikçilerden daha düşük fiyatlar elde edebilmek için dış kaynak kullanımını dikkate almak,
- Daha uygun enerji imkânları ve tedarik sözleşmeleri için değerlendirmeler yapmak,

Mal ve hizmetlerin değişen fiyatları yaklaşımı ile değişen kaynak birim maliyeti kaynak miktarını da etkileyebilir. Eğer böyle bir durum söz konusu olursa, operasyonel plan yeni kaynak miktarı seviyesinde muhakkak gözden geçirilmelidir. Üçüncü seçenek doğrudan bir ya da birden fazla operasyonel parametreleri değiştirmektedir. Bunlar;

- Talep Miktarı
- Faaliyet ve /veya kaynak tüketim oranları ve
- Kullanılabilir Kapasite

Kapalı Döngü Modeli, operasyonel parametrelerdeki değişikliklerin kaynakları, ihtiyaç duyulan kapasiteyi ve sonuç olarak firmanın finansal performansını nasıl etkilediğini göstermektedir. Buna ek olarak Kapalı Döngü Modeli, faaliyet ve kaynak tüketim oranlarının veya operasyonel parametrelerin bütçeyi nasıl etkilediğini de göstermektedir. Kapalı Döngü Modeli, bu tür ilişkilerin elde edilebileceği ilk bütçe yaklaşımıdır. Sağlanan operasyonel ve finansal denge, işletmenin stratejik ihtiyaçlarını karşılayabiliyorsa “Resmi Bütçe” firma yapısına uygun olarak oluşturulabilir.

2.8.2.4. Resmi Bütçenin Oluşturulması

Hem operasyonel hem de finansal denge sağlandığında resmi bir bütçe oluşturulabilir. Bu tarz bütçeler hem faaliyet tabanlı hem de faaliyet tabanlı olmayan bileşenleri kapsamaktadır. Bazı firmalarda bu denli ayrıntıya girilmeye gerek duyulmayabilir. Kapalı Döngü Modeli ile oluşturulan operasyonel ve finansal planlar işi yürütmek için yeterli olabilir. Buna alternatif olarak, daha basit temelde resmi bütçe detayına ihtiyaç duyulabilir. Örneğin Kapalı Döngü Modeli, üç aylık temelde kullanılabilir ve detaylı resmi bütçe yıllık olarak oluşturulabilir.

2.9. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Avantajları ve Dezavantajları

Bir işletmede Faaliyet Tabanlı Bütçeleme uygulamasına geçilmeden önce, söz konusu tekniğin işletmeye sağlayacağı avantajların ve dezavantajların fayda-maliyet analizi ile ayrıntılı bir şekilde tartışılması gerekmektedir. Aşağıda Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin literatürde belirtilen bazı avantajları ve dezavantajları ayrı alt başlıklar halinde açıklanmaya çalışılmıştır.

2.9.1. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Avantajları

Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin en önemli faydası, istenilen bir dönemde mevcut kaynaklar ile kullanılan kaynaklar arasındaki farkı tespit etmek suretiyle verimlilik hakkında bilgi vermesidir (Karaca, 2008: 142).

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, yalnız geleneksel bütçenin en önemli sorunlarını ortadan kaldırmakla kalmaz, finansal tahminlerin doğruluk derecesini yükselterek, kaynak-faaliyet-maliyet ilişkisini oldukça açık bir biçimde ortaya koyarak, yönetsel anlayışın gelişmesine; maliyetlerin ve performansın ölçülerek yönetilmesine de yol açar. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme uygulaması standartlaştırıldığında, değişen iş ve faaliyet düzeyleri için gerekli modelleri ve finansal planları doğru ve hızlı bir biçimde üretebilir. Faaliyete Tabanlı Bütçeleme ayrıca geleneksel bütçeleme sürecindeki bıktırıcı, usandıran iş yükünün önemli bir kısmını da ortadan kaldırır. Faaliyete Tabanlı Bütçeleme, üretilmekte olan mal ve hizmetleri, bu mal ve hizmetlerin üretilmesi için ne kadar faaliyet gerektiğini ve bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için ne kadar bütçelenmiş kaynağa ihtiyaç duyulacağını oldukça açık bir biçimde ortaya koyar (Özer, 2001: 92)

Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin işletmelere sağlayacağı bazı avantajlar aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır (Türk, 2000: 48; Eker, 2004: 140):

- Daha gerçekçi bütçe hedeflerinin belirlenmesi,
- Kaynak gereksinimlerinin en iyi şekilde belirtilmesi,
- Maliyetlerin giderlerin ve harcamaların çıktılarla ilişkilendirilmesi,
- Personelin sorumluluklarıyla maliyetler arasında daha açık bir ilişkinin kurulması,
- Bütçe farklarının belirlenmesi,
- İşletmenin performans hedeflerine ulaşması ve bu doğrultuda faaliyetlerin yönetilmesi için çalışanlarına sorumluluk ve mesuliyet yükler. Böylece maliyetlere ilişkin gerçek sorumluların tespitini sağlar.

- Hizmet düzeylerinin etkisini içeren iş yükünün daha gerçekçi bir görüntüsünü verir.
- Faaliyetlerdeki muhtemel değişimlerin nedenlerine yönelik kavrama çerçevesi sağlar,
- Gereksinim duyulan kaynakları dönüştürmede kullanılan spesifik faaliyetler süresince, mal ve hizmetlerin nasıl talep yarattığını anlamaya dönük bir yeterliliği teşvik eder.
- Birimler arası bağılıkları daha net bir şekilde açıklayan süreç kavramını işletmeye yerleştirir.
- Daha pratiğe geçirilebilir düzeyde izleme ve kontrol yeteneği yaratır.
- Aşırı ve/veya yetersiz kapasiteyi yönetmede net bir bakış açısı sağlar.
- Geçen yılın bütçesi ile keyfi karşılaştırmalardan ziyade yatırımın getirisine dayalı bütçe görüşmelerini içerir.
- Müşterinin iş stratejisine ilişkin bütün çalışmaları düzene koyar.
- Müşteriler, taleplerinin işlemeye yönelik doğru maliyeti öğrenir ve gerçek maliyeti öğrendiklerinde de istekli olarak bu taleplerinin bazılarını geri çekme imkânı elde ederler.
- Müşteriler, taleplerinin işletmeye tam maliyetlerinin anlaşılmasıyla, almak istedikleri proje ve hizmetlere göre bütçeyi savunurlar.
- Amirlerine ilişkin işletme stratejisi ve gereksinimlerine ilişkin yüksek kaliteli bilgiyle donanan yöneticiler ise daha iyi karar almada gereksinim duydukları bilgiye sahip olurlar. Bunun doğal sonucu da daha iyi yatırım getirisi ve kapsamlı stratejik düzenlemelerdir.
- Fiyat listeleri adil, savunulabilir, anlaşılabilir ve bütçe planıyla eş zamanlı hale gelecektir.

- Fiyatlama dış kaynaklarla da karşılaştırılabilir biçimde yürütüldüğünden, adil ve sağlıklı rekabet baskısıyla, etkinliği artırıcı bir unsurdur.
- Bütçe, bütçe süreci boyunca doğru bilgiye dayalı karar alma için yönetimin gereksinim duyduğu bilgiyi sunar.

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, planların uzun vadede karlılık ve uygun getiri sağlayacağı üzerinde inandırıcı etki bırakmaktadır. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, strateji ve hedeflerin belirlenmesini, başarılı bir şekilde uygulanmasını kolaylaştırmaktadır. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme kaynak tahsisinde adil davranıldığı inancını kuvvetlendirmektedir. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, işletmeden yararlanan iç ve dış kullanıcıların her biri için bir teminattır. Gerçek performansları izlemeyi sağlar ve plandan sapmaları zamanında uyarılmaktadır.

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, işletme içi iş yüklerini belirlemektedir. Detaylı bir Faaliyet Tabanlı Bütçeleme geliştirildiğinde yöneticiler, iş yükü ve maliyetler arasında açık, anlaşılır ilişkiler kurabilmektedir. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme şeffaf ve gizli maliyetleri önleyebilmektedir. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, değersiz maliyetleri ortaya çıkarmakta ve israfı (katma değeri olmayan faaliyetler ve maliyetler) belirleyebilmektedir. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, bütçelemenin yanı sıra süreç modellemesinde de kullanılır ve süreç maliyetine odaklanılmaktadır (Balci, 2007: 218).

2.9.2. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Dezavantajları

Faaliyet Tabanlı Bütçelemeye ilişkin olarak literatürde belirtilen dezavantajlar ise aşağıda genel olarak sıralanmıştır (Karaca, 2008: 145):

- Yöneticiler ve çalışanlar Faaliyet Tabanlı Bütçeleme sürecinde elde edilecek sonuçları yeterince önemsemeyebilirler.
- Faaliyet Tabanlı Bütçeleme uygulaması için öncelikle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin kurulması gerektiğinden, Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin kurulması ve uygulanması oldukça güç olabilir.
- Faaliyet Tabanlı Bütçeleme uygulaması oldukça karmaşık olduğundan çalışanlarda tedirginliğe yol açabilir.

- Bütçe katı bir şekilde belirlenmişse, dağıtılan maliyetler tartışmalara neden olabilir.
- Faaliyet Tabanlı Bütçelerin hazırlanması uzun zaman almaktadır.
- Personelin kayıtları doğru ve sistematik bir şekilde tutmamaları halinde sistemin doğru sonuçları üretmesi mümkün değildir.

Bölüm sınırlarını aşan faaliyetler (süreçler) nedeniyle bölüm yöneticilerine dayalı sorumluluk sistemi Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ile uyuşmamaktadır. İşletmelerin organizasyon yapısı ve işletme süreçlerine Faaliyet Tabanlı Bütçeleme çerçevesini ya da sürecini nasıl oturtacakları açık ve net değildir. Faaliyet Tabanlı Bütçelemeye yönelik heyecan ve ilgiye rağmen yönetim muhasebesi kitaplarında ve araştırmalarda Faaliyet Tabanlı Bütçelemeden oldukça az söz edilmektedir. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Yönetim modellerini birbirinden ayıran özelliklerinin yeterince belirginleşmemiş olduğu vurgulanmaktadır. Bu üç sistem arasındaki sınırların tam olarak çizilmemiş olması, Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin tasarlanmasında ve uygulanmasında zorluklar çıkarmaktadır (Balcı, 2007: 220).

Sonuç olarak, Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Geleneksel Bütçelemenin önemli eksikliklerini tamamlayıcı ve işletmelere amaçları doğrultusunda belirledikleri politika ve stratejilerini daha iyi uygulama fırsatı sunan bir modern bütçeleme tekniği olduğunu söyleyebiliriz. Bununla birlikte, Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin bütünüyle Geleneksel Bütçeleme Sistemlerine alternatif bir bütçeleme sistemi olduğunu iddia etmenin doğru olmayacağı düşünülmektedir.

Yani işletmeler bütçeleme çalışmaları kapsamında, Geleneksel Bütçelemede olduğu gibi Satış Bütçesi, Satışların Maliyeti Bütçesi, İlk Madde ve Malzeme Bütçesi, İşçilik Bütçesi ve Finansman Bütçelerini düzenleyebilirler. Bunlara ilaveten işletmeler, Faaliyet Tabanlı Bütçelemeyi kullanarak, özellikle Genel Üretim Giderlerini Faaliyet Bütçeleri itibarıyla bütçelemeleri suretiyle Geleneksel Bütçeleminin bu konudaki yetersizliklerini büyük ölçüde ortadan kaldıracabileceklerdir. Böylece, İşletme Bütçelerinin de fonksiyonlarını daha doğru bir şekilde yerine getirebileceği düşünülmektedir.

BÖLÜM 3: KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME VE MODELLEMESİ

Bu bölümün temel amacı; konaklama işletmeleri için geliştirdiğimiz Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinin tanıtılmasıdır. Bu amaçla öncelikle, genel olarak konaklama işletmeleriyle ilgili bilgiler verilmiş, konaklama işletmelerinin kendine has özellikleri de dikkate alınarak maliyetlerin yapısı değişik açılardan incelenmiştir. Daha sonra konaklama işletmeleri için bütçelemenin önemi irdelenmiş ve konaklama işletmelerinde geleneksel bütçenin düzenlenmesi, temel aşamalarını gösteren basit bir örnekle, açıklanmaya çalışılmıştır.

Bunu müteakip, Faaliyet Tabanlı Yönetim, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin konaklama işletmeleri açısından önemi tartışılmış ve çalışmamızda geliştirilen Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin amaçları, geleneksel bütçeleden farklılıkları, özellikleri ve yapısı açıklanmak suretiyle önerilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli tanıtılmaya çalışılmıştır.

3.1. Genel Olarak Konaklama İşletmeleri

Konaklama işletmeleri, turizm sektörünün temeli olup müşterilerine mal ve hizmet veren kuruluşlardır. Bu kuruluşlar her ülkede değişik görünümde olmakla beraber, amaçları aynı olup insanlara hizmet ederler. Konaklama işletmelerinde sunulan hizmetin ölçüsü, tesisin fiziki yapısına ve o tesiste çalışan personelin eğitilmişliğine bağlıdır (Gökdeniz, 1999: 3).

Konaklama işletmeleri kavramı, öncelikle müşterilerine kalacak yer, yiyecek ve içecek sağlayan otel, motel, tatil köyü, pansiyon, oberj, kamping, kaplıcalar gibi işletmeleri kapsar. Bu işletmeler içerisinde en önemlisi otellerdir. Otel; insanların konaklama, beslenme ve bir takım ihtiyaçlarını karşılayan sosyal ve ekonomik bir işletmedir (Bekçi, 2003: 1).

3.1.1. Konaklama İşletmelerinin Tanımı

Devamlı yerleşme yerini geçici olarak terk eden kişinin en önemli ihtiyaçlarından biri konaklamadır. Turistin değişik mekânlarda geceleme ihtiyacını karşılayan tesisler konaklama işletmeleridir (Akat, 2000: 81).

Konaklama işletmeleri; insanların kendi konutlarının bulunduğu yer dışında değişik nedenlerle yaptıkları seyahatlerde, birinci planda geçici konaklama, ikinci planda yiyecek-içecek gibi zorunlu ihtiyaçlarının karşılanması için hammaddeden veya yarı mamul maddeden yararlanarak mal ve hizmet üreten ticari nitelikteki işletmelerdir. Bu işletmelerin amacı; insanların sadece ekonomik bir varlık olmasından doğan maddi ihtiyaçlarının değil, aynı zamanda sosyal bir varlık olarak entelektüel ve moral yapısından meydana gelen manevi ihtiyaçlarını karşılamaktır (Olalı ve Korzay, 1993: 7).

Konaklama işletmeleri, Turizm Yatırım ve İşletmeleri Nitelikleri Yönetmeliği'nde şöyle tanımlanmaktadır: Asıl fonksiyonları geceleme ihtiyacını karşılamak olan, bunun yanında yeme-içme, eğlence ihtiyaçları içinde yardımcı ve tamamlayıcı birimleri bünyelerinde bulunduran tesislerdir (Azaltun ve Kaya, 2006: 1).

3.1.2. Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması

Turizm literatüründe konaklama işletmelerinin değişik açılardan sınıflandırıldığı görülmektedir. Çalışmamızda hukuksal bir dayanak ve belirli bir standart sağlaması bakımından Turizm Teşvik Kanunu uyarınca hazırlanmış olan, 21.06.2005 tarihli “Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik” de yapılmış olan sınıflandırma esas alınmıştır.

Bu yönetmelikte Turizm İşletmeleri, 9 ana gruba ayrılmıştır. Bunlar;

- Asli Konaklama Tesisleri
- Yeme-İçme ve Eğlence Tesisleri
- Sağlık ve Spor Tesisleri
- Kongre ve Sergi Merkezleri
- Rekreasyon Tesisleri
- Kırsal Turizm Tesisleri
- Özel Tesisler
- Bileşik Tesisler

- Diğer Tesisler

Asli Konaklama Tesisleri dışındaki gruplarda da müşterilerine konaklama hizmeti veren konaklama işletmeleri yer almaktadır. Bu nedenle, çalışmamızda konaklama işletmeleri;

a) Asli Konaklama Tesisleri

b) Diğer Konaklama Tesisleri

olmak üzere iki alt başlıkta aşağıdaki gibi sınıflandırılmış ve açıklanmıştır (www.kulturturizm.gov.tr, 25.10.2011);

a) Asli Konaklama Tesisleri

Asli Konaklama Tesisleri; Oteller, Moteller, Tatil Köyleri, Pansiyonlar, Kampingler, Apart Oteller ve Hosteller olarak sınıflandırılmıştır.

- **Oteller:** Oteller, aslî fonksiyonları müşterilerin konaklama ihtiyaçlarını sağlamak olan, bu hizmetin yanında, yeme-içme, spor ve eğlence ihtiyaçları için yardımcı ve tamamlayıcı birimleri de bünyelerinde bulundurabilen tesislerdir. Oteller; bir, iki, üç, dört ve beş yıldızlı oteller olarak sınıflandırılır.
- **Moteller:** Moteller, yerleşim merkezleri dışında, karayolları güzergâhı veya yakın çevrelerinde inşa edilen, motorlu araçlarıyla yolculuk yapanların konaklama, yeme-içme ve araçlarının park ihtiyaçlarını karşılayan en az on odalı tesislerdir.
- **Tatil köyleri:** Tatil köyleri; doğal güzellikler içerisinde, rahat bir konaklama yanında çeşitli spor, eğlence ve satış hizmetlerinin de sağlandığı yaygın yerleşim düzeninde, tüm cephelerinde en fazla üç katlı olarak görülen yapılardan oluşan ve en az seksen odalı tesislerdir. Tatil Köyleri dört ve beş yıldızlı tatil köyleri olarak sınıflandırılır.
- **Pansiyonlar:** Pansiyonlar; yönetimi basit, yemek ihtiyacının idare tarafından sağlanabildiği veya müşterilerin kendi yemeklerini bizzat hazırlayabilme imkânı bulunan, en az beş odalı tesislerdir.

- **Kampingler:** Kampingler; karayolları güzergahları ve yakın çevrelerinde, deniz, göl, dağ gibi doğal güzelliği olan yerlerde kurulan ve genellikle müşterilerin kendi imkanlarıyla geceleme, yeme-içme, dinlenme, eğlence ve spor ihtiyaçlarını karşıladıkları en az on ünitelik tesislerdir.
- **Apart Oteller:** Apart oteller; mesken olarak kullanılmaya elverişli bağımsız apartman ya da villa tipinde inşa ve tefriş edilen, müşterinin kendi yeme ve içme ihtiyacını karşılayabilmesi için gerekli teçhizat ile donatılan ve otel olarak işletilen tesislerdir.
- **Hosteller:** Hosteller; gençlik turizmine cevap verebilecek ve yeme-içme hizmeti veren veya müşterinin kendi yemeklerini bizzat hazırlayabilme imkânı olan en az on odalı tesislerdir.

b) Diğer Konaklama Tesisleri

Diğer Konaklama Tesisleri ise Termal Tesisler, Golf Tesisleri, Çiftlik Evi (Köy Evi), Yayla Evi, Dağ Evi, Butik Oteller, Turizm Kentleri, Turizm Kompleksleri, Tatil Merkezleri, Tatil Siteleri ve Villaları olarak sınıflandırılmıştır.

- **Termal Tesisler:** Termal tesisler; toprak, yer altı, deniz ve iklim kaynaklı doğal tedavi unsurlarının tedavi edici faktör olarak kullanıldığı kaplıcalar, içmece ve iklim kür merkezleri ile buralarda kurulan tedavi ve rekreasyon amaçlı üniteleri içeren tesislerdir.
- **Golf Tesisleri:** Golf tesisleri; golf sporunun uluslararası normlarına uygun alanlarda, golf sporuna yönelik parkur, ısınma ve pratik yapma alanıyla birlikte, kulüp binası ve bu aktiviteyi destekleyici diğer bölümlerden oluşan tesislerdir.
- **Çiftlik Evi (Köy Evi):** Kırsal bölgelerde çiftlik organizasyonu amacıyla kurulmuş ve çiftlik üretimi ile birlikte turizm konaklama olanağı sağlayan, gelen müşterilerin de isterlerse çalışma programlarına katılabilecekleri, kırsal yaşantının sahnelenmesine olanak sağlayan en az beş odalı konaklama tesisleridir.
- **Yayla Evi:** Yayla evleri, Bakanlıkça geliştirilmeleri uygun görülen yerlerde bulunan, mevcut yayla evlerinin iyileştirilmesiyle turizme kazandırılan veya

mevcut yayla evlerinin iç düzenlemesi esas alınarak yapılan veya Bakanlıkça belirlenecek örnek yayla evi yapı tiplerine göre inşa edilecek ünitelerde, müstakil veya toplu olarak hizmet verecek en az beş odalı konaklama tesisleridir.

- **Dağ Evi:** Dağ evi; kış sporları veya çim sporları yapmak ve doğa güzelliklerinden faydalanmak amacıyla çevresel açıdan sorumlu bir anlayışla işletilen asgari bir yıldızlı otel nitelikleri taşıyan konaklama tesisleridir.
- **Butik Oteller:** Butik oteller, yapısal özelliği, mimarî tasarımı, tefriş, dekorasyon ve kullanılan malzemesi yönünden özgünlük arz eden, işletme ve servis yönünden üstün standart ve yüksek kalitede, deneyimli veya konusunda eğitimli personel ile kişiye özel hizmet verilen ve en az on, en fazla altmış odalı otellerdir.
- **Turizm Kentleri:** Turizm kentleri; kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgesi olarak ilan edilmiş yerlerde, plan kararlarıyla sınırları belirlenmiş, bu Yönetmelikte tanımlanan ve müstakilen belgelendirilebilen türlerin bir veya birkaçıyla birlikte kültür, eğitim, eğlence, ticaret, konut ve her türlü teknik ve sosyal alt yapı alanlarından bir veya daha fazlasını kapsayan, tek bir ana yatırımcıya tahsis edilen yerleşimlerdir.
- **Turizm Kompleksleri:** Yönetmelikte, Turizm Kompleksleri için iki ayrı tanım yapılmıştır. Bunlar;
 1. Kongre ve sergi merkezi ile buna ilave olarak bu yönetmelikte tanımlanmış olan golf tesisleri, eğlence merkezleri, temalı parklar, termal tesisler, apart otel, en az yüz adet yatın barınabileceği yat limanı, sağlıklı yaşam tesislerinden en az üç adedini bünyesinde bulunduran tesislerdir.
 2. Bünyesinde konaklama tesisi olarak en az 500 yatak kapasiteli olmak kaydıyla beş yıldızlı otel veya beş yıldızlı tatil köyü ile yine bünyesinde kongre ve sergi merkezi veya eğlence merkezi bulunan tesislerdir.
- **Tatil Merkezleri:** Tatil merkezleri, müşterilerin konaklama, yeme-içme, eğlence, dinlenme ve spor ihtiyaçlarını karşılayan, kuruluş yeri veya işletmesi

özelliği gereği yardımcı ve tamamlayıcı birimleri de bünyelerinde bulundurabilen, imar planlarında turizm için ayrılmış alanlarda, her otelin bütünü için ayrı mülkiyet, irtifak ve intifa haklarına imkân tanıyan en az 1.250 odalı tesislerdir.

- **Tatil Siteleri ve Villaları:** Tatil Siteleri ve Villaları, her birinde nitelikli elemanlar ile tefriş edilmiş en az bir yatak odası, oturma bölümü ve banyo, mutfak ile balkon veya teras gibi özel açık alan kullanımları bulunan konaklama birimlerinden oluşan işletme bütünlüğü arz eden ve belge sahibinin tüzel kişilik olduğu tesislerdir.

3.1.3. Konaklama İşletmelerinin Özellikleri ve Bu Özelliklerin Muhasebe Uygulamalarına Etkileri

Konaklama işletmelerinin başlıca özellikleri şunlardır (Atay ve Yücel, 2007: 80-81; Kantarcı, 2004: 30; Bekçi, 2003: 2-3);

- Konaklama işletmeleri, hizmet ön planda olduğu için emek yoğun işletme türüdür.
- Konaklama işletmelerinde sabit yatırım tutarı, diğer endüstri kollarına göre toplam yatırım içinde daha büyük yer tutmaktadır.
- Konaklama işletmelerinde üretilen hizmetler stoklanamaz. Üretilen yiyeceklerin en kısa sürede tüketilmeleri gerekir.
- Konaklama işletmeleri kuruluşta ve faaliyetlerinin devamında büyük sermayeye ihtiyaç duyarlar.
- Turizm piyasasında talep, önceden kesin şekilde tahmin edilmesi güç olan ekonomik ve politik koşullara bağlı bulunduğundan konaklama işletmelerinde risk olasılığı yüksektir.
- Konaklama işletmeleri günün 24 saatinde, haftanın 7 gününde faaliyet gösteren işletmelerdir.
- Mal ve hizmet üretiminde standardizasyona belirli ölçülerde yer verilebilir.

- Konaklama işletmelerinde doluluk oranı arttıkça, maliyet giderlerinin belirli bir sınıra indirilmesi ve işletme için en uygun kapasiteden yararlanma olanağı vardır.
- Otomasyona dayalı olmaması ve bu işletmelerde çok sayıda personelin istihdamı, sosyal sorunların ön planda olması zorunluluğunu doğurur. Çünkü konaklama endüstrisinin esası, insana dayanır.
- Misafirlerle kısa vadeli bir anlaşma yapar.
- Uluslararası standartlara uymak zorundadır. Gelenekler ve standartlar yerleşmiştir ve bunlar müşterinin beklentisi ve gereksinimi haline gelmiştir.
- Hizmet üretir ve bu hizmeti oluşturma ve kalitesini belirlemede büyük miktarda ve eğitilmiş personele ihtiyaç duyar.
- Faaliyet olarak tamamlayıcı özelliktedir. Bir zincirin tamamlayıcı halkasıdır. Hem kendisi başka sektörler, hem de diğer sektörler kendisine bağımlıdır.
- Kendi içindeki bölümlerin toplam kaliteyi, başarıyı birlikte yarattığı gibi işbirliği yaptığı sektörlerin başarısını etkiler ve belirler.
- Çalışan personel arasında son derece iyi bir koordinasyon ve işbirliği gerekir.
- Konaklama işletmelerinde müşterilere tahsis edilen odalarda, sağlık koşullarına uygun olarak yerleştirilmiş banyo, lavabo ve tuvalet gibi donatım araçları bulunmalıdır.
- Konaklama işletmeleri, sahip olduğu tesisat ve donatım ile konfor ve yardım isteklerine cevap verebilmelidir.
- Konaklama işletmelerinde çalışan personel özellikle de müşterilerle temasta olan personel, anlayışlı ve müşteri psikolojisinden anlayan kişiler olması gerekmektedir.

Otel işletmelerinde muhasebe kontrol çalışmaları günün bitiminde, yani saat 24.00'dan sonra gerçekleştirilmektedir. Diğer işletmelerin tersine konaklama işletmelerinde

müşteri hesabının her an hazır olmasındaki zorunluluğu, muhasebe çalışmalarında iyi bir belge akış düzenini ve raporlama sistemini zorunlu kılmaktadır (Kozak, 1995: 9).

Konaklama işletmelerinin kendine has bazı özelliklerinin muhasebe uygulamalarına birtakım etkileri bulunmaktadır. Bunları aşağıdaki gibi maddeler halinde sıralamak mümkündür (Azaltun ve Kaya, 2006:6-7; Bekçi, 2003: 24-25; Usal ve Kurgun, 2006:12-13) ;

- Konaklama işletmelerinde sunulan hizmetler stoklanamaz: Konaklama işletmelerinde stoklama olmadığına göre tekdüzen hesap planındaki mamul ve yarı mamul hesapları kullanılmayacaktır.
- Konaklama işletmeleri büyüdükçe sunulan mal ve hizmetler çeşitlenmekte ve bu da muhasebenin işlevini yerine getirmek için daha iyi organize olması ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır.
- Konaklama işletmelerinde üretilen mal ve hizmetler emek gücüne bağımlıdır: Konaklama işletmesindeki muhasebe organizasyonundaki belge ve raporlama düzeni geliştirilerek çok sayıda ve değişik departmanlardaki personel tarafından gerçekleştirilen mali karakterli işlemlerin eksiksiz takip edilmesi ve kayıtlanması sağlanmalıdır.
- Konaklama işletmeleri 24 saat boyunca açıktır: Bu çalışma sistemi nedeniyle muhasebe kayıtları beklenilmeden günlük olarak yapılır.
- Konaklama işletmeleri birbirine bağımlı hizmet ünitelerinden oluşur: Konaklama işletmesinin gelir ve giderleri birden fazla departmanda olduğundan bu gelir ve giderlerin izlenmesi için çok iyi çalışan belge ve raporlama sistemine ihtiyaç duyulur.
- Konaklama işletmeleri, yatırım aşamasında sermaye yoğun bir özellik gösterir: Duran varlıkların faydalı ömürlerinin doğru bir şekilde tespit edilmesi ve uygun amortisman yöntemleri ile giderleştirilmesi de önemlidir.
- Konaklama işletmeleri riskli yatırımlardır. Ancak zamanlı muhasebe bilgisi ile konaklama işletmesinin risklerden ne ölçüde etkilendiği belirlenebilir.

- Konaklama işletmelerinin sunduğu satılabilir oda sayısı sabittir: Eğer konaklama işletmesi oda gelirleri artırmak isterse yapılması gereken odaların daha yüksek fiyatla satılmasıdır. Zamanlı muhasebe bilgisi ile yöneticiler oda gelirlerini artırıcı kararlar verebilirler.
- Konaklama işletmeleri emek yoğun işletmeler oldukları için personel maliyetleri oldukça yüksektir. Personel maliyetleri, işletme gelirlerinin yaklaşık üçte birine yaklaşmaktadır.
- Duran varlıkların oranı çok yüksek olmasından dolayı amortismanlar önemli tutarlara ulaşmaktadır.
- Müşteri hesaplarının düşük düzeyde tutulması ile birlikte sürekli olarak ödemeye hazır halde bulundurulması gerekmektedir.
- Kredi kartı, çek ve/veya seyahat çeki gibi nakit dışında kalan ödeme araçları yoğun biçimde kullanılır.
- Konaklama işletmelerinde muhasebe çalışmaları dışında ayrıca kart sistemi de uygulanmaktadır.
- Konaklama işletmelerinde muhasebe çalışmaları ve kayıtları, yasal ve teknik belgeler dışında ambar stok kartı, günlük gelir-gider raporu, oda planı ve rezervasyon tabloları, folio, bono, müşterinin normal hakları dışında yaptığı yeni harcamaları gösteren adisyonlar ve benzeri form ve raporlara dayanır.
- Satışlar birinci derecede ekolojik koşullardan; daha sonra da ekonomik, toplumsal, siyasal ve psikolojik koşullardan çok hızlı biçimde etkilenir.
- Bilançodaki aktif varlıkların ortalama %85-90'ını taşınmaz değerler, %10-15'ini de dönen varlıklar oluşturur.
- Konuklara sunulan hizmetlerde yüzde yöntemine göre ayrı bir servis ücreti alındığı gibi, personel ücretlerinin bir kısmı da yine yüzde yöntemine göre ödenir.

- Özellikle konukların borçları olmak üzere, alacaklar hesabını en düşük düzeyde tutma zorunluluğu vardır. Değişik işletmecilik alanlarında alacakların aktif değerler arasındaki payı inşaat endüstrisinde %40, ticaret işletmelerinde %22, diğer endüstri işletmelerinde %14 iken; bu oran otelcilikte %2'yi geçmemelidir.
- Denetimle ilgili çalışmalar (örneğin; barlarda ya da restoranlarda yapılacak envanter sayımları) müşteriler odalarına çekildikten sonra (günün geç saatlerinde) yapılmalıdır.

3.2. Konaklama İşletmelerinde Maliyetlerin Yapısı

İşletmeler, faaliyetlerini sürdürmek için bir takım giderler yapmak durumundadırlar. Bu giderlerin, üretilen mal ve hizmetlerle ilgili olanları maliyeti, diğerleri ise dönem giderlerini oluşturmaktadır. Maliyetleri değişik açılardan sınıflandırmak mümkündür. Örneğin; ortaya çıkış şekilleri itibariyle maliyet giderleri; sabit, değişken, yarı sabit-yarı değişken türlerine ayrılabilir. Maliyete yüklenmesi açısından Direkt-Endirekt giderler olarak; kontrol edilebilirlik açısından ise Kontrol Edilebilen, Kontrol Edilemeyen giderler olarak gruplanabilir (Çetiner, 2002: 439).

3.2.1. Ortaya Çıkış Şekilleri İtibariyle Maliyet Giderlerinin Gruplandırılması

Ortaya çıkış şekilleri itibariyle maliyet giderleri, değişken, sabit ve yarı değişken-yarı sabit maliyet giderleri olarak gruplandırılırlar (Pazarçeviren, 2000a: 15-18).

3.2.1.1. Değişken Maliyet

Üretim partisi veya birimi başına ortaya çıkan, üretim hacmi değiştikçe değişen maliyet giderlerine, değişken maliyet giderleri denir. Değişken maliyet giderlerinin iki tipik özelliği vardır. Bunlardan birincisi, bu giderlerin mal veya hizmetin üretilmesi ile ortaya çıkmaları, mal veya hizmetin üretilmemesi durumunda gerçekleşmemeleri, ikincisi, üretilen mal veya hizmetin miktarı arttıkça üretim birimi başına belli bir oranda değişme göstermeleridir.

3.2.1.2. Sabit Maliyet

Dönemsel olarak ortaya çıkan üretim hacmindeki değişmelerden etkilenmeyen maliyet giderleri sabit maliyet giderleri olarak tanımlanırlar. Bu tip giderlerin en tipik

özellikleri, üretilen çıktılarının ve tüketilen girdilerin (üretim faktörlerinin) seviyelerinden bağımsız olarak, belli bir dönem için sabit bir tutarda gerçekleşmeleridir. Sabit maliyet giderlerinin belli bir dönem için toplam tutarları sabit olmalarına karşın, üretim birimi başına maliyetleri değişir.

Üretilen mal ve hizmetlerin eş zamanlı olarak üretilmesi ve tüketilmesinin bir sonucu olarak konaklama işletmelerinde amortisman, personel giderleri vb. sabit giderlerin çok yüksek tutarlara ulaşmasına neden olmaktadır. Bu durum, sabit giderlerin kontrolünü güçleştirmektedir (Kozak, 1995: 8).

3.2.1.3. Yarı Sabit - Yarı Değişken Giderler

Bazı maliyet giderleri, belli bir kapasite aralığına kadar sabit kalırken, belli bir kapasite aralığından sonra, artış gösterirler. Bu giderler, sıfır üretim noktasında dahi, üretim yapabilmek için katlanması gereken ancak, belli kapasite aralıklarında düzensiz değişim gösteren giderlerdir. Örneğin; Makineler çalışsa da çalışmasa da, yapılması gereken bakımlar için katlanması gereken giderler bakım giderlerinin sabit kısmı olarak kabul edilirken, makinelerin çalışması (üretim) arttıkça, bakım giderlerindeki artışlar, bu giderin değişken kısmı olarak kabul edilir.

3.2.2. Maliyet Giderlerinin Gider Taşıyıcılarına Doğrudan Yüklenip Yüklenememelerine Göre Gruplandırılması

Ürün, bölüm veya işlemlerle ilişkilerine göre maliyet giderleri Direkt (Dolaysız) ve Endirekt (Dolaylı) Maliyetler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bunlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

3.2.2.1. Direkt (Dolaysız) Maliyetler

Belirli herhangi bir ürünle, işlemle veya bölümle kolayca ilişkilendirilebilen ve o ürün, işlem veya bölüm maliyetinde izlenebilen maliyetlere dolaysız (direkt) maliyetler adı verilir. Eğer belirli bir ürünün imalatında bir miktar hammadde kullandıysak, mamul malın üretiminde kullanılan bu hammaddenin maliyetinin ne kadar olduğu kolayca belirlenebilir (Mirze, 2010: 236).

Konaklama işletmelerinde direkt maliyetler her bir hizmet birimine direkt olarak giden maliyetlerdir. Yani bu maliyetler maliyet merkezlerinden maliyet birimlerine bir katsayı (anahtar) yardımıyla yüklenmezler (Kutlan, 1998: 65).

3.2.2.2. Endirekt (Dolaylı) Maliyetler

Bu maliyetlerin belirli ürünler, işlemler veya bölümlere dayanarak takip edilmeleri ve ne kadar kullanıldıklarını tespit edebilmek son derecede zordur. İşyerinde kullanılan enerjinin maliyeti, makinelerin onarım ve bakım maliyetleri, fabrika ve büro kiralari belirli bir ürünün üretimiyle veya işlemleriyle kolayca ilişkilendirilip izlenemediğinden dolaylı maliyetler olarak değerlendirilecektir (Mirze, 2010: 236).

Otel işletmelerinde direkt giderler, gelir getiren bölümlere ait olan ve doğrudan maliyete yüklenebilen giderlerdir. Örneğin; odalar bölümüne ait işçilik, çamaşır, kuru temizleme, üniforma giderleri bu türdendir. Endirekt Maliyetler (Genel Üretim Giderleri) ise otelin tümünü ilgilendiren, dolayısıyla maliyete doğrudan yüklenemeyen giderlerdir. Örneğin gelir ve kurumlar vergileri, kiralar, amortismanlar, faizler, bakım-onarım, ısıtma-aydınlatma-enerji giderleri bu türdendir (Çetiner, 2002: 110).

3.2.3. Kontrol Edilebilirlik Açısından Maliyet Giderleri

Bir diğer maliyet sınıflaması; maliyet faktörlerinin yönetici tarafından kontrol edilebilmesine göre yapılır. Bu kapsamda maliyetler; “Kontrol Edilebilen Maliyetler” ve “Kontrol Edilemeyen Maliyetler” olmak üzere iki kısımda incelenebilir.

3.2.3.1. Kontrol Edilebilen Maliyetler

Yönetici, maliyeti etkileyen faktörler üzerinde söz sahibi ise bunlara yönetici tarafından “Kontrol Edilebilen Maliyet” adı verilir (Türksoy, 1998: 29).

3.2.3.2. Kontrol Edilemeyen Maliyetler

Yöneticinin çabaları maliyet üzerinde etkili olamıyorsa, bu durumda “Kontrol Edilemeyen Maliyetler” söz konusudur. Dolayısıyla kontrol edilebilen / edilemeyen şeklinde bir sınıflandırmaya gidilebilmesi; işletme yöneticisinin maliyetleri etkileyebilmesi ile ölçülür. Buna göre bir restoran yöneticisi için yiyecek malzeme

maliyeti kontrol edilebilir özelliği gösterirken (miktar yönüyle), araba kiralama şirketinin havaalanı sorumlusu açısından reklam maliyetleri kontrol edilemeyen maliyet özelliği göstermektedir (Türksoy, 1998: 29).

İşletmelerin ait oldukları sektörün özelliklerine göre bazı hesaplar bir işletmede kullanılırken diğer sektördeki bir işletmede kullanılmamaktadır. Örneğin satışların maliyeti ticaret işletmelerinde Satılan Ticari Mallar Maliyeti, sanayi işletmelerinde Satılan Mamuller Maliyeti, hizmet işletmelerinde ise Satılan Hizmet Maliyeti olarak kayıt altına alınmaktadır. Konaklama işletmelerinde de satışların maliyeti, Satılan Hizmet Maliyeti hesabında takip edilmektedir (Azaltun ve Kaya, 2006: 5).

Bir otel işletmesinde üretim ile ilgili olarak maliyetler direkt hammadde malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve Genel Üretim Giderleri'dir. Direkt hammadde malzeme ve direkt işçilik giderleri herhangi bir dağıtım ölçütüne gerek olmadan esas gider yerlerine, Genel Üretim Giderleri ise belirlenen ölçütlere göre dağıtılmaktadır. Otel işletmelerinde Genel Üretim Giderleri mal üretimi yapan işletmelerden iki açıdan farklılık göstermektedir. Birincisi, Genel Üretim Giderleri bütün dönem boyunca düzenli dağılım göstermezler. İkincisi ise, Genel Üretim Giderleri'nin dağıtılmasında daha fazla dağıtım ölçütü kullanılması gerekmektedir (Kutukız, 2004: 182–183).

Konaklama işletmeleri içerisinde önemli bir yeri olan otel işletmeleri, öncelikle müşterilerine konaklama imkânı sağlayan, ikinci aşamada yiyecek ve içecek gibi gereksinmelerinin karşılanması için çeşitli malzemelerden yararlanarak mal ve hizmet sunan ve satan işletmelerdir. Otel işletmelerinin kendisinden kaynaklanan özellikler, bu işletmelerin maliyet unsurları üzerinde büyük ölçüde etkili olmaktadır. Bu özellikler aşağıda sıralanmıştır (Türksoy, 1998: 34);

- Otel işletmelerinin yatırım projelerinde sabit sermaye yoğunluğu yüksektir. Yapılacak bir otel yatırım maliyetinin büyük kısmını; arsa, bina, arazi, teçhizat, donatım gibi sabit maliyet kalemleri oluşturmakta ve toplam yatırım içindeki payı %80-90 arasında değişmektedir.
- Otel işletmeleri emek yoğun üretim tarzına sahip olduklarından işçilik maliyetleri işletmelerin toplam maliyetleri içinde büyük yer tutar. Ayrıca işçilik stok edilemeyen bir maliyet türüdür. Otel barlarında sunulan içki malzemeleri

işletmenin deposunda muhafaza edilebilirken, bu içecekleri müşteriye sunacak personelin üreteceği hizmet (işgücü) stok edilemez. Yine işçilik maliyetleri, yapılan işlerle doğru yönde değişen bir maliyet türü olmaktan ziyade, üzerine ilaveler yapılan birleşik bir maliyet türüdür (SGK primi, çocuk zammı gibi ilaveler).

- Bir otel işletmesinde sunulan hizmet için endüstriyel işletmelerde olduğu gibi hammaddeden yararlanma söz konusu olmayıp, bunun yerine malzeme maliyetleri ön plana çıkmaktadır. Baklavada kullanılan tereyağının sade olarak müşteriye kahvaltıda sunulabilmesi bu duruma örnek olarak gösterilebilir.
- Otel işletmelerinde sunulan mal ve hizmetler üretildikleri yerde tüketilirler. Yani üretim ve tüketim eş zamanlıdır. Diğer sektörlerde olduğu gibi üretilen ürünün tüketiciye ulaştırılması zorunluluğu yoktur. Bu işletmelerin ulaştırma maliyetlerini; üretim faktörlerini tedarik maliyetleri oluşturmaktadır.
- Otel işletmelerinde sunulan mal ve hizmetleri stoklama imkânı bulunmadığından, satılmayan her birim ürün işletme için zarar anlamına gelmekte ve maliyetleri artırmaktadır. Örneğin 500 kişilik bir otelde o gün 200 kişi kalıyorsa otelin o günkü zararı 300 kişidir ve bu zarar sonraki günlerde telafi edilemez.

Bir işletmede hesaplanacak maliyetler oluşumlarına göre birbirlerinden ayrılırlar. Konaklama işletmelerinde maliyet çeşitleri genel olarak aşağıdaki gibi özetlenebilir (Kutlan, 1998; 62-64);

- 1) Personel Maliyeti:** İşletmeye hizmet veren her türlü bordroda kayıtlı personelin maliyetleridir. Genelde personel maliyetlerinden bahsederken sadece maaşlar akla gelir, ancak konaklama işletmelerinde göz önünde bulundurulması ve hesaplanması gereken başka personel maliyetleri de vardır. Bunların başında personelin konaklama ve yiyecek-içecek masrafları gelir. Personelin tükettiği enerji, çamaşırhane masrafları, vs. de dikkate alınmalıdır.

- 2) **Malzeme Maliyeti:** Malzeme kullanımı sırasında ortaya çıkan hizmet üretimi ile ilgili maliyetlerdir. Konaklama işletmesinin malzeme maliyetleri, Yiyecek-İçecek ve işletme malzemesi olmak üzere iki gruba ayrılır.
- 3) **Dış Hizmetler Maliyeti:** Dışarıdan alınan her türlü üretim ile ilgili hizmet karşılığı ortaya çıkan maliyet toplamıdır.
- 4) **Amortismanlar:** Hizmet ile ilgili birimlerin amortismanları sonucu ortaya çıkan maliyetlerdir.
- 5) **Faizler:** İşletmenin mal varlığıyla direkt ilgilidir; ayrıca zaman kavramı da ön plana çıkar.
- 6) **Diğer Maliyetler:** Diğer tüm maliyetler, faaliyetlerle endirekt ilgili ancak gerekli maliyetlerdir. Bu maliyetlere sigorta masrafları, elektrik, doğalgaz ve su giderleri, telefon ve haberleşme masrafları örnek olarak verilebilir.

3.3. Konaklama İşletmelerinde Bütçelemenin Önemi

Konaklama işletmelerinde verimliliğin ölçülmesinde kullanılabilecek en önemli araç bütçelerdir. Konaklama işletmelerinde bütçeler genel olarak aylık ve mevsimlik düzenlenmekle birlikte, konaklama işletmelerinin yapısından dolayı önemli olan iki tür bütçe vardır. Bunlar; faaliyet bütçesi ve bölüm bütçeleridir. Faaliyet bütçeleri; işletmede gelir tablosunu etkileyen gelir ve gider kalemlerini planlar. Örneğin; konaklama işletmesinde belli bir aya ait satış gelirlerinin tahmin edilmesi, faaliyet bütçesini oluşturur. Bölüm bütçeleri ise bölümlere ayrılmış bir işletmeye ait finansal bilgilerin, bölümlere göre ayrı ayrı hazırlandığı bütçelerdir (Eraslan, 2009: 381).

Konaklama işletmelerinde üst yönetimce belirlenmiş bir bütçe sistemi aşağıdaki faydaları sağlar (Kozak, 2002: 201-202);

- Bütçeleme etkinlikleri, yönetimin belirli bir karar almadan önce seçenekleri incelemesini gerektirmektedir. Örneğin, otel işletmelerinde üretilen her ürün ve hizmet için farklı fiyatlandırma seçenekleri bulunmaktadır. Başka bir örnek vermek gerekirse; otel işletmesindeki ürün ve hizmetleri üretip sunmada farklı kadrolama seçenekleri mevcuttur ve her seçenek üretilen mal ve hizmetin

kalitesini etkileyecektir. Bütçeler yönetime seçim yapmadan önce alternatiflerin değerlendirilmesi olanağını sunmaktadır.

- Bütçeleme, otel işletmesine bir kıyaslama standardı sağlamaktadır. Bütçelerle, gerçekleşen sonuçlar karşılaştırılarak sapmalar ve dolayısıyla sapmaların nedenleri bulunmaya çalışılır.
- Bütçe, yönetimin ileriye dönük kestirmelerde bulunmasına olanak sağlar. Böylece, gerek içsel gerekse dışsal değişimlerle karşılaşıldığında uyum sağlanması yerine, yönetime içsel ve dışsal koşulları etkileme olanağı sağlamış olur.
- Katılımcı bir bütçeleme anlayışı benimsenerek, bütün yönetim kademelerindeki yöneticilerin bütçe sürecine katılımı sağlanabilir. Böylece katılımcıların motivasyonu yükselir ve bütçelenen rakamlara ulaşılması konusundaki istekleri artar.
- Bütçeleme süreci, otel işletmesinin hedeflerinin alt kademe yöneticilerine iletiildiği bir iletişim kanalının oluşturulmasını sağlar. Bütçeler bir kıyaslama standardı olarak kullanıldığında, alt kademe yöneticileri faaliyet sonuçlarını periyodik olarak planlarla karşılaştırabilirler. Hedeften önemli sapmalar gerçekleşmiş ise ilgili yöneticilerden sapma nedenlerini açıklamaları ve hangi önlemlerin alınması gerektiğine ilişkin görüşleri ortaya koymaları istenir.
- Bütçeleme gelecekte gerçekleşecek giderlerin tahmin edilmesini sağlayarak, yöneticilerin mal ve hizmet fiyatlarını ilgili giderlerle ilişki kurarak belirleyebilmelerine yardımcı olur.

3.4. Konaklama İşletmelerinde Geleneksel Bütçenin Düzenlenmesi

Konaklama işletmeleri bütçelemesinde; gelişen teknoloji ve ekonomik koşulların getirdiği yenilikler bütçeleme yapılırken göz önünde bulundurulmak zorundadırlar. Sadece oda satışları göz önünde bulundurularak hazırlanan bir bütçe başarılı olmayacaktır. Konaklama işletmeciliğinde, konaklama tesisi ve içinde bulunduğu sosyal ve kültürel ortam bir bütün olarak satılmaktadır (Kutlan, 1998: 70).

Bir otel işletmesinin belli bir dönem için planlanmış geleceğinin o dönem sonundaki gerçekleşen durumu ile kıyaslanması anlamındaki bütçeler, maliyet/kâr analizleri için etkili bir araçtır. Otel yöneticisinin planlama ve denetleme için öznel aracı "kişisel gözlem" ise; nesnel araçları da "kayıtlı belgeler" adı altında toplanabilir. Bu belgelerin bir bölümü muhasebe bölümünde arşivlenirken bir bölümü de "bütçeler" adı altında bir yönetim aracı olarak yöneticinin eli altında tutulur.

Bütçeler, otel işletmesine özgü planlama süreçlerinin sayısal ifadesi olarak kabul edilebilirler. Turizm alanındaki uygulamada çok sayıda bütçeden söz edildiği bir gerçektir. İşletmenin her bölümünün ayrı ayrı bütçeleri de yapılabileceği gibi, işlevsel anlamda farklılaşan bütçeler de düzenlenebilir. Kuşkusuz otel işletmesi, bölümsel yada işlevsel ayrıntılı konularda düzenlediği bütçeler dışında, bu verilerin topluca bir ana bütçede konsolide edildiği "genel bir işletme bütçesi" de yapmalıdır (Usal ve Kurgun, 2006: 90).

3.4.1. Departman Bütçeleri

Departman gelirleri bütçesi, konaklama işletmesinde var olan her bir departman için ayrı ayrı hazırlanır. Bu bütçeler hazırlanırken her departmanın gelir ve giderleri ayrı ayrı tahmin edilir (Bekçi, 2003: 93).

Departman bütçelerinin hazırlanması oldukça güçtür. Öncelikle her departmanın gelirleri tahmin edilir. İkinci aşamada, her departmanın direkt faaliyet giderleri tahmin edilerek, satış gelirlerinden indirilir. Üçüncü aşamada ise her departmanın tahmini net faaliyet gelirleri birleştirilir ve ortak giderler bu gelirden indirilerek net gelire ulaşılır (Kozak, 1995: 191).

3.4.1.1. Satış Bütçesi

Pazarlama araştırmalarına dayanılarak, gelecek dönemde satışların üç aylık, aylık veya daha kısa dönemler için dağılımını tahmin etmeyi konu eden bütçe çeşididir. Ana bütçenin hazırlanmasında başlangıç noktası, satış bütçesinin düzenlenmesidir. Çünkü tahmini satış hacmine göre hazırlık (üretim) bütçesinden; malzeme tedarik, satılan malların maliyeti bütçesine kadar bir dizi bütçe hazırlanacaktır. Bu nedenle, satış bütçesinin düzenlenmesi için gerekli olan satış tahminlerinin çok dikkatli yapılması gerekir (Türksoy, 1998: 65).

Satış bütçesinin hazırlanmasında en önemli ve en zor olan işlem, satış tahminlerinin yapılmasıdır. Satış tahminleri ile işletmenin faaliyet döneminin ne olacağı, hangi fiyatların uygulanacağı ve satış miktarları (oda ve yatak sayıları) belirlenir (Eraslan, 2009: 382).

3.4.1.1.1. Oda Gelirleri Bütçesi

Konaklama işletmesinin sezon özelliklerine göre satılabilir oda ve yatak sayısı belirlendikten sonra bu odaların fiyatlarının sezon yapısı dikkate alınarak belirlenmesi gerekir. Aynı odanın esas sezondaki ve yarı sezondaki fiyatları farklı olacağı gibi esas sezondaki aylar arasında da fiyat farklılıkları oluşturulabilir. Grup halinde gelen konuklara ve münferit gelen konuklara uygulanacak fiyatlarda farklı olacaktır. Bunun yanında iki kişilik odada tek kişi kalırsa veya odaya ilave yatak konursa, odanın satış fiyatı değişecektir. Tüm faaliyet dönemindeki oda satışları ve fiyatlar belli olduktan sonra yapılacak iş, satılması beklenen oda sayısı ile oda fiyatlarının çarpılmasıdır. Çarpımların sonuçları toplandığında da bütçeye konacak oda satış gelirleri belirlenmiş olur (Kozak, 2002: 203).

Konaklama işletmelerinde oda gelirleri kapsamında bütçede temel alınan birim ciro, ortalama oda ve yatak geliridir. Konaklama bölümünde ciro tahminleri aşağıdaki özellikler göz önünde bulundurularak yapılır (Kutlan, 1998: 73);

- **Potansiyel satış oranının bulunması:** Bir dönemdeki hizmete açık oda sayısının ilgili satış fiyatıyla çarpımı, potansiyel maksimum ciroya eşittir. Bu değer, karşılaştırmalarda esas değer olarak ele alınır.
- **Ortalama geceleme oranı:** Önceden yapılmış rezervasyonlara muhtemel rezervasyonlar ve rezervasyon yaptırmadan gelecek müşteriler eklenir. Bu hesaplama yapılırken bir önceki yılın rakamları ve o yılın beklentileri göz önünde bulundurulur. Bu rakamdan muhtemel rezervasyon iptalleri çıkarılır ve tahmini konaklama rakamı elde edilir.

Konaklama geliri, aşağıdaki formüller ile hesaplanabilir;

Oda fiyatı x Tahmini konaklama (Oda sayısı) veya

Yatak fiyatı x Tahmini konaklama (Yatak sayısı)

3.4.1.1.2. Yiyecek-İçecek Gelirleri Bütçesi

Yiyecek-İçecek gelirlerinin tahmininde başlangıç noktası oda gelirleridir. Konaklama işletmelerinde yiyecek-içecek gelirleri, oda gelirlerinin belirli bir yüzdesi olarak tespit edilebilir. Örneğin, oda gelirlerinin %70'i yiyecek geliri; yiyecek gelirinin de %45'i içecek geliri olarak saptanabilir. Bir diğer hesaplama şeklinde ise geçmiş yıllarda otelde kalan müşterilerin belirli bir miktarının otelin restoranından ve barından yararlandığı düşünülebilir. Örneğin; tahmini müşteri sayısının %75'inin restorandan, %25'inin ise otelin barlarından yararlandığı tespit edilebilir. Yiyecek-İçecek gelirleri aşağıdaki gibi hesaplanabilir (Kozak, 1995: 192);

Yiyecek Gelirleri: Tahmini müşteri sayısı x Kuver fiyatı

İçecek Gelirleri: Tahmini müşteri sayısı x İçki fiyatı

Yiyecek-İçecek Bütçesi hazırlanırken, konaklama işletmesinde konaklayan müşterilerin yanı sıra, işletmede konaklamayan müşterilerin de hesaba katılması gerekmektedir. Bunun için geçmiş dönem verilerinden yararlanılabilir (Bekçi, 2003: 97).

3.4.1.1.3. Yan Faaliyet Gelirlerinin Bütçelenmesi

Konaklama işletmelerinde yan hizmetler çok çeşitli olabilmektedir. Her konaklama işletmesinde misafirlere telefon hizmeti verilmektedir. Bunu kuru temizleme, çamaşırhane hizmetleri takip eder. Ayrıca sigara ve gazete dükkânları, garaj, kasa, oto kiralama, yüzme havuzu, sağlık merkezi ve hatta sinema bile bugün konaklama işletmelerinin konforu artırmak için hizmetlerine ekledikleri servislerdir. Yan hizmetlerin ne kadar gelir getirdiği ve ne kadar masraf yarattığı konaklama işletmesinin doluluk oranıyla yakından ilgilidir (Kutlan, 1998: 76).

Sauna, hamam, plaj, yüzme havuzu vb. gelirlerin tespitinde yüzdesel bir ilişki kurulamamakla birlikte bu gelirler, gelecek dönemde yapılması planlananlar da göz önüne alınarak doğrudan tahmin edilirler. Çamaşırhane ve telefon gelirleri ile oda gelirleri arasında ise yüzde ile ifade edilen bir ilişki kurulabilir. Bu konuda A.B.D.'de standart olarak kabul gören oranlar şöyledir (Kozak, 1995: 194);

- Telefon gelirleri = Oda gelirlerinin % 7-9'udur.
- Çamaşırhane gelirleri = Oda gelirlerinin % 1,5'idir.

3.4.1.1.4. Diğer Gelirlerin Bütçelenmesi

Konaklama işletmelerinin kira gelirleri gibi faaliyet konuları dışında gelirleri olabilir. Bu gelir tahminleri de, muhasebe departmanının tecrübe ve bilgilerine göre yapılacaktır (Çetiner, 2002: 395).

3.4.1.2. Satışların Maliyeti Bütçesi

Yiyecek-İçecek maliyeti, genelde yiyecek-içecek gelirlerinin belirli bir yüzdesi alınarak hesaplanır. Yiyecek-İçecek gelirlerine uygulanacak yüzde, muhasebe departmanından elde edilir. Muhasebede her departmana ilişkin gelir-gider kaydı tutulduğundan departman giderlerinin departman gelirleri içindeki yüzdeleri kolaylıkla hesaplanabilir. Ayrıca benzer işletmelere ait sektör ortalamaları da, konaklama işletmeleri yöneticilerine giderleri tahmin etme konusunda önemli bir fikir verir (Kozak, 2002: 204).

Yiyecek-İçecek Satışları Maliyet Bütçesi hazırlanırken aşağıdaki oranlardan yararlanılabilir (Eraslan, 2009: 385);

Yiyecek Maliyet Yüzdesi = Satılan Yiyecek Maliyeti / Yiyecek Satışları

İçecek Maliyet Yüzdesi = Satılan İçecek Maliyeti / İçecek Satışları

3.4.1.3. İşçilik Bütçesi

İşçilik giderlerinin bütçelenmesinde; işgücü programı, sendikalı işçiler için toplu sözleşmeler, yasal birtakım düzenlemeler ve iş hacmi dikkate alınmalıdır. İşçilik gider bütçesi hazırlanırken, işletmede çalışan personelin ne kadarının devamlı ne kadarının geçici olarak çalıştığı ve ne kadar ücret aldıkları tespit edilmelidir (Bekçi, 2003: 100).

Devamlı personele ödenen ücretler sabit gider niteliği taşıırken, geçici personele ödenen ücretler satış gelirleri ile paralellik gösterir. Bu giderler iş hacmine paralel olarak önce artar, fakat daha sonra sabit kalırlar. Bu özelliklerinden dolayı yarı sabit gider olarak kabul edilen giderlerdir. İşçilik giderlerinin tahmininde, önemli bir güçlük

söz konusu değildir. Burada önemli olan, iş programları ile konaklama işletmesinin sezonlar arasında ve kapasite kullanım derecelerinde meydana gelebilecek değişimleri tespit etmektir. Bu işlem yapıldıktan sonra, çalışan personel sayısı ile ödenmesi gereken ücretler çarpılarak, tahmini işçilik giderleri hesaplanır (Kozak, 1995: 196).

3.4.1.4. Diğer Gider Bütçeleri

Satışların Maliyeti ve İşçilik Giderleri Bütçeleri dışında kalan, bütçelenmesi gereken başka giderler de vardır. Bu tür giderler, bölüm sorumluluklarının kontrolünde olan giderlerdir. Odalarda kullanılan temizlik malzemesi giderlerinin tahmin edilmesi, örnek olarak verilebilir. Bunun dışında yer alan genel yönetim, pazarlama, satış, dağıtım, bakım-onarım, enerji, yakıt, gibi giderler de hizmet bölümleri gider bütçesini oluşturacaktır. Ayrıca giderler, sabit ve değişken olarak ayrılarak, esnek bütçeler yardımı ile değişik üretim hacimlerine göre bütçelenebilir (Eraslan, 2009: 385).

3.4.2. İşletme Bütçesi

Genel İşletme Bütçesi, işletmenin tüm fonksiyonlarını kapsayan bütçelerdir. Genel işletme bütçeleri iki ana bölümden oluşur. Bunlar; Departman Bütçeleri (Satış Gelirleri Bütçesi, Satışların Maliyeti Bütçesi, İşçilik Bütçesi, Diğer Giderler Bütçesi) ve Finansman Bütçesi (Yatırım Bütçesi, Nakit Bütçesi)'dir. Yukarıda açıklanmış olan departman bütçelerinin bir araya getirilmesi ile otelin proforma gelir tablosu elde edilmektedir. Genel İşletme Bütçesine Finansman Bütçesi bölümü dahil edildiğinde, işletmenin proforma gelir tablosu, proforma bilançosu, nakit bütçesi ve proforma fon akım tablolarını toplu olarak gösterme mümkün olmaktadır (Kozak, 1995: 196-198).

Aşağıda bir işletme bütçesinin düzenlenişini ana hatlarıyla gösteren basit bir örnek yer almaktadır. (**Not:** Bu örnek, Prof. Dr. Ertuğrul ÇETİNER'in "Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları" kitabından alınmış olup, rakamları değiştirilmiştir. Bu örnekte, aylık işletme bütçesi düzenlenecektir. Hesaplamalar anlaşılması ve görülmesi açısından bütçe içinde yer alacaktır. Oysa matematiksel işlemler bütçe üzerinde gösterilmemelidir)

Örnek: Örnek Otel İşletmesinin 2013 Yılı Mayıs Ayı İşletme Bütçesi Düzenlenecektir. Bütçe bilgileri şöyledir (Çetiner, 2002: 396,398);

- Otel faaliyet departmanları: 1. Odalar 2. Restoran ve Kafeler
- Ortalama oda fiyatı: 50,- TL
- Oda sayısı: 100 oda
- Doluluk oranı: %80
- Kira gelirleri: Yıllık 60.000,- TL
- Yiyecek ve içecek gelirleri, oda gelirlerinin %40'ıdır.
- Satılan yiyecek ve içecek maliyeti, yiyecek ve içecek gelirlerinin %25'idir.

İşçilik Giderleri:

- Odalar bölümü: 50.000,- TL
- Restoran ve kafeler: 10.000,- TL
- Diğer giderler, bölüm gelirlerinin %10'udur.

Hizmet Departmanlarına Ait Giderler:

- Genel yönetim giderleri: 10.000,- TL
- Isı-ışık-enerji giderleri: 15.000,- TL
- Reklam giderleri: 5.000,- TL
- Bakım-Onarım giderleri: 5.000 TL-
- Sabit giderler, yıllık 110.400,- TL

Tablo 4
Örnek Otel işletmesi Mayıs 2013 İşletme Bütçesi (TL)

DEPARTMAN GELİRİ	TUTAR
Oda Gelirleri (100 x 30 x 0,80 x 50)	120.000,-
Yiyecek-İçecek Gelirleri (120.000 x 0,40)	48.000,-
Toplam Departmanlar Geliri (120.000 + 48.000)	168.000,-
Diğer Gelirler (60.000 / 12)	5.000,-
<u>Toplam Brüt Gelir (168.000 + 5.000)</u>	<u>173.000,-</u>
DEPARTMANLAR MALİYETİ	
<u>Odalar Departmanı Maliyeti:</u>	
İşçilik Maliyeti	50.000,-
Diğer Giderler (120.000 x 0,10)	12.000,-
<u>Yiyecek-İçecek Departmanı Maliyeti:</u>	
Satışlar Maliyeti (48.000 x 0,25)	12.000,-
İşçilik Maliyeti	10.000,-
Diğer Giderler (48.000 x 0,10)	4.800,-
<u>Toplam Departmanlar Maliyeti</u>	<u>(88.800,-)</u>
DEPARTMANLAR KARI	
Odalar Departmanı [120.000 – (50.000 + 12.000)]	58.000,-
Yiyecek-İçecek Dep. [48.000 – (12.000 + 10.000 + 4.800)]	21.200,-
Toplam Departmanlar Karı (58.000 + 21.200)	79.200,-
Diğer Gelirler	5.000,-
<u>Toplam Brüt Kar (79.200 + 5.000)</u>	<u>84.200,-</u>
HİZMET DEPARTMANLARI GİDERLERİ	
Genel Yönetim Giderleri	10.000,-
Isı-Işık-Enerji Giderleri	15.000,-
Reklam Giderleri	5.000,-
Bakım-Onarım Giderleri	5.000,-
<u>Toplam Hizmet Departmanları Giderleri</u>	<u>(35.000,-)</u>
Sabit Giderler (110.400 / 12)	(9.200,-)
<u>DÖNEM KARI [84.200 – (35.000 + 9.200)]</u>	<u>40.000,-</u>

3.4.3. Bütçe Kontrolü

Departman Bütçeleri ve Finansman Bütçesinin bir araya getirilmesi ile “Genel İşletme Bütçesi” hazırlanmış olur. Otel işletmesinin genel kurulu veya yönetim kurulunun onayını alan genel bütçedeki hedeflere, tüm işletme personelinin gayretleriyle

ulaşılmaya çalışılır. Bütçelenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının tespit edilmesi sürecine “Bütçe Kontrolü” denir. Bütçe kontrolünde “Performans Raporları” kullanılır (Kozak, 2002: 206).

Performans Raporları; özellikle iç yönetimin kontrolünü kolaylaştırmak için departmanlar itibariyle düzenlenmektedir. Bu raporlar, gerçekleşen sonuçlar ile bütçelenmiş rakamların karşılaştırma işleminin sonuçlarını hem yüzde hem de mutlak rakamlar olarak göstermekte ve aylık olarak belli bir standart forma uygun olarak hazırlanmaktadır. Ayrıca Performans Raporları ile işletmenin verimli ve verimsiz çalışan departmanlarının ortaya çıkarılması mümkün olabilmektedir. Bu raporların ilgili ay ile birlikte geçen ayların toplamını gösterecek şekilde hazırlanmaları gereklidir. Karşılaştırma sonucu ortaya çıkan sapmaların, olumlu ya da olumsuz olmalarına bakılmaksızın nedenlerinin araştırılması gerekir (Kozak, 1995: 198).

3.5. Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Yaklaşımların Önemi

Günümüzde, büyük ölçekli konaklama işletmelerinde birçok faaliyetin aynı anda müşterilere sunulması nedeniyle, işlemler giderek karmaşık bir yapıya bürünmüştür. Bu durum, düzenli olarak çalışılabilecek bir muhasebe sisteminin uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. Muhasebe sistemi, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet durumunu daha net olarak gösterebilmek amacıyla ilgili tüm finansal bilgileri toplayabilmek için tasarlanmaktadır (Bekçi, 2003: 23).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, maliyetlerini daha ayrıntılı bir şekilde analiz etmek böylece değişik hizmetler için daha doğru maliyet görüntüsü elde etmek isteyen hizmet işletmeleri için tavsiye edilebilmektedir. Restoranlar gibi bazı hizmet işletmelerinde ise Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile geleneksel maliyet hesaplama yöntemlerinin birleşimi en iyi sonucu verebilmektedir (Soren, 1995: 62).

Genel olarak hizmet işletmelerinin hemen hemen bütün maliyetleri, indirekt gider özelliği gösterdiği için hizmet işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi, büyük bir önem taşımaktadır. İmalat işletmelerinde, ürünlerin önemli maliyet unsurları (direkt madde ve direkt işçilik) kolaylıkla izlenebilmektedir. Ancak hizmet işletmelerinde direkt malzeme maliyetleri en az düzeydedir, ürün ve müşterileri

destekleyen personel giderlerinin çoğu ise indirekt özellik göstermektedir (Cooper ve Kaplan, 1991: 231).

Günümüzde önemi giderek artan turizm sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin kullanımı yaygınlaşmaktadır. Hizmet işletmelerinde toplam giderler içerisindeki Genel Üretim Giderlerinin payı daha da artmıştır. İşletmeler, artık sadece gelir getiren hizmeti sunmayı yetersiz görmektedir. Aynı şekilde hizmet alan müşterilerde asıl hizmetin dışında birçok ek hizmet ve aktivite istemektedir. Bu durum, turizm işletmelerini Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemini kullanmaya zorlamaktadır.

Örneğin bir otel işletmesi, geçmişte animasyon, spor ve diğer sosyal etkinlikleri yapma ihtiyacı duymazken günümüzde söz konusu etkinlikleri yapmaksızın faaliyetine devam etmesi oldukça zorlaşmıştır. İşletmeler arasındaki yoğun rekabet nedeniyle bu etkinlikler daha da önem kazanmaktadır. Bu sosyal etkinliklerin artması gelir sağlamayan Genel Üretim Giderlerinin artması demektir (Kutukız, 2004: 184).

Geçmişte konaklama işletmelerinde Genel Üretim Giderlerinin toplam maliyetler içindeki payı küçük olduğu için hacim bazlı-mamul esaslı maliyet sistemleri gerçeğe yakın maliyet bilgileri verebilmekteydi. Ancak bu gelişmeler sonucunda konaklama işletmelerinin Genel Üretim Giderlerinde büyük bir artış meydana gelmiş ve Genel Üretim Giderlerinin üretim hacmine dayalı tek bir dağıtım anahtarı ile ürünlere yüklendiği geleneksel maliyet sistemleri artık doğru maliyet bilgileri vermekten uzaklaşmıştır.

Bu nedenle günümüzde Genel Üretim Giderleri ile ürün ve hizmetler arasındaki ilişkiyi sağlıklı bir şekilde yansıtan Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve diğer Faaliyet Tabanlı Yaklaşımlar konaklama işletmeleri için daha da önemli hale gelmiştir.

Konaklama işletmelerinde Genel Üretim Giderlerinin oluşmasına neden olan faaliyetler aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır (Karacan, 2003: 158);

- **Hizmet birimleri düzeyindeki faaliyetler (Unit-level activities):** Bir hizmetin yerine getirilmesi sürecinde tekrarlı olarak gerçekleştirilen faaliyetlerdir. Örneğin; müşteri hesaplarının tutulması ve faturalarının düzenlenmesi, ilgililer tarafından satışa hazır durumdaki odalar için resepsiyona rapor verilmesi.

- **Hizmet partileri düzeyindeki faaliyetler (Batch-level activities):** Bir hizmetin yerine getirilmesinde hizmet için toplu olarak parti düzeyinde tekrarlanan faaliyetlerdir. Örneğin; otelin restoranında verilen sabah kahvaltısı, öğle ve akşam yemeği hizmetleri.
- **Hizmet düzeyindeki faaliyetler (Product-level activities):** Bu tür faaliyetler her zaman gerçekleştirilmezler. Bir anlamda destekleyici faaliyetler olup, ihtiyaç duyulduğunda gerçekleştirilen faaliyetlerdir. Örneğin; otele gelen müşterilerden isteyenler için güzellik ve cilt bakım hizmeti verilmesi.
- **İşletme düzeyindeki faaliyetler (Facility-level activities):** Tüm hizmet faaliyetlerinin yerine getirilebilmesi sürecini destekleyen faaliyetlerdir. Yönetim kademesinde çalışanların ücretleri, bakım-onarım giderleri, amortismanlar, vergi, resim ve harç giderleri, sigorta giderleri vb. bu faaliyet düzeyinde ele alınmaktadırlar.

Faaliyet Tabanlı Yönetim; ürünler, müşteriler ve hizmetlerin karlılığı ile ilgili stratejik konularda kendi yeterliliğini gösterdiği için son yıllarda işletmecilik dünyasına kendini kabul ettirmiştir. Bu yönetim anlayışı; katma değer analizi, maliyet etkenleri, performans ölçüleri ve finans sürecinin yeniden yapılandırılması konularında fırsatlar da sunmaktadır. Faaliyet Tabanlı Yönetim anlayışındaki başarının sonucunda işletmeler, Faaliyet Tabanlı Maliyetlendirme gibi faaliyet esasına dayalı süreçlere yönelmişlerdir (Kaygusuz, 2003: 100).

Faaliyet Tabanlı Yönetim; süreç zamanı, kalite, çeviklik, esneklik ve müşteri hizmetleri gibi finansal olmayan ölçümlerle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimini bütünlemektedir. Bu yapısıyla Faaliyet Tabanlı Yönetim, maliyet bilgi tabanının ötesine geçmektedir. Faaliyet tabanlı bilgilerin kullanımı üç aşamalı bir süreç olarak görülebilmektedir. Bu süreçte (Karacan, 2003: 55);

- İlk aşama olan Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede, öncelikle karlılık analizine yönelik maliyet hesaplamaları,
- İkinci aşama olan Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetiminde, faaliyet ve işlem süreçlerinin iyileştirilmesine yönelik analiz ve uygulamalar,

- Son aşama olan Faaliyet Tabanlı Yönetimde, ilk iki aşamada sağlanan maliyet bilgileri ile birlikte finansal olmayan ölçümlerin, gerek işletme faaliyetleri düzeyinde, gerekse stratejik düzeyde kararlar için kullanılması yer almaktadır.

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ise üretim işletmelerinde olduğu gibi hizmet işletmelerinde de etkili bir bütçeleme tekniğidir. Bir hizmet işletmesinde Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin kullanılabilmesi için öncelikle hizmetlerin ve müşterilerin maliyetlendirilmesi amacıyla faaliyet talebi ve ilgili kaynak gereksinimleri tahminlerini sağlayan bir Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modeli geliştirilir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme süreci bitiminde bütçeleme ekibi, gelecek yıldaki tahmini müşteri, hizmet, ürün karışımı ve hacmini karşılayan tedarik edilmesi zorunlu toplam organizasyonel bir kaynak tahminine sahip olur (Cooper ve Kaplan, 1998: 311).

3.6. Konaklama İşletmeleri İçin Bir Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli Önerisi

Geçmişte konaklama işletmelerinde müşterilerin geceleme ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak sadece oda satışı yapılmakta idi. Müşterilere sunulan hizmetler de müşterilerin konaklama ihtiyacının karşılanmasına yönelik olarak gerçekleşmekteydi. Günümüzde ise konaklama işletmeleri, müşterilerine temel hizmeti olan oda satışı yanında restoran, bar, kafe, pastane gibi pek çok satış hattında yiyecek-içecek, alkollü ve alkolsüz içki satışı yapmaktadırlar.

Bununla birlikte konaklama işletmeleri, müşterilerine oda ve yiyecek-içecek satışına yönelik hizmetlerle beraber müşterilerin eğlence ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik animasyon ve rekreasyon hizmetleri, SPA, havuz, hamam hizmetleri, terzi, kuaför gibi çok sayıda hizmetler sunmaktadırlar. Görüldüğü gibi geçmişten günümüze kadar konaklama işletmelerinde müşterilere sunulan hizmetler farklılaşarak artmıştır. Aynı şekilde müşterilere satılan ürünlerin ve satış hatlarının çeşitlenerek arttığını görmekteyiz.

Konaklama işletmeciliğinde meydana gelen bu gelişmeler sonucunda, günümüzde konaklama işletmelerinin müşterilerine sundukları hizmetleri gerçekleştirebilmek için daha fazla faaliyet gerçekleştirmeleri gerekmektedir. İşletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin artması bu faaliyetlerin tükettikleri kaynakların ve faaliyet maliyetlerinin yükselmesine yol açmıştır. Konaklama işletmelerinin hizmet üretim sürecindeki bu

gelişmeler, Genel Üretim Giderlerinin toplam maliyetler içerisindeki payının ciddi oranda yükselmesine yol açmıştır. Bu durumun Genel Üretim Giderlerinin doğru bir şekilde bütçelenmesinin önemini ve dolayısıyla da Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli'nin konaklama işletmeleri açısından önemini daha da artırdığı düşünülmektedir.

Çalışmamızın bu kısmında, İstanbul'da faaliyet gösteren beş yıldızlı bir uluslararası zincir otel işletmesinin organizasyon yapısı, gerçekleştirilen faaliyetleri ve maliyet akışı gibi çeşitli faktörlerin analiz edilmesi suretiyle söz konusu otel işletmesine özgü bir Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli oluşturulmuştur. Bu kapsamda aşağıda öncelikle, geliştirilen modelin amaçları, özellikleri ile modelin yapısını oluşturan tüm unsurlar; bu unsurların birbirleriyle ilişkileri ve maliyet akışları ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılmıştır.

İşletmelerin içerisinde bulunduğu sektör, büyüklüğü, stratejisi, organizasyon yapısı, işletmede verilen hizmetler ve gerçekleştirilen faaliyetler, maliyetlerin özellikleri ve çeşitliliği gibi pek çok unsurlar Faaliyet Tabanlı Bütçeleme modeli oluşturulmasında göz önüne alınması ve buna göre işletmeye özgü bir model oluşturulmasını gerekli kılmaktadır.

3.6.1. Önerilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinin Temel Amaçları

Bu çalışmanın temel amacı; konaklama işletmeleri için bir Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli geliştirerek, Genel Üretim Giderlerinin departman bazında değil de işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin niteliğine göre oluşturulmuş faaliyet merkezleri temelinde bütçelenmesi suretiyle, faaliyet maliyet bütçelerinin daha rasyonel bir şekilde hazırlanmasıdır.

Böylece Faaliyet Tabanlı Bütçeleme sayesinde faaliyet maliyet bütçelerinin daha gerçekçi bütçelenmesi sonucunda, ürün maliyetlendirmesi yaparken ürünlerin faaliyet maliyetlerinden alacakları paylar daha sağlıklı olarak belirleneceğinden birim ürün ve hizmet maliyetleri ile satış fiyatlarının daha doğru belirlenmesi mümkün olabileceği düşünülmektedir.

Bu amaçla öncelikle çalışmada önerilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme modelinin yapısı ve işleyişi açıklanmış ve çalışmanın dördüncü bölümünde de geniş kapsamlı örnek bir

uygulama yapılmak suretiyle, model daha anlaşılabilir somut bir hale getirilmeye çalışılmıştır. Önerilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme modelinin diğer amaçları şunlardır;

- Konaklama işletmelerinin kendine has karakteristik özelliklerinin dikkate alınarak faaliyetler arasındaki ilişkilerin ve maliyet akışlarının analiz edilmesi, böylece faaliyetler arasındaki maliyet dağıtımlarının en rasyonel düzeyde yapılması,
- Bütçelemenin departman bazında değil işletmede gerçekleştirilen faaliyetler bazında gerçekleştirilmesi suretiyle katma değer yaratmayan faaliyetlerin elimine edilmesi. Böylece kaynak ve faaliyet maliyetlerinin düşürülmesi suretiyle karlılık düzeyinin yükseltilmesi ve
- Genel Üretim Giderlerinin departman bazında değil de işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin niteliğine göre oluşturulmuş faaliyet merkezleri kapsamında bütçelenmesi suretiyle, faaliyet maliyet bütçelerinin daha doğru bir şekilde hazırlanmasıdır.

3.6.2. Önerilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinin Geleneksel Bütçelemeden Temel Farklılıkları

Geleneksel Bütçelemede departman bazında bütçeleme yapılmaktadır. Konaklama işletmelerinde ise gerçekleştirilen faaliyetleri çoğu zaman departman bazında ayırmak mümkün olamamaktadır. Örneğin bir otelde Kat Hizmetleri Departmanında çalışan bir personel sadece müşteri odaları ve katlarının temizliğinden değil oteldeki lobi, konferans salonu gibi tüm genel alanların temizlik işlerinden de sorumludur.

Benzer şekilde görev yeri ana restoran olan bir garson, ihtiyaç olması halinde banket faaliyetlerinde de görev alabilir. O nedenle, önerilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme modelinde departman değil iş süreçleri göz önüne alınarak, faaliyet bazında bütçeleme yapılmaktadır.

Geleneksel Bütçelemede dağıtım anahtarı az sayıdadır ve bu dağıtım anahtarları işletmenin faaliyet hacmiyle ilgilidir. Oysa konaklama işletmelerinde Genel Üretim Giderleri, toplam maliyetlerin önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Genel Üretim Giderleri ise faaliyet hacminden bağımsız olarak ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle

önerilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme modelinde kaynak maliyetlerinin niteliği ve faaliyetlerle ilişkisi göz önüne alınarak çok sayıda maliyet etkeni kullanılmaktadır.

Geleneksel bütçeleme uygulandığı işletmelerde ürün maliyetlemede Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi kullanılmamaktadır. Önerilen bütçeleme modeli ise ürün ve hizmet maliyetlemede Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin kullanılmasına imkân vermektedir. Böylece ürün ve hizmet maliyetleri, çeşitli düzeylerdeki faaliyet maliyetlerinin de hesaba katılmasıyla daha rasyonel hesaplanabilmektedir.

3.6.3. Önerilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinin Özellikleri

Çalışmamızda geliştirilmiş olan Faaliyet Tabanlı Bütçeleme modelinin temel özellikleri şunlardır;

- Departman temelinde değil, faaliyetler itibariyle bütçeleme yapılmaktadır. Böylece faaliyetlerin yerine getirilmesi için gerekli olan kaynaklar ve bu kaynakların maliyetleri optimum bir düzeyde bütçelenebilmektedir.
- Faaliyet Analizi sayesinde katma değer yaratmayan faaliyetler tespit edilerek kaldırılır. Böylece maliyet tasarrufu sağlanarak işletme karlılığı artırılabilir.
- Maliyet dağıtımında, sadece faaliyet hacmiyle ilgili dağıtım anahtarları kullanılmaz. Genel Üretim Giderleri, bu maliyetlerin ortaya çıkmasına yol açan faaliyetlerle olan ilişkisi analiz edilerek, çok sayıda “maliyet etkeni” adı verilen dağıtım anahtarları vasıtasıyla ilgili faaliyetlere, faaliyet maliyetleri de satış objeleri ile faaliyetler arasındaki korelasyon dikkate alınarak satış objelerine dağıtılmaktadır.
- Farklı hizmet düzeylerindeki endirekt maliyet özelliği gösteren faaliyet maliyetlerinin satış objeleri direkt (sabit ve değişken) maliyetlerine yüklenmesi suretiyle rasyonel ürün ve hizmet maliyeti hesaplanabilmektedir.
- İşletmede yapılan tüm faaliyetler, bu faaliyetlerin maliyetleri ve bu faaliyetlerden sorumlu olan kişiler belli olduğu için daha etkin performans değerlendirme ve bütçe kontrolü sağlanabilir. Bu bakımdan, geliştirilen bütçeleme modeli sorumluluk muhasebesi yaklaşımına da uygunluk göstermektedir.

3.6.4. Önerilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinin Yapısı

Çalışmada önerilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli, beş yıldızlı bir uluslararası zincir otel işletmesinin İstanbul'da faaliyet gösteren bir şubesinin organizasyon yapısı ve maliyet bilgileri temelinde geliştirilmiştir. Örnek otel işletmesinde gerçekleştirilmiş olan faaliyet analizi sonucunda çalışmamızda geliştirilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme modelinde faaliyetler üç grupta toplanmıştır. Bunlar;

- A. İşletme Düzeyi Destek Faaliyetleri
- B. Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetler
- C. Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri

Gruplara göre faaliyetler ise aşağıdaki gibi tespit edilmiştir;

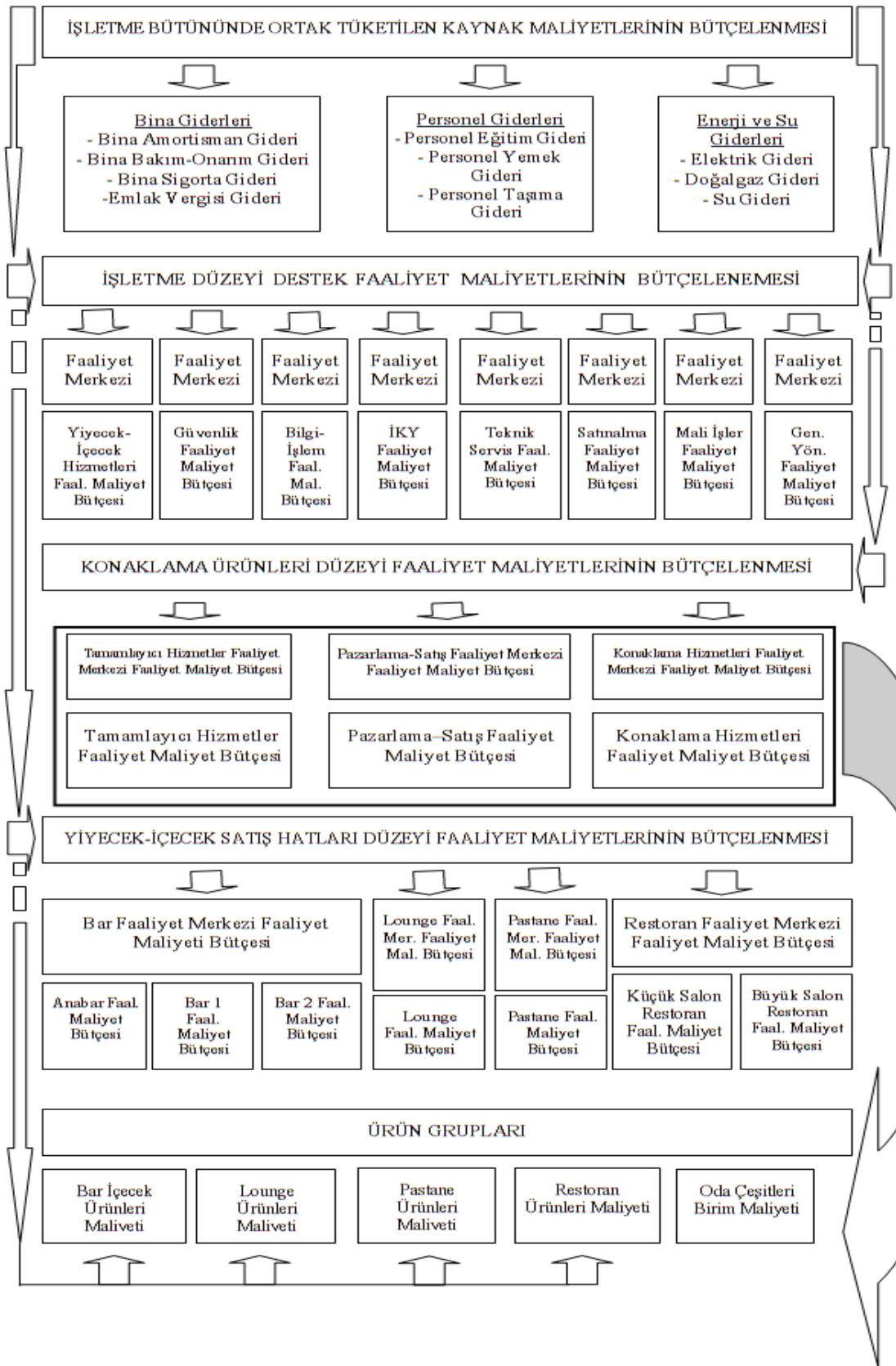
- A. İşletme Düzeyi Destek Faaliyetleri:** Genel Yönetim Faaliyeti, Mali İşler Faaliyeti, Satınalma Faaliyeti, İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyeti, Bilgi-İşlem Faaliyeti, Teknik Servis Faaliyeti, Güvenlik Faaliyeti ve Yiyecek-İçecek Hizmetleri (Yiyecek-İçecek Depolama) Faaliyetleridir.
- B. Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetler:** Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri, Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri (SPA, havuz, hamam, Internet kafe vd.) ve Pazarlama-Satış Faaliyetleridir.
- C. Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri:** Büyük Salon Restoran Faaliyeti, Küçük Salon Restoran Faaliyeti, Pastane Faaliyeti, Lounge Faaliyeti, Ana Bar Faaliyeti, Bar 1 Faaliyeti ve Bar 2 Faaliyetleridir.

İşletme Bütününde Ortak Tüketilen Kaynaklar; işletmedeki tüm faaliyetlerin sürdürülmesi için gerekli olan kaynaklardır. Bu nedenle Şekil 20'de görüldüğü gibi, bu kaynakların maliyetleri, uygun kaynak tüketim oranları ile bu kaynaklardan yararlandıkları ölçüde yukarıda sayılan tüm faaliyetlere dağıtılması gerekmektedir. Örnek otel işletmesinde tüm faaliyetler tarafından ortak tüketilen kaynaklar; Enerji (Elektrik, Doğalgaz) Giderleri, Su Giderleri, Personel Eğitim Gideri, Personel Yemek Gideri, Personel Taşıma Gideri, Bina Amortisman Gideri, Bina Bakım-Onarım Gideri, Bina Sigorta Gideri ve Emlak Vergisi Gideri olarak tespit edilmiştir.

İşletme Düzeyi Destek Faaliyetleri; satış hattı faaliyetlerine destek olmak için gerçekleştirilen faaliyetlerdir. Bu faaliyetlere işletmenin genel merkezinde tüm işletme adına yürütülen faaliyetlerin yanında, bu işletmeye bağlı olarak belli mal ve hizmetlerin üretildiği üretim yerlerindeki, genel üretim sürecini destekleyici faaliyetler de dahildir. Bunlara örnek olarak; genel yönetim, pazarlama, satış, AR-GE faaliyetleri verilebilir (Erden, 2004c: 22).

Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetler; Pazarlama-Satış Faaliyetleri, Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri ve Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleridir. Konaklama işletmelerinin temel fonksiyonu, müşterilerinin geceleme ihtiyacını karşılamaktır. Konaklama işletmeleri bu temel fonksiyonunu oda satışı ile gerçekleştirir. Bu nedenle, tüm konaklama işletmelerinde olduğu gibi örnek otel işletmesinde “müşteri odaları” temel satış objesi olarak tanımlanmıştır. Konaklama işletmelerinde “Pazarlama-Satış Faaliyetleri”nin temel amacı, işletmenin oda doluluk oranını en yüksek düzeyde tutabilmek için çeşitli reklam ve tanıtım faaliyetleri gerçekleştirmektir. Bu amaçla örnek otel işletmesinin pazarlama-satış bölümü, sürekli olarak seyahat acentaları, tur operatörleri ve şirketler ile temasa geçip işletmeyi pazarlayarak oda satışlarını gerçekleştirmektedir.

Önbüro ve Kat Hizmetleri Departmanlarının gerçekleştirdiği “Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri”; müşteri odalarının satışı ile müşteri odalarında belirli bir süre konaklama hakkını elde eden müşterilerin otelde konkladıkları süre içerisinde her türlü ihtiyaçlarının karşılanması için yapılan odaların tahsisatı, temizlik ve bakımı ile ilgili faaliyetlerdir. “Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri” kapsamında otelde konaklayan müşteriler için SPA, Havuz, Hamam, Sauna, Sağlık Merkezi, İnternet Kafe, Misafir Çamaşırhane, Terzi, Balo ve Toplantı Salonları, Erkek ve Bayan Kuaförler ile Otopark hizmetleri verilmektedir.



Şekil 20: Konaklama İşletmeleri için Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli

Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri; çok sayıda yiyecek içecek ürününün üretimini yapan ve doğrudan satışını gerçekleştiren, ürün portföyleri çok sayıda ve farklı yiyecek içecek ürününü kapsadığı için satış hattı kavramı ile tanımlanan, otel işletmesinin kafeterya, pastane, şark kahvesi, çay bahçesi, gibi her bir bölümünü bir satış hattı olarak kabul etmek ve buralarda tüketilen kaynakların maliyetlerini izlemek ve bütçelemek gerekmektedir. İşletmedeki Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin; bu faaliyet merkezlerinde üretilen ve doğrudan satılan ürünlerin yüklenecekleri Genel Üretim Giderlerini belirleyebilmesi için bu faaliyet merkezlerinde yapılan faaliyetlerin tükettiği kaynakların maliyetlerini bütçelemesi gerekmektedir (Pazarçeviren, 2006: 54).

Sonuç olarak, konaklama işletmelerinde maliyetlerin yapısı incelendiğinde faiz, amortisman, sigorta, bakım-onarım gibi Genel Üretim Giderlerinin ve süreklilik göstermeyen faaliyetlere ilişkin maliyetlerin fazla olması, çoğu faaliyetlerin departman temelinde takip edilmesinin güçlüğü gibi konaklama işletmelerinin kendine has özellikleri dikkate alındığında, Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin konaklama işletmeleri için önemli avantajlar sağlayabilecek modern bir bütçeleme tekniği olduğu düşünülmektedir. Çalışmamızın bu bölümünde tanıttığımız konaklama işletmelerine özgü faaliyet tabanlı bütçeleme modeli, daha önce de belirtildiği gibi uygulama çalışması yaptığımız beş yıldızlı bir otel işletmesine özgü geliştirilmiş bir modeldir. Dolayısıyla, modelin tüm konaklama işletmeleri için uygulanabilir bir model olduğunu düşünmek yanlış olur.

Çünkü her bir konaklama işletmesinin organizasyon yapısı ve büyüklüğü farklı olabileceği gibi; ulaşılmak istenen hedefler, stratejiler ve bunlara bağlı olarak gerçekleştirilen faaliyetlerde nitelik ve sayı olarak birbirinden farklılık göstermektedir. Ancak önerilen modelin konaklama işletmelerine özgü olması ve ilgili yazında bu tür işletmelere yönelik geliştirilmiş bir Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeline rastlanılmamış olması gibi sebeplerle çalışmada geliştirilmiş olan modelin, bu alanda yapılacak olan çalışmalara ve uygulayıcılara katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

BÖLÜM 4: BEŞ YILDIZLI BİR OTEL İŞLETMESİNDE FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME UYGULAMASI

Çalışmamızın son bölümünde, daha önce yapısı ve özellikleri açıklanmış olan Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinin daha anlaşılabilir ve somut hale getirilebilmesi amacıyla, beş yıldızlı bir otelin gerçek organizasyonel ve maliyet verileri temelinde modelin her aşamasını ayrıntılı bir şekilde gösteren örnek bir uygulama gerçekleştirilmiştir.

4.1. Örnek Otel İşletmesi Hakkında Genel Bilgiler

Çalışmamızda önerilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli, uluslararası beş yıldızlı bir zincir otelin İstanbul'da faaliyet gösteren şubesine ait organizasyonel veriler ve aylık ortalama maliyet verileri göz önüne alınarak geliştirilmiştir. Örnek otel işletmesi 289 odalı olup yaklaşık 40.000 m² alan üzerine kurulmuş bir şehir otelidir. İşletmede müşterilere sunulan ürün ve hizmet çeşitliliği oldukça fazladır.

Bu durum, söz konusu ürün ve hizmetlerin üretilmesi için yüksek maliyetli kaynak ve faaliyet gereksinimi ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle, ileri bir bütçeleme tekniği olarak Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin, örneğimizde olduğu gibi kaynak ve faaliyet çeşitliliği ile maliyeti yüksek olan konaklama işletmeleri için daha büyük bir önem arz ettiği düşünülmektedir.

4.2. Önerilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinin İşleyişi

Geliştirilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinde, bütçeleme süreci; üç temel aşamadan oluşmaktadır. Bütçeleme sürecinin birinci aşamasında; işletme bütününde faaliyetlerin ortak tükettikleri kaynakların maliyetleri bütçelenmekte ve bütçelenen kaynak maliyetleri, faaliyetlerin bütçelenen kaynak tüketim miktarları esas alınarak faaliyetlerin maliyet bütçelerine aktarılmaktadır.

Örnek otel işletmesinde yapılan faaliyet analizlerinde faaliyetlerin; Elektrik, Doğalgaz, Su, Personel Eğitim Gideri, Personel Yemek Gideri, Personel Taşıma Gideri, Bina Amortisman Gideri, Bina Bakım-Onarım Gideri, Bina Sigorta Gideri, Emlak Vergisi gibi kaynakları ortak olarak tükettikleri saptanmıştır.

Bütçeleme sürecinin ikinci aşamasında İşletme Düzeyi Destek Faaliyetleri, faaliyetlerin maliyetleri ve maliyet etkenleri bütçelenmekte ve bütçelenen destek faaliyet maliyetleri, Konaklama Ürünleri ve Yiyecek İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerin bütçelenen destek faaliyet maliyet etkenleri temelinde, Konaklama Ürünleri ve Yiyecek İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerin maliyet bütçelerine aktarılmaktadır.

Bu aşamada, destek faaliyetlerinden biri olan, yiyecek-içeceklerin soğuk hava depolarında muhafaza edildiği ve yiyecek-içecek satış hatlarından gelen talepler doğrultusunda dağıtımının yapıldığı “Yiyecek-İçecek Hizmetleri”nin bütçelenen toplam faaliyet maliyeti ise sadece Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyet Maliyet Bütçelerine aktarılmakta, Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyet Maliyet Bütçelerine ise aktarılmamaktadır. Bunun nedeni; “Yiyecek-İçecek Hizmetleri” faaliyetinin gerçekleştirdiği yiyecek-içecek depolama ve dağıtım faaliyetinin yiyecek-içecek satış hatları düzeyi faaliyetlerine yönelik olmasıdır.

Bütçeleme sürecinin üçüncü aşamasında Konaklama Ürünleri ve Yiyecek İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri, faaliyet maliyetleri ve maliyet etkenleri bütçelenmektedir. Temel konaklama ürünleri; “Oda Satışları” olarak tanımlanmaktadır. Bu aşamada; Konaklama Ürünleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerin Bütçelenen Maliyetleri, ürünlerin bütçelenen faaliyet tüketimleri temelinde ürünlere yüklenmekte ve ürünlerin bütçelenen birim faaliyet maliyetleri belirlenmektedir.

Önerilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme modeli, işletmede üretilen ürün ve hizmetlerin faaliyet temelli bir yaklaşımla maliyetlendirilmesine (Faaliyet Tabanlı Maliyetleme) imkân vermektedir. Bilindiği gibi, doğru ürün maliyeti hesaplanmasının ön koşulu bütçelenen faaliyet maliyetlerinin rasyonelliğine bağlıdır. Örneğin; bir konaklama işletmesinde müşterilerin hizmetine sunulan bir odanın birim maliyeti, sadece o oda için katlanılan personel ücreti, mobilya, mefruşat vb. doğrudan tüketilen kaynaklardan oluşmamaktadır. Aynı şekilde restoranda üretilen bir porsiyon yemeğin birim maliyeti de sadece o yemeğin hammaddesini oluşturan sebzeler, etler, yağ, tuz veya personel ücreti vb. değildir.

Çünkü işletmede bu ürünlerin üretilmesi için gerçekleştirilen tüm işletme düzeyi ve satış hattı faaliyet maliyetleri de ürün maliyeti içerisinde yer almaktadır. Bu nedenle, Şekil 20’de görüldüğü gibi konaklama işletmesinde üretilen odalar ve yiyecek- içeceklerin birim maliyeti, söz konusu satış objelerinin bütçelenen ürün direkt maliyetleri ile bir birime düşen Faaliyet Maliyeti toplamından oluşmaktadır.

4.3. Örnek Uygulama

Çalışmamızın bu kısmında, yapısı ve işleyişi açıklanmış olan Şekil 20’de görülen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli, örnek otel işletmesine ait organizasyonel veriler ve 2012 yılı aylık ortalama maliyet verileri temelinde oluşturduğumuz örnek uygulamayla, daha anlaşılabilir hale getirilmeye çalışılmıştır.

4.3.1. İşletme Bütününde Ortak Tüketilen Kaynak Maliyetleri Faaliyet Etkenlerinin Bütçelenmesi

Daha öncede belirtildiği gibi, işletme bütününde tüm faaliyetler tarafından ortak tüketilen kaynaklar şunlardır;

a. Enerji ve Su Giderleri

- Elektrik Gideri
- Doğalgaz Gideri
- Su Gideri

b. Personel Giderleri

- Personel Eğitim Gideri
- Personel Yemek Gideri
- Personel Taşıma Gideri

c. Bina Giderleri

- Bina Amortisman Gideri
- Bina Bakım-Onarım Gideri
- Bina Sigorta Gideri
- Emlak Vergisi

Tablo 5

İşletme Bütününde Ortak Tüketilen Kaynakların Maliyet Etkenleri

İŞLETME BÜTÜNÜNDE ORTAK TÜKETİLEN KAYNAKLAR

Enerji ve Su Giderleri				Personel Giderleri			Bina Giderleri			
Elektrik		Doğalgaz	Su	Personel Eğitim	Personel Yemek	Personel Taşıma	Bina Amortismanı	Bina Bakım Onarım	Bina Sigortası	Emlak Vergisi
Teçhizat Elektrik Tüketimi	Havalandırma									
Maliyet Etkenleri										
Dağıtım Yöntemi: Direkt										
Kws/Ay	Kws/Ay	m ³ /Ay	m ³ /Ay	Yararlanan Kişi Sayısı	Yararlanan Kişi Sayısı	Yararlanan Kişi Sayısı	Alan (m ²)	Bina Bakım Onarım Saati	Alan (m ²)	Alan (m ²)
900	1.250	0	30	0	19	14	245	10	245	245
250	800	0	20	0	6	5	70	5	70	70
300	900	0	10	0	2	2	95	5	95	95
200	850	0	30	0	23	11	60	5	60	60
350	1.500	0	35	0	3	3	125	5	125	125
400	2.000	0	45	0	7	4	168	5	168	168
300	1.300	0	20	0	11	10	110	5	110	110
110.000	150.000	15.000	6.000	3	67	54	10.895	250	10.895	10.895
5.500	1.600	0	20	0	3	2	500	15	500	500
12.000	44.000	10.000	1.500	0	10	7	6.986	65	6.986	6.986
350	1.750	0	40	5	13	12	138	5	138	138
9.500	20.000	4.000	700	0	35	30	780	40	780	780
7.250	17.500	2.500	550	0	20	17	465	30	465	465
2.750	4.300	1.250	200	0	3	2	103	15	103	103
2.500	4.500	1.000	200	0	5	3	190	15	190	190
3.600	7.500	2.000	250	0	5	3	200	25	200	200
3.100	6.250	1.400	200	0	4	2	172	15	172	172
2.750	4.000	850	150	0	3	2	85	10	85	85
162.000	270.000	38.000	10.000	8	239	183	21.387	525	21.387	21.387

İşletme Bütününde Ortak Tüketilen Kaynak Maliyetlerinin faaliyetlere dağıtımında ölçüt olacak maliyet etkenleri Tablo 5’de bütçelenmiştir.

4.3.2. İşletmede Ortak Tüketilen Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtımı

Bu kısımda, İşletmede Ortak Tüketilen Kaynak Maliyetleri, bu kaynakları tüketme düzeyini ölçen Tablo 5’de bütçelenmiş olan maliyet etkenleri vasıtasıyla, bu kaynakları tüketen tüm işletme faaliyetlerine dağıtılmaktadır.

4.3.2.1. Enerji (Elektrik ve Doğalgaz) ve Su Giderlerinin Dağıtımı

İşletme bütününde ortak tüketilen toplam kaynak maliyetinin çok büyük bir kısmını Enerji ve Su Giderleri oluşturmaktadır. Bu nedenle, bu maliyetlerin faaliyetlere tükettikleri ölçüde mümkün olduğunca doğru bir şekilde dağıtılması büyük önem taşımaktadır.

a. Elektrik Giderinin Faaliyetlere Dağıtımı

İşletmede, elektrik enerjisinin üç temel amaçla kullanıldığı tespit edilmiştir. Bunlar;

- 1. Aydınlatma:** Ampul ve Floresan lambalarla tüm işletmenin aydınlatılması
- 2. Teçhizat Elektrik Tüketimi:** Derin Dondurucular, Soğuk Hava Depoları, Jeneratörler, Buzdolabılar, Elektrikli Cihazlar (Yiyecek-İçeceklerin ısıtılması, Teknik Ser.), Fırınlar, Ütüler, Saç Kurutma Makineleri, Minibarlar, Su Isıtıcıları, Çay ve Kahve Makineleri, Bilgisayarlar ve Donanımları, Diğer Makine ve Cihazlar
- 3. Havalandırma:** Tüm otelin klimalar vasıtasıyla ısıtılması ve soğutulması.

Elektrik enerjisinin bu şekilde farklı kullanım amaçlarına göre bütçelenmesiyle, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme aşamasında, oda ve yiyecek-İçecek ürün birim maliyetleri hesaplanırken tüketilen elektrik enerjisi, ürün birim maliyetlerine daha doğru ölçüde yüklenebilecektir.

İşletmede bütçelenen elektrik tüketimi, aylık ortalama 540.000 Kws’dir. İşletmede kullanım amaçlarına göre elektrik tüketimi aşağıdaki gibi bütçelenmiştir:

Aydınlatma : 108.000 (Kws/Ay), Teçhizat Elektrik Tüketimi : 162.000 (Kws/Ay),
Havalandırma : 270.000 (Kws/Ay), **Toplam : 540.000 (Kws/Ay)**

Bütçeleme dönemi için 1 Kws elektriğin fiyatı, KDV dahil ortalama 0,41 TL/Kws olarak bütçelenmiştir.

a.a. Aydınlatma Giderinin Dağıtımı

İşletmenin aydınlatılması amacıyla ampul, floresan gibi lambalar kullanılmaktadır. Faaliyetlerin aydınlatma amacıyla tükettikleri elektrik enerjisinin maliyeti, aylık ortalama Kws tüketiminin Kws fiyatıyla çarpılması suretiyle hesaplanmıştır. İşletmede aydınlatma amacıyla kullanılan elektrik enerjisi maliyetinin faaliyetlere dağılımı Tablo 6'da görülmektedir.

Tablo 6
Aydınlatma Giderinin Faaliyetler İtibariyle Bütçelenmesi

FAALİYETLER	Aydınlatma Enerji Tüketimi (Kws/Ay)	Bütçelenen Enerji Fiyatı (TL/Kws)	Toplam Bütçelenen Aydınlatma Maliyeti (TL/Ay)
Teknik Servis Faaliyetleri	600	0,41	246,00
İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyetleri	500	0,41	205,00
Bilgi-İşlem Faaliyetleri	550	0,41	225,50
Güvenlik Faaliyetleri	650	0,41	266,50
Satınalma Faaliyetleri	700	0,41	287,00
Genel Yönetim Faaliyetleri	800	0,41	328,00
Mali İşler Faaliyetleri	600	0,41	246,00
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri (Önbüro ve Katlar,)	60.000	0,41	24.600,00
Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyetleri (Yiyecek- İçecek Depolama)	750	0,41	307,50
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri (SPA, Havuz, Hamam ve diğ.)	26.000	0,41	10.660,00
Pazarlama & Satış Faaliyetleri	600	0,41	246,00
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	5.000	0,41	2.050,00
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	3.500	0,41	1.435,00
Pastane Faaliyetleri	1.500	0,41	615,00
Lounge Faaliyetleri	1.500	0,41	615,00
Ana Bar Faaliyetleri	2.000	0,41	820,00
Bar 1 Faaliyetleri	1.750	0,41	717,50
Bar 2 Faaliyetleri	1.000	0,41	410,00
TOPLAM	108.000	0,41	44.280,00

a.b. Teçhizat Elektrik Tüketimi Giderinin Dağıtımı

Teçhizat Elektrik Tüketimi kapsamında, otelin tüm alanlarında kullanılan elektrikli makine, alet ve teçhizatların elektrik tüketimleri ve maliyetleri bütçelenmektedir. İşletmede kullanıldığı tespit edilen söz konusu teçhizatlar şunlardır;

Tablo 7
Teçhizat Elektrik Tüketimi Giderinin Faaliyetler İtibariyle Bütçelenmesi

FAALİYETLER	Teçhizat Elektrik Tüketimi (Kws/Ay)	Bütçelenen Enerji Fiyatı (TL/Kws)	Bütçelenen Teçhizat Elektrik Tüketimi Maliyeti (TL/Ay)
Teknik Servis Faaliyetleri	900	0,41	369,00
İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyetleri	250	0,41	102,50
Bilgi-İşlem Faaliyetleri	300	0,41	123,00
Güvenlik Faaliyetleri	200	0,41	82,00
Satınalma Faaliyetleri	350	0,41	143,50
Genel Yönetim Faaliyetleri	400	0,41	164,00
Mali İşler Faaliyetleri	300	0,41	123,00
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri (Önbüro ve Katlar)	110.000	0,41	45.100,00
Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyetleri (Yiyecek- İçecek Depolama)	5.500	0,41	2.255,00
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri (SPA, Havuz, Hamam ve diğ.)	12.000	0,41	4.920,00
Pazarlama & Satış Faaliyetleri	350	0,41	143,50
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	9.500	0,41	3.895,00
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	7.250	0,41	2.972,50
Pastane Faaliyetleri	2.750	0,41	1.127,50
Lounge Faaliyetleri	2.500	0,41	1.025,00
Ana Bar Faaliyetleri	3.600	0,41	1.476,00
Bar 1 Faaliyetleri	3.100	0,41	1.271,00
Bar 2 Faaliyetleri	2.750	0,41	1.127,50
TOPLAM	162.000	0,41	66.420,00

Derin Dondurucular, Soğuk Hava Depoları, Jeneratörler, Buzdolapları, Elektrikli Cihazlar (Yiyecek-İçeceklerin ısıtılması için ve Teknik Serviste kullanılanlar), Fırınlara, Ütüler, Saç Kurutma Makineleri, Minibarlar, Su Isıtıcıları, Çay ve Kahve Makineleri, Bilgisayarlar ve Donanımları, Diğer Makine ve Cihazlar.

Faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde kullanılan elektrikli makine cihaz ve aletlerin tükettikleri elektrik enerjisinin maliyeti, aylık ortalama Kws tüketiminin Kws fiyatıyla

çarpılması suretiyle hesaplanmıştır. İşletmede bu amaçla kullanılan elektrik enerjisi maliyetinin faaliyetlere dağılımı Tablo 7’de görülmektedir.

a.c. Havalandırma (Klima) Giderinin Dağıtımı

Örnek otel işletmesinde, kışın müşteri ve personel otelin tüm alanlarının ısıtılması yazında soğutulması için klimalar kullanılmaktadır.

Tablo 8
Havalandırma (Klima) Giderinin Faaliyetler İtibariyle Bütçelenmesi

FAALİYETLER	Faaliyet Havalandırma Tüketimi (Kws/Ay)	Bütçelenen Enerji Fiyatı (TL/Kws)	Bütçelenen Havalandırma Maliyeti (TL/Ay)
Teknik Servis Faaliyetleri	1.250	0,41	512,50
İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyetleri	800	0,41	328,00
Bilgi-İşlem Faaliyetleri	900	0,41	369,00
Güvenlik Faaliyetleri	850	0,41	348,50
Satınalma Faaliyetleri	1.500	0,41	615,00
Genel Yönetim Faaliyetleri	2.000	0,41	820,00
Mali İşler Faaliyetleri	1.300	0,41	533,00
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri (Önbüro ve Katlar)	150.000	0,41	61.500,00
Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyetleri (Yiyecek- İçecek Depolama)	1.600	0,41	656,00
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri (SPA, Havuz, Hamam ve diğ.)	44.000	0,41	18.040,00
Pazarlama & Satış Faaliyetleri	1.750	0,41	717,50
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	20.000	0,41	8.200,00
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	17.500	0,41	7.175,00
Pastane Faaliyetleri	4.300	0,41	1.763,00
Lounge Faaliyetleri	4.500	0,41	1.845,00
Ana Bar Faaliyetleri	7.500	0,41	3.075,00
Bar 1 Faaliyetleri	6.250	0,41	2.562,50
Bar 2 Faaliyetleri	4.000	0,41	1.640,00
Toplam	270.000	0,41	110.700,00

Faaliyetler itibariyle, havalandırma (klima) amacıyla kullanılan elektrik tüketim maliyeti, aylık ortalama Kws tüketiminin Kws fiyatıyla çarpılması suretiyle hesaplanmıştır. İşletmede bu amaçla kullanılan elektrik enerjisi maliyetinin faaliyetlere dağılımı Tablo 8’de görülmektedir.

b. Doğalgaz Giderinin Dağıtımı

İşletmede doğalgaz tüketimi, müşteri odalarında yer alan banyolarda, SPA, havuz, hamam, sauna gibi alanlarda suyun ısıtılması ve daha çok satış hatlarındaki yiyecek-içecek üretim faaliyetleri için kullanılmaktadır. İşletmede doğalgaz tüketimi, aylık ortalama 38.000 m³ olarak bütçelenmiştir.

Tablo 9
Doğalgaz Giderinin Faaliyetler İtibariyle Bütçelenmesi

FAALİYETLER	Faaliyet Doğalgaz Tüketimi (m³/Ay)	Bütçelenen Doğalgaz Fiyatı (TL/m³)	Toplam Bütçelenen Doğalgaz Maliyeti (TL/Ay)
Teknik Servis Faaliyetleri	0	0,98	0,00
İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyetleri	0	0,98	0,00
Bilgi-İşlem Faaliyetleri	0	0,98	0,00
Güvenlik Faaliyetleri	0	0,98	0,00
Satınalma Faaliyetleri	0	0,98	0,00
Genel Yönetim Faaliyetleri	0	0,98	0,00
Mali İşler Faaliyetleri	0	0,98	0,00
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri (Önbüro ve Katlar)	15.000	0,98	14.700,00
Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyetleri (Yiyecek- İçecek Depolama)	0	0,98	0,00
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri (SPA, Havuz, Hamam ve diğ.)	10.000	0,98	9.800,00
Pazarlama & Satış Faaliyetleri	0	0,98	0,00
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	4.000	0,98	3.920,00
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	2.500	0,98	2.450,00
Pastane Faaliyetleri	1.250	0,98	1.225,00
Lounge Faaliyetleri	1.000	0,98	980,00
Ana Bar Faaliyetleri	2.000	0,98	1.960,00
Bar 1 Faaliyetleri	1.400	0,98	1.372,00
Bar 2 Faaliyetleri	850	0,98	833,00
Toplam	38.000	0,98	37.240,00

Ayrıca bütçeleme dönemi için 1 m³ doğalgazın fiyatı, KDV dâhil 0,98 TL olarak bütçelenmiştir. Faaliyetler itibariyle doğalgaz maliyeti, aylık ortalama m³ doğalgaz tüketiminin m³ fiyatıyla çarpılması suretiyle hesaplanmıştır. İşletmede kullanılan doğalgaz maliyetinin faaliyetlere dağılımı Tablo 9'da görülmektedir.

c. Su Giderinin Dağıtımı

İşletmede su tüketimi, aylık ortalama 10.000 m³, bütçeleme dönemi için 1 m³ suyun fiyatı ise KDV dahil 8,15 TL olarak bütçelenmiştir. Faaliyetler itibariyle su maliyeti, aylık ortalama m³ su tüketiminin m³ su fiyatıyla çarpılması suretiyle hesaplanmıştır. İşletmede kullanılan su maliyetinin faaliyetlere dağılımı Tablo 10'da görülmektedir.

Tablo 10
Su Giderinin Faaliyetler İtibariyle Bütçelenmesi

FAALİYETLER	Faaliyet Su Tüketimi (m ³ /Ay)	Bütçelenen Su Fiyatı (TL/m ³)	Toplam Bütçelenen Su Maliyeti (TL/Ay)
Teknik Servis Faaliyetleri	30	8,15	244,50
İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyetleri	20	8,15	163,00
Bilgi-İşlem Faaliyetleri	10	8,15	81,50
Güvenlik Faaliyetleri	30	8,15	244,50
Satınalma Faaliyetleri	35	8,15	285,25
Genel Yönetim Faaliyetleri	45	8,15	366,75
Mali İşler Faaliyetleri	20	8,15	163,00
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri (Önbüro ve Katlar)	6.000	8,15	48.900,00
Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyetleri (Yiyecek-İçecek Depolama)	20	8,15	163,00
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri (SPA, Havuz, Hamam ve diğ.)	1.500	8,15	12.225,00
Pazarlama & Satış Faaliyetleri	40	8,15	326,00
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	700	8,15	5.705,00
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	550	8,15	4.482,50
Pastane Faaliyetleri	200	8,15	1.630,00
Lounge Faaliyetleri	200	8,15	1.630,00
Ana Bar Faaliyetleri	250	8,15	2.037,50
Bar 1 Faaliyetleri	200	8,15	1.630,00
Bar 2 Faaliyetleri	150	8,15	1.222,50
Toplam	10.000	8,15	81.500,00

4.3.2.2. Personel Eğitim Giderinin Dağıtımı

Örnek otel işletmesi, uluslararası bir zincir otelin halkası olarak Türkiye'de faaliyetlerini sürdürmektedir. Otel yönetimi, personelin eğitim düzeyi ve hizmet kalitesini artırarak müşteri memnuniyetini en yüksek düzeye çıkarabilmek için personelini yurt dışındaki diğer zincir otellere, yurtdışı veya yurtiçindeki çeşitli kurs,

seminer veya konferanslara gönderebilmektedir. Bütçeleme dönemi için personel eğitim giderleri Tablo 11’de bütçelenmiştir:

Tablo 11
Personel Eğitim Giderinin Faaliyetler İtibariyle Bütçelenmesi

FAALİYETLER	Yararlanan Kişi Sayısı	Bütçelenen Eğitim Fiyatı (TL/Kişi)	Toplam Bütçelenen Eğitim Maliyeti (TL/Ay)
Teknik Servis Faaliyetleri	0	0,00	0,00
İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyetleri	0	0,00	0,00
Bilgi-İşlem Faaliyetleri	0	0,00	0,00
Güvenlik Faaliyetleri	0	0,00	0,00
Satınalma Faaliyetleri	0	0,00	0,00
Genel Yönetim Faaliyetleri	0	0,00	0,00
Mali İşler Faaliyetleri	0	0,00	0,00
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri (Önbüro ve Katlar)	3	500,00	1.500,00
Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyetleri (Yiyecek-İçecek Depolama)	0	0,00	0,00
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri (SPA, Havuz, Hamam ve diğ.)	0	0,00	0,00
Pazarlama & Satış Faaliyetleri	5	400,00	2.000,00
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	0	0,00	0,00
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	0	0,00	0,00
Pastane Faaliyetleri	0	0,00	0,00
Lounge Faaliyetleri	0	0,00	0,00
Ana Bar Faaliyetleri	0	0,00	0,00
Bar 1 Faaliyetleri	0	0,00	0,00
Bar 2 Faaliyetleri	0	0,00	0,00
Toplam	8		3.500,00

İlgili otel yöneticilerinden alınan bilgiler ışığında personel eğitim gideri, bütçeleme dönemi için planlanan, 5 pazarlama ve satış elemanının katılacağı eğitim program maliyeti toplam 2.000 TL ve 3 önbüro görevlisinin katılacağı eğitim programı maliyeti toplam 1.500 TL olmak üzere toplam 3.500 TL olarak bütçelenmiştir. Faaliyetler itibariyle personel eğitim maliyeti, eğitimden yararlanan personel sayısı ile kişi başı eğitim fiyatının çarpılması suretiyle hesaplanmıştır.

4.3.2.3. Personel Yemek Giderinin Dağıtımı

Örnek otel işletmesi sağladığı maliyet avantajından dolayı personel yemeğini dışarıdan anlaşmalı olduğu bir catering firmasından temin etmektedir. Bir tabldot personel yemeğinin fiyatı 5 TL'dir. İşletme personeli ayda ortalama 26 gün çalışmaktadır. Faaliyetler itibariyle personel yemek maliyeti, yararlanan kişi sayısı ile birim yemek fiyatının çarpılması suretiyle hesaplanmıştır. Personel yemek maliyeti, faaliyetler itibariyle Tablo 12'de bütçelenmiştir:

Tablo 12
Personel Yemek Giderinin Faaliyetler İtibariyle Bütçelenmesi

FAALİYETLER	Yararlanan Kişi Sayısı	Bütçelenen Yemek Fiyatı (TL/Kişi)	Toplam Bütçelenen Yemek Maliyeti (TL/Ay)
Teknik Servis Faaliyetleri	19	5,00	2.470,00
İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyetleri	6	5,00	780,00
Bilgi-İşlem Faaliyetleri	2	5,00	260,00
Güvenlik Faaliyetleri	23	5,00	2.990,00
Satınalma Faaliyetleri	3	5,00	390,00
Genel Yönetim Faaliyetleri	7	5,00	910,00
Mali İşler Faaliyetleri	11	5,00	1.430,00
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri (Önbüro ve Katlar)	67	5,00	8.710,00
Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyetleri (Yiyecek-İçecek Depolama)	3	5,00	390,00
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri (SPA, Havuz, Hamam ve diğ.)	10	5,00	1.300,00
Pazarlama & Satış Faaliyetleri	13	5,00	1.690,00
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	35	5,00	4.550,00
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	20	5,00	2.600,00
Pastane Faaliyetleri	3	5,00	390,00
Lounge Faaliyetleri	5	5,00	650,00
Ana Bar Faaliyetleri	5	5,00	650,00
Bar 1 Faaliyetleri	4	5,00	520,00
Bar 2 Faaliyetleri	3	5,00	390,00
Toplam	239		31.070,00

Yapılan anlaşma gereği taşeron güvenlik personeli olan 12 kişinin yemeği de otel tarafından sağlanmaktadır. Bu nedenle güvenlik faaliyetleri kapsamında, personel yemek hizmetinden yararlanan kişi sayısı, otelin kendi güvenlik personeli olan 11 kişi ve taşeron güvenlik personeli olan 12 kişi toplanarak 23 kişi olarak bütçelenmiştir.

4.3.2.4. Personel Taşıma Giderinin Faaliyetlere Dağıtımı

Örnek otel işletmesi, personel taşımacılığı için bir tur firmasıyla anlaşmıştır. Aylık taşıma fiyatı 17.000 TL'dir. İşletme personeli ayda ortalama 26 gün çalışmaktadır.

Tablo 13
Personel Taşıma Giderinin Faaliyetler İtibariyle Bütçelenmesi

FAALİYETLER	Yararlanan Kişi Sayısı	Bütçelenen Taşıma Fiyatı (TL/Kişi)	Toplam Bütçelenen Taşıma Maliyeti (TL/Ay)
Teknik Servis Faaliyetleri	14	3,57	1.300,54
İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyetleri	5	3,57	464,48
Bilgi-İşlem Faaliyetleri	2	3,57	185,79
Güvenlik Faaliyetleri	11	3,57	1.021,85
Satınalma Faaliyetleri	3	3,57	278,68
Genel Yönetim Faaliyetleri	4	3,57	371,58
Mali İşler Faaliyetleri	10	3,57	928,96
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri (Önbüro ve Katlar)	54	3,57	5.016,39
Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyetleri (Yiyecek-İçecek Depolama)	2	3,57	185,79
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri (SPA, Havuz, Hamam ve diğ.)	7	3,57	650,27
Pazarlama & Satış Faaliyetleri	12	3,57	1.114,75
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	30	3,57	2.786,88
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	17	3,57	1.579,23
Pastane Faaliyetleri	2	3,57	185,79
Lounge Faaliyetleri	3	3,57	278,68
Ana Bar Faaliyetleri	3	3,57	278,68
Bar 1 Faaliyetleri	2	3,57	185,79
Bar 2 Faaliyetleri	2	3,57	185,79
Toplam	183	3,57	17.000,00

İşletmede toplam 183 personel taşıma hizmetinden yararlanmaktadır. Bu verilere göre, kişi başı günlük personel taşıma gideri aşağıdaki gibi hesaplanmıştır;

$$17.000 / 26 = 653,84 \text{ TL (Günlük personel taşıma gideri)}$$

$$653,846 / 183 = 3,57 \text{ TL (Kişibaşı günlük personel taşıma gideri)}$$

Faaliyetler itibariyle personel taşıma gideri, servis hizmetinden yararlanan personel sayısı ile kişibaşı taşıma fiyatının çarpılması suretiyle hesaplanmıştır. Bütçeleme dönemi için personel taşıma gideri Tablo 13'de bütçelenmiştir.

4.3.2.5. Bina Amortisman Giderinin Dağıtım

Bütçeleme dönemi için bina amortisman gideri 12.600 TL olarak bütçelenmiştir. Bina amortisman giderinin faaliyetlere dağıtımında maliyet etkeni olarak alan (m²) ölçüt alınmıştır. Faaliyetlere dağıtılan bina amortisman giderleri Tablo 14’de bütçelenmiştir:

Tablo 14
Bina Amortisman Giderinin Faaliyetlere Dağıtım

FAALİYETLER	Alan (m ²)	Kaynak Tüketim Oranı (%)	Bina Amortisman Gideri (TL/Ay)	Bütçelenen Faaliyet Bina Amortisman Gideri (TL/Ay)
Teknik Servis Faaliyetleri	245	1,1	12.600	144,34
İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyetleri	70	0,3	12.600	41,24
Bilgi-İşlem Faaliyetleri	95	0,4	12.600	55,96
Güvenlik Faaliyetleri	60	0,3	12.600	35,34
Satınalma Faaliyetleri	125	0,6	12.600	73,64
Genel Yönetim Faaliyetleri	168	0,8	12.600	98,97
Mali İşler Faaliyetleri	110	0,5	12.600	64,80
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri (Önbüro ve Katlar)	10.895	50,9	12.600	6.418,71
Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyetleri (Yiyecek-İçecek Depolama)	500	2,3	12.600	294,57
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri (SPA, Havuz, Hamam ve diğ.)	6.986	32,7	12.600	4.115,75
Pazarlama & Satış Faaliyetleri	138	0,6	12.600	81,30
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	780	3,6	12.600	459,53
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	465	2,2	12.600	273,95
Pastane Faaliyetleri	103	0,5	12.600	60,68
Lounge Faaliyetleri	190	0,9	12.600	111,93
Ana Bar Faaliyetleri	200	0,9	12.600	117,82
Bar 1 Faaliyetleri	172	0,8	12.600	101,33
Bar 2 Faaliyetleri	85	0,4	12.600	50,07
Toplam	21.387	100		12.600,00

Bütçeleme dönemi kapsamında, her bir faaliyet yerine ait bina amortisman giderini hesaplamak için öncelikle faaliyet yerinin toplam alan içerisindeki oranı hesaplanarak her faaliyet için kaynak tüketim oranı hesaplanmıştır. Daha sonra, her faaliyet için hesaplanan kaynak tüketim oranı ile aylık ortalama bina amortisman giderinin çarpılması suretiyle, faaliyet bina amortisman giderleri hesaplanmıştır.

4.3.2.6. Bina Bakım-Onarım Giderinin Dağıtımı

Bütçeleme dönemi için bina bakım-onarım gideri, toplam 2.500 TL olarak bütçelenmiştir. Bina bakım-onarım giderinin faaliyetlere dağıtımında maliyet etkeni olarak aylık ortalama bina bakım-onarım saati ölçüt alınmıştır. Faaliyetlere dağıtılan bina bakım-onarım gideri Tablo 15’de bütçelenmiştir:

Tablo 15
Bina Bakım-Onarım Giderinin Faaliyetlere Dağıtımı

FAALİYETLER	Bina Bakım Onarım Saati	Kaynak Tüketim Oranı (%)	Bina Bakım-Onarım Gideri (TL/Ay)	Bütçelenen Faaliyet Bina Bakım-Onarım Gideri (TL/Ay)
Teknik Servis Faaliyetleri	10	1,9	2.500	47,61
İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyetleri	5	1	2.500	23,81
Bilgi-İşlem Faaliyetleri	5	1	2.500	23,81
Güvenlik Faaliyetleri	5	1	2.500	23,81
Satınalma Faaliyetleri	5	1	2.500	23,81
Genel Yönetim Faaliyetleri	5	1	2.500	23,81
Mali İşler Faaliyetleri	5	1	2.500	23,81
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri (Önbüro ve Katlar)	250	47,6	2.500	1.190,47
Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyetleri (Yiyecek-İçecek Depolama)	15	2,9	2.500	71,42
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri (SPA, Havuz, Hamam ve diğ.)	65	12,4	2.500	309,52
Pazarlama & Satış Faaliyetleri	5	1	2.500	23,81
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	40	7,6	2.500	190,47
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	30	5,7	2.500	142,85
Pastane Faaliyetleri	15	2,9	2.500	71,42
Lounge Faaliyetleri	15	2,9	2.500	71,42
Ana Bar Faaliyetleri	25	4,8	2.500	119,04
Bar 1 Faaliyetleri	15	2,9	2.500	71,42
Bar 2 Faaliyetleri	10	1,9	2.500	47,61
Toplam	525	100	2.500	2.500,00

Bütçeleme dönemi kapsamında, her bir faaliyet için bina bakım-onarım giderini hesaplamak için faaliyet yerine ait, aylık ortalama bina bakım-onarım saatinin bütçelenen toplam bina bakım-onarım saati içerisindeki oranı hesaplanarak her faaliyet için kaynak tüketim oranı hesaplanmıştır. Daha sonra, her faaliyet için hesaplanan kaynak tüketim oranı ile aylık ortalama bina bakım-onarım giderinin çarpılması suretiyle, faaliyet bina bakım-onarım gideri hesaplanmıştır.

4.3.2.7. Bina Sigorta Giderinin Dağıtımı

Bütçeleme dönemi için bina sigorta gideri 5.400 TL olarak bütçelenmiştir. Bina Sigorta Giderinin faaliyetlere dağıtımında maliyet etkeni olarak alan (m²) ölçüt alınmıştır. Faaliyetlere dağıtılan bina sigorta gideri, Tablo 16’da bütçelenmiştir:

Tablo 16
Bina Sigorta Giderinin Faaliyetlere Dağılımı

FAALİYETLER	Alan (m ²)	Kaynak Tüketim Oranı (%)	Bina Sigorta Gideri (TL/Ay)	Bütçelenen Faaliyet Bina Sigorta Gideri (TL/Ay)
Teknik Servis Faaliyetleri	245	1,1	5.400	61,86
İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyetleri	70	0,3	5.400	17,67
Bilgi-İşlem Faaliyetleri	95	0,4	5.400	23,98
Güvenlik Faaliyetleri	60	0,3	5.400	15,14
Satınalma Faaliyetleri	125	0,6	5.400	31,56
Genel Yönetim Faaliyetleri	168	0,8	5.400	42,41
Mali İşler Faaliyetleri	110	0,5	5.400	27,77
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri (Önbüro ve Katlar)	10.895	50,9	5.400	2.750,87
Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyetleri (Yiyecek-İçecek Depolama)	500	2,3	5.400	126,24
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri (SPA, Havuz, Hamam ve diğ.)	6.986	32,7	5.400	1.763,89
Pazarlama & Satış Faaliyetleri	138	0,6	5.400	34,84
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	780	3,6	5.400	196,94
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	465	2,2	5.400	117,40
Pastane Faaliyetleri	103	0,5	5.400	26,00
Lounge Faaliyetleri	190	0,9	5.400	47,97
Ana Bar Faaliyetleri	200	0,9	5.400	50,49
Bar 1 Faaliyetleri	172	0,8	5.400	43,42
Bar 2 Faaliyetleri	85	0,4	5.400	21,46
Toplam	21.387	100	5.400	5.400,00

Bütçeleme dönemi kapsamında, her bir faaliyete düşen bina sigorta gideri payını hesaplamak için öncelikle her bir faaliyet yerinin toplam alan içerisindeki oranı hesaplanarak her faaliyet için kaynak tüketim oranı hesaplanmıştır. Daha sonra, her faaliyet için hesaplanan kaynak tüketim oranı ile aylık ortalama bina sigorta giderinin çarpılması suretiyle, faaliyet bina sigorta giderleri hesaplanmıştır.

4.3.2.8. Emlak Vergisi Giderinin Dağıtım

Bütçeleme dönemi için emlak vergisi gideri, 23.130 TL olarak bütçelenmiştir. Emlak vergisi giderinin faaliyetlere dağıtımında maliyet etkeni olarak alan (m²) ölçüt alınmıştır. Faaliyetlere dağıtılan emlak vergisi gideri Tablo 17’de bütçelenmiştir:

Tablo 17
Emlak Vergisi Giderinin Faaliyetlere Dağılımı

FAALİYETLER	Alan (m ²)	Kaynak Tüketim Oranı (%)	Emlak Vergisi Gideri (TL/Ay)	Bütçelenen Faaliyet Emlak Vergisi Gideri (TL/Ay)
Teknik Servis Faaliyetleri	245	1,1	23.130	264,96
İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyetleri	70	0,3	23.130	75,70
Bilgi-İşlem Faaliyetleri	95	0,4	23.130	102,74
Güvenlik Faaliyetleri	60	0,3	23.130	64,89
Satınalma Faaliyetleri	125	0,6	23.130	135,18
Genel Yönetim Faaliyetleri	168	0,8	23.130	181,69
Mali İşler Faaliyetleri	110	0,5	23.130	118,96
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri (Önbüro ve Katlar)	10.895	50,9	23.130	11.782,92
Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyetleri (Yiyecek-İçecek Depolama)	500	2,3	23.130	540,74
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri (SPA, Havuz, Hamam ve diğ.)	6.986	32,7	23.130	7.555,34
Pazarlama & Satış Faaliyetleri	138	0,6	23.130	149,24
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	780	3,6	23.130	843,56
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	465	2,2	23.130	502,89
Pastane Faaliyetleri	103	0,5	23.130	111,39
Lounge Faaliyetleri	190	0,9	23.130	205,48
Ana Bar Faaliyetleri	200	0,9	23.130	216,30
Bar 1 Faaliyetleri	172	0,8	23.130	186,01
Bar 2 Faaliyetleri	85	0,4	23.130	91,92
Toplam	21.387	100	23.130	23.130,00

Bütçeleme dönemi kapsamında, her bir faaliyete düşen emlak vergisi gideri payını hesaplamak için öncelikle her bir faaliyet yerinin toplam alan içerisindeki oranı hesaplanarak her faaliyet için kaynak tüketim oranı hesaplanmıştır. Daha sonra, her faaliyet için hesaplanan kaynak tüketim oranı ile aylık ortalama emlak vergisi giderinin çarpılması suretiyle, faaliyet emlak vergisi giderleri hesaplanmıştır.

Tablo 18’de, faaliyetlerin işletme bütününde ortak tüketilen kaynak maliyetlerinden aldıkları paylar tek bir tabloda bütçelenmiştir.

Tablo 18**tününde Ortak Tüketilen Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetler İtibariyle Bütçelenmesi**

İŞLETME BÜTÜNÜNDE ORTAK TÜKETİLEN KAYNAK MALİYETLERİ (TL/Ay)											
Enerji ve Su Giderleri				Personel Giderleri			Bina Giderleri				TOPLAM
Elektrik		Doğalgaz	Su	Personel Eğitimi	Personel Yemek	Personel Taşıma	Bina Amortismanı	Bina Bakım-Onarım	Bina Sigortası	Emlak Vergisi	
Teçhizat Elektrik Tüketimi	Havalandırma										
369,00	512,50	0,00	244,50	0,00	2.470,00	1.300,54	144,34	47,61	61,86	264,96	5.661,33
102,50	328,00	0,00	163,00	0,00	780,00	464,48	41,24	23,81	17,67	75,70	2.201,41
123,00	369,00	0,00	81,50	0,00	260,00	185,79	55,96	23,81	23,98	102,74	1.451,29
82,00	348,50	0,00	244,50	0,00	2.990,00	1.021,85	35,34	23,81	15,14	64,89	5.092,55
143,50	615,00	0,00	285,25	0,00	390,00	278,68	73,64	23,81	31,56	135,18	2.263,63
164,00	820,00	0,00	366,75	0,00	910,00	371,58	98,97	23,81	42,41	181,69	3.307,23
123,00	533,00	0,00	163,00	0,00	1.430,00	928,96	64,80	23,81	27,77	118,96	3.659,31
2.255,00	656,00	0,00	163,00	0,00	390,00	185,79	294,57	71,42	126,24	540,74	4.990,28
45.100,00	61.500,00	14.700,00	48.900,00	1.500,00	8.710,00	5.016,39	6.418,71	1.190,47	2.750,87	11.782,92	232.169,38
4.920,00	18.040,00	9.800,00	12.225,00	0,00	1.300,00	650,27	4.115,75	309,52	1.763,89	7.555,34	71.339,78
143,50	717,50	0,00	326,00	2.000,00	1.690,00	1.114,75	81,30	23,81	34,84	149,24	6.526,95
3.895,00	8.200,00	3.920,00	5.705,00	0,00	4.550,00	2.786,88	459,53	190,47	196,94	843,56	32.797,40
2.972,50	7.175,00	2.450,00	4.482,50	0,00	2.600,00	1.579,23	273,95	142,85	117,40	502,89	23.731,34
1.127,50	1.763,00	1.225,00	1.630,00	0,00	390,00	185,79	60,68	71,42	26,00	111,39	7.205,80
1.025,00	1.845,00	980,00	1.630,00	0,00	650,00	278,68	111,93	71,42	47,97	205,48	7.460,51
1.476,00	3.075,00	1.960,00	2.037,50	0,00	650,00	278,68	117,82	119,04	50,49	216,30	10.800,86
1.271,00	2.562,50	1.372,00	1.630,00	0,00	520,00	185,79	101,33	71,42	43,42	186,01	8.660,99
1.127,50	1.640,00	833,00	1.222,50	0,00	390,00	185,79	50,07	47,61	21,46	91,92	6.019,87
66.420,00	110.700,00	37.240,00	81.500,00	3.500,00	31.070,00	17.000,00	12.600,00	2.500,00	5.400,00	23.130,00	435.340,00

4.3.3. Faaliyet Merkezleri Temelinde Faaliyet Maliyet Bütçelerinin Hazırlanması

Çalışmamızda geliştirdiğimiz Şekil 20'deki Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinde görüldüğü gibi, İşletme Düzeyi Destek Faaliyet Maliyetleri olan Konaklama Ürünleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyet Maliyetleri, "Faaliyet Merkezleri" temelinde bütçelenmiştir.

Çalışmamızın birinci bölümünün ilgili kısımlarında belirtildiği üzere, bir faaliyet merkezinde tek bir faaliyet olabileceği gibi benzer özellikler gösteren faaliyetler, bir faaliyet merkezi altında bütçelenebilir. Bu durum, işletme yöneticilerinin bütçeden beklentileri, istek ve kanaatleri doğrultusunda değişebilir.

Geliştirilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinde, gerçekleştirilen faaliyetlerin ve faaliyet maliyetlerinin özellikleri bakımından benzerlikleri göz önüne alınarak oluşturulmuş olan Restoran Faaliyet Merkezinde; Büyük Salon ve Küçük Salon Faaliyet Maliyet Bütçeleri yer almakta, Bar Faaliyet Merkezi altında ise Ana Bar, Bar 1 ve Bar 2 Faaliyet Maliyet Bütçeleri yer almaktadır. Tabi ki işletmeler, kendi ihtiyaçları doğrultusunda farklı faaliyetlerin içinde yer aldığı faaliyet merkezleri oluşturabilirler.

4.3.3.1. İşletme Düzeyi Destek Faaliyetleri Faaliyet Maliyet Bütçelerinin Hazırlanması

Örnek uygulamamızın bu kısmında, Konaklama Ürünleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine yönelik gerçekleştirilen "İşletme Düzeyi Destek Faaliyet Maliyet Bütçeleri" hazırlanmıştır.

İşletme Düzeyi Destek Faaliyetleri şunlardır;

- Genel Yönetim Faaliyeti
- Mali İşler Faaliyeti
- Satınalma Faaliyeti
- Teknik Servis Faaliyeti
- İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyeti

- Bilgi-İşlem Faaliyeti
- Yiyecek-İçecek Hizmetleri (Yiyecek-İçecek Depolama) Faaliyeti
- Güvenlik Faaliyeti

4.3.3.1.1. Teknik Servis Faaliyet Merkezi Teknik Servis Faaliyet Maliyet Bütçesi

Çalışmamızda örnek teşkil etmesi açısından Teknik Servis Faaliyet Maliyet Bütçesi “Kaynak Maliyet Havuzu” etkeni temelinde bütçelenmiştir. Kaynak Maliyet Havuzu Etkeni uygulamasında, faaliyet maliyetlerinin dağıtımında birden fazla maliyet etkeni kullanılmaktadır. Böylece, faaliyet maliyetlerinin diğer faaliyetlere daha hassas ve doğru ölçülerde dağıtımı sağlanabilmektedir.

Örnek Otel İşletmesi Teknik Servis Departmanında 19 personel çalışmaktadır. Bu personelin buldukları pozisyona göre dağılımları Tablo 19’da görülmektedir.

Tablo 19
Teknik Servis Departmanı Personel Sayısı

Kademe	Kişi Sayısı
Müdür	1
Müdür Yardımcısı	1
Operasyon Şefleri	3
Elektrik ve Elektronik Teknisyenleri	3
Genel Mekanik Tesisatçılar	4
Havuz Teknisyenleri	2
Soğutma Uzmanları	2
Periyodik Bakım Teknisyenleri	3
Toplam	19

Teknik Servis Faaliyetinin geçmiş dönem, yani 2012 yılı aylık ortalama faaliyet maliyetleri Tablo 20’de bütçelenmiştir. Tablo 20’de görüldüğü gibi, Teknik Servis Faaliyeti 2012 yılı aylık ortalama Ücret ve Giderleri yani İşçilik Kaynağı Maliyeti 37.750,00 TL, Malzeme Giderleri yani Malzeme Kaynağı Maliyeti ise 6.825,00 TL olarak bütçelenmiştir. Bu maliyet verileri; yıl boyunca tamir, bakım-onarım gibi çeşitli nedenlerle Teknik Servis hizmetine ihtiyaç duyan, otelin çeşitli faaliyet birimlerinden gelen talepler sonrasında, Teknik Servis biriminde görev yapan personelin düzenlediği “Bakım İş Emri” belgesinden elde edilmektedir. Tablo 21’de örnek bir Bakım İş Emri Belgesi görülmektedir.

Tablo 20
2012 Yılı Aylık Ortalama Teknik Servis Faaliyet Maliyetleri

FAALİYET MALİYETLERİ	TUTAR (TL/Ay)
Faaliyetlerin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri	
Sarf Malzemeleri	1.095,00
Kırtasiye Giderleri	245,00
Temizlik Malzemeleri	510,00
Kâğıt Stokları	340,00
Ücret ve Giderleri	37.750,00
Dışardan Sağlanan Hizmetler	1.630,00
Telekom Giderleri	560,00
GSM Giderleri	25,00
İnternet Giderleri	260,00
Temizlik Anlaşmaları	770,00
İlaçlama Anlaşmaları	15,00
Malzeme Giderleri	6.825,00
Teknik Malzemeler	4.750,00
Ampuller	975,00
Boyalar	1.100,00
Çeşitli Giderler	3.710,00
Sigorta Giderleri	440,00
Amortisman Giderleri	3.270,00

Tablo 21’de görüldüğü gibi, Bakım İş Emri Belgesi sayesinde Teknik Servis Faaliyet Biriminin diğer otel işletmesi faaliyet yerlerinde yapılan işlere ait işçilik ve malzeme kaynağı maliyetleri kolayca tespit edilebilmektedir.

Bakım İş Emri Belgesi ile oluşturulan veri tabanı ile Tablo 22’de görüldüğü gibi Teknik Servis Faaliyet Biriminin işçilik ve malzeme kaynağı maliyetleri faaliyetler itibariyle bütçelenmiştir. Böylece 2013 Yılı Bütçelenen Toplam Teknik Servis Faaliyet Maliyetinin diğer faaliyetlere dağıtılmasında temel olacak “Kaynak Maliyet Havuzu Etkenleri” olan “Hizmet Bakım Saatleri” ve “Malzeme Kaynak Maliyeti Tüketme Oranları” hesaplanmıştır.

Tablo 21
Teknik Servis Bakım İş Emri Örneği

Bakım İş Emri No:	000324					
Tarih	03.01.2012					
Teknik Servis Hizmeti Yapılan Faaliyet Merkezi	Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri (Müşteri Odaları)					
İnsan Kaynağı	Yapılan İş	Başlama Saati	Tamamlama Saati	Çalışılan Saat	Saat Ücreti	Tutar
Teknisyen A	Elektrik priz ve anahtarlarının yenilenmesi	09:00	12:00	3	5,28	15,86
Teknisyen B	Elektrik priz ve anahtarlarının yenilenmesi	09:00	12:00	3	5,28	15,86
Teknisyen C	Elektrik priz ve anahtarlarının yenilenmesi	09:00	12:00	3	5,28	15,86
Teknisyen D	Elektrik priz ve anahtarlarının yenilenmesi	09:00	12:00	3	5,28	15,86
				Toplam	63,45	
Malzeme Kaynağı	Miktar	Birim Fiyat	Tutar			
T0526 kod nolu anahtar	96	2,50	240			
T0705 kod nolu topraklı priz	96	3,50	336			
		Toplam	576			

Tablo 22’de görüldüğü gibi, her bir faaliyetin “Hizmet Bakım Saatleri Tüketme Oranı” faaliyet işçilik kaynağı maliyetinin toplam işçilik kaynağı maliyetine oranlanması suretiyle, her bir faaliyetin “Malzeme Kaynak Maliyeti Tüketme Oranı” ise faaliyet malzeme kaynağı maliyetinin toplam malzeme kaynağı maliyetine oranlanması suretiyle hesaplanmıştır.

Tablo 23’de 2013 yılı Aylık Ortalama Teknik Servis Faaliyet Maliyet Bütçesi görülmektedir. Bütçelenen Toplam Teknik Servis Faaliyet Maliyeti; Faaliyetlerin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri ile İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Payların toplamından oluşmaktadır. Ayrıca tabloda Malzeme Kaynakları Maliyet Havuzu Toplamının 8.530,00 TL, Hizmet Bakım Saatleri Temelli Kaynak Maliyet Havuzu Toplamı’nın ise 58.855,87 TL olduğu görülmektedir.

Tablo 22
2012 Teknik Servis Aylık Ortalama İşçilik ve Malzeme Kaynak Maliyetlerinin
Faaliyetlere Dağılımı (TL/Ay)

	İşçilik Kaynağı Maliyeti	Hizmet Bakım Saatleri Tüketme Oranları (%)	Malzeme Kaynağı Maliyeti	Malzeme Kaynağı Maliyeti Tüketme Oranı (%)
Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetler				
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri (Önbüro ve Katlar)	17.600,00	46,5	2.625,00	38,4
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri	6.800,00	18	850,00	12,5
Pazarlama - Satış Faaliyetleri	250,00	0,7	100,00	1,5
Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetler				
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	5.100,00	13,5	1.150,00	16,8
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	2.900,00	7,7	800,00	11,7
Pastane Faaliyetleri	850,00	2,3	200,00	2,9
Lounge Faaliyetleri	700,00	1,9	250,00	3,7
Ana Bar Faaliyetleri	1.500,00	4	400,00	5,9
Bar 1 Faaliyetleri	1.100,00	2,9	250,00	3,7
Bar 2 Faaliyetleri	950,00	2,5	200,00	2,9
Toplam	37.750,00	100	6.825,00	100

Tablo 24’de ise 2013 yılı Bütçelenen Toplam Teknik Servis Faaliyet Maliyeti; Hizmet Bakım Saatleri Temelli Kaynak Maliyet Havuzu Toplamı, Hizmet Bakım Saatleri Tüketme Oranları (Tablo 22) temelinde, Malzeme Kaynağı Maliyet Havuzu Toplamı ise Malzeme Kaynağı Maliyeti Tüketme Oranı (Tablo 22) temelinde, Konaklama Ürünleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine dağıtıldığı görülmektedir.

Tablo 24’de görüldüğü gibi, 2013 yılı aylık ortalama Bütçelenen Toplam Teknik Servis Faaliyet Maliyeti, Hizmet Bakım Saatleri Tüketme Oranı ve Malzeme Kaynağı Maliyeti Tüketme Oranı olmak üzere iki ayrı maliyet etkeninden oluşan kaynak maliyet havuzu temelinde Konaklama Ürünleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine dağıtılmıştır.

Tablo 23
2013 Aylık Ortalama Teknik Servis Faaliyet Maliyet Bütçesi

FAALİYET MALİYETLERİ	TUTAR (TL/Ay)
Faaliyetlerin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri	
Malzeme Kaynakları	
Teknik Malzemeler	5.937,00
Ampuller	1.218,00
Boyalar	1.375,00
MALZEME KAYNAKLARI MALİYET HAVUZU TOPLAMI	8.530,00
Sarf Malzemeleri	1.368,00
Baskı Kırtasiye Giderleri	306,00
Temizlik Malzemeleri	637,00
Kâğıt Stokları	425,00
Ücret ve Giderleri	47.187,00
Dışarıdan Sağlanan Hizmetler	2.038,00
Telekom Giderleri	700,00
GSM Giderleri	32,00
İnternet Giderleri	325,00
Temizlik Anlaşmaları	962,00
İlaçlama Anlaşmaları	19,00
Çeşitli Giderler	4.637,50
Sigorta Giderleri	550,00
Amortisman Giderleri	4.087,50
İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar (Tablo 18'den gelen paylar)	
Enerji ve Su Giderleri	1.372,00
Elektrik	1.127,50
<i>*Aydınlatma</i>	246,00
<i>*Teçhizat Elektrik Tüketimi</i>	369,00
<i>*Havalandırma</i>	512,50
Doğalgaz	0,00
Su	244,50
Personel Giderleri	3.770,54
Personel Eğitim	0,00
Personel Yemek	2.470,00
Personel Taşıma	1.300,54
Bina Giderleri	518,78
Bina Amortisman Gideri	144,34
Bina Bakım Onarım Gideri	47,61
Bina Sigorta Gideri	61,86
Emlak Vergisi Gideri	264,96
HİZMET BAKIM SAATLERİ TEMELLİ KAYNAK MALİYET HAVUZU TOPLAMI	58.855,87
BÜTÇELENEEN TOPLAM TEKNİK SERVİS FAALİYET MALİYETİ	67.385,87

Tablo 25’de ise karşılaştırma yapmak amacıyla Bütçelenen Toplam Teknik Servis Faaliyet Maliyeti tek bir maliyet etkeni yani Bakım-Onarım Saati temelinde Konaklama Ürünleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine dağıtıldığı görülmektedir.

Tablo 24
Kaynak Maliyet Havuzu Etkenine Göre, Bütçelenen 2013 Yılı Aylık Ortalama Teknik Servis Faaliyet Maliyetinin Faaliyetlere Dağılımı

	Hizmet Bakım Saatleri Tüketme Oranları (%)	Hizmet Bakım Saatleri Temelli Kaynak Maliyet Havuzu Toplamı	Malzeme Kaynağı Maliyeti Tüketme Oranı (%)	Malzeme Kaynağı Maliyet Havuzu Toplamı	Toplam
Maliyet Havuzu Toplamları	100	58.855,87	100	8.530,00	67.385,87
Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetler					
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri (Önbüro+Katlar)	46,6	27.367,98	38,5	3.275,52	30.643,50
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri	18	10.594,05	12,5	1.066,25	11.660,31
Pazarlama - Satış Faaliyetleri	0,7	411,99	1,5	127,95	539,94
Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetler					
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	13,5	7.945,54	16,8	1.433,04	9.378,58
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	7,7	4.531,90	11,7	998,01	5.529,91
Pastane Faaliyetleri	2,3	1.353,68	2,9	247,37	1.601,06
Lounge Faaliyetleri	1,9	1.118,26	3,7	315,61	1.433,87
Ana Bar Faaliyetleri	4	2.354,23	5,9	503,27	2.857,50
Bar 1 Faaliyetleri	2,9	1.706,82	3,7	315,61	2.022,43
Bar 2 Faaliyetleri	2,5	1.471,39	2,9	247,37	1.718,77

Tablo 24 ve Tablo 25’deki dağıtım yaklaşımları karşılaştırıldığında, faaliyet maliyetlerinin Tablo 24’deki gibi Kaynak Maliyet Havuzu Etkeni ile Konaklama Ürünleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine dağıtılmasında daha fazla sayıda maliyet etkeni kullanıldığı için daha hassas bir dağıtım olanağı sağladığı söylenebilir.

Tablo 25
Bakım-Onarım Saatine Göre, Bütçelenen 2013 Yılı Aylık Teknik Servis Faaliyet Maliyetinin Faaliyetlere Dağılımı

FAALİYETLER	Bakım-Onarım Saati Yükleme Oranı (%)	Tutar (TL/Ay)
Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetler		
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri (Önbüro+Katlar)	46,5	31.334,43
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri	18	12.129,45
Pazarlama - Satış Faaliyetleri	0,7	471,70
Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetler		
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	13,5	9.097,09
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	7,7	5.188,71
Pastane Faaliyetleri	2,3	1.549,87
Lounge Faaliyetleri	1,9	1.280,33
Ana Bar Faaliyetleri	4	2.695,43
Bar 1 Faaliyetleri	2,9	1.954,19
Bar 2 Faaliyetleri	2,5	1.684,64
Toplam	100	67.385,87

Tablo 26’da, Kaynak Maliyet Havuzu ve Bakım-Onarım Saati Maliyet Etkenlerine göre faaliyetlere dağıtılan Teknik Servis Faaliyet Maliyetleri karşılaştırılarak, fazla ve eksik yüklemeler hesaplanmıştır.

Tablo 26
Kaynak Maliyet Havuzu ile Bakım-Onarım Saati Maliyet Etkenlerine Göre Faaliyetlere Dağıtılan Teknik Servis Faaliyet Maliyetlerinin Karşılaştırılması

FAALİYETLER	Kaynak Maliyet Havuzu Maliyet Etkenine Göre	Bakım-Onarım Saati Maliyet Etkenine Göre	Fazla/Eksik (-) Yükleme
Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetler			
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri	30.643,50	31.334,43	690,93
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri	11.660,31	12.129,45	469,14
Pazarlama - Satış Faaliyetleri	539,94	471,70	-68,23
Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetler			
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	9.378,58	9.097,09	-281,48
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	5.529,91	5.188,71	-341,19
Pastane Faaliyetleri	1.601,06	1.549,87	-51,18
Lounge Faaliyetleri	1.433,87	1.280,33	-153,53
Ana Bar Faaliyetleri	2.857,50	2.695,43	-162,06
Bar 1 Faaliyetleri	2.022,43	1.954,19	-68,24
Bar 2 Faaliyetleri	1.718,77	1.684,64	-34,12
Toplam	67.385,87	67.385,87	

4.3.3.1.2. İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyet Merkezi İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyet Maliyet Bütçesi

Örnek otel işletmesinde buldukları kademelere göre İnsan Kaynakları Yönetimi faaliyet biriminde görev yapan personel sayısı Tablo 27’de görülmektedir.

Tablo 27
İnsan Kaynakları Yönetimi Departmanı Personel Sayısı

Kademe	Kişi Sayısı
Müdür	1
Müdür Yardımcısı	1
İKY Uzmanı	1
İKY Memuru	2
Eğitim Uzmanı	1
Toplam	6

Tablo 28’de, 2013 yılı Aylık Ortalama İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyet Maliyet Bütçesi görülmektedir. Bütçelenen Toplam İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyet Maliyeti; Faaliyetlerin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri ile İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Payların toplamından oluşmaktadır.

Tablo 28
2013 Yılı Aylık Ortalama İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyet Maliyet Bütçesi

FAALİYET MALİYETLERİ	TUTAR (TL/Ay)
Faaliyetlerin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri	
Sarf Malzemeleri	1.087,50
Baskı Kırtasiye Giderleri	312,50
Temizlik Malzemeleri	375,00
Kâğıt Stokları	400,00
Ücret ve Giderleri	17.000,00
Dışarıdan Sağlanan Hizmetler	700,62
Telekom Giderleri	262,50
GSM Giderleri	62,50
İnternet Giderleri	125,00
Temizlik Anlaşmaları	244,37
İlaçlama	6,25

Tablo 28'in Devamı

Çeşitli Giderler	1.162,50
Amortisman Giderleri	1.025,00
Sigorta Giderleri	137,50
İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri (Tablo 18'den gelen paylar)	
Enerji ve Su Giderler	798,50
Elektrik	635,50
*Aydınlatma	205,00
* Teçhizat Elektrik Tüketimi	102,50
* Havalandırma	328,00
Doğalgaz	0,00
Su	163,00
Personel Giderleri	1.244,48
Personel Eğitim	0,00
Personel Yemek	780,00
Personel Taşıma	464,48
Bina Giderleri	158,42
Bina Amortisman Gideri	41,24
Bina Bakım Onarım Gideri	23,81
Bina Sigorta Gideri	17,67
Emlak Vergisi Gideri	75,70
BÜTÇELENEN TOPLAM İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ FAALİYET MALİYETİ	22.152,03

Tablo 29'da, İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyeti Maliyet Etkeni ve Yükleme Oranları bütçelenmiştir. Bütçelenen Toplam İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyet Maliyetinin bu faaliyetten yararlanan Konaklama Ürünleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine dağıtımında "Personel Sayısı" maliyet etkeni olarak belirlenmiştir. Tabloda görüldüğü gibi, her bir faaliyet için yükleme oranı; bir faaliyette görev yapan personel sayısının toplam personel sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanmıştır.

Tablo 29
İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyeti Maliyet Etkeni ve Yükleme Oranı

FAALİYETLER	Personel Sayısı	Yükleme Oranı (%)
Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetler		
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri	67	40,7
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri	10	6,1
Pazarlama - Satış Faaliyetleri	13	7,9
Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri		
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	35	21,2
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	20	12,1
Pastane Faaliyetleri	3	1,8
Lounge Faaliyetleri	5	3
Ana Bar Faaliyetleri	5	3
Bar 1 Faaliyetleri	4	2,4
Bar 2 Faaliyetleri	3	1,8
Toplam	165	100

Tablo 30’da, Bütçelenen Toplam İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyet Maliyeti, belirlenen maliyet etkeni temelinde, Konaklama Ürünleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine dağıtılmaktadır. İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyet Maliyetinden her bir faaliyete dağıtılan pay; İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyet Maliyeti ile yükleme oranının çarpılması suretiyle hesaplanmıştır.

Tablo 30
İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyet Maliyetinin Faaliyetlere Dağıtımı

FAALİYETLER	İKY Faaliyet Maliyeti	Yükleme Oranı (%)	Tutar
Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetler			
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri	22.152,03	40,7	9.015,87
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri	22.152,03	6,1	1.351,27
Pazarlama - Satış Faaliyetleri	22.152,03	7,9	1.750,01
Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri			
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	22.152,03	21,2	4.696,23
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	22.152,03	12,1	2.680,39
Pastane Faaliyetleri	22.152,03	1,8	398,73
Lounge Faaliyetleri	22.152,03	3	664,56
Ana Bar Faaliyetleri	22.152,03	3	664,56
Bar 1 Faaliyetleri	22.152,03	2,4	531,64
Bar 2 Faaliyetleri	22.152,03	1,8	398,73
Toplam	22.152,03	100	22.152,03

4.3.3.1.3. Bilgi-İşlem Faaliyet Merkezi Bilgi-İşlem Faaliyet Maliyet Bütçesi

Örnek otel işletmesinde buldukları kademelere göre Bilgi-İşlem faaliyet biriminde görev yapan personel sayısı Tablo 31’de görülmektedir. Bu birimde görev yapan personel, günlük rutin işleri yerine getirmekte, daha karmaşık ve geniş ölçekli bilgi-ışlem faaliyetleri için merkezden destek alınmaktadır.

Tablo 31
Bilgi-İşlem Departmanı Personel Sayısı

Kademe	Kişi Sayısı
Müdür	1
Bilgi-İşlem Uzmanı	1
Toplam	2

Tablo 32’de, 2013 yılı Aylık Ortalama Bilgi-İşlem Faaliyet Maliyet Bütçesi görülmektedir. Bütçelenen Toplam Bilgi-İşlem Faaliyet Maliyeti; Faaliyetlerin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri ile İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Payların toplamından oluşmaktadır.

Tablo 32
2013 Yılı Aylık Ortalama Bilgi-İşlem Faaliyet Maliyet Bütçesi

FAALİYET MALİYETLERİ	TUTAR (TL/Ay)
Faaliyetin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri	
Sarf Malzemeleri	905,00
Kırtasiye Giderleri	200,00
Temizlik Malzemeleri	425,00
Kâğıt Stokları	280,00
Ücret ve Giderleri	7.500,00
Dışarıdan Sağlanan Hizmetler	570,00
Telekom Giderleri	90,00
GSM Giderleri	30,00
İnternet Giderleri	40,00
Temizlik Anlaşmaları	400,00
İlaçlama	10,00
Çeşitli Giderler	1.930,00
Sigorta Giderleri	230,00
Amortisman Giderleri	1.700,00

Tablo 32'nin Devamı

İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri (Tablo 18'den gelen paylar)	
Enerji ve Su Giderler	799,00
Elektrik	717,50
*Aydınlatma	225,50
*Teçhizat Elektrik Tüketimi	123,00
*Havalandırma	369,00
Doğalgaz	0,00
Su	81,50
Personel Giderleri	445,79
Personel Eğitim	0,00
Personel Yemek	260,00
Personel Taşıma	185,79
Bina Giderleri	206,50
Bina Amortisman Gideri	55,96
Bina Bakım Onarım Gideri	23,81
Bina Sigorta Gideri	23,98
Emlak Vergisi Gideri	102,74
BÜTÇELENEEN TOPLAM BİLGİ-İŞLEM FAALİYET MALİYETİ	12.356,30

Tablo 33'de, Bilgi-İşlem Faaliyeti Maliyet Etkeni ve Yükleme Oranları bütçelenmiştir. Bütçelenen Toplam Bilgi-İşlem Faaliyet Maliyetinin bu faaliyetten yararlanan Konaklama Ürünleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine dağıtımında "Bilgisayar Sayısı" maliyet etkeni olarak belirlenmiştir. Tabloda görüldüğü gibi, her bir faaliyet için yükleme oranı; bir faaliyet için kullanılan bilgisayarların sayısının toplam bilgisayar sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanmıştır.

Tablo 33
Bilgi-İşlem Faaliyeti Maliyet Etkeni ve Yükleme Oranları

FAALİYETLER	Bilgisayar Sayısı	Yükleme Oranı (%)
Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetler		
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri	21	22,3
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri	43	45,6
Pazarlama - Satış Faaliyetleri	13	13,8
Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri		
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	8	8,5
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	4	4,3
Pastane Faaliyetleri	1	1,1
Lounge Faaliyetleri	1	1,1
Ana Bar Faaliyetleri	1	1,1
Bar 1 Faaliyetleri	1	1,1
Bar 2 Faaliyetleri	1	1,1
Toplam	94	100

Tablo 34’de, Bütçelenen Toplam Bilgi-İşlem Faaliyet Maliyeti, belirlenen maliyet etkeni temelinde, Konaklama Ürünleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine dağıtılmaktadır. Bilgi-İşlem Faaliyet Maliyetinden her bir faaliyete dağıtılan pay; Bilgi-İşlem Faaliyet Maliyeti ile yükleme oranının çarpılması suretiyle hesaplanmıştır.

Tablo 34
Bilgi-İşlem Faaliyet Maliyetinin Faaliyetlere Dağıtımı

FAALİYETLER	Bilgi-İşlem Faaliyet Maliyeti	Yükleme Oranı (%)	Tutar
Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetler			
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri	12.356,30	22,3	2.755,45
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri	12.356,30	45,6	5.634,47
Pazarlama - Satış Faaliyetleri	12.356,30	13,8	1.705,16
Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri			
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	12.356,30	8,5	1.050,28
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	12.356,30	4,3	531,32
Pastane Faaliyetleri	12.356,30	1,1	135,91
Lounge Faaliyetleri	12.356,30	1,1	135,91
Ana Bar Faaliyetleri	12.356,30	1,1	135,91
Bar 1 Faaliyetleri	12.356,30	1,1	135,91
Bar 2 Faaliyetleri	12.356,30	1,1	135,91
Toplam	12.356,30	100	12.356,30

4.3.3.1.4. Güvenlik Faaliyet Merkezi Güvenlik Faaliyet Maliyet Bütçesi

Örnek otel işletmesinin güvenlik departmanında 11 personel görev yapmaktadır. Bu personelin buldukları pozisyon itibarıyla dağılımı, Tablo 35’de görülmektedir. Otelde bunların dışında da dışarıdan sağlanan 12 taşeron güvenlik personeli görev yapmakta olup bunlara ait ücret giderleri, “Dışarıdan Sağlanan Hizmetler” kapsamında bütçelenmiştir.

Tablo 35
Güvenlik Departmanı Personel Sayısı

Kademe	Kişi Sayısı
Müdür	1
Müdür Yardımcısı	1
Vardiya Amirleri	3
Güvenlik Görevlisi	6
Toplam	11

Tablo 36’da, 2013 yılı Aylık Ortalama Güvenlik Faaliyet Maliyet Bütçesi görülmektedir. Bütçelenen Toplam Güvenlik Faaliyet Maliyeti; Faaliyetlerin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri ile İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Payların toplamından oluşmaktadır.

Tablo 36
2013 Yılı Aylık Ortalama Güvenlik Faaliyet Maliyet Bütçesi

FAALİYET MALİYETLERİ	TUTAR (TL/Ay)
Faaliyetin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri	
Sarf Malzemeleri	445,00
Kırtasiye Giderleri	120,00
Temizlik Malzemeleri	180,00
Kâğıt Stokları	145,00
Ücret ve Giderleri	30.700,00
Dışarıdan Sağlanan Hizmetler	18.855,00
Telekom Giderleri	440,00
GSM Giderleri	160,00
İnternet Giderleri	50,00
Temizlik Anlaşmaları	200,00
İlaçlama	5,00
Taşeron Personel Ücretleri	18.000,00

Tablo 36'nın Devamı

Çeşitli Giderler	745,00
Sigorta Giderleri	95,00
Amortisman Giderleri	650,00
İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri (Tablo 18'den gelen paylar)	
Enerji ve Su Giderleri	941,50
Elektrik	697,00
*Aydınlatma	266,50
* Teçhizat Elektrik Tüketimi	82,00
* Havalandırma	348,50
Doğalgaz	0,00
Su	244,50
Personel Giderleri	4.011,85
Personel Eğitim	0,00
Personel Yemek	2.990,00
Personel Taşıma	1.021,85
Bina Giderleri	139,19
Bina Amortisman Gideri	35,34
Bina Bakım Onarım Gideri	23,81
Bina Sigorta Gideri	15,14
Emlak Vergisi Gideri	64,89
BÜTÇELENEEN TOPLAM GÜVENLİK FAALİYET MALİYETİ	55.837,55

Tablo 37'de, Güvenlik Faaliyeti Yükleme Oranları bütçelenmiştir. Bütçelenen Toplam Güvenlik Faaliyet Maliyetinin bu faaliyetten yararlanan Konaklama Ürünleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine dağıtımında "Faydalanma Oranı" maliyet etkeni olarak belirlenmiştir. Her bir faaliyet için faydalanma oranı; faaliyet yerlerinde görev yapan güvenlik personeli sayısı ve faaliyet yerlerinde faaliyetler için harcanan zaman dikkate alınmak suretiyle belirlenmiştir.

Tablo 37
Güvenlik Faaliyeti Maliyet Etkeni

FAALİYETLER	Faydalanma Oranı (%)
Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetler	
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri	50
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri	10
Pazarlama - Satış Faaliyetleri	1
Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri	
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	10
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	5
Pastane Faaliyetleri	5
Lounge Faaliyetleri	5
Ana Bar Faaliyetleri	5
Bar 1 Faaliyetleri	5
Bar 2 Faaliyetleri	4
Toplam	100

Tablo 38’de, Bütçelenen Toplam Güvenlik Faaliyet Maliyeti, belirlenen maliyet etkeni temelinde, Konaklama Ürünleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine dağıtılmaktadır. Güvenlik Faaliyet Maliyetinden her bir faaliyete dağıtılan pay; Güvenlik Faaliyet Maliyeti ile yükleme oranının çarpılması suretiyle hesaplanmıştır.

Tablo 38
Güvenlik Faaliyet Maliyetinin Faaliyetlere Dağıtımı

FAALİYETLER	Güvenlik Faaliyet Maliyeti	Yükleme Oranı (%)	Tutar
Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetler			
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri	55.837,55	50	27.918,77
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri	55.837,55	10	5.583,75
Pazarlama - Satış Faaliyetleri	55.837,55	1	558,37
Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri			
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	55.837,55	10	5.583,75
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	55.837,55	5	2.791,87
Pastane Faaliyetleri	55.837,55	5	2.791,87
Lounge Faaliyetleri	55.837,55	5	2.791,87
Ana Bar Faaliyetleri	55.837,55	5	2.791,87
Bar 1 Faaliyetleri	55.837,55	5	2.791,87
Bar 2 Faaliyetleri	55.837,55	4	2.233,50
Toplam	55.837,55	100	55.837,55

4.3.3.1.5. Satınalma Faaliyet Merkezi Satınalma Faaliyet Maliyet Bütçesi

Örnek otel işletmesinde buldukları kademelere göre satınalma faaliyet biriminde görev yapan personel sayısı Tablo 39’da görülmektedir.

Tablo 39
Satınalma Departmanı Personel Sayısı

Kademe	Kişi Sayısı
Müdür	1
Satınalma Uzmanı	2
Toplam	3

Tablo 40’da, 2013 yılı Aylık Ortalama Satınalma Faaliyet Maliyet Bütçesi görülmektedir. Bütçelenen Toplam Satınalma Faaliyet Maliyeti; Faaliyetlerin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri ile İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Payların toplamından oluşmaktadır.

Tablo 40
2013 Yılı Aylık Ortalama Satınalma Faaliyet Maliyet Bütçesi

FAALİYET MALİYETLERİ	TUTAR (TL/Ay)
Faaliyetin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri	
Sarf Malzemeleri	1.720,00
Kırtasiye Giderleri	400,00
Temizlik Malzemeleri	750,00
Kâğıt Stokları	570,00
Ücret ve Giderleri	8.000,00
Dışarıdan Sağlanan Hizmetler	2.060,00
Yakıt	1.150,00
Telekom Giderleri	180,00
GSM Giderleri	100,00
İnternet Giderleri	140,00
Temizlik Anlaşmaları	480,00
İlaçlama	10,00
Çeşitli Giderler	3.145,00
Amortisman Giderleri	2.045,00
Araç Giderleri	470,00
Sigorta Giderleri	630,00

Tablo 40'ın Devamı

İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri (Tablo 18'den gelen paylar)	
Enerji ve Su Giderleri	1.330,75
Elektrik	1.045,50
*Aydınlatma	287,00
* Teçhizat Elektrik Tüketimi	143,50
* Havalandırma	615,00
Doğalgaz	0,00
Su	285,25
Personel Giderleri	668,68
Personel Eğitim	0,00
Personel Yemek	390,00
Personel Taşıma	278,68
Bina Giderleri	264,20
Bina Amortisman Gideri	73,64
Bina Bakım Onarım Gideri	23,81
Bina Sigorta Gideri	31,56
Emlak Vergisi Gideri	135,18
BÜTÇELENEEN TOPLAM SATINALMA FAALİYET MALİYETİ	17.188,64

Tablo 41'de, Satınalma Faaliyeti Maliyet Etkenleri ve Yükleme Oranları bütçelenmiştir. Bütçelenen Toplam Satınalma Faaliyet Maliyetinin bu faaliyetten yararlanan Konaklama Ürünleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine dağıtımında "Malzeme İstek Fişi Sayısı" maliyet etkeni olarak belirlenmiştir. Her bir faaliyet için yükleme oranı; faaliyete ait malzeme istek fişi sayısının toplam malzeme istek fişi sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanmıştır.

Tablo 41
Satınalma Faaliyeti Maliyet Etkenleri ve Yükleme Oranları

FAALİYETLER	Malzeme İstek Fişi Sayısı	Yükleme Oranı (%)
Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetler		
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri	40	22,2
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri	25	14
Pazarlama - Satış Faaliyetleri	4	2,2
Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri		
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	30	16,8
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	15	8,4
Pastane Faaliyetleri	10	5,6
Lounge Faaliyetleri	10	5,6
Ana Bar Faaliyetleri	20	11,2
Bar 1 Faaliyetleri	15	8,4
Bar 2 Faaliyetleri	10	5,6
Toplam	179	100

Tablo 42’de, Bütçelenen Toplam Satınalma Faaliyet Maliyeti, belirlenen maliyet etkeni temelinde, Konaklama Ürünleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine dağıtılmaktadır. Satınalma Faaliyet Maliyetinden her bir faaliyete dağıtılan pay; Satınalma Faaliyet Maliyeti ile yükleme oranının çarpılması suretiyle hesaplanmıştır.

Tablo 42
Satınalma Faaliyet Maliyetinin Faaliyetlere Dağıtımı

FAALİYETLER	Satınalma Faaliyet Maliyeti	Yükleme Oranı (%)	Tutar (TL/Ay)
Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetler			
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri	17.188,64	22,2	3.815,87
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri	17.188,64	14	2.406,41
Pazarlama - Satış Faaliyetleri	17.188,64	2,2	378,15
Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri			
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	17.188,64	16,8	2.887,69
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	17.188,64	8,4	1.443,84
Pastane Faaliyetleri	17.188,64	5,6	962,56
Lounge Faaliyetleri	17.188,64	5,6	962,56
Ana Bar Faaliyetleri	17.188,64	11,2	1.925,12
Bar 1 Faaliyetleri	17.188,64	8,4	1.443,84
Bar 2 Faaliyetleri	17.188,64	5,6	962,56
Toplam	17.188,64	100	17.188,64

4.3.3.1.6. Genel Yönetim Faaliyet Merkezi Genel Yönetim Faaliyet Maliyet Bütçesi

Örnek otel işletmesinde buldukları kademelere göre Genel Yönetim Faaliyet Biriminde görev yapan kişi sayısı Tablo 43’de görülmektedir.

Tablo 43
Genel Yönetim Departmanı Personel Sayısı

Kademe	Kişi Sayısı
Genel Müdür	1
Genel Müdür Yardımcısı	1
Sekreter	1
Toplam	3

Tablo 44’de, 2013 yılı Aylık Ortalama Genel Yönetim Faaliyet Maliyet Bütçesi görülmektedir. Bütçelenen Toplam Genel Yönetim Faaliyet Maliyeti; Faaliyetlerin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri ile İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Payların toplamından oluşmaktadır.

Tablo 44
2013 Yılı Aylık Ortalama Genel Yönetim Faaliyet Maliyet Bütçesi

FAALİYET MALİYETLERİ	TUTAR (TL/Ay)
Faaliyetin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri	
Sarf Malzemeleri	1.410,00
Kırtasiye Giderleri	850,00
Kâğıt Stokları	400,00
Temizlik Malzemeleri	160,00
Ücret ve Giderleri	35.000,00
Dışarıdan Sağlanan Hizmetler	19.470,00
Posta, Kargo	550,00
Telekom Giderleri	400,00
GSM Giderleri	330,00
İnternet Giderleri	150,00
Temizlik Anlaşması	815,00
İlaçlama	25,00
Hukuk Müşavirlik Giderleri	2.400,00
Yeminli Mali Müşavir Giderleri	4.500,00
Yönetim ve Denetim Kurulu Ücretleri	9.000,00
Yakıt	1.300,00

Tablo 44'ün Devamı

Çeşitli Giderler	79.000,00
Sigorta Giderleri	750,00
Temsil ve Ağırılama Giderleri	1.200,00
Araç Giderleri	550,00
Amortisman Giderleri	1.500,00
İsim Hakkı Giderleri	75.000,00
İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri (Tablo 18'den gelen paylar)	
Enerji ve Su Giderleri	1.678,75
Elektrik	1.312,00
*Aydınlatma	328,00
* Teçhizat Elektrik Tüketimi	164,00
* Havalandırma	820,00
Doğalgaz	0,00
Su	366,75
Personel Giderleri	1.281,58
Personel Eğitim	0,00
Personel Yemek	910,00
Personel Taşıma	371,58
Bina Giderleri	346,89
Bina Amortisman Gideri	98,97
Bina Bakım Onarım Gideri	23,81
Bina Sigorta Gideri	42,41
Emlak Vergisi Gideri	181,69
BÜTÇELENEBEN TOPLAM GENEL YÖNETİM FAALİYET MALİYETİ	138.187,23

Tablo 45'de, Genel Yönetim Faaliyeti Maliyet Etkenleri bütçelenmiştir. Bütçelenen Toplam Genel Yönetim Faaliyet Maliyetinin bu faaliyetten yararlanan Konaklama Ürünleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine dağıtımında "Faydalanma Oranı" maliyet etkeni olarak belirlenmiştir. Her bir faaliyet için faydalanma oranı; faaliyetler için harcanan zaman dikkate alınmak suretiyle belirlenmiştir.

Tablo 45
Genel Yönetim Faaliyeti Yükleme Oranı

FAALİYETLER	Faydalanma Oranı (%)
Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetler	
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri	50
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri	10
Pazarlama - Satış Faaliyetleri	5
Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri	
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	10
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	5
Pastane Faaliyetleri	5
Lounge Faaliyetleri	3
Ana Bar Faaliyetleri	5
Bar 1 Faaliyetleri	4
Bar 2 Faaliyetleri	3
Toplam	100

Tablo 46’da, Bütçelenen Toplam Genel Yönetim Faaliyet Maliyeti, belirlenen maliyet etkeni temelinde, Konaklama Ürünleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine dağıtılmaktadır. Genel Yönetim Faaliyet Maliyetinden her bir faaliyete dağıtılan pay; Genel Yönetim Faaliyet Maliyeti ile yükleme oranının çarpılması suretiyle hesaplanmıştır.

Tablo 46
Genel Yönetim Faaliyet Maliyetinin Faaliyetlere Dağıtımı

FAALİYETLER	Genel Yönetim Faaliyet Maliyeti	Yükleme Oranı (%)	Tutar (TL/Ay)
Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetler			
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri	138.187,23	50	69.093,61
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri	138.187,23	10	13.818,72
Pazarlama - Satış Faaliyetleri	138.187,23	5	6.909,36
Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri			
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	138.187,23	10	13.818,72
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	138.187,23	5	6.909,36
Pastane Faaliyetleri	138.187,23	5	6.909,36
Lounge Faaliyetleri	138.187,23	3	4.145,61
Ana Bar Faaliyetleri	138.187,23	5	6.909,36
Bar 1 Faaliyetleri	138.187,23	4	5.527,48
Bar 2 Faaliyetleri	138.187,23	3	4.145,61
Toplam	138.187,23	100	138.187,23

4.3.3.1.7. Mali İşler Faaliyet Merkezi Mali İşler Faaliyet Maliyet Bütçesi

Örnek otel işletmesinde, buldukları kademelere göre Mali İşler faaliyet biriminde görev yapan personel sayısı Tablo 47’de görülmektedir.

Tablo 47
Mali İşler Departmanı Personel Sayısı

Kademe	Kişi Sayısı
Mali İşler Müdürü	1
Muhasebe Şefi	1
Kasa Sorumlusu	1
Muhasebe Memuru	1
Krediler Şefi	1
Krediler Memuru	1
Gelirler Şefi	1
Gelirler Memuru	1
Satıcı Hesapları Şefi	1
Satıcı Hesapları Memuru	1
Toplam	10

Tablo 48’de, 2013 yılı Aylık Ortalama Mali İşler Faaliyet Maliyet Bütçesi görülmektedir. Bütçelenen Toplam Mali İşler Faaliyet Maliyeti; Faaliyetlerin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri ile İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Payların toplamından oluşmaktadır.

Tablo 48
2013 Yılı Aylık Ortalama Mali İşler Faaliyet Maliyet Bütçesi

FAALİYET MALİYETLERİ	TUTAR (TL/Ay)
Faaliyetin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri	
Sarf Malzemeleri	1.930,00
Kırtasiye Giderleri	650,00
Temizlik Malzemeleri	680,00
Kâğıt Stokları	600,00
Ücret ve Giderleri	45.000,00
Dışarıdan Sağlanan Hizmetler	995,00
Telekom Giderleri	350,00
GSM Giderleri	160,00
İnternet Giderleri	150,00
Temizlik Anlaşmaları	320,00

Tablo 48'in Devamı

İlaçlama	15,00
Çeşitli Giderler	1.543,00
Sigorta Giderleri	183,00
Amortisman Giderleri	1.360,00
İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri (Tablo 18'den gelen paylar)	
Enerji ve Su Giderleri	1.065,00
Elektrik	902,00
*Aydınlatma	246,00
* Teçhizat Elektrik Tüketimi	123,00
* Havalandırma	533,00
Doğalgaz	0,00
Su	163,00
Personel Giderleri	2.358,96
Personel Eğitim	0,00
Personel Yemek	1.430,00
Personel Taşıma	928,96
Bina Giderleri	235,35
Bina Amortisman Gideri	64,80
Bina Bakım Onarım Gideri	23,81
Bina Sigorta Gideri	27,77
Emlak Vergisi Gideri	118,96
BÜTÇELENEEN TOPLAM MALİ İŞLER FAALİYET MALİYETİ	53.127,31

Tablo 49'da, Mali İşler Faaliyeti Maliyet Etkenleri bütçelenmiştir. Bütçelenen Toplam Mali İşler Faaliyet Maliyetinin bu faaliyetten yararlanan Konaklama Ürünleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine dağıtımında "Faydalanma Oranı" maliyet etkeni olarak belirlenmiştir. Her bir faaliyet için faydalanma oranı, faaliyetler için harcanan zaman dikkate alınmak suretiyle belirlenmiştir.

Tablo 49
Mali İşler Faaliyeti Maliyet Etkeni

FAALİYETLER	Faydalanma Oranı (%)
Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetler	
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri	40
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri	10
Pazarlama - Satış Faaliyetleri	2
Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri	
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	15
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	10
Pastane Faaliyetleri	5
Lounge Faaliyetleri	4
Ana Bar Faaliyetleri	5
Bar 1 Faaliyetleri	5
Bar 2 Faaliyetleri	4
Toplam	100

Tablo 50’de, Bütçelenen Toplam Mali İşler Faaliyet Maliyeti, belirlenen maliyet etkeni temelinde, Konaklama Ürünleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine dağıtılmaktadır. Mali İşler Faaliyet Maliyetinden her bir faaliyete dağıtılan pay; Mali İşler Faaliyet Maliyeti ile yükleme oranının çarpılması suretiyle hesaplanmıştır.

Tablo 50
Mali İşler Faaliyet Maliyetinin Faaliyetlere Dağıtımı

FAALİYETLER	Mali İşler Faaliyet Maliyeti	Yükleme Oranı (%)	Tutar (TL/Ay)
Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetler			
Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri	53.127,31	40	21.250,92
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri	53.127,31	10	5.312,73
Pazarlama - Satış Faaliyetleri	53.127,31	2	1.062,54
Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri			
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	53.127,31	15	7.969,09
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	53.127,31	10	5.312,73
Pastane Faaliyetleri	53.127,31	5	2.656,36
Lounge Faaliyetleri	53.127,31	4	2.125,09
Ana Bar Faaliyetleri	53.127,31	5	2.656,36
Bar 1 Faaliyetleri	53.127,31	5	2.656,36
Bar 2 Faaliyetleri	53.127,31	4	2.125,09
Toplam	53.127,31	100	53.127,31

4.3.3.1.8. Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyet Merkezi Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyet Maliyet Bütçesi

Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyeti kapsamında, yiyecek-içeceklerin depolanması ve yiyecek-içecek satış hatları düzeyi faaliyet merkezlerinden Malzeme İstek Fişleri ile gelen talepler doğrultusunda, dağıtılması faaliyetleri yerine getirilmektedir. Örnek otel işletmesinde, buldukları kademelere göre Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyetinde görev yapan personel sayısı Tablo 51’de görülmektedir.

Tablo 51
Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyeti Personel Sayısı

Kademe	Kişi Sayısı
Maliyet Kontrolörü	1
Depo Şefi	1
Depo Görevlisi	1
Toplam	3

Tablo 52’de, 2013 yılı aylık ortalama Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyet Maliyet Bütçesi görülmektedir. Bütçelenen Toplam Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyet Maliyeti; Faaliyetin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri ile İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Payların toplamından oluşmaktadır.

Tablo 52
2013 Yılı Aylık Ortalama Yiyecek-İçecek Hizmetleri (Yiyecek-İçecek Depolama) Faaliyet Maliyet Bütçesi

FAALİYET MALİYETİ	TUTAR (TL/Ay)
Faaliyetin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri	
Sarf Malzemeleri	730,00
Kırtasiye Giderleri	160,00
Temizlik Malzemeleri	340,00
Kâğıt Stokları	230,00
Ücret ve Giderleri	12.700,00
Dışarıdan Sağlanan Hizmetler	765,00
Telekom Giderleri	70,00
GSM Giderleri	45,00
İnternet Giderleri	30,00
Temizlik Anlaşmaları	600,00

Tablo 52'nin Devamı

İlaçlama	20,00
Çeşitli Giderler	3.880,00
Sigorta Giderleri	880,00
Amortisman Giderleri	3.000,00
İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri (Tablo 18'den gelen paylar)	
Enerji ve Su Giderleri	3.381,50
Elektrik	3.218,50
*Aydınlatma	307,50
* Teçhizat Elektrik Tüketimi	2.255,00
* Havalandırma	656,00
Doğalgaz	0,00
Su	163,00
Personel Giderleri	575,79
Personel Eğitim	0,00
Personel Yemek	390,00
Personel Taşıma	185,79
Bina Giderleri	1.032,99
Bina Amortisman Gideri	294,57
Bina Bakım Onarım Gideri	71,42
Bina Sigorta Gideri	126,24
Emlak Vergisi Gideri	540,74
BÜTÇELENEEN TOPLAM YIYECEK-İÇECEK HİZMETLERİ FAALİYET MALİYETİ	23.065,28

Tablo 53'de, Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyeti Maliyet Etkenleri bütçelenmiştir. Bütçelenen Toplam Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyet Maliyetinin bu faaliyetten yararlanan Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine dağıtımında "Malzeme İstek Fişi Sayısı" maliyet etkeni olarak belirlenmiştir. Her bir faaliyet için faydalanma oranı ise faaliyete ait malzeme istek fişi sayısının toplam malzeme istek fişi sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanmıştır.

Tablo 53
Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyeti Maliyet Etkeni ve Yükleme Oranları

FAALİYETLER	Malzeme İstek Fişi Sayısı	Yükleme Oranı (%)
Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri		
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	30	27,3
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	15	13,6
Pastane Faaliyetleri	10	9,1
Lounge Faaliyetleri	10	9,1
Ana Bar Faaliyetleri	20	18,2
Bar 1 Faaliyetleri	15	13,6
Bar 2 Faaliyetleri	10	9,1
Toplam	110	100

Tablo 54’de, Bütçelenen Toplam Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyet Maliyeti, belirlenen maliyet etkeni temelinde, Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine dağıtılmaktadır. Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyet Maliyetinden her bir faaliyete dağıtılan pay, Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyet Maliyeti ile yükleme oranının çarpılması suretiyle hesaplanmıştır.

Tablo 54
Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyet Maliyetinin Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine Dağıtımı

FAALİYETLER	Yiyecek -İçecek Hizmetleri Faaliyet Maliyeti	Yükleme Oranı (%)	Tutar (TL/Ay)
Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri			
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	23.065,28	27,3	6.290,53
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	23.065,28	13,6	3.145,26
Pastane Faaliyetleri	23.065,28	9,1	2.096,84
Lounge Faaliyetleri	23.065,28	9,1	2.096,84
Ana Bar Faaliyetleri	23.065,28	18,2	4.193,68
Bar 1 Faaliyetleri	23.065,28	13,6	3.145,26
Bar 2 Faaliyetleri	23.065,28	9,1	2.096,84
Toplam	23.065,28	100	23.065,28

İşletmede yiyecek-çecek ürünleri satışları, Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri ile gerçekleştiği için Tablo 54’de görüldüğü gibi, Yiyecek-İçecek

Hizmetleri Faaliyet Maliyetinden Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetlerine pay verilmemiştir.

4.3.3.2. Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetleri Faaliyet Maliyet Bütçelerinin Hazırlanması

Örnek otel işletmesinin temel satış objesi, brüt satış gelirlerinin yaklaşık %65'ini oluşturan müşteri odalarıdır. Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetler; oda doluluk oranının artırılması, oda satışlarının kesintisiz bir şekilde yürütülebilmesi ve konaklayan müşterilere sunulan diğer tamamlayıcı faaliyetleri kapsamaktadır. Uygulama örneğimizde Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetleri şunlardır;

- Konaklama Hizmetleri Faaliyetleri
- Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetleri
- Pazarlama-Satış Faaliyetleri

4.3.3.2.1. Konaklama Hizmetleri Faaliyet Merkezi Konaklama Hizmetleri Faaliyet Maliyet Bütçesi

Konaklama Hizmetleri Faaliyet Merkezinde önbüro ve kat hizmetleri faaliyetleri gerçekleştirilmektedir. Bununla birlikte, uygulama örneğimizde bu faaliyet merkezinde “Konaklama Hizmetleri Faaliyeti” olarak tek bir faaliyet için faaliyet maliyet bütçesi hazırlanmıştır. Daha önce belirtildiği gibi, işletme kendi ihtiyaçları doğrultusunda bir faaliyet merkezi içerisinde birkaç faaliyet için ayrı faaliyet maliyet bütçeleri oluşturabilir.

Örnek otel işletmesinde, buldukları kademelere göre Konaklama Hizmetleri Faaliyetinde görev yapan personel sayısı Tablo 55’de görülmektedir.

Tablo 55
Konaklama Hizmetleri Faaliyeti Personel Sayısı

Kademe	Kişi Sayısı
Önbüro Müdürü	1
Kat Hizmetleri Müdürü	1
Önbüro Müdürü Yardımcısı	1
Kat Hizmetleri Müdürü Yardımcısı	1
Önbüro Şefi	1
Kat Şefleri	5
Misafir İlişkileri Yetkilisi	1
Gece Müdürü	1
Önbüro Görevlileri	6
Rezervasyon Müdürü	1
Rezervasyon Yetkilileri	2
Santral Görevlileri	5
Bellboylar	8
Ofis Koordinatörü	1
Terziler	2
Kat Görevlileri	23
Meydancılar	7
Toplam	67

Tablo 56’da, 2013 yılı Aylık Ortalama Konaklama Hizmetleri Faaliyet Maliyet Bütçesi görülmektedir. Bütçelenen Toplam Konaklama Hizmetleri Faaliyet Maliyeti; Faaliyetin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri, İşletme Bütününde Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar ve İşletme Düzeyi Destek Faaliyetlerin Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Payların toplamından oluşmaktadır. Bütçelenen Toplam Konaklama Hizmetleri Faaliyet Maliyeti, müşteri odaları maliyetine yüklenecek olan Genel Üretim Giderleri tutarını oluşturmaktadır.

Tablo 56
2013 Yılı Aylık Ortalama Konaklama Hizmetleri Faaliyet Maliyet Bütçesi

FAALİYET MALİYETLERİ	TUTAR (TL/Ay)
Faaliyetlerin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri	
Sarf Malzemeleri	25.400,00
Üniforma	600,00
Kırtasiye Giderleri	1.300,00
Müşteri Malzemeleri	15.000,00
Temizlik Malzemeleri	5.100,00
Kâğıt Stokları	3.400,00
Ücret ve Giderleri	173.000,00

Tablo 56'nın Devamı

Dışarıdan Sağlanan Hizmetler	21.030,00
Posta, Kargo	1.250,00
Telekom Giderleri	2.100,00
GSM Giderleri	850,00
İnternet Giderleri	980,00
Temizlik Anlaşmaları	12.000,00
İlaçlama	550,00
Pay TV Giderleri	3.300,00
Çeşitli Giderler	109.000,00
Sigorta Giderleri	19.000,00
Amortisman Giderleri	90.000,00
İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar (Tablo 18'den gelen paylar)	
Enerji ve Su Giderleri	194.800,00
Elektrik	131.200,00
*Aydınlatma	24.600,00
* Teçhizat Elektrik Tüketimi	45.100,00
* Havalandırma	61.500,00
Doğalgaz	14.700,00
Su	48.900,00
Personel Giderleri	15.226,39
Personel Eğitim	1.500,00
Personel Yemek	8.710,00
Personel Taşıma	5.016,39
Bina Giderleri	22.142,98
Bina Amortisman Gideri	6.418,71
Bina Bakım Onarım Gideri	1.190,47
Bina Sigorta Gideri	2.750,87
Emlak Vergisi Gideri	11.782,92
İşletme Düzeyi Destek Faaliyetlerinin Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar	164.494,03
Bütçelenen Toplam Teknik Servis Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 24'den gelen)	30.643,50
Bütçelenen Toplam İKY Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 30'dan gelen)	9.015,87
Bütçelenen Toplam Bilgi-İşlem Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 34'den gelen)	2.755,45
Bütçelenen Toplam Güvenlik Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 38'den gelen)	27.918,77
Bütçelenen Toplam Satınalma Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 42'den gelen)	3.815,87
Bütçelenen Toplam Genel Yönetim Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 46'dan gelen)	69.093,61
Bütçelenen Toplam Mali İşler Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 50'den gelen)	21.250,92
BÜTÇELENEEN TOPLAM KONAKLAMA HİZMETLERİ FAALİYET MALİYETİ	725.093,41

4.3.3.2.2. Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyet Merkezi Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyet Maliyet Bütçesi

Örnek otel işletmesinde tamamlayıcı hizmetler kapsamında; SPA, Havuz, Hamam, Sauna Faaliyetleri, Sağlık Merkezi Faaliyetleri, İnternet Kafe Faaliyetleri, Misafir Çamaşırhane Faaliyetleri, Balo ve Toplantı Salonları ile Otopark hizmetleri sunulmaktadır. Örnek otel işletmesinde, buldukları kademelere göre Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyetinde görev yapan personel sayıları Tablo 57’de görülmektedir.

Tablo 57
Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyeti Personel Sayısı

Kademe	Kişi Sayısı
Uzman Masöz ve Masör	2
Uzman Terapist	1
Yüzme Eğitmeni	1
İnternet Kafe Görevlisi	1
Misafir Çamaşırhane Görevlisi	1
Balo ve Toplantı Salonu Görevlileri	3
Otopark Görevlisi	1
Toplam	10

Tablo 58’de, 2013 yılı Aylık Ortalama Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyet Maliyet Bütçesi görülmektedir. Bütçelenen Toplam Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyet Maliyeti; Faaliyetin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri, İşletme Bütününde Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar ve İşletme Düzeyi Destek Faaliyetlerin Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Payların toplamından oluşmaktadır. Bütçelenen Toplam Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyet Maliyeti, müşteri odaları maliyetine yüklenecek olan Genel Üretim Giderleri tutarını oluşturmaktadır.

Tablo 58
2013 Yılı Aylık Ortalama Tamamlayıcı Hizmetler Faaliyet Maliyet Bütçesi

FAALİYET MALİYETLERİ	TUTAR (TL/Ay)
Faaliyetin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri	
Sarf Malzemeleri	3.455,00
Üniforma	100,00
Kırtasiye Giderleri	815,00
Temizlik Malzemeleri	1.840,00
Kâğıt Stokları	700,00
Ücret ve Giderleri	22.770,00

Tablo 58'in Devamı

Dışarıdan Sağlanan Hizmetler	4.265,00
Telekom Giderleri	125,00
GSM Giderleri	70,00
İnternet Giderleri	800,00
Havuz Bakımı	150,00
Su Analizi -Kalite Kontrol	600,00
Temizlik Anlaşmaları	2.400,00
İlaçlama	120,00
Çeşitli Giderler	34.250,00
Sigorta Giderleri	8.950,00
Amortisman Giderleri	25.300,00
İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar (Tablo 18'den gelen paylar)	
Enerji ve Su Giderleri	55.645,00
Elektrik	33.620,00
*Aydınlatma	10.660,00
* Teçhizat Elektrik Tüketimi	4.920,00
* Havalandırma	18.040,00
Doğalgaz	9.800,00
Su	12.225,00
Personel Giderleri	1.950,27
Personel Eğitim	0,00
Personel Yemek	1.300,00
Personel Taşıma	650,27
Bina Giderleri	13.744,51
Bina Amortisman Gideri	4.115,75
Bina Bakım Onarım Gideri	309,52
Bina Sigorta Gideri	1.763,89
Emlak Vergisi Gideri	7.555,34
İşletme Düzeyi Destek Faaliyetlerin Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar	45.767,67
Bütçelenen Toplam Teknik Servis Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 24'den gelen)	11.660,31
Bütçelenen Toplam İKY Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 30'dan gelen)	1.351,27
Bütçelenen Toplam Bilgi-İşlem Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 34'den gelen)	5.634,47
Bütçelenen Toplam Güvenlik Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 38'den gelen)	5.583,75
Bütçelenen Toplam Satınalma Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 42'den gelen)	2.406,41
Bütçelenen Toplam Genel Yönetim Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 46'dan gelen)	13.818,72
Bütçelenen Toplam Mali İşler Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 50'den gelen)	5.312,73
BÜTÇELENEBEN TOPLAM EK HİZMETLER FAALİYET MALİYETİ	181.847,46

4.3.3.2.3. Pazarlama-Satış Faaliyet Merkezi Pazarlama-Satış Faaliyet Maliyet Bütçesi

Pazarlama-Satış Bölümünün temel görevi; reklam, promosyon, halkla ilişkiler faaliyetleri gibi her türlü pazarlama araçlarıyla otel tanıtımını en iyi şekilde yerine getirerek oda doluluk oranını artırmaktır. Bu kapsamda Pazarlama-Satış Bölümü; sürekli olarak yerli ve yabancı tur operatörleri, seyahat acentaları ve kurumsal şirketlerle görüşerek büyük ölçekli oda satışları gerçekleştirmektedir.

Örnek otel işletmesinde, buldukları kademelere göre Pazarlama-Satış Faaliyetinde görev yapan personel sayıları Tablo 59’da görülmektedir.

Tablo 59
Pazarlama-Satış Faaliyeti Personel Sayısı

Kademe	Kişi Sayısı
Pazarlama-Satış Müdürü	1
Pazarlama-Satış Müdür Yardımcısı	1
Halkla ilişkiler Müdürü	1
Halkla ilişkiler Yetkilisi	1
Kurumsal Satış Müdürü	1
Kurumsal Satış Yetkilileri	2
Acente Satış Müdürü	1
Acente Satış Yetkilileri	2
Grup Satış Müdürü	1
Grup Satış Yetkilileri	2
Toplam	13

Tablo 60’da, 2013 yılı Aylık Ortalama Pazarlama-Satış Faaliyet Maliyet Bütçesi görülmektedir. Bütçelenen Toplam Pazarlama-Satış Faaliyet Maliyeti; Faaliyetin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri, İşletme Bütününde Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar ve İşletme Düzeyi Destek Faaliyetlerin Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Payların toplamından oluşmaktadır. Bütçelenen Toplam Pazarlama-Satış Faaliyet Maliyeti, müşteri odaları maliyetine yüklenecek olan Genel Üretim Giderleri tutarını oluşturmaktadır.

Tablo 60
2013 Yılı Aylık Ortalama Pazarlama-Satış Faaliyet Maliyet Bütçesi

FAALİYET MALİYETLERİ	TUTAR (TL/Ay)
Faaliyetlerin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri	
Sarf Malzemeleri	2.340,00
Kırtasiye Giderleri	800,00
Temizlik Malzemeleri	930,00
Kâğıt Stokları	610,00
Ücret ve Giderleri	61.200,00
Dışarıdan Sağlanan Hizmetler	3.800,00
Posta, Kargo	640,00
Telekom Giderleri	865,00
GSM Giderleri	270,00
İnternet Giderleri	380,00
Temizlik Anlaşması	425,00
İlaçlama	20,00
Yakıt Giderleri	1.200,00
Tanıtım ve Pazarlama Giderleri	103.040,00
Promosyon ve Hediye Giderleri	1.000,00
Reklam İlan Giderleri	24.180,00
İnternet Sitesi Katılım Bedeli Giderleri	1.500,00
Ajans Tanıtım Giderleri	76.360,00
Çeşitli Giderler	8.416,00
Sigorta Giderleri	136,00
Amortisman Giderleri	1.330,00
Araç Giderleri	340,00
İkram ve Ağırılama	6.610,00
İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar (Tablo 18'den gelen paylar)	
Enerji ve Su Giderleri	1.433,00
Elektrik	1.107,00
<i>*Aydınlatma</i>	246,00
<i>* Teçhizat Elektrik Tüketimi</i>	143,50
<i>* Havalandırma</i>	717,50
Doğalgaz	0,00
Su	326,00
Personel Giderleri	4.804,75
Personel Eğitim	2.000,00
Personel Yemek	1.690,00
Personel Taşıma	1.114,75

Tablo 60'ın Devamı

Bina Giderleri	289,20
Bina Amortisman Gideri	81,30
Bina Bakım Onarım Gideri	23,81
Bina Sigorta Gideri	34,84
Emlak Vergisi Gideri	149,24
İşletme Düzeyi Destek Faaliyetlerinin Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar	12.903,55
Bütçelenen Toplam Teknik Servis Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 24'den gelen)	539,94
Bütçelenen Toplam İKY Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 30'dan gelen)	1.750,01
Bütçelenen Toplam Bilgi-İşlem Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 34'den gelen)	1.705,16
Bütçelenen Toplam Güvenlik Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 38'den gelen)	558,37
Bütçelenen Toplam Satınalma Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 42'den gelen)	378,15
Bütçelenen Toplam Genel Yönetim Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 46'dan gelen)	6.909,36
Bütçelenen Toplam Mali İşler Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 50'den gelen)	1.062,54
BÜTÇELENEN TOPLAM PAZARLAMA-SATIŞ FAALİYET MALİYETİ	198.226,51

4.3.3.3. Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri Faaliyet Maliyet Bütçelerinin Hazırlanması

Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri; işletmede yiyecek-çecek üretimi ve satışlarının yapıldığı faaliyetlerdir. İşletmede oda gelirlerinden sonra ikinci sırayı yiyecek-çecek satış gelirleri oluşturmaktadır.

Yiyecek-İçecek Müdürü, işletmedeki tüm Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerden sorumlu olduğu için Yiyecek-İçecek Müdürü Ücret ve Giderleri tüm Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine yararlandıkları ölçüde dağıtılmalıdır.

Tablo 61'de, Yiyecek-İçecek Müdürü Ücret ve Giderinin Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine Dağıtımı görülmektedir. Yiyecek-İçecek Müdürü Ücret ve Giderinin Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine Dağıtımında "Faydalanma Oranı" maliyet etkeni olarak belirlenmiştir.

Tablo 61
Yiyecek-İçecek Müdürü Ücret Giderinin Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine Dağıtımı

Satış Hatları Düzeyi Faaliyetler	Ücret ve Giderleri (TL/Ay)	Faydalanma Oranı (%)	Tutar (TL/Ay)
Büyük Salon Restoran	7.500,00	40	3.000,00
Küçük Salon Restoran	7.500,00	30	2.250,00
Pastane	7.500,00	5	375,00
Lounge	7.500,00	5	375,00
Ana Bar	7.500,00	10	750,00
Bar 1	7.500,00	5	375,00
Bar 2	7.500,00	5	375,00
Toplam	7.500,00	100	7.500,00

4.3.3.3.1. Restoran Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyet Bütçesi

Restoran Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyet Bütçesi kapsamında iki faaliyet bütçesi oluşturulmuştur. Bunlardan biri işletmenin ana restoranı olan “Büyük Salon Restoran Faaliyet Maliyet Bütçesi” diğeri ise daha küçük ölçekli olup geleneksel Türk yemeklerinin sunulduğu “Küçük Salon Restoran Faaliyet Maliyet Bütçesi”dir. Örnek otel işletmesinde, buldukları kademelere göre Restoran Faaliyet Merkezinde görev yapan personel sayıları Tablo 62’de görülmektedir.

Tablo 62
Restoran Faaliyet Merkezi Personel Sayısı

Kademe	Kişi Sayısı	
	Büyük Salon Restoran	Küçük Salon Restoran
Şef Garson (Head Waiter)	1	1
Kaptan (Captain)	2	1
Servis Personeli	11	7
Banket Satış Müdürü	1	-
Banket Satış Yetkilisi	2	-
Aşçıbaşı (Executive Chef)	1	1
Aşçıbaşı Yardımcısı	1	1
Pastane Şefi	1	1
Mutfak Personeli	6	3
Bulaşikhane Şefi (Chef Steward)	1	1
Bulaşikhane (Stewarding) Personeli	8	4
Toplam	35	20

Tablo 63’de, 2013 yılı Aylık Ortalama Restoran Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyet Bütçesi görülmektedir. Burada öncelikle, Büyük Salon ve Küçük Salon Restoran Faaliyetlerinin tükettikleri tüm faaliyet maliyetleri, faaliyetler bazında bütçelenmekte ve daha sonra bu iki faaliyetin, faaliyet maliyetlerinin toplanması suretiyle Restoran Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyet Bütçesi oluşturulmaktadır.

Bütçelenen Toplam Restoran Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyeti; Faaliyetlerin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri, Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri Tarafından Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar (Yiyecek-İçecek Müdürü Ücret ve Giderlerinden Gelen Pay), İşletme Bütününde Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar ve İşletme Düzeyi Destek Faaliyetlerin Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Payların toplamından oluşmaktadır.

Bütçelenen Toplam Restoran Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyeti, “Restoran Ürünleri” maliyetlerine yüklenecek olan Genel Üretim Giderleri tutarını oluşturmaktadır.

Tablo 63

2013 Yılı Aylık Ortalama Restoran Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyet Bütçesi

MALİYETLERİ	FAALİYETLER		TOPLAM TUTAR
	Büyük Salon Restoran (TL/Ay)	Küçük Salon Restoran (TL/Ay)	
ettği Kaynakların Bütçelenen	122.010,00	64.915,00	186.925,00
	85.350,00	44.600,00	129.950,00
	30.600,00	16.500,00	47.100,00
	340,00	150,00	490,00
	980,00	630,00	1.610,00
	1.375,00	1.140,00	2.515,00
	910,00	800,00	1.710,00
	1.715,00	785,00	2.500,00
	740,00	310,00	1.050,00
	145.000,00	96.300,00	241.300,00
er	4.805,00	3.140,00	7.945,00
	1.200,00	890,00	2.090,00
	430,00	290,00	720,00
	575,00	370,00	945,00
	2.375,00	1.410,00	3.785,00
	225,00	180,00	405,00
	17.210,00	11.430,00	28.640,00
	4.360,00	2.630,00	6.990,00
	12.850,00	8.800,00	21.650,00

Düzevi Faaliyetler Tarafından n Bütçelenen Maliyetlerinden			
Giderinden Gelen Pay (Tablo	3.000,00	2.250,00	5.250,00
Kaynakların Bütçelenen r (Tablo 18'den gelen paylar)			
	23.770,00	18.515,00	42.285,00
	14.145,00	11.582,50	25.727,50
	2.050,00	1.435,00	3.485,00
	3.895,00	2.972,50	6.867,50
	8.200,00	7.175,00	15.375,00
	3.920,00	2.450,00	6.370,00
	5.705,00	4.482,50	10.187,50
	7.336,88	4.179,23	11.516,12
	0,00	0,00	0,00
	4.550,00	2.600,00	7.150,00
	2.786,88	1.579,23	4.366,12
	1.690,51	1.037,11	2.727,63
	459,53	273,95	733,48
	190,47	142,85	333,33
	196,94	117,40	314,35
	843,56	502,89	1.346,46

4.3.3.3.2. Pastane Faaliyet Merkezi Pastane Faaliyet Maliyet Bütçesi

Örnek otel işletmesinde, buldukları kademelere göre Pastane Faaliyetinde görev yapan personel sayıları Tablo 64’de görülmektedir.

Tablo 64
Pastane Faaliyeti Personel Sayısı

Kademe	Kişi Sayısı
Kasiyer	1
Servis Personeli	2
Toplam	3

Tablo 65’de, 2013 yılı Aylık Ortalama Pastane Faaliyet Maliyet Bütçesi görülmektedir. Bütçelenen Toplam Pastane Faaliyet Maliyeti; Faaliyetin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri, Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri Tarafından Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar (Yiyecek-İçecek Müdürü Ücret ve Giderlerinden Gelen Pay), İşletme Bütününde Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar ve İşletme Düzeyi Destek Faaliyetlerin Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Payların toplamından oluşmaktadır. Bütçelenen Toplam Pastane Faaliyet Maliyeti, “Pastane Ürünleri” maliyetlerine yüklenecek olan Genel Üretim Giderleri tutarını oluşturmaktadır.

Tablo 65
2013 Yılı Aylık Ortalama Pastane Faaliyet Maliyet Bütçesi

FAALİYET MALİYETLERİ	TUTAR (TL/Ay)
Faaliyetin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri	
Sarf Malzemeleri	20.984,00
Yiyecek Maliyeti	14.830,00
İçecek Maliyeti	5.250,00
Üniforma	30,00
Kırtasiye Giderleri	135,00
Temizlik Malzemeleri	454,00
Kâğıt Stokları	160,00
Servis Malzemeleri	125,00
Ücret ve Giderleri	5.400,00
Dışarıdan Sağlanan Hizmetler	330,00
Telekom Giderleri	45,00
GSM Giderleri	20,00
İnternet Giderleri	35,00

Tablo 65'in Devamı

Temizlik Anlaşmaları	190,00
İlaçlama	40,00
Çeşitli Giderler	1.035,00
Sigorta Giderleri	125,00
Amortisman Giderleri	910,00
Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetler Tarafından Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar	
Yiyecek-İçecek Müdürü Ücret Giderinden Gelen Pay (Tablo 61'den gelen)	375,00
İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar (Tablo 18'den gelen paylar)	
Enerji ve Su Giderleri	6.360,50
Elektrik	3.505,50
*Aydınlatma	615,00
* Teçhizat Elektrik Tüketimi	1.127,50
* Havalandırma	1.763,00
Doğalgaz	1.225,00
Su	1.630,00
Personel Giderleri	575,79
Personel Eğitim	0,00
Personel Yemek	390,00
Personel Taşıma	185,79
Bina Giderleri	269,51
Bina Amortisman Gideri	60,68
Bina Bakım Onarım Gideri	71,42
Bina Sigorta Gideri	26,00
Emlak Vergisi Gideri	111,39
İşletme Düzeyi Destek Faaliyetlerin Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar	17.552,73
Bütçelenen Toplam Teknik Servis Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 24'den gelen)	1.601,06
Bütçelenen Toplam İKY Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 30'dan gelen)	398,73
Bütçelenen Toplam Bilgi-İşlem Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 34'den gelen)	135,91
Bütçelenen Toplam Güvenlik Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 38'den gelen)	2.791,87
Bütçelenen Toplam Satınalma Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 42'den gelen)	962,56
Bütçelenen Toplam Genel Yönetim Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 46'dan gelen)	6.909,36
Bütçelenen Toplam Mali İşler Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 50'den gelen)	2.656,36
Bütçelenen Toplam Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 54'den gelen)	2.096,84
BÜTÇELENEEN TOPLAM PASTANE FAALİYET MALİYETİ	52.882,53

4.3.3.3.3. Lounge Faaliyet Merkezi Lounge Faaliyet Maliyet Bütçesi

Örnek otel işletmesinde “Lounge Faaliyeti” kapsamında kişiye özel rezervasyon, yeme-içme hizmeti, çeşitli ofis araç gereçlerinden yararlanma gibi hizmetler verilmektedir. Örnek otel işletmesinde, buldukları kademelere göre Lounge Faaliyetinde görev yapan personel sayıları Tablo 66’da görülmektedir.

Tablo 66
Lounge Personel Sayısı

Kademe	Kişi Sayısı
Şef	1
Servis Personeli	4
Toplam	5

Tablo 67’de, 2013 yılı Aylık Ortalama Lounge Faaliyet Maliyet Bütçesi görülmektedir. Bütçelenen Toplam Lounge Faaliyet Maliyeti; Faaliyetin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri, Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri Tarafından Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar (Yiyecek-İçecek Müdürü Ücret ve Giderlerinden Gelen Pay), İşletme Bütününde Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar ve İşletme Düzeyi Destek Faaliyetlerin Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Payların toplamından oluşmaktadır. Bütçelenen Toplam Lounge Faaliyet Maliyeti, “Lounge Ürünleri” maliyetlerine yüklenecek olan Genel Üretim Giderleri tutarını oluşturmaktadır.

Tablo 67
2013 Yılı Aylık Ortalama Lounge Faaliyet Maliyet Bütçesi

FAALİYET MALİYETLERİ	TUTAR (TL/Ay)
Faaliyetin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri	
Sarf Malzemeleri	33.810,00
Yiyecek Maliyeti	19.100,00
İçecek Maliyeti	12.800,00
Üniforma	45,00
Kırtasiye Giderleri	240,00
Temizlik Malzemeleri	600,00
Kâğıt Stokları	850,00
Servis Malzemeleri	175,00
Ücret ve Giderleri	15.300,00
Dışarıdan Sağlanan Hizmetler	1.405,00
Telekom Giderleri	130,00

Tablo 67'nin Devamı

GSM Giderleri	30,00
İnternet Giderleri	380,00
Temizlik Anlaşmaları	810,00
İlaçlama	55,00
Çeşitli Giderler	3.650,00
Sigorta Giderleri	970,00
Amortisman Giderleri	2.680,00
Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetler Tarafından Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar	
Yiyecek-İçecek Müdürü Ücret Giderinden Gelen Pay (Tablo 61'den gelen)	375,00
İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar (Tablo 18'den gelen paylar)	
Enerji ve Su Giderleri	6.095,00
Elektrik	3.485,000
*Aydınlatma	615,00
* Teçhizat Elektrik Tüketimi	1.025,00
* Havalandırma	1.845,00
Doğalgaz	980,00
Su	1.630,00
Personel Giderleri	928,68
Personel Eğitim	0,00
Personel Yemek	650,00
Personel Taşıma	278,68
Bina Giderleri	436,82
Bina Amortisman Gideri	111,93
Bina Bakım Onarım Gideri	71,42
Bina Sigorta Gideri	47,97
Emlak Vergisi Gideri	205,48
İşletme Düzeyi Destek Faaliyetlerinin Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar	14.356,34
Bütçelenen Toplam Teknik Servis Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 24'den gelen)	1.433,87
Bütçelenen Toplam İKY Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 30'dan gelen)	664,56
Bütçelenen Toplam Bilgi-İşlem Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 34'den gelen)	135,91
Bütçelenen Toplam Güvenlik Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 38'den gelen)	2.791,87
Bütçelenen Toplam Satınalma Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 42'den gelen)	962,56
Bütçelenen Toplam Genel Yönetim Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 46'dan gelen)	4.145,61
Bütçelenen Toplam Mali İşler Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 50'den gelen)	2.125,09
Bütçelenen Toplam Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 54'den gelen)	2.096,84
BÜTÇELENEEN TOPLAM LOUNGE FAALİYET MALİYETİ	76.356,85

4.3.3.3.4. Bar Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyet Bütçesi

Bar Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyet Bütçesi kapsamında üç faaliyet bütçesi oluşturulmuştur. Bunlar; Ana Bar, Bar 1 ve Bar 2 Faaliyet Maliyet Bütçeleridir. Örnek otel işletmesinde, buldukları kademelere göre Bar Faaliyet Merkezinde görev yapan personel sayıları Tablo 68’de görülmektedir.

Tablo 68
Bar Faaliyet Merkezi Personel Sayısı

Kademe	Kişi Sayısı		
	Ana Bar	Bar 1	Bar 2
Bar Şefi	1	1	-
Barmen	1	1	1
Bar Garsonu	2	2	2
Barboy (Bar Komisi)	1	-	-
Toplam	5	4	3

Tablo 69’da, 2013 yılı Aylık Ortalama Bar Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyet Bütçesi görülmektedir. Bar Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetini hesaplamak için Anabar, Bar 1 ve Bar 2 Faaliyetlerinin tükettikleri tüm faaliyet maliyetleri, faaliyetler bazında bütçelenmekte ve daha sonra bu üç faaliyetin faaliyet maliyetlerinin toplanması suretiyle Bar Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyet Bütçesi oluşturulmaktadır.

Bütçelenen Toplam Bar Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyeti; Faaliyetlerin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri, Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri Tarafından Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar (Yiyecek-İçecek Müdürü Ücret ve Giderlerinden Gelen Pay), İşletme Bütününde Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar ve İşletme Düzeyi Destek Faaliyetlerin Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Payların toplamından oluşmaktadır.

Bütçelenen Toplam Bar Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyeti, “Bar İçecek Ürünleri” maliyetlerine yüklenecek olan Genel Üretim Giderleri tutarını oluşturmaktadır.

Tablo 69

2013 Yılı Aylık Ortalama Bar Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyet Bütçesi

MALİYETLERİ ettiği Kaynakların Bütçelenen	FAALİYETLER			TOPLAM TUTAR
	Ana Bar (TL/Ay)	Bar 1 (TL/Ay)	Bar 2 (TL/Ay)	
	35.025,00	25.655,00	17.799,00	78.479,00
	9.700,00	4.890,00	2.820,00	17.410,00
	23.740,00	19.570,00	14.180,00	57.490,00
	50,00	40,00	30,00	120,00
	240,00	175,00	120,00	535,00
	785,00	640,00	454,00	1.879,00
	190,00	130,00	60,00	380,00
	320,00	210,00	135,00	665,00
	14.670,00	13.050,00	8.550,00	36.270,00
er	990,00	706,00	771,00	2.467,00
	185,00	110,00	46,00	341,00
	125,00	96,00	75,00	296,00
	60,00	40,00	20,00	120,00
	0,00	0,00	100,00	100,00
	0,00	0,00	200,00	200,00
	530,00	385,00	280,00	1.195,00
	90,00	75,00	50,00	215,00
	2.980,00	2.350,00	1.860,00	7.190,00
	880,00	610,00	360,00	1.850,00
	2.100,00	1.740,00	1.500,00	5.340,00

Düzevi Faaliyetler Tarafından n Bütçelenen Maliyetlerinden				
Giderinden Gelen Pay	750,00	375,00	375,00	1.500,00
Kaynakların Bütçelenen r (Tablo 18'den gelen paylar)				
	9.368,50	7.553,00	5.233,00	22.154,50
	5.371,00	4.551,00	3.177,50	13.099,50
	820,00	717,50	410,00	1.947,50
	1.476,00	1.271,00	1.127,50	3.874,50
	3.075,00	2.562,50	1.640,00	7.277,50
	1.960,00	1.372,00	833,00	4.165,00
	2.037,50	1.630,00	1.222,50	4.890,00
	928,68	705,79	575,79	2.210,27
	0,00	0,00	0,00	0,00
	650,00	520,00	390,00	1.560,00
	278,68	185,79	185,79	650,27
	503,67	402,20	211,08	1.116,96
	117,82	101,33	50,07	269,23
	119,04	71,42	47,61	238,09
	50,49	43,42	21,46	115,38
	216,30	186,01	91,92	494,24

Yatırımların Bütçelenen Maliyetleri	22.134,40	18.254,84	13.817,04	54.206,29
Yatırım Faaliyet Maliyetinden Gelen	2.857,50	2.022,43	1.718,77	6.598,70
Yatırım Maliyetinden Gelen Pay (Tablo 1)	664,56	531,64	398,73	1.594,94
Yatırım Faaliyet Maliyetinden Gelen Pay	135,91	135,91	135,91	407,75
Yatırım Maliyetinden Gelen Pay	2.791,87	2.791,87	2.233,50	7.817,25
Yatırım Maliyetinden Gelen Pay	1.925,12	1.443,84	962,56	4.331,53
Yatırım Faaliyet Maliyetinden Gelen	6.909,36	5.527,48	4.145,61	16.582,46
Yatırım Maliyetinden Gelen Pay	2.656,36	2.656,36	2.125,09	7.437,82
Yatırım Faaliyet Maliyetinden Gelen (Tablo 2'den gelen)	4.193,68	3.145,26	2.096,84	9.435,79
YATIRIM FAALİYET MERKEZİ	87.350,26	69.051,84	49.191,92	205.594,03

Uygulama örneği sonucunda görüldüğü gibi, oda ve yiyecek-içecek satış objeleri birim maliyetlerine yüklenecek olan Genel Üretim Giderleri, geliştirilen model doğrultusunda değişik faaliyet seviyelerinde ve faaliyet merkezleri temelinde çok sayıda maliyet etkeni aracılığıyla sağlıklı bir şekilde bütçelenebilmektedir.

Daha önce belirtildiği gibi, geliştirilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinin temel amacı; ürün ve hizmetlere dağıtılacak olan Genel Üretim Giderlerinin Faaliyet Bütçeleri itibariyle bütçelenmesini sağlamaktır. Bütçelenen Toplam Konaklama Ürünleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyet Maliyetlerinin (Genel Üretim Giderlerinin) ürün gruplarına dağıtımını ise Faaliyet Tabanlı Maliyetleme kapsamında yer almaktadır. Bu nedenle uygulama örneğimiz, modelle ulaşılmak istenen nihai hedef olan Genel Üretim Giderlerinin Faaliyet Bütçeleri itibariyle bütçelenmesi suretiyle sona ermektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Konaklama işletmeleri, gerek yatırım gerekse de işletme aşamasında büyük ölçüde sabit sermaye yatırımı gerektirmektedir. Bu nedenle toplam giderler içerisinde, yatırım maliyetinin finansmanında kullanılan kredilere ilişkin orta ve uzun vadeli faiz giderleri, amortisman, sigorta, bakım-onarım gibi Genel Üretim Giderlerinin tutarı oldukça yüksektir.

Ayrıca günümüzde konaklama işletmelerinin, iletişim ve bilgi teknolojilerinin sağladığı kolaylıklardan daha fazla yararlandığını görmekteyiz. Örneğin; konaklama işletmeleri için bilgisayarlı önbüro, muhasebe, telefon ve güvenlik otomasyon sistemleri büyük önem taşımaktadır. Bunun yanında konaklama işletmelerinde Internet kullanımı geçmişten günümüze hızlı bir şekilde artmış, WEB siteleri konaklama işletmelerinin pazarlama-satış faaliyetlerinde kullandıkları önemli bir araç haline gelmiştir.

Bunların dışında konaklama işletmelerinde kullanılan merkezi klima ve kamera sistemleri gibi her türlü makine ve cihazlarda ileri teknoloji ürünü yüksek maliyetli varlıklardır. Dolayısıyla otomasyon sistemlerini kullanacak olan personelin eğitimi, tamir, bakım, amortisman, sigorta vb. giderlerin maliyetleri, konaklama işletmeleri açısından dikkat edilmesi gereken önemli maliyet kalemleridir.

Konaklama işletmeleri için bu kadar büyük bir öneme sahip olan Genel Üretim Giderlerinin tamamının geleneksel bütçelemeye olduğu gibi üretim hacmine dayalı direkt işçilik saati gibi tek bir dağıtım anahtarıyla departmanlara dağıtılmasının doğru bir yaklaşım olmadığı düşünülmektedir. Faaliyet Tabanlı Bütçelemeye, Genel Üretim Giderleri ile faaliyetler arasındaki ilişki analiz edilerek, belirlenen çok sayıda maliyet etkeni vasıtasıyla Genel Üretim Giderleri rasyonel bir şekilde faaliyetlere dağıtılabilmektedir.

Örneğin; uygulama örneğinde görüldüğü gibi işletme bütününde ortak tüketilen kaynak maliyetleri, sadece tek bir dağıtım ölçütüyle değil, faaliyetlerin kaynak tüketimlerini ölçebilecek çok sayıda maliyet etkeni vasıtasıyla diğer tüm faaliyetlere dağıtıldığı görülmektedir.

Dolayısıyla Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, geleneksel bütçelemenin bu yetersizliğini büyük ölçüde ortadan kaldıran önemli bir bütçeleme tekniğidir. Çünkü Faaliyet Tabanlı Bütçelemede Genel Üretim Giderleri, söz konusu giderlerin ortaya çıkmasına neden olan faaliyetler göz önüne alınarak, çok sayıda dağıtım anahtarları yani maliyet etkenleri yardımıyla departman bazında değil, faaliyet merkezleri bazında daha doğru bir şekilde bütçelenmekte ve ilgili faaliyetlere dağıtılmaktadır.

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, geleneksel bütçelemenin eksik yönlerini tamamlayan önemli bir modern bütçeleme tekniği olmakla birlikte, sürekli gelişim içerisinde olan bir bütçeleme tekniktir. Bunun sonucunda yöntemin ortaya çıktığı 90'lı yıllardan itibaren yöntemin işleyişini açıklayan çeşitli Faaliyet Tabanlı Bütçeleme modelleri geliştirilmiştir. Bu modeller temel olarak aynı esasları içermekle birlikte, ayrıntıya inildiğinde yöntemin farklı adımlarla ifade edildiği görülmektedir. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme modellerinin temel dinamikleri şöyle ifade edilebilir;

- Faaliyet Tabanlı Bütçeleme modellerinin özgün yönlerinden birisi, işletme stratejilerinin bütçeye entegre edilebilmesi ve yön vermesidir. Bu da “Faaliyet ve Süreç Analizi” ile mümkün olabilmektedir. Faaliyet Analizleri sonucunda, işletmenin stratejilerine uygun, katma değer yaratan faaliyetler devam etmekte, işletme stratejilerine uymayan ve katma değer yaratmayan faaliyetler ise elimine edilebilmektedir.
- Faaliyet Tabanlı Bütçeleme modellerinde esas olan iki aşama mevcuttur. Bunlar bütçe akışı içerisinde operasyonel ve finansal dengelerin sağlanmasıdır. Operasyonel denge kısaca, işletmenin bütçeleme çalışması sonucunda üretmeyi planladığı ürün ve hizmetlerin tahmini talebi karşılayabileceği anlamına gelmektedir. Finansal denge ise işletmenin bütçeleme çalışmaları sonucunda hesapladığı satış hacmi ve satış gelirlerinin işletmenin beklediği ürün ve müşteri karlılığı, yatırımın geri dönüşü gibi finansal beklentileri karşılayabileceği anlamına gelmektedir.

Eğer Faaliyet Tabanlı Bütçeleme çalışmaları sonucunda operasyonel ve/veya finansal denge sağlanamamışsa sürecin ilgili adımlarına geri dönülerek gerekli çalışmaların yapılması ve söz konusu dengelerin sağlanması gerekmektedir.

- Faaliyet Tabanlı Bütçeleme modellerinin esasını oluşturan öğelerden biri de “Tüketim Oranları”dır. Kaynak Tüketim Oranı ve Faaliyet Tüketim Oranı olmak üzere iki çeşit tüketim oranı bulunmaktadır. Çok sayıda Faaliyet Tüketim Oranları sayesinde faaliyet maliyetleri doğru bir şekilde ürünlere, Kaynak Tüketim Oranları sayesinde ise kaynak maliyetleri doğru bir şekilde faaliyetlere dağıtılabilmektedir.

Böylece işletme, istenen iş hacmi ve karlılık düzeyinde faaliyetlerini sürdürmesine imkân tanıyacak doğru kaynak maliyetlerini hesaplayarak, faaliyet kapasite ve maliyetlerini değişik faaliyet seviyelerinde bütçeleme imkânı bulabilmektedir.

Konaklama işletmelerinin kendine has özelliklerinden biri de bazı faaliyetlerin departman temelinde sınırlandırılmasındaki zorluktur. Örneğin; kat hizmetleri personelinin temel görevi, müşteri odalarının temizliği ve bakımındır. Ancak uygulamada kat hizmetleri personeli, konaklama işletmesinin tüm iç ve dış mekânlarında temizlik faaliyeti gerçekleştirebilmektedir. Benzer şekilde, ana restoranda görev yapan bir garson, ihtiyaç olması halinde katılımcı sayısının fazla olduğu, otelin balo salonunda gerçekleştirilen bir ziyafet organizasyonunda hizmet verebilmektedir.

Bu nedenle, konaklama işletmelerinde giderlerin departmanlar bazında değil de gerçekleştirilen faaliyetlerin niteliği göz önüne alınarak, faaliyet merkezleri temelinde bütçelenmesinin daha rasyonel bir uygulama olacağı düşünülmektedir. Bu açıdan Faaliyet Tabanlı Bütçeleme; konaklama işletmeleri açısından geleneksel bütçeleme sistemlerindeki departman temelli bütçelemenin neden olduğu bu yetersizliği ortadan kaldırabilmektedir.

Ayrıca, geleneksel bütçeleme yöntemi kullanılarak hazırlanmış bir departman bütçesinde, departmanın kullandığı Genel Üretim Giderleri niteliğindeki kaynaklar ve tutarları yer almamaktadır. Geleneksel bütçelemede, Genel Üretim Giderleri toplam tutarı, işletme bütçesinde dönem gideri olarak yer almaktadır. Bu nedenle departman yöneticileri, faaliyetlerini sürdürebilmek için kendi departmanlarında ne

kadar kaynağa ihtiyaç duyduklarını tam olarak bilemedikleri için üst yönetimden yanlış bir şekilde gerektiğinden az ya da fazla kaynak talebinde bulunabilmektedirler.

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme bu konuda, yöneticilerin ihtiyaç duydukları bilgileri doğru bir şekilde sağlayarak bu olumsuzluğu ortadan kaldıracaktır. Çünkü Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ile yöneticiler, sorumlu oldukları faaliyet yerlerinde tüketilen Genel Üretim Giderleri ile ilgili ayrıntılı bilgiye sahip oldukları için üst yönetimden keyfi ve gelişigüzel değil optimum düzeyde kaynak talep edebilmektedirler.

Konaklama işletmelerinde, faaliyetlerin departman bazında sınırlandırılmamasının bir diğer önemli nedeni de ürün ve hizmet çeşitliliğinin çok fazla olmasıdır. Bir konaklama işletmesinde benzer nitelikli ürünler, değişik satış hatlarında müşterilere satılabilmektedir. Örneğin; örnek otel işletmesinin yiyecek-içecek satış hatlarından biri olan pastane faaliyet merkezinde satılan pasta, çörek vb. ürünler ana restoran mutfağında üretilmektedir.

Çalışmada geliştirdiğimiz Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinde, Faaliyet Merkezleri ve Faaliyetler konaklama işletmelerinin kendine has özelliklerinin maliyet akışlarına etkisi dikkate alınarak belirlendiğinden dolayı, faaliyet merkezlerinden biri de “Pastane Faaliyet Merkezi” olarak belirlenmiştir. Böylece pastane faaliyetinin hammadde malzeme kaynağı maliyeti gibi tükettiği kaynakların maliyeti, bu faaliyet merkezinde bütçelenebileceğinden dolayı etkin bir maliyet kontrolü de sağlanabilecektir. Geleneksel bütçeleme sistemleri ise bu düzeyde bir maliyet kontrol imkânı sağlayamamaktadır.

Çalışmada önerilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli, Türkiye’de faaliyet gösteren uluslararası beş yıldızlı bir otel işletmesinin gerçek organizasyonel ve maliyet verileri temelinde geliştirildiği için bu işletmeye özgü bir model olmuştur. Bununla birlikte, bilindiği gibi Türkiye’de beş yıldızlı otel işletmeleri ürün, hizmet ve faaliyet çeşitliliği çok fazla olan, buna bağlı olarak da daha fazla kaynak ihtiyacı duyan işletmelerdir. Bu nedenle, geliştirdiğimiz Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli oldukça geniş kapsamlı bir model olma özelliğine sahiptir.

Önerilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinde, maliyetler faaliyetler itibariyle bütçelenmektedir. Böylece etkin bir maliyet kontrolü sağlanabilmektedir. Çünkü

Faaliyet ve Süreç Analizleri ile gereksiz, katma değer yaratmayan faaliyetler elimine edildiği için işletme gereksiz maliyetlerden de kurtulmuş olmakta, bu durum maliyetlerin minimum düzeyde tutulmasına olanak vermektedir.

Önerilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinde, faaliyetlerden sorumlu olan kişiler belli olduğu için performans değerlendirme objektif bir şekilde yapılabilmektedir. Bu yönüyle model, Sorumluluk Muhasebesi yaklaşımına uygunluk arz etmektedir.

Günümüz konaklama işletmelerinde, Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin çok yaygın kullanılmadığını görmekteyiz. Bu durumun en önemli nedenlerinden birisi tekniğin tasarımı ve uygulanmasının zor, aynı zamanda da zaman alıcı olmasıdır. Bununla birlikte, konaklama işletmelerinde süreklilik göstermeyen birbirinden farklı çok sayıda faaliyet bulunduğu için bunların gruplandırılması ve bir faaliyet merkezi altında toplanması da çoğu zaman mümkün olamamaktadır.

Çalışmamızın ilgili kısımlarında da açıklanmaya çalışıldığı gibi faaliyet merkezleri; faaliyetlerin daha ayrıntılı bir şekilde analiz edilebilmesini ve daha sıkı kontrol altında tutulmasını sağlamaktadır. Belirli özelliklere sahip olan faaliyetlerin bir faaliyet merkezi temelinde bütçelenmesi, özellikle faaliyetlerin ortak olarak tükettikleri kaynaklar söz konusu olması durumunda zorunluluk arz etmektedir.

Önerilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinde, faaliyet maliyet bütçeleri faaliyet merkezleri temelinde bütçelenmektedir. Bir faaliyet merkezi, faaliyetlerin özellikleri dikkate alınarak birden fazla faaliyetten oluşabilir. Modelimizde, birden fazla faaliyet bulunan faaliyet merkezi faaliyet bütçelerine örnek olarak; Restoran Faaliyet Merkezi ve Bar Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyet Bütçeleri verilmiştir. Bunların dışında yer alan tüm faaliyet merkezleri için tek bir faaliyet tanımlanmıştır.

Modelin temel yapısını üç farklı düzeyde tanımlanmış faaliyet seviyeleri oluşturmaktadır. Bunlar; İşletme Düzeyi Destek Faaliyetleri, Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleridir. Faaliyet maliyetlerinin akışı aşağıda sırasıyla açıklanmıştır;

1. Öncelikle, İşletme Bütününde Ortak Tüketilen Kaynaklar, tüm seviyelerdeki faaliyetlerin sürdürülebilmesi için gerekli olduğundan dolayı, Bütçelenen

İşletme Bütününde Ortak Tüketilen Kaynak Maliyetleri, maliyet etkenleri temelinde tüm faaliyetlere dağıtılmaktadır.

2. İşletme Düzeyi Destek Faaliyetleri; Konaklama Ürünleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları düzeyi faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesi için ihtiyaç duyulan faaliyetlerdir. Bu nedenle, bu faaliyet düzeyine ait bütçelenen toplam faaliyet maliyetlerinin de maliyet etkenleri temelinde Konaklama Ürünleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları düzeyi faaliyetlerine dağıtılmaktadır.

Bu aşamada; Yiyecek-İçecek Hizmetleri Faaliyeti, Yiyecek-İçecek Satış Hatları düzeyi faaliyetlerine hizmet verdiği için, bu faaliyete ait bütçelenen toplam faaliyet maliyeti Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetlerine dağıtılmamakta sadece Yiyecek-İçecek Satış Hatları düzeyi faaliyetlerine dağıtılmaktadır.

3. Konaklama Ürünleri Düzeyi Faaliyetleri, örnek otel işletmesinin temel satış objesi olarak tanımlanan “Müşteri Odaları” satışına yönelik gerçekleştirilen faaliyetler olduğu için bu faaliyet düzeyinde yer alan faaliyetlere ait bütçelenen toplam faaliyet maliyeti, maliyet etkenleri temelinde oda çeşitlerinin faaliyet maliyeti olarak oda maliyetlerine yüklenmektedir.

Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri, Restoran Ürünleri, Pastane Ürünleri, Lounge Ürünleri ve Bar İçecek Ürünleri ürün grupları satışına yönelik gerçekleştirilen faaliyetler olduğu için bu faaliyet düzeyine ait bütçelenen toplam faaliyet maliyetlerinin de maliyet etkenleri temelinde, bu ürün gruplarının faaliyet maliyeti olarak dağıtılmaktadır.

Böylece, Geleneksel Bütçeleme Sistemlerinde yanlış bir şekilde ürünlere yüklenen Genel Üretim Giderleri, Faaliyet Tabanlı Bütçeleme sayesinde kaynaklar, faaliyetler ve maliyet nesnelere arasındaki neden-sonuç ilişkisi dikkate alınarak daha objektif ölçütlere göre ve ürünlerin faaliyet maliyetlerini tükettikleri ölçüde dağıtılabilir.

Uygulama örneği, çalışmadaki modelle ulaşılmak istenen hedef olan ürün gruplarına yüklenecek faaliyet maliyetlerinin bütçelenmesiyle sona ermektedir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sürecinde ise birim ürün maliyeti hesaplanırken öncelikle satış objesinin

direkt sabit maliyetine Faaliyet Tabanlı Bütçeleme veritabanından elde edilen birim satış objesine düşen endirekt sabit maliyet eklenecektir.

Böylece satış objesinin toplam sabit maliyeti (endirekt + direkt) hesaplandıktan sonra satış objesinin değişken maliyeti ve sabit maliyetin toplanması ile ürün maliyeti, faaliyet temelli bir yaklaşımla en rasyonel düzeyde hesaplanmış olacaktır.

Çalışmada, “Kaynak Maliyet Havuzu Etkeni” uygulamasının tanıtılması amacıyla, Bütçelenen Toplam Teknik Servis Faaliyet Maliyeti, kaynak maliyet havuzu temelinde konaklama ürünleri düzeyi ve yiyecek-içecek satış hatları düzeyi faaliyetlerine dağıtılmıştır. Böylece Genel Üretim Giderlerinin dağıtımı, çok daha hassas ölçülerle gerçekleşmiş olmaktadır.

Çünkü kaynak maliyet havuzu uygulamasında, bir faaliyete ait faaliyet maliyeti çok sayıda maliyet etkeninden oluşan kaynak maliyet havuzu ile faaliyetlere dağıtılmaktadır. Örneğimizde, Bütçelenen Toplam Teknik Servis Faaliyet Maliyetinin “Hizmet Bakım Saatleri Tüketme Oranı” ve “Malzeme Kaynağı Maliyeti Tüketme Oranından” oluşan kaynak maliyet havuzu etkeni temelinde faaliyetlere yüklendiği görülmektedir. Böylece Teknik Servis Faaliyet Maliyetinin faaliyetlere daha doğru tutarlarda dağıtılması sağlanmıştır.

Örneğin devamında, Teknik Servis Faaliyet Maliyetinin bakım-onarım saati maliyet etkenine göre faaliyetlere dağıtımı ile kaynak maliyet havuzu maliyet etkeni temelinde faaliyetlere dağıtımı karşılaştırılmıştır. Teknik Servis Faaliyet Maliyetinden faaliyetlere dağıtılacak olan fazla tutarlar, ilgili faaliyetin faaliyet maliyetini yanlış bir şekilde olması gerekenden fazla göstereceği için o faaliyette kullanılmayan kapasiteye yol açacaktır. Aksine eksik yükleme olması durumunda ise faaliyet maliyeti olması gerekenden düşük tutarda hesaplanmış olacak ve talebin karşılanamaması durumu söz konusu olacaktır.

Dolayısıyla, Kaynak Maliyet Havuzu Etkeni kullanılma düzeyi ne kadar yüksek olursa Faaliyet Tabanlı Bütçeleme tekniğinin yönetime sağlayacağı katkının da o düzeyde yüksek olacağı düşünülmektedir. Bununla birlikte, maliyet etkenlerinin sayısı arttıkça daha fazla veriye, zamana ve iş gücüne ihtiyaç duyulacağından dolayı ve tekniğin uygulanması da bir o kadar zorlaşacağından dolayı; bu konuda işletmenin ihtiyaçlarını

optimum düzeyde karşılayacak sayıda ve ölçülebilirliği kolay maliyet etkeni ve/veya kaynak maliyet havuzu etkenlerinin belirlenmesi gerektiği düşünülmektedir. Aksi takdirde, fayda-maliyet analizi yapılmadan gereğinden fazla maliyet etkeni ve/veya kaynak maliyet havuzu etkenleri kullanılması maliyetlerin düşürülmesi bir yana daha da yükselmesine yol açabilir.

Günümüz Türkiye'sinin sektördeki yıkıcı rekabet şartları altında pazar paylarını korumaya ve artırmaya çalışan konaklama işletmeleri, amaçlarına ancak belirleyecekleri doğru politika ve stratejilerle ulaşabilmektedirler. İşletme bütçeleri, söz konusu politika ve stratejileri uygulama imkânı veren önemli yönetsel araçlardır. Bu nedenle, güvenilir ve daha doğru sonuçlar sağlayan Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin konaklama işletmelerine önemli bir rekabet avantajı sağlayacağı düşünülmektedir.

Bütçeleme çalışmaları kapsamında, Faaliyet Tabanlı Bütçelemeyi kullanmak isteyen konaklama işletmeleri için başlıca önerilerimiz şunlardır;

- Geleneksel bütçeleme ve maliyetleme uygulamalarından faaliyet esaslı uygulamalara geçiş ve bu uygulamaların sürdürülmesi, işletme açısından uzun bir süreci gerektirecek köklü yönetsel ve organizasyonel değişiklikler ile ek maliyetlere yol açabilecektir.

Bu nedenle, söz konusu uygulamaların işletmeye sağlayacağı faydaların, yol açacağı maliyetlerin kapsamlı bir şekilde analiz edilmesi ve buna göre en uygun kararın verilmesi gerekmektedir. Örneğin; 15-20 odalı küçük ölçekli bir otel işletmesi için tek başına geleneksel bütçeleme uygulamaları yeterli olabilirken, Faaliyet Tabanlı Bütçelemeye geçilmesi durumunda işletme açısından sağlayacağı yararlılardan daha fazla zarara neden olabilir.

- Faaliyet Tabanlı Bütçelemeye geçme yönünde karar verilmişse, öncelikle İşletmede sadece gider merkezlerindeki maliyetleri azaltmaya odaklanan yönetim anlayışı yerine, sürekli iyileştirmeye imkan veren faaliyetlerin yönetimine odaklı bir yönetim anlayışı hakim olmalıdır.
- Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin başarılı olmasının ön koşulu, kullandığı ürün ve hizmetlere ilişkin maliyet verilerinin doğruluğuna bağlıdır. Bu nedenle,

geleneksel maliyetleme yöntemlerini kullanan bir konaklama işletmesinin Faaliyet Tabanlı Bütçelemeyi kullanması bir anlam ifade etmeyeceği için ürün ve hizmet maliyetlemede Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminin kullanılması zorunluluk arz etmektedir.

- Daha önce ifade edildiği gibi, söz konusu faaliyet tabanlı yaklaşımların işletmeye yerleşmesi ve personel tarafından benimsenmesi uzun ve zorlu bir süreci gerektirebilir. Bu yüzden, işletmedeki en üst düzey yöneticiden en alt kademe-deki personele kadar tüm personelin konuyla ilgili geniş kapsamlı bir hizmet içi eğitime tabi tutulmasının önemli bir gereklilik olduğu düşünülmektedir.

Türkiye’de turizm sektörünün ekonomiye sağladığı yüksek döviz girdisi göz önüne alındığında, bu sektörde faaliyet gösteren işletmelerin daha başarılı olması hiç şüphesiz ki ülke çıkarlarına da hizmet edecektir. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, işletmelerde maliyetlerin etkin bir şekilde yönetimini ve denetim altında tutulmasını sağlayarak konaklama işletmelerinin hedefledikleri karlılık düzeyine ulaşmalarını sağlayan çok önemli bir yönetsel araçtır.

Bu açıdan, konuyla ilgili olarak yapılacak akademik çalışmaların, Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin tanıtılmasını sağlayarak uygulayıcılara çeşitli fikirler vermek suretiyle sektörde yaygınlık kazandırması bakımından yararlı olacağı düşünülmektedir.

Bundan sonraki çalışmalarda, Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin seyahat acentaları, tur operatörleri, ulaştırma işletmeleri gibi seyahat işletmeleri ve restoranlar, lokantalar, kafeteryalar gibi yiyecek-içecek işletmelerinde tanıtılmasına ve uygulanmasına imkân verecek modelleme çalışmalarına ihtiyaç olduğu görülmektedir.

Ayrıca Turizm Sektörüne yönelik olarak, Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Esnek Bütçelemeyele entegre edilmesi suretiyle yapılacak, daha teknik ve kapsamlı çalışmaların işletmelere maksimum düzeyde fayda sağlayacağı göz önüne alındığında büyük gereklilik arz ettiği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akat, Ö. (2000). *Pazarlama Ağırlıklı Turizm İşletmeciliği*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Arzova, S. B. (2002). *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Atay, M. S. ve H. Yücel. (2007). *Turizm İşletmelerinde Kombine Hizmet Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Atkinson, A., R. D. Banker, R. S. Kaplan ve S. M. Young. (1995). *Management Accounting*. New Jersey: Prentice Hall.
- Azaltun, M. ve E. Kaya. (2006). *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Bekçi, İ. (2003). *Konaklama Muhasebesi*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Yayın No: 36.
- Brandon, C. H. ve R. E. Drtina. (1997). *Management Accounting*. USA: The McGraw-Hill Companies.
- Büyükmirza, K. (2003). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Büyükmirza, K. (2007). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Civelek, M. ve A. Özkan. (2006). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Cooper, R. ve R. Kaplan. (1991). *The Design of Cost Management Systems*. New Jersey: Prentice Hall.
- Cooper, R. ve R. Kaplan. (1998). *Cost & Effect*. Boston: Harvard Business Scholl Press.
- Coşkun, A. (2006). *Stratejik Performans Yönetimi ve Performans Karnesi*. İstanbul: Literatür Yayınları.
- Çam, S. (2006). *İşletmelerde Bütçeleme Yönetimi*. İstanbul: Hayat.
- Çetiner, E. (2002). *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Dinçer, Ö. (2007). *Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*. İstanbul: ALFA.
- Eraslan, N. (2009). *Konaklama İşletmelerinde Önbüro İşlemleri ve Yönetimi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Erden, S. A. (2004b). *Stratejik Maliyet Yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

- Erdoğan, N. (1995). *Faaliyete Dayalı Maliyetleme: Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Eren, E. (2005). *Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*. İstanbul: Beta.
- Ertuna, Ö. (2008). *Stratejik Yönetim*. İstanbul: Okan Üniversitesi Yayınları.
- Garrison, R. H. ve E. W. Noreen. (1994). *Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making*. USA: Richard D. Irwin.
- Gökdeniz, A. (1999). *Otel İşletmelerinde Önbüro Yönetimi*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gürsoy, C. T. (1999). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Beta.
- Hacırüstemoğlu, R. (1995). *Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Dizgi-Baskı-Cilt Ders Kitapları A.Ş. Tesisleri.
- Hansen, S. C. ve R. G. Torok. (2004). *The Closed Loop: Implementing Activity-Based Planning and Budgeting, CAM-I*. Indiana: Bookman Publishing.
- Kantarıcı, K. (2004). *Konaklama İşletmelerinde Önbüro İşlemleri ve Yönetimi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Kaplan, R. S. ve S. R. Anderson. (2007). *Time Driven Activity Based Costing* Boston: Harvard Business School Press.
- Karacan, S. (2003). *Otel İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*. Trabzon: Derya Kitapevi.
- Karakaya, M. (2004). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Koç-Yalkın, Y. (1989). *Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri*. Ankara: Turhan Kitapevi.
- Kozak, N. (Ed.). (1995). *Otel İşletmeciliği: Kavramlar-Uygulamalar*. Ankara: Anatolia Yayıncılık.
- Kozak, N. (Ed.). (2002). *Otel İşletmeciliği*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Kutlan, S. (1998). *Maliyet Kontrolü (Cost Controlling) ve Beş Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Uygulama*. İstanbul: ALFA Basım Yayım Dağıtım.
- Mirze, S. K. (2010). *İşletme*. İstanbul: Literatür Yayınları.
- Miller, J. A. (1996). *Implementing Activity-Based Management in Daily Operations*. USA: John Wiley and Sons, Inc.
- Nair, M. (1999). *Activity-Based Information Systems*. USA: John Wiley & Sons Inc.
- Olalı, H. ve M. Korzay. (1993). *Otel İşletmeciliği*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

- Öker, F. (2003). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Üretim ve Hizmet işletmelerinde Uygulamalar*. İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- Özen, A. (2008). *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 2008/382.
- Pamuk, G., H. Erkut, F. Ülengin, B. Ülengin, Ö. Akgüç, Y. Alpay ve H. Koşma. (1997). *Stratejik Yönetim ve Senaryo Tekniği*. İstanbul: İrfan Yayıncılık.
- Pazarçeviren, S. (2000a). *Maliyet Muhasebesi*. Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Pazarçeviren, S. (2000b). *Standart Maliyet Sistemi*. İstanbul: Çizgi Yayıncılık.
- Player, S. ve D. Keys. (1995). *Activity Based Management*. New York: Master Media Limited.
- Türksoy, A. (1998). *Otel Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Turhan Kitapevi.
- Usal, A. ve O. A. Kurgun. (2006). *Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Welsch, G. A. (1978). *İşletme Bütçeleri*. Y. Erdal, E. Çapçı, B. Çapçı, T. Tayanç, F. Tayanç, A. Aksade ve T. Akoğlu (çev.), Ankara: Ayyıldız Matbaası A.Ş.
- Weygandt, J., D. Kieso ve P. Kimmel. (2002). *Accounting Principles*. USA: John Willey & Sons Inc.
- Wiersema, W. H. (1995). *Activity-Based Management*. USA: Amacom.
- Yükçü, S. (1999). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Cem Ofset.

Sürekli Yayınlar

- Acar, D. ve N. Papatya. (1997). Tam Zamanında Üretim Uygulamalarında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Yararlı Hale Getirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2, 161-170.
- Akgün, M. (2004). Standart Maliyetlemede Faaliyet Tabanlı Sapma Analizleri. [Elektronik Versiyon] *Mali Çözüm Dergisi*. 66: 96-109. (18.09.2012).
- Akgün, M. (2005). Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu. *Muhasebe ve Denetim BAKIŞ*. 15, 31-48.
- Alkan, A. T. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama. *Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 13, 39-56.
- Atmaca, M. ve S. Terzi (2007). Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. [Elektronik Versiyon] *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İİBF Dergisi*, Aralık, 367-384. (06.04.2012).
- Bengü, H. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Faaliyet Seviyelerinde Maliyet Uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 25, 186-194.
- Bengü, H. ve S. Arslan. (2009). Hastane İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 11.2, 55-79.
- Bleeker, R. (2001). Key Features of Activity-Based Budgeting. *Journal of Cost Management*. 15.4, 5-20.
- Brimson, J. ve R. Fraser. (1991). The Key Features of ABB. *Management Accounting*. 69.1, 42-43.
- Büyükşalvarcı, A. (2006). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankalarda Bir Uygulama. *Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi*. 10, 160-180.
- Çabuk, Y. (2003). Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. *ZKU Bartın Orman Fakültesi Dergisi*. 5.5, 109-116.
- Çam, M. (2006). Stratejik Bir Yönetim Aracı Olarak Ekonomik Katma Değer (EVA) ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Birlikte Kullanımı. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 15.2, 95-118.
- Çankaya, F. ve D. Aygün. (2006). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Kamu Hastanesi Uygulaması. [Elektronik Versiyon] *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (İLKE)*. 17: 93-119 (10.02.2012).
- Dumanoglu, S. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 27, 105-116.
- Durer, S., A. Ö. Çalışkan ve H. E. Akbaş. (2009). Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. *Maliye Finans Yazıları*. 84: 105-

134. http://www.finanskulup.org.tr/assets/maliyefinans/84/Salih_Durer-Arzu_O_CaliskanHalil_E_Akbas_Kucuk_ve_Orta_Buyuklukteki_Isletmelerde_Faaliyet_Tabanli_Maliyetleme_MFY_84.pdf (05.03.2012).
- Dursun, A. (2002). Maliyet Düşürmeye Yönelik Stratejik Bir Yaklaşım: Faaliyete Dayalı Yönetim (FDY). *Muhasebe ve Denetime BAKIŞ*. 7, 55-60.
- Eker, M. Ç. (2002). Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve 8 nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 21.1, 237-256.
- Elitaş, C. (2004). Sigorta İşletmeleri İçin Maliyetleme Önerisi: Faaliyete Dayalı Maliyetleme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. 13, 139-162.
- Erden, S. A. (2003). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği. [Elektronik Versiyon] *Mali Çözüm Dergisi*. 64: 98-114. (10.12.2012).
- Erden, S. A. (2004a). Geleneksel Maliyet Hacim Kar Analizlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı ile Bütünleştirilmesi ve Stratejik Önemi. *Öneri Dergisi*. 6.22, 87-93.
- Erden, S. A. (2004c). İnşaat İşletmelerinde, İnşaat Maliyetlerinin Tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Yeri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. 11, 17-26.
- Ergun, Ü. ve E. Karamaraş. (2002). İki Çağdaş Yönetim Muhasebesi Yaklaşımının Karşılaştırılması: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisi. *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 4.1, 93-108.
- Gökçen, G. (2004). Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 23, 58-67.
- Gunasekaran, A., R. Mcneil ve D. Singh. (2000). Activity-Based Management in A Small Company: A Case Study. *Production Planning & Control*. 11.4, 391-399.
- İşleyen, A. (2001). Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 9, 75-81.
- İşleyen, A. (2006). Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi: Bir Örnek Çalışma. *Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi*. 11, 17-23.
- Karacan, S. ve S. Aslanoğlu. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. 16, 17-38.
- Karcioğlu, R. (2001). Toplam Kalite Yönetiminde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Kullanılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. 3, 9-18.

- Karcioğlu, R. ve G. Binboğa. (2010). Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Yönetimin İşletme Stratejisinin Belirlenmesindeki Rolü. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 24.1, 1-13.
- Kaygusuz, S. Y. (2002). Maliyet Yönetim Aracı Olarak Faaliyet Tabanlı Bütçeleme. *Active Bankacılık ve Finans Dergisi*. 24, <http://www.activefinans.com/active/arsiv/sayi24/maliyet.html> (20.09.2012).
- Kaygusuz, S. Y. (2003). İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Bütçeleme. *Balıkesir Üniversitesi İİBF Akademik Fener Dergisi*. 1.1, 93-127.
- Kaygusuz, S. Y. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi ve Kısıtlar Teorisinin En Uygun İşletme Kararlarının Verilmesinde Birlikte Kullanılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 7.3, 105-128.
- Kaygusuz, S. Y. (2006). Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Genel Üretim Giderleri Fark Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 30, 152-161.
- Kaygusuz, S. Y. (2007). Faaliyet Tabanlı Maliyet-Hacim-Kar Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 33, 139-150.
- Kurşunel, F., A. T. Alkan ve A. Büyükşalvarcı. (2007). Faaliyet Tabanlı Maliyet/Yönetim Sisteminin İşletme Etkin Karar Verme Sürecine Etkisi Üzerine. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*. 11: 1-10. <http://www.akademikbakis.org/sayi11/alpertungas.htm> (05.02.2012).
- Kutukız, D. (2004). Faaliyet Esaslı Maliyetlemenin Konaklama İşletmelerinde Uygulanması. *Yaklaşım*. 139, 179-184.
- Liu, L. Y. J., F. Mitchell ve J. Robinson. (2008). A Longitudinal Study of the Adoption of an Activity-Based Planning System in the Crown Prosecution Service of England and Wales, United Kingdom. *Journal of Accounting & Organizational Change*. 4.3, 318-342.
- Maccarrone, P. (1998). Activity-Based Management and The Product Development Process. *European Journal of Innovation Management*. 1.3, 148-156.
- Otlu, F. ve Y. C. Çukacı. (2006). Genel İmalat Maliyetlerinin Dağıtımında Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sistemi ve Çevresel Maliyetlerin Değerlendirilmesi. *Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 20.1, 393-411.
- Öker, F. (2002). Değişen Üretim Koşullarının İşletmelerin Maliyet Yapılarına ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulamalarına Etkisi. *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 4.4, 91-108.
- Özcan, M., R. Yücel ve T. Çetin. (2003). Mamul ve Hizmet Maliyetlerinin Saptanmasında Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Kullanımı. *Mevzuat Dergisi*. 67, <http://www.mevzuatdersisi.com/2003/07a/05.htm> (10.01.2011).

- Özer, G. (2001). Ürün Geliştirme Süreçlerinde Faaliyete Dayalı Tekniklerin Kullanımı. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. 5, 79-97.
- Özer, A. (2004). Pazarlama İle İlgili Kararlarda Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Etkisi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. 13, 123-138.
- Özkan, A. ve S. Aksoylu. (2002). Kaizen ve Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 4.3, 49-63.
- Parlakkaya, R. (2004). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ortamında Esnek Bütçeleme ve Sapma Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 9.1, 229-243.
- Parlakkaya, R. (2003). Maliyet ve Performans Yönetim Aracı Olarak Tümlümlük Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Ekonomik Katma Değer Sistemi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*. 5.2, 75-91.
- Pazarçeviren, S. (2006). Dinlence İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli Önerisi. *Analiz Dergisi*. 6.15, 51-58.
- Roztockı, N. ve J. F. Valenzuela. (2007). A Procedure For Smooth Implementation Of Activity Based Costing In Small Companies. http://www.offtech.com.au/abc/ABC_PDF/virginia99.pdf (18.06.2010).
- Roztockı, N. (2010). Activity-Based Management for Electronic Commerce: A Structured Implementation Procedure. *Journal of Theoretical and Applied Electronic Commerce Research*. 5.1, 1-10.
- Sandison, D., S. C. Hansen ve R. G. Torok. (2003). Activity-Based Planning and Budgeting: A New Approach From CAM-I. *Journal of Cost Management*. 17.2, 16-22.
- Saygılı, T. (2007). Yönetmel Kararlar Açısından Geleneksel ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımları. *e-akademi*. 60, www.e-akademi.org (12.07.2010).
- Soren, K. (1995). Implementation Considerations For Activity-Based Cost Systems in Service Firms: The Unavoidable Challenge. *Management Decision*. 33, 57-64.
- Şakrak, M. (2002). Değer Katmayan Faaliyetler ve Maliyet Yönetimindeki Önemi. [Elektronik Versiyon] *Mali Çözüm Dergisi*. 61: 25-36 (25.02.2012).
- Tanış, V. N. (1999). Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetiminin Anlamı, Önemi ve Faydaları. *Hacettepe Üniversitesi, İ.İ.B.F.Dergisi*. 17.2, 147-158.
- Topcu, N. (2005). Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yöntemine Göre Kalite Maliyetlerinin Ölçülmesi - Tekstil Sektöründe Bir Uygulama. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 6.2, 343-355.

- Trussel, J. M. ve L. N. Bitner. (1998). Strategic Cost Management: An Activity-Based Management Approach. *Management Decision*. 36.7, 441-447.
- Türk, Z. (2000). Modern Bütçeleme Teknikleri: Faaliyet Esaslarına Dayalı Bütçeleme. *MÖDAV Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi*. 2.4, 37-50.
- Unutkan, Ö. (2010). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama. [Elektronik Versiyon] *Mali Çözüm Dergisi*. 97: 87-105 (15.12.2011).
- Ülker, Y. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Ön Maliyetleme Simulasyonu ve Bir Uygulama. [Elektronik Versiyon] *Mali Çözüm Dergisi*. 70: 220-236 (03.02.2011).
- Ülker, Y. ve H. İskender. (2005). Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deere Örneği. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 8.13, 190-217.
- Yükçü, S. ve İ. Şafak. (1996). Genel Üretim Giderlerinin Mamullere Yüklenmesinde Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Hacmi Maliyetlendirmesi. *D.E.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*. 11.2, 1-18.

Diğer Yayınlar

- Balcı, B. R. (2007). Faaliyet Tabanlı Bütçeleme. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Sakarya: Sakarya Üniversitesi SBE.
- Basık, F. O. ve İ. Türker. (25-27 Kasım 2005). Stratejik Maliyet Analizi ve Yönetimi. *V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu*, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi, 53-58.
- Eker, M. Ç. (2004). Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Tekniği ve Bir Uygulama. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi SBE.
- Elmacı, O. ve N. Kurnaz. (2004). Sürdürülebilir Rekabet Gücüne Yönelik Vizyon Arayışlarında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı. *TÜSİAD- Sabancı Rekabet Forumu*, <http://www.ref.sabanciuniv.edu/makale/oelmaci2.PDF>, 20.06.2011
- Karaca, N. (2008). Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modellemesi ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Sakarya: Sakarya Üniversitesi SBE.
- Kültür ve Turizm Bakanlığı. (2011). *Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik*. <http://teftis.kulturturizm.gov.tr/belge/1-43963/turizm-tesislerinin-belgelendirilmesine-ve-niteliklerin-.html> (25.10.2011).

ÖZGEÇMİŞ VE ESERLER LİSTESİ

ÖZGEÇMİŞ

Yazar ilk, orta ve lise öğrenimini İstanbul'da tamamlamıştır. 2002 yılında Sakarya Meslek Yüksekokulu, Turizm ve Otelcilik Programı önlisans eğitimini ve 2005 yılında da Çanakkale 18 Mart Üniversitesi, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Yüksekokulu, Turizm İşletmeciliği lisans eğitimini okul birincisi olarak tamamlamıştır. Yazar, 2005 yılında Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalında yüksek lisans eğitimine başlamış ve 2006 yılında da aynı enstitüye Araştırma Görevlisi olarak atanmıştır. Yüksek Lisans eğitimini 2008 yılında tamamlayarak bilim uzmanı, 2013 yılında da aynı anabilim dalında doktora derecesi almıştır. Yazar, evli ve bir çocuk babasıdır.

ESERLER

B. Uluslararası Bilimsel Toplantılarda Sunulan ve Bildiri Kitabında (*Proceedings*) Basılan Bildiriler:

B1. ŞEN, L. M., B. ZENGİN, O. TAŞAR, "A Study on Career Planning of Tourism Bachelor Degree Students in the Marmara Region ", International Conference on Eurasian Economies 2011, Vol., Sayfa no. Bişkek, Kırgızistan, 2011.

B2. ŞEN, L. M., B. ZENGİN, S. A. SOLMAZ, "A Research on Sufficiency of University Education About Satisfaction of University Student's Career Expectations", 7th International Strategic Management Conference, Vol., Sayfa no. Paris, France, 2011.

B3. ŞEN, L. M., B. ZENGİN, "Turizm Eğitimi Alan Öğrencilerin Cinsiyete Göre Konaklama İşletmelerinde Departman Seçimi Tercihlerinin Belirlenmesi: Bir Örnek Olay Çalışması", 9. Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi, , s. 429-437, Bakü, Azerbaycan, 2011.

B4. ŞEN, L. M., B. ZENGİN, "The Effects of Global Economic Crisis to the Marketing Strategies of Hospitality Business: Istanbul Field Research", 6th International Strategic Management Conference, s. 59-69, St. Petersburg, Russia, 2010.

B5. ŞEN, L. M., B. ZENGİN, “A Research about the Impacts of Economic Crisis on Destination Marketing: Istanbul Example”, 2nd International Symposium on Sustainable Development International Symposium, s. 560-570, Sarajevo, Bosnia and Herzegovina, 2010.

B6. ŞEN, L. M., B. ZENGİN, “Activity Based Cost Management System's Implementation For Accommodation Firms”, 2007 International Tourism Biennial, s. 783-801, Çanakkale, Türkiye, 2007.

B7. ŞEN, L. M., B. ZENGİN, “Ethic Troubles Faced in Marketing of Travel Sector And it's Solution Suggestions (An Area Search in İstanbul)”, International Tourism 2006 Conference, Alanya, Türkiye, 2006.

D. Ulusal Hakemli Dergilerde Yayımlanan Makaleler:

D1. ŞEN, L. M., S. Y. PAZARÇEVİREN, B. ZENGİN, “Otel İşletmeleri İçin Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli Önerisi”, Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi (SOİD), Cilt:10, Sayı: 2 (2013). (Yayınlanmak üzere kabul edilmiştir)

D2. ŞEN, L. M., B. ZENGİN, “2008-09 Ekonomik Krizinin Türkiye Seyahat İşletmelerinin Pazarlama Kararlarına Etkileri Üzerine Bir Araştırma”, Bartın Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 5, s. 71-91, (2012).

D3. ŞEN, L. M., O. BATMAN, “Bir Kültürel Turizm Destinasyonu Olarak Çankırı'da Turizmin Geliştirilmesi”, Çankırı Araştırmaları Dergisi, Yıl:2, Sayı:2, s. 193-201, (2007).

D4. ŞEN, L. M., B. ZENGİN, “Seyahat Acentalarının Pazarlama Faaliyetlerinde Karşılaşılan Etik Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Pazarlama Dünyası Dergisi, Yıl:20, Sayı: 2006-5, s. 54-63, (2006).

E. Ulusal Bilimsel Toplantılarda Sunulan ve Bildiri Kitaplarında Basılan Bildiriler:

E1. ŞEN, L. M., B. ZENGİN, “Global Ekonomik Krizin Konaklama İşletmelerinin Finansman Kararlarına Etkileri: İstanbul İli Alan Araştırması”, 11. Ulusal Turizm Kongresi, s. 445-458, Kuşadası, 2010.

E2. ŞEN, L. M., B. ZENGİN, "Otel İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Uygulaması", X. Ulusal Turizm Kongresi, s. 765-782, Mersin, 2009.

E3. ŞEN, L. M., B. ZENGİN, "Otel İşletmelerinde Temel Yetenek ve Dış Kaynak Kullanımı (Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri), III. Balıkesir Ulusal Turizm Kongresi", s. 111-116, Balıkesir, 2008.

E4. ŞEN, L. M., B. ZENGİN, "Türkiye'deki Otel İşletmelerinde Yönetici Sirkülasyonu: İstanbul'daki 4-5 Yıldızlı Otellerde Bir Alan Çalışması", I.Ulusal Türkiye Turizm Kongresi, s. 247-260, Sakarya, 2007.

E5. ŞEN, L. M., B. ZENGİN, "Turizm Politikalarında Öğrenen Organizasyonların Önemi: Türkiye-Fransa Örneği, VI. Geleneksel Turizm Paneli, s. 75-105, Sakarya, 2007.

E6. ŞEN, L. M., B. ZENGİN, "Avrupa Birliği'ne Girişin Türk Turizm Sektörüne Olası Etkileri", V. Geleneksel Turizm Paneli, s. 17-45, Sakarya, 2006.

F. Diğer Yayınlar (Kitap İçinde Bölüm Yazarlığı):

F1. ŞEN, L. M., B. ZENGİN, "Turizm İşletmelerinin Pazarlanmasında Fiyat (Price)", Turizm İşletmelerinin Pazarlanmasında 7P ve 7C, ed. C. Avcıkurt, Ş. Demirkol, B. Zengin, s. 75-103, Değişim Yayınları, İstanbul, 2009.