

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

**FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİ VE  
FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİ'NİN  
OTEL İŞLETMELERİNDE UYGULANMASI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Lütfi Mustafa ŞEN**

**Enstitü Anabilim Dalı: Turizm İşletmeciliği**

**Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Burhanettin ZENGİN**

**NİSAN – 2008**

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

**FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİ VE  
FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİ'NİN  
OTEL İŞLETMELERİNDE UYGULANMASI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Lütfi Mustafa ŞEN**

**Enstitü Anabilim Dalı: Turizm İşletmeciliği**

**Bu tez 12/05/2008 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.**

**Prof. Dr. Selim PAZARÇEVİREN**

**Jüri Başkanı**

- Kabul  
 Ret  
 Düzeltme

**Doç. Dr. Orhan BATMAN**

**Jüri Üyesi**

- Kabul  
 Ret  
 Düzeltme

**Yrd. Doç. Dr. Burhanettin ZENGİN**

**Jüri Üyesi**

- Kabul  
 Ret  
 Düzeltme

## **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**

**22/04/2008**

## ÖNSÖZ

Günümüzde çetin rekabet şartları altında mevcut pazar paylarını korumaya ve artırmaya çalışan otel işletmeleri, sürekli değişen ve artan müşteri istek ve ihtiyaçlarını karşılayabilmek için oldukça geniş bir faaliyet yelpazesıyla müşterilerine hizmet vermektedirler. Odak noktasını faaliyetlerin oluşturduğu ileri bir maliyetleme sistemi olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi'nin ürün, müşteri ve hizmet bazında daha doğru maliyet bilgileri sağlayarak otel işletmelerine büyük yararlar sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu çalışmanın hazırlanmasında yardımlarını esirgemeyip değerli fikirleriyle bana yol gösteren danışman hocam Yrd. Doç.Dr. Burhanettin ZENGİN'e, tezin hazırlık süresince her türlü yardım ve kolaylığı gösteren saygıdeğer hocalarım Prof. Dr. Selim PAZARÇEVİREN, Doç Dr. Orhan BATMAN, Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU, Doç. Dr. Selahattin KARABINAR, Öğr. Gör. Recep YILMAZ, Arş. Gör. Nevran KARACA, Arş. Gör. Ali AKAYTAY, Arş. Gör. Fatih Burak GÜMÜŞ ve diğer emeği geçen herkese teşekkürlerimi ve sonsuz şükranlarımı arz ederim.

**Lütfi Mustafa ŞEN**

**22 NİSAN 2008**

## İÇİNDEKİLER

<b>KISALTMALAR LİSTESİ.....</b>	<b>vi</b>
<b>TABLO LİSTESİ.....</b>	<b>vii</b>
<b>ŞEKİL LİSTESİ.....</b>	<b>ix</b>
<b>ÖZET.....</b>	<b>x</b>
<b>SUMMARY.....</b>	<b>xi</b>
<b>GİRİŞ.....</b>	<b>1</b>
<b>BÖLÜM 1: KONAKLAMA İŞLETMELERİNE GENEL BAKIŞ</b>	
1.1. Konaklama İşletmelerinin Gelişimi.....	6
1.1.1. Dünya’da Konaklama İşletmelerinin Gelişimi.....	6
1.1.2. Türkiye’de Konaklama İşletmelerinin Gelişimi.....	7
1.2 Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması.....	9
1.2.1. Konaklama İşletmelerinin Genel Olarak Sınıflandırılması.....	9
1.2.2. Türkiye’de Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması.....	10
1.3. Otel İşletmeleri.....	13
1.3.1. Otelin Tanımı.....	13
1.3.2. Otel İşletmelerinin Özellikleri.....	14
1.3.3. Otel İşletmelerinin Organizasyon Yapısı.....	16
1.3.3.1. Otel İşletmelerinin Büyüklüklerine Göre İdari Organizasyon Şemaları.....	17
1.3.3.2. İdari Organizasyon Şemalarında Yer Alan Bölümlere Göre Otel Hizmetleri.....	22

1.3.3.2.1. Otel İşletmelerinde Faaliyet Bölümleri.....	22
1.3.3.2.2. Otel İşletmelerinde Hizmet Bölümleri.....	23
1.3.4. Otel İşletmeleri Muhasebesinin Özellikleri.....	23
1.3.5. Otel İşletmeleri Muhasebesinin Amaçları.....	25
1.3.6. Otel İşletmelerinde Muhasebe Süreci.....	26
<b>BÖLÜM 2: MALİYET MUHASEBESİ, MALİYETLEME SİSTEMLERİ VE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİ</b>	
2.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı, Amacı ve Maliyet Muhasebesi İle İlgili Kavramlar.....	28
2.1.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı.....	28
2.1.2. Maliyet Muhasebesinin Amacı.....	28
2.1.3. Maliyet Muhasebesi İle İlgili Kavramlar.....	29
2.1.3.1. Maliyet.....	29
2.1.3.2. Gider.....	29
2.1.3.3. Harcama.....	30
2.2. Maliyetleme Sistemleri.....	30
2.2.1. Fiili (Gerçekleşmiş) Maliyet Sistemi.....	30
2.2.2. Standart Maliyet Sistemi.....	30
2.2.3. Direkt Maliyet Sistemi.....	31
2.2.4. Sipariş Maliyet Sistemi.....	31
2.2.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi .....	31
2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi.....	31
2.3.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Gelişimi.....	32

2.3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Kavramı.....	34
2.3.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Amaçları.....	36
2.3.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Dayandığı Varsayımlar.....	37
2.3.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin İşleyişi.....	38
2.3.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Uygulama Süreci.....	40
2.3.6.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi.....	40
2.3.6.2. Faaliyet Gruplandırılması.....	42
2.3.6.3. Faaliyetlerin Maliyetlendirilmesi.....	43
2.3.6.4. Maliyet Etkenlerinin Seçimi.....	45
2.3.6.5. Faaliyet Maliyetlerinin Ürünlere Yüklenmesi.....	46
2.3.7. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminden Sağlanan Faydalar.....	47
2.3.8. Geleneksel ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması.....	48

### **BÖLÜM 3: OTEL İŞLETMELERİNDE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE ÖRNEK UYGULAMA**

3.1. Otel İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi.....	51
3.2. Örnek Uygulama.....	54
3.2.1. Örnek Otel İşletmesi Hakkında Genel Bilgiler.....	56
3.2.2. Uygulama Çalışmasının Amacı.....	56
3.2.3. Uygulama Çalışmasının Önemi.....	57
3.2.4. Uygulama Çalışmasında Kullanılan Yöntem.....	57
3.2.5. Maliyet Etkenlerinin Bütçelenmesi.....	58
3.2.6. Faaliyet Maliyetlerinin Bütçelenmesi.....	61

3.2.6.1 Tesis Düzeyi Destek Faaliyet Maliyetlerinin Bütçelenmesi.....	62
3.2.6.2. Satış Hatları Düzeyi Faaliyet Maliyetlerinin Bütçelenmesi.....	67
3.2.7. Bütçelenen Tesis Düzeyi Destek Faaliyet Maliyetlerinin Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine Yüklenmesi.....	73
3.2.7.1. Bütçelenen Tesis Düzeyi Telefon Destek Faaliyet Maliyetinin Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine Yüklenmesi.....	73
3.2.7.2. Bütçelenen Tesis Düzeyi Çamaşırhane Destek Faaliyet Maliyetinin Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine Yüklenmesi.....	74
3.2.7.3. Bütçelenen Tesis Düzeyi Genel İdare Destek Faaliyet Maliyetinin Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine Yüklenmesi.....	75
3.2.7.4. Bütçelenen Tesis Düzeyi İnsan Kaynakları Destek Faaliyet Maliyetinin Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine Yüklenmesi.....	76
3.2.7.5. Bütçelenen Tesis Düzeyi Tamir Bakım Destek Faaliyet Maliyetinin Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine Yüklenmesi.....	76
3.2.7.6. Bütçelenen Tesis Düzeyi Kat Hizmetleri Destek Faaliyet Maliyetinin Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine Yüklenmesi.....	77
3.2.8. Toplam Bütçelenen Satış Hatları Düzeyi Faaliyet Maliyetlerinin Satış Objelerine Yüklenmesi.....	80
3.2.8.1. Toplam Bütçelenen Satış Hatları Düzeyi Animasyon Destek Faaliyet Maliyetinin Satış Objelerine Yüklenmesi.....	80
3.2.8.2. Toplam Bütçelenen Satış Hatları Düzeyi Yiyecek-İçecek Destek Faaliyet Maliyetinin Satış Objelerine Yüklenmesi.....	80



3.2.8.3. Toplam Bütçelenen Satış Hatları Düzeyi Kaplıca Destek Faaliyet	
Maliyetinin Satış Objelerine Yüklenmesi.....	81
3.2.8.4. Toplam Bütçelenen Satış Hatları Düzeyi Odalar Satış Faaliyet	
Maliyetinin Satış Objelerine Yüklenmesi.....	82
3.2.9. Oda Birim Maliyetinin Hesaplanması.....	83
3.2.9.1 Standart Oda Birim Maliyetinin Hesaplanması.....	84
3.2.9.2 Aile Odası Birim Maliyetinin Hesaplanması.....	84
3.2.9.3 Apart Oda Birim Maliyetinin Hesaplanması.....	85
3.2.9.4 Kral Dairesi Birim Maliyetinin Hesaplanması.....	85
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>86</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>93</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>100</b>

## KISALTMALAR

**FTM:** Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

**GÜG:** Genel Üretim Giderleri

**SSK:** Sosyal Sigortalar Kurumu

**M.Ö. :** Milattan Önce

**M.S.:** Milattan Sonra

**A.Ş. :** Anonim Şirketi

**ABD:** Amerika Birleşik Devletleri

**Kg:** Kilogram

**vb. :** Ve Benzeri

**diğ. :** Diğerleri

**m<sup>2</sup> :** Metrekare

## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 1.</b> Yıllara Göre Belgeli Konaklama Tesislerinin Sayısı (1985–2006).....	8
<b>Tablo 2.</b> Geleneksel Maliyetleme ve FTM Sistemlerinin Karşılaştırılması.....	49
<b>Tablo 3.</b> Bölümlere Göre Telefon Sayıları.....	59
<b>Tablo 4.</b> Bölümlere Göre Çamaşırhanede Yıkanan Çamaşır Miktarı.....	59
<b>Tablo 5.</b> Bölümlere Göre Yönetici Sayısının Dağılımı.....	59
<b>Tablo 6.</b> Bölümlere Göre Personel Sayısının Dağılımı.....	60
<b>Tablo 7.</b> Bölümlere Göre Bakım-Onarım Saatlerinin Dağılımı.....	60
<b>Tablo 8.</b> Bölümlerin Kapladığı Alanlar.....	60
<b>Tablo 9.</b> Oda Türlerine Göre Müşteri Sayıları.....	61
<b>Tablo 10.</b> Oda Türlerine Göre Animasyon Faaliyetinden Yararlanan Müşteri Sayıları.....	61
<b>Tablo 11.</b> Oda Türlerine Göre Kaplıcadan Yararlanan Müşteri Sayıları.....	61
<b>Tablo 12.</b> Oda Türlerine Göre Tüketilen Porsiyon Sayıları.....	61
<b>Tablo 13.</b> Oda Türlerinin Kapladığı Alana Göre Dağılımı.....	61
<b>Tablo 14.</b> Tesis Düzeyi Kat Hizmetleri Destek Faaliyet Maliyetinin Bütçelenmesi.....	64
<b>Tablo 15.</b> Tesis Düzeyi Telefon Destek Faaliyet Maliyetinin Bütçelenmesi.....	65
<b>Tablo 16.</b> Tesis Düzeyi Genel İdare Destek Faaliyet Maliyetinin Bütçelenmesi .....	65
<b>Tablo 17.</b> Tesis Düzeyi İnsan Kaynakları Destek Faaliyet Maliyetinin Bütçelenmesi...	66
<b>Tablo 18.</b> Tesis Düzeyi Çamaşırhane Destek Faaliyet Maliyetinin Bütçelenmesi .....	66
<b>Tablo 19.</b> Tesis Düzeyi Tamir-Bakım Destek Faaliyet Maliyetinin Bütçelenmesi .....	67
<b>Tablo 20.</b> Satış Hatları Düzeyi Yiyecek-İçecek Destek Faaliyet Maliyetinin Bütçelenmesi.....	69

<b>Tablo 21.</b> Satış Hatları Düzeyi Kaplıca Destek Faaliyet Maliyetinin Bütçelenmesi.....	70
<b>Tablo 22.</b> Satış Hatları Düzeyi Animasyon Destek Faaliyet Maliyetinin Bütçelenmesi.....	70
<b>Tablo 23.</b> Satış Hatları Düzeyi Odalar Satış Faaliyet Maliyetinin Bütçelenmesi.....	71
<b>Tablo 24.</b> Faaliyet Maliyetleri Bütçe Özeti Tablosu.....	72
<b>Tablo 25.</b> Telefon Destek Faaliyet Maliyet Dağıtım Tablosu.....	74
<b>Tablo 26.</b> Çamaşırhane Destek Faaliyet Maliyet Dağıtım Tablosu.....	75
<b>Tablo 27.</b> Genel İdare Destek Faaliyet Maliyet Dağıtım Tablosu.....	75
<b>Tablo 28.</b> İnsan Kaynakları Destek Faaliyet Maliyet Dağıtım Tablosu.....	76
<b>Tablo 29.</b> Tamir-Bakım Destek Faaliyet Maliyet Dağıtım Tablosu.....	77
<b>Tablo 30.</b> Kat Hizmetleri Destek Faaliyet Maliyet Dağıtım Tablosu.....	78
<b>Tablo 31.</b> Bütçelenen Tesis Düzeyi Faaliyet Maliyetlerinin Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine Dağıtım Tablosu.....	79
<b>Tablo 32.</b> Animasyon Destek Faaliyet Maliyet Dağıtım Tablosu.....	80
<b>Tablo 33.</b> Yiyecek-İçecek Destek Faaliyet Maliyet Dağıtım Tablosu.....	81
<b>Tablo 34.</b> Kaplıca Destek Faaliyet Maliyet Dağıtım Tablosu.....	81
<b>Tablo 35.</b> Odalar Satış Faaliyet Maliyet Dağıtım Tablosu.....	82
<b>Tablo 36.</b> Satış Objeleri Bütçelenen Faaliyet Maliyetleri Tablosu.....	83
<b>Tablo 37.</b> Oda Türlerine Göre Ortalama Doluluk Oranları.....	84

## ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1. Çok Büyük Bir Otel Organizasyon Şeması.....	18
Şekil 2. Büyük Bir Otelin Organizasyon Şeması.....	19
Şekil 3. Orta Büyükte Bir Otelin Organizasyon Şeması.....	20
Şekil 4. Küçük Bir Otelin Organizasyon Şeması.....	21
Şekil 5. Otel İşletmelerinde Muhasebe İşlemleri.....	27
Şekil 6. İki Aşamalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi.....	39
Şekil 7. Geleneksel Maliyetlendirme İle Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Karşılaştırılması.....	40
Şekil 8. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Maliyet Dağıtımı.....	45
Şekil 9. Satış Objeleri Maliyetinin Belirlenmesi Süreci.....	58
Şekil 10. Oda Birim Maliyetinin Hesaplanması.....	83

<b>Tezin Başlığı:</b> Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Otel İşletmelerinde Uygulanması	
<b>Tezin Yazarı :</b> Lütfi Mustafa ŞEN	<b>Danışman :</b> Yrd. Doç. Dr. Burhanettin ZENGİN
<b>Kabul Tarihi :</b> 12 Mayıs 2008	<b>Sayfa Sayısı :</b> XI (ön kısım) + 100 (tez)
<b>Anabilim dalı :</b> Turizm İşletmeciliği	<b>Bilim dalı :</b> Turizm İşletmeciliği
<p>Faaliyet tabanlı maliyetleme; genel üretim giderlerini işletmede gerçekleştirilen faaliyetler ile ilişkilendiren ve faaliyet havuzlarında toplanan faaliyet maliyetlerini çok sayıda maliyet etkeni aracılığıyla ürünlere dağıtan ileri bir maliyetleme sistemidir. Sistem böylece genel üretim giderlerini sağlıklı bir şekilde ürünlere yükleyerek ürün maliyetlerinin geleneksel maliyetleme sistemlerine göre daha doğru hesaplanabilmesine imkân sağlamaktadır.</p> <p>Çalışmamızın kapsamını otel işletmeleri oluşturmaktadır. Otel işletmeleri elde ettiği döviz gelirleri, istihdama sağladığı olumlu katkılar vb. ile ülke ekonomisine büyük katkıları olan hizmet işletmeleridir. Ayrıca otel işletmelerinin toplam maliyetlerinin büyük kısmını genel üretim maliyetleri oluşturmaktadır. Dolayısıyla faaliyet tabanlı maliyetlemenin otel işletmelerinde ürün maliyetlerinin doğru olarak hesaplanmasına büyük katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.</p> <p>Bu çalışmanın amacı; genel üretim giderlerinin yüksek olması nedeniyle, ürün ve hizmet maliyetlerinin hesaplanmasının zor olduğu otel işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi sayesinde geleneksel muhasebe sistemlerine nazaran, ürün ve hizmet maliyetlerinin daha doğru ve hassas şekilde hesaplanabileceğini ortaya koymaktır. Bu amaçla çalışmamızda öncelikle otel işletmelerinin karakteristik özellikleri ve diğer işletmelerden farklılık gösteren maliyet yapılarının özelliklerini dikkate alınarak, faaliyet tabanlı maliyetlemenin otel işletmelerindeki uygulanabilirliği kapsamlı bir şekilde analiz edilmeye çalışılmıştır. Böylece çalışmanın kuramsal alt yapısı oluşturulmaya çalışılmıştır. Daha sonra faaliyet tabanlı maliyetlemenin otel işletmelerinde doğru ürün maliyeti hesaplamadaki öneminin anlaşılabilmesi amacı ile beş yıldızlı bir otel işletmesinde faaliyet tabanlı maliyetleme uygulaması gerçekleştirilmiştir.</p> <p>Çalışmamız neticesinde şu temel sonuçlara ulaşılmıştır;</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Otel işletmelerinde genel üretim giderlerinin toplam giderler içindeki payının yüksek olması, faaliyet tabanlı maliyetlemenin uygulanabilirlik bakımından elverişliliğini daha da artırmaktadır.</li><li>• Faaliyet tabanlı maliyetleme, boş veya katma değer sağlamayan faaliyetlerin tasfiye edilmesi ve birbirine benzer faaliyetlerin gruplandırılması suretiyle maliyetlerin düşürülmesini olanaklı hale getirebilmektedir.</li><li>• Faaliyet tabanlı maliyetleme, satış objelerinin daha doğru fiyatlandırılmasını sağlayarak işletme yönetiminin ürün, müşteri ve hizmet bazında karlılık analizleri yapabilmesine imkân tanımaktadır. Böylece faaliyet tabanlı maliyetleme işletmenin daha sağlıklı stratejik kararlar almasına katkı sağlamaktadır.</li><li>• Otel işletmelerinde genel üretim giderlerinin yıl boyunca dengeli bir dağılım göstermemesi, ürünlerle ilişkilendirilemeyen ve süreklilik göstermeyen pek çok faaliyetin olması, faaliyet tabanlı maliyetlemenin otel işletmelerinde uygulanmasını zorlaştıran faktörlerdir.</li><li>• Faaliyet tabanlı maliyetleme uygulaması otelin türü, sınıfı, büyüklüğü, konumu, konsepti gibi pek çok özelliğe bağlı olarak değişiklik gösterebilmektedir.</li></ul>	
<b>Anahtar Kelimeler:</b> Maliyet, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Geleneksel Maliyetleme Sistemi, Turizm, Otel İşletmeleri,	

<b>Title of the Thesis:</b> The Activity Based Costing System And Its Implementation in Hotel Enterprises	
<b>Author</b> : Lütfi Mustafa ŞEN	<b>Supervisor</b> : Asst. Prof. Dr. Burhanettin ZENGİN
<b>Date</b> : 12 May 2008	<b>Number of pages:</b> XI (pre text) + 100 (main body)
<b>Department</b> : Tourism Management	<b>Subfield</b> : Tourism Management
<p>The Activity Based Costing System initially collects general overhead expenses into a defined activity pools and then they are distributed on products by various cost drivers in respect of their activity consumptions. Thus, indirect costs of each product are calculated more correctly than traditional costing systems.</p> <p>The context of our study consists of hotel enterprises. With their factors of carrying foreign exchange incomes and positive contribution for employment, hotel enterprises assist state economy at great scales. Furthermore a great piece of total costs of hotel enterprises consists of general overhead costs. Because of these properties, it is thought that Activity Based Costing System will contribute to correct products calculations.</p> <p>The aim of this study is to reveal advantage of Activity Based Costing System in hotel enterprises which are forced to calculate cost of services, because of high general production outcomes and to prove that this method is more correct and sensitive than traditional accountancy methods. So it would be possible to distribute general production costs on produced services more correctly. Reason for making this Activity Based Costing System analysis in hotel enterprise is that hotel enterprises keep various activities in their bodies. With this direction, it is assessed that effect of Activity Based Costing System would be reveal more clearly by using Activity Based Costing System in service enterprises. By the aim of More precise understanding for importance of Activity Based Costing System in hotel enterprises, an application of Activity Based Costing System in a five star hotel was implemented.</p> <p>As a result, we reached at the following outcomes ;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• The high shares of general production outcomes in the total outcomes; makes Activity Based Costing System more applicable at hotel enterprises.</li> <li>• Activity Based Costing System separates free and invaluable activities groups similar activities. Because of this property of Activity Based Costing System, reduces costs.</li> <li>• Activity Based Costing System provides more correct costing calculation for sale objects and thus enterprise management becomes available for profit analysis on the basic of product, customer and services. After that, the enterprises decide more strategically at their operations.</li> <li>• Inbalanced outcomes of general overhead costs for the 2006-2008 period, many non-relative activities with products and discontinued activities make the application of the Activity Based Costing System difficult.</li> <li>• Application of Activity Based Costing System shows differences in type, class, volume, location and concept of hotels.</li> </ul>	
<b>Keywords:</b> Cost, Activity Based Costing, Traditional Costing Systems, Tourism, Hotel Enterprises,	

## GİRİŞ

Üretilen mamul çeşidinin sınırlı ve bu mamullere olan talebin yüksek olduğu sanayi devrinde, işletmeler “ne üretirsem onu satarım” mantığıyla hareket etmekteydiler. Ayrıca kitle üretimi söz konusu olduğundan dolayı üretilen mamullerin maliyeti büyük ölçüde direkt hammadde ve malzeme ile direkt işçilik giderlerinden oluşmaktaydı. Endirekt giderlerin toplam giderler içerisindeki payı ise oldukça sınırlıydı.

Bu dönemde, üretim hacminin dikkate alınarak mamul maliyetlerinin hesaplandığı klasik maliyet muhasebesi sistemleriyle, endirekt giderlerin ürün maliyetleri içerisindeki payı ihmal edilebilecek kadar küçük olduğu için mamul maliyetleri gerçeğe yakın bir şekilde hesaplanabilmekteydi.

Günümüzün küreselleşen dünyasında faaliyet gösteren işletmeler ise sürekli değişen müşteri istek ve ihtiyaçlarına uyum sağlayabilmek için ürün ve hizmet çeşitlerini artırmak zorunda kalmışlardır. Ayrıca sert ve yıkıcı rekabet ortamında mevcut pazar paylarını korumak ve genişletmek için de işletmelerin mamul ve hizmetlerini en kaliteli ve en düşük fiyatlarla üretmeleri zorunluluk haline gelmiştir.

İşletmelerin kaliteli ve aynı zamanda düşük fiyatlı mal ve hizmet üretimi amaçlarına ulaşmaları konusunda doğru maliyet bilgileri yaşamsal öneme sahiptir. Günümüzde modern üretim yöntemleriyle üretilen mamullerin toplam giderleri içerisinde genel üretim giderleri (GÜG) büyük bir paya sahiptir. Bu nedenle geçmişte olduğu gibi üretim hacminin dikkate alınarak maliyetlerin dağıtıldığı klasik maliyet sistemleri ürün maliyetlerinin hesaplanmasında doğru sonuçlar vermekten uzaklaşmıştır.

Üretim yöntemlerinde özellikle bilgisayar ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, direkt özelliğe sahip maliyetlerin büyük bir kısmını endirekt maliyet haline dönüştürmüştür. Endirekt giderler; bitmiş ürünlere dağıtılması gereken GÜG’dir. Oda kiralama ve temizleme, bilgisayar satın alma ve bakımı, ısıtma için kullanılan gaz ve su, bilgisayar yazılımı, bilgisayar ağ yönetimi, kâğıt, yazıcı, fotokopi makinesi toneri ve kiralaması gibi giderler endirekt giderlere örnek olarak gösterilebilir (Ben ve Qian, 2003).



GÜG'nin toplam giderler içindeki payının artmasına rağmen işletmeler GÜG'ni mamullere dağıtırken direkt işçilik saati, makine saatleri gibi hacim tabanlı dağıtım anahtarlarını kullanmaktadırlar. Bu da ürün maliyetlerindeki GÜG payının yanlış hesaplanmasına yol açmaktadır. Çünkü GÜG üretim hacmindeki artıştan bağımsız olarak ortaya çıkan işletme giderleridir. Üretilen mal ve hizmetlerin toplam giderleri içindeki payının artmasıyla birlikte GÜG'nin mamullere gerçekçi bir şekilde dağıtılması böylece mamul maliyetlerinin doğru olarak hesaplanmasının önemi günümüzde daha da artmıştır.

Klasik maliyet muhasebesi sistemlerinde GÜG iki aşamalı bir dağıtım ile gider yerlerine dağıtılmaktadır. Bu dağıtımda kaynaklar ve mamuller arasındaki ilişki direkt işçilik saati ve makine saati gibi tek esasa dayalı olarak belirlendiğinden, nihai çıktının maliyeti de bu esasa dayalı olarak hesaplanmaktadır. Diğer taraftan "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM)" sisteminde ise, "*kaynak-faaliyet-mamul*" arasındaki ilişki farklı bir açıdan ele alınmaktadır (Kaygusuz, 2006:12).

FTM'de endirekt giderler, klasik maliyet muhasebesi sistemlerinde olduğu gibi üretim hacmine dayalı tek bir dağıtım anahtarı ile değil endirekt giderlerin ortaya çıkmasına sebep olan faaliyetler göz önüne alınarak belirlenen, birçok dağıtım anahtarı kullanılarak ürünlere yüklenmektedir.

Dolayısıyla işletmeler değişen üretim koşullarında rekabet edebilmeleri için endirekt giderlerle, üretilen mal ve hizmetler arasındaki ilişkiyi daha doğru yansıtan maliyet sistemlerine ihtiyaç duymaktadırlar. Günümüzde FTM sistemi işletmelerin bu ihtiyaçlarını karşılayabilecek önemli bir maliyet sistemi olarak kabul edilmektedir.

Çalışmamızın konusunu otel işletmelerinde FTM uygulaması oluşturmaktadır. Bu nedenle çalışmamızda FTM sisteminin otel işletmelerinde uygulanabilirliği analiz edilmeye çalışılmıştır. Turizm sektörünün gelişiminde önemli bir yeri olan otel işletmeleri çok geniş bir faaliyet yelpazesine sahiptir. Bu bakımdan otel işletmelerinde FTM sistemi uygulamalarının hizmet işletmeleri üzerindeki etkilerini daha açık olarak gösterebileceği düşünülmüştür.

### **Çalışmanın Amacı:**

Otel işletmelerinde giderlerin büyük bir kısmını indirekt giderler oluşturmaktadır. Bu durum indirekt giderlerin üretilen mal ve hizmetlere doğru olarak dağıtılmasının önemini daha da artırmaktadır. FTM sistemi, GÜG'nin üretilen mal ve hizmetlere gerçeğe en yakın şekilde dağıtılması suretiyle hizmetlere ilişkin karlılık oranlarının gerçekçi bir şekilde saptanmasını mümkün kılmaktadır. Böylece FTM sistemi işletme yönetimine doğru maliyet bilgileri sağlayarak, işletmenin amaçlarına ulaşmasına büyük katkılar sağlamaktadır.

Bu çalışmanın amacı; GÜG'nin yüksek olması nedeniyle ürün ve hizmet maliyetlerinin doğru şekilde hesaplanmasının zor olduğu otel işletmelerinde FTM sistemi sayesinde geleneksel muhasebe sistemlerine göre, ürün ve hizmet maliyetlerinin daha doğru ve hassas şekilde hesaplanabileceğini ortaya koymaktır.

### **Çalışmanın Önemi:**

FTM sistemi, işletmelerdeki üretim yöntemleri ve koşullarındaki değişim sonucu indirekt giderlerin artarak, ürün maliyetlerinde önemli bir paya sahip olmasıyla birlikte, 1980'li yıllardan sonra değişen maliyet yapısını göz önüne alarak işletmelerin faaliyetlerini sağlıklı bir şekilde sürdürebilmeleri için gereksinim duyduğu daha doğru maliyet bilgisi ihtiyacını karşılamak amacıyla ortaya çıkmıştır. Böylece FTM sisteminin dünyada kullanımı giderek yaygınlaşmıştır.

Bununla birlikte FTM sistemi, Türkiye'deki otel işletmelerinde uygulanması bakımından oldukça yeni bir sistemdir. Turizm ve sanayi sektörlerinde faaliyet gösteren işletmelerin maliyet yapıları bakımından farklı özellikler taşıdıkları görülmektedir. Bu durum söz konusu işletmelerin maliyet yapılarındaki farklılıklara bağlı olarak, değişik FTM modellerinin geliştirilmesi zaruriyetini de ortaya koymuştur.

Çalışmamızın gerek otel işletmelerine yönelik hazırlanmış kuramsal alt yapısı gerekse otel işletmelerine yönelik geliştirilmiş FTM uygulaması ile bu konuda yapılmış olan çalışmalara katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

### **Çalışmanın Yöntemi:**

Çalışmamızda öncelikle muhasebe ve turizm literatüründe yer alan FTM ve maliyetleme sistemleriyle ilgili çalışmaların incelenmesi suretiyle kapsamlı bir kaynak taraması gerçekleştirilmiştir. Kaynak taraması aşamasında, sistemin turizm işletmelerinde gerçekleştirilen uygulamaları dikkatlice analiz edilmiştir. Böylece çalışmanın kuramsal alt yapısının oluşturulması sürecinde, otel işletmelerinin karakteristik özellikleri ve diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerden farklı maliyet yapılarının özellikleri dikkate alınarak, FTM' nin otel işletmelerindeki uygulanabilirliği kapsamlı bir şekilde analiz edilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın kuramsal alt yapısının oluşturulmasından sonra beş yıldızlı bir otel işletmesinin 2006 yılı ortalama maliyet verileri temel alınarak FTM uygulaması gerçekleştirilmiştir. FTM uygulaması için gerekli olan tüm veriler örnek otel işletmesindeki tepe yöneticileriyle görüşülerek elde edilmiştir. Böylece çalışmanın teorik kısmında incelenen FTM sisteminin beş yıldızlı bir otel işletmesinde uygulanması suretiyle, FTM sisteminin otel işletmelerinde daha sağlıklı maliyet bilgileri sağlamadaki önemi ortaya konmaya çalışılmıştır.

“Konaklama İşletmelerine Genel Bakış” başlıklı birinci bölümde öncelikle konaklama işletmelerinin dünyadaki ve Türkiye’deki gelişimi ile sınıflandırılması hakkında bilgiler verilmiştir. Daha sonra otel işletmelerini diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerden ayıran temel özellikler, organizasyon yapısı, otel işletmelerinde verilen hizmetler ve gerçekleştirilen faaliyetler genel olarak incelenmeye çalışılmıştır. Ayrıca bu bölümde FTM modeli geliştirmede göz önünde bulundurulması gereken, otel işletmeciliği muhasebesinin kendine has özellikleri ve otel işletmelerinde muhasebe süreci hakkında da bilgiler verilerek uygulamaya yönelik temel alt yapının oluşturulması amaçlanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde maliyet muhasebesinin tanımı, amacı ve maliyet muhasebesiyle ilgili kavramlara yer verilmiş, FTM sisteminin de içinde yer aldığı maliyetleme sistemleri kısaca açıklanmıştır. Daha sonrada çalışmanın asıl konusu olan FTM sistemine geçiş yapılarak sistem ayrıntılı olarak incelenmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda FTM sisteminin gelişimi, amaçları, işleyişi, uygulama süreci, sağlanan faydalar analiz edilmiştir. Geleneksel ve faaliyet tabanlı maliyetleme sistemlerinin

karşılaştırılması yapılarak FTM sistemine niçin ihtiyaç duyulduğu ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın 3. Bölümü “Otel İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi” ve “Örnek Otel İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması” olmak üzere iki alt başlıktan oluşmaktadır. “Otel İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi” başlığı altında otel işletmelerinde oluşan maliyetlerin özellikleri incelenerek, sistemin otel işletmelerindeki uygulanabilirliği, doğru maliyet bilgileri elde etmede otel işletmelerine sağlayabileceği yararlar açıklanmaya çalışılmıştır. Daha sonra ise örnek otel işletmesinde 2006 yılı ortalama maliyet bilgileri göz önüne alınarak FTM sistemine göre işletmenin oda birim maliyetleri hesaplanmıştır.

# 1. BÖLÜM: KONAKLAMA İŞLETMELERİNE GENEL BAKIŞ

## 1.1. Konaklama İşletmelerinin Gelişimi

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, turistik çekicilikleri oluşturan işletmeler grubu içerisinde yer alır. Bu grup işletmeler, müşterilerin geceleme yanında, yiyecek içecek ve kısmen eğlence gereksinimlerini karşılamak üzere kurulurlar. Konaklama işletmeleri içerisinde en önemli grubu oteller oluşturmaktadır (Kozak ve diğ.,2001:50).

İlkçağlardan bu yana çeşitli nedenlerden dolayı seyahat eden insanlar seyahatleri boyunca konaklama, yeme içme ve diğer ihtiyaçlarını ilkel şartlarda da olsa bir şekilde karşılamaya çalışmışlardır. Bununla birlikte en basit şekilde konaklama endüstrisinin, ancak ortak değişim aracı olan paranın kullanılmaya başlanmasıyla ortaya çıktığı söylenebilir (Batman ve Met.,2006:1).

### 1.1.1. Dünya’da Konaklama İşletmelerinin Gelişimi

Günümüz otellerinin ilk örneği sayılabilecek olan “Posting House” ların eski Roma döneminde (yaklaşık M.Ö.200 – M.S.500) geliştiği ve seyahat edenlerin konaklama ihtiyaçlarını karşıladığı bilinmektedir. Daha sonraki dönemlerde ise, yine seyahat edenlere yer, yiyecek ve içeceğin sağlandığı ve Romalı rahipler tarafından idare edilen “Roman Hospice”lerin geliştiği bilinmektedir (Batman,2004:82).

XVI. yüzyıl ve XVIII. yüzyıl arasında ağırlama ve konaklama kavramında gözle görülür gelişmeler olmuştur. Bu dönemde Londra’dan Edinburg’a yapılan yolculuklar birkaç gün sürmekte ve gece de konaklamayı gerektirmekteydi. Bu durum İngiltere’de hanların gelişmesine yol açmıştır. Bu hanlar ve tavernalar aynı zamanda köylüler, soylular, politikacılar ve rahipler gibi toplumun belli bir kesimini oluşturan grupların toplantı yerlerini oluşturmaktaydı. Hotel De Henri IV, 1788’de Nontes’de o zaman için çok yüksek olan bir maliyetle (17.500 sterlin) inşa edilen 60 yataklı Avrupa’nın en iyi otelidir (Şener,2001:4).

XIX. ve XX. yüzyıllar arasında lüks oteller inşa edilirken, ticari amaçla seyahat edenlerin ihtiyaçlarını karşılamak üzere tren istasyonları yakınlarında yeni oteller kurulmaya başlanmıştır. Modern ticari otel endüstrisinin kurucusu olan Ellworth M. Statler, otelcilik tarihinde birden fazla yerde otel açan otel zinciri kavramının ilk başarılı müteşebbislerinden biridir. 1930’lardan sonra otel zincirine Hilton, Sheraton ve diğerleri eklenmiştir (Batman,2003:18).

Günümüzde konaklama sektörü dünyanın en önemli iş kollarından birisi haline gelmiş durumdadır. 1950’li yıllardan itibaren giderek artan, 1974 yılında 200 milyonu ve 1989 yılında ise 400 milyon sınırını aşan uluslar arası turist sayısı ve tam olarak sayısı kestirilemeyen ülke içi seyahatlerin artışı, otelcilik endüstrisinin hızlı gelişiminin ardında yatan en önemli etkenlerdir. İçinde bulunduğumuz 2000’li yıllarda dünya da küresel bazda hizmet sunan zincir otel işletmelerinin, gerek sayı ve gerekse sahip olunan yatak sayıları bakımından devasa boyutlara ulaştıkları görülmektedir (Denizer ve diğ.,1995:2).

### **1.1.2. Türkiye’de Konaklama İşletmelerinin Gelişimi**

Türkiye’de konaklama hizmetlerinin geçmişi, eski hanlara ve kervansaraylara dayanmaktadır. Orhun kitabelerinde “Moyanlık” denilen konaklama yerlerinden bahsedilmektedir. Moyanlık, aslında Türklerin “hayır ve yardım yurdu” olarak kurdukları konaklama-geceleme tesisleridir. Moyanlık ile bugünkü otel olarak adlandırılan konaklama işletmelerinin ilkinin Türkler kurmuştur. Sonraları kervansaray adıyla anılan bu yerler Anadolu’da Selçuklular ve Osmanlılarca en mükemmel düzeye ulaştırılmıştır (Şener,2001:6).

İlk kervansaray 1019–1020 yıllarında Rıbat-ı Mahi adıyla Gazneli Mahmut tarafından yaptırılmıştır. Anadolu’nun ekonomik stratejisinin önemini anlayan Selçuklu sultanları kervansaray yapımına hız vermişlerdir. Bu dönemin önemli örnekleri Konya-Aksaray yolu üzerindeki Sultan Han, Ürgüp yakınlarındaki Sarı Han ve Antalya yakınlarındaki Evdir Handır (Batman,2004:84). Osmanlılar devrinde de pek çok sayıda han ve kervansaray inşa edilmiştir. Devlet büyükleri ve zenginler tarafından önemli yollar üzerinde hanlar ve kervansaraylar yapıldığı gibi, yerleşim merkezlerindeki hanlar esas itibarıyla gelir getirme amacına dayalıydı.

Türkiye’de modern anlamda ilk otel 1892 yılında İstanbul Beyoğlu’nda hizmete giren Pera Palas otelidir. Pera Palas oteli ile 1914 yılında yapılan Tokatlıyan Otelii Avrupa’nın ve Ortadoğu’nun o dönem için en lüks otellerinden sayılmaktaydı. Modern Türk turizminin başlamasına öncülük eden İstanbul Hilton oteli 1955’de, Divan Otel 1956’da ve İzmir’de Kilim Otelii 1957’de faaliyete başlamıştır. Bir sosyal güvenlik kuruluşu olan Emekli Sandığı, Emek İnşaat ve İşletmecilik A.Ş.’ni 1958’de oluşturarak, büyük ve modern teknolojiye dayalı, turistik tesisler kurmak suretiyle modern turizmin başlamasını ve turizm imkânlarının gelişmesini ve harekete geçmesini sağlamıştır (Batman ve diğ.,2006:4).

**Tablo 1. Yıllara Göre Belgeli Konaklama Tesislerinin Sayısı (1985–2006)**

Turizm İşletme Belgeli Tesisler				Turizm Yatırım Belgeli Tesisler		
Yıllar	Tesis	Oda	Yatak	Tesis	Oda	Yatak
1985	689	41.351	85.995	501	34.251	71.521
1986	731	44.342	92.129	638	48.615	101.383
1987	834	51.040	106.214	892	73.537	153.786
1988	957	58.914	122.306	1.268	105.736	218.445
1989	1.102	70.603	146.086	1.662	139.497	288.896
1990	1.260	83.953	173.227	1.921	156.702	325.515
1991	1.404	97.260	200.678	1.987	158.372	331.711
1992	1.498	105.476	219.940	1.938	148.017	309.139
1993	1.581	113.995	235.238	1.788	132.395	276.037
1994	1.729	128.065	265.136	1.578	114.913	240.392
1995	1.793	135.436	286.463	1.334	96.517	202.483
1996	1.866	145.493	301.524	1.309	96.592	202.631
1997	1.933	151.055	313.298	1.402	110.866	236.632
1998	1.954	151.397	314.215	1.365	116.286	249.125
1999	1.907	153.749	319.313	1.311	114.840	245.543
2000	1.824	156.367	325.168	1.300	113.452	243.794
2001	1.980	175.499	364.779	1.240	107.262	230.248
2002	2.124	190.327	396.148	1.138	102.972	222.876
2003	2.240	202.339	420.697	1.130	111.894	242.603
2004	2.357	217.664	454.290	1.151	118.883	259.424
2005	2.412	231.123	483.300	1.039	128.005	278.255
2006	2.475	241.702	508.632	869	123.326	274.687

**Kaynak:** Türkiye Seyahat Acentaları Birliği, 29.01.2008

Tablo 1’de görüldüğü gibi 1985’de 689 olan turizm işletme belgeli tesis sayısı 2006’da 2.475’e yükselmiştir. Buna paralel olarak 1985’te 85.995 olan yatak sayısı 2006 yılında 508.632’ye yükselmiştir. Bu istatistikî veriler, Türkiye’de 1985’den günümüze kadarki süreç içerisinde turizm sektöründe istikrarlı ve hızlı bir gelişme olduğunu açık bir şekilde göstermektedir.

## 1.2. Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması

Konaklama işletmeleri çeşitli kıstaslara göre sınıflandırılabilir. Bu çalışmada konaklama işletmeleri, konaklama işletmelerinin genel olarak sınıflandırılması ve Türkiye’de konaklama işletmelerinin sınıflandırılması olarak iki başlık altında incelenmeye çalışılmıştır.

### 1.2.1. Konaklama İşletmelerinin Genel Olarak Sınıflandırılması

Konaklama işletmeleri, turistin değişik mekânda geceleme ihtiyacını karşılar ve büyük ölçüde turizm olayının etkisi ile özellikler kazanmışlardır. Konaklama işletmeleri genel olarak geleneksel konaklama işletmeleri ve tamamlayıcı konaklama işletmeleri şeklinde iki grupta ele alınıp incelenebilmektedir (Gökdeniz ve Dinç,2003:10).

**a) Geleneksel Konaklama İşletmeleri:** Geleneksel konaklama işletmelerinin başında oteller gelmektedir. Otel işletmeleri, direkt müşteriye yönelik ve konaklamaya ilişkin turizm işletmeleridir. Zamanla otelcilik basit bir hizmet müessesesi olmaktan çıkarak başlı başına bir endüstri haline dönüşmüştür.

**b) Tamamlayıcı Konaklama Tesisleri:** Ulaşım sistemlerinin yaygınlaşması ve gelişmesi, kitle iletişim araçlarının devreye girmesi ve kişilerin boş zamanlarının ve gelirlerinin artması uluslar arası turizm hareketlerine katılanların sayısını artırmıştır. Seyahat ve ulaşım teknolojilerindeki bu gelişmeler, konaklama sektörünün de gelişmesini sağlamış ve literatüre yeni kavramlar girmiştir. Bu kavramlar aşağıda kısaca açıklanmaya çalışılmıştır.

- **Moteller:** Motel, yerleşim merkezleri dışında karayolu güzergâhı veya yakın çevrelerinde inşa edilen ve motorlu araçlarıyla yolculuk yapanların konaklama yeme-içme ve araçlarının park ihtiyacını bir ücret karşılığında karşılayan en az 10 odalı konaklama tesisidir.
- **Tatil köyleri:** Tatil köyleri, tabii güzellikler içinde veya arkeolojik değerlerin bulunduğu yerler civarında kurulmuş rahat bir konaklama yanında, çeşitli spor ve eğlence hizmetlerinin de bir ücret karşılığında sağlandığı en az 60 odalı konaklama tesisleridir.



- **Pansiyonlar:** Pansiyonlar, konaklama tesisi olarak planlanıp inşa edilmiş olan yönetimi basit, müşteriye yeme içme hizmeti veren veya müşterilerin kendi yemeklerini bizzat hazırlayabilme imkânları bulunan en az 5 odalı konaklama tesisidir.
- **Kampingler:** Kamping, karayolu güzergâhları ve yakın çevrelerinde, kent girişlerinde deniz, göl, dağ gibi doğal güzelliği olan yerlerde kurulan ve genellikle turistlerin kendi imkânları ile geceleme, yeme içme, dinlenme eğlence ve spor ihtiyaçlarını karşıladıkları en az 30 ünitelik tesislerdir.
- **Apart oteller:** Apart oteller, belgeli bir otel veya tatil köyü yatırım ve/veya işletmesinin bütünü içinde yer alan, müşterinin kendi yeme içme ihtiyacını karşılayabilmesi için gerekli teçhizat ile donatılmış, bağımsız apartman veya villa tipinde konut olarak inşa ve tefriş edilmiş fakat otel gibi işletilen konaklama tesisleridir.
- **Dağ evleri (Oberjler):** Dağ evleri (Oberjler), spor ve avcılık tesisleri; spor ve avcılık turizmine cevap verebilecek en az bir yıldızlı otel niteliklerini taşıyan konaklama tesisleridir.
- **Hosteller:** Hostel, kültür ve spor amacıyla seyahat eden öğretmen ve öğrencilerin veya dinlenme ve bilgi için seyahat eden az gelirli kişilerin seyahatleri boyunca ucuz, temiz, güvence içinde konaklamalarını sağlayan, yeme içme hizmeti veren veya bu ortamı sağlayan en az 10 odalı konaklama işletmeleridir.

### 1.2.2. Türkiye’de Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması

Türkiye’de konaklama işletmeleri “Asli Konaklama Tesisleri” ve “Konaklama Hizmeti Veren Diğer Turizm Tesisleri” olarak iki başlık altında incelenebilir (Batman, 2007:20).

## 1. Asli Konaklama Tesisleri:

- A. Oteller
  - a. Bir Yıldızlı Oteller
  - b. İki Yıldızlı Oteller
  - c. Üç Yıldızlı Oteller
  - d. Dört Yıldızlı Oteller
  - e. Beş Yıldızlı Oteller
- B. Moteller
- C. Tatil Köyleri
  - a. Dört Yıldızlı Tatil Köyleri
  - b. Beş Yıldızlı Tatil Köyleri
- D. Pansiyonlar
- E. Kampinger
- F. Apart Oteller
- G. Hosteller

Asli Konaklama Tesisleri bir önceki başlık altında izah edildiği için burada tekrar olacağı düşüncesiyle açıklanmaya gerek görülmemiştir.

## 2. Konaklama Hizmeti Veren Diğer Turizm Tesisleri

- A. **Termal Tesisler:** Mineralize termal sular, içme suyu, deniz suyu, çamur gibi maddeler veya solunum yolu ile veya mekanik ve elektrikli araçlarla masaj ve beden eğitimi gibi yöntemlerle insan sağlığını koruma ve tedavi amacı taşıyan uygulamalardan birinin veya birkaçının, hekim gözetiminde yapıldığı tesislerdir.

**B. Sağlıklı Yaşam Tesisleri:** Doğal evre içerisinde düzenlenen, müşterilere sağlıklı yaşam hizmeti sunmaya yönelik, çeşitli yaş grupları için sağlık ve bakım hizmetleri, rehabilitasyon, gıda-beslenme gibi belirli bir konuda uzmanlaşılarak tümüyle bu amaca yönelik hizmet verilen ve bu hizmetin gerektirdiği ünitelerde uzman personel ile işletilen tesislerdir.

**C. Kırsal Turizm Tesisleri:** Turizm Bakanlığınca sınırları ve mevki i tespit edilen kırsal alanlarda geliştirilmeleri planlanan veya köy ve çiftlik evleri gibi kırsal alanlardaki mevcut yapılaşmanın iyileştirilmesiyle turizme kazandırılan konaklama tesisleridir.

**D. Özel Tesisler:** İki kısma ayrılmaktadır:

**a. Özel Tesisler:** zgnlk, üstün hizmet, ulusal veya uluslar arası şehret gibi nitelikleri nedeniyle işletme özelliği arz eden, deneyimli ve konusunda eğitimi personel ile nitelikli hizmet sunulan tesislerdir.

**b. Butik Oteller:** Yapısal özelliği, mimari tasarımı, tefriş, dekorasyon ve kullanılan malzeme yönünden özgünlük arz eden, işletme ve servis yönünden üstün standart ve yüksek kalitede, deneyimli veya konusunda eğitimi personel ile kişiye özel hizmet verilen en az 10 odalı otellerdir.

**E. Bileşik Tesisler:**  kısımda incelenmektedir.

**a. Turizm Kentleri:** 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.

**b. Turizm Kompleksleri:** Bünyesinde konaklama tesisi olarak en az beş yüz yatak kapasiteli olmak kaydıyla beş yıldıztlı otel veya beş yıldıztlı tatil köyü ile yine bünyesinde kongre ve sergi merkezi veya eğlence merkezi bulunan tesislerdir.

**c. 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 en az bin iki yüz elli odalı tesislerdir.

**F. Tatil Siteleri ve Villaları:** Her birinde nitelikli elemanlar ile tefriş edilmiş en az bir yatak odası, oturma bölümü, banyo ve 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.

### **1.3. Otel İşletmeleri**

Milyonlarca insan eski çağlardan beri pek çok sebeple değişik biçimlerde seyahat etmektedir. Otel işletmeleri de insanların seyahatleri süresince ortaya çıkan konaklama, yeme-içme, temizlik, eğlenme gibi pek çok gereksinimi karşılamakta, onların huzur ve rahatlığını sağlamaktadır (Kozak,1995:9).

Oteller buldukları ülkede iş görüşmelerinde, toplantılar ve konferanslar düzenlenmesinde, eğlence ve konaklama faaliyetlerinde, kolaylıklar sağlamak suretiyle önemli rol oynarlar. Bu anlamda oteller çeşitli mal ve hizmetler için perakende dağıtım, yeterli haberleşme ve ulaştırma faaliyetleri kadar ekonomiler ve toplumlar için vazgeçilmez unsurlardır (Aktaş,2002:24). Günümüzde oteller yalnızca geceleme amacına yönelik olmayıp; ses, düzen, mobilya ve dekorasyon, dokuma, estetik, güven, ışık gibi özellikleri kapsayacak şekilde, içinde oturulacak ve yaşanılacak yerlerdir. Otellerde genelde tüm konfor ve hizmetin yanında otopark, kafeterya, restoran, bar, çamaşırhane ve kuaför gibi hizmet ve tesislerin bulunması gerekmektedir (Akat,2000:81).

#### **1.3.1. Otelin Tanımı**

Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmeliğinin 19. maddesinde oteller; Asli fonksiyonları müşterilerin konaklama ihtiyaçlarını sağlamak olan, bu hizmetin yanında, yeme-içme, spor ve eğlence ihtiyaçları için yardımcı ve tamamlayıcı birimleri de bünyelerinde bulundurabilen tesisler olarak tanımlanmıştır (www.turizm.gov.tr, 30.03.2007).

Otel; yapısı, donanımı, konforu, müşteriye sunduğu hizmetin kalitesi gibi elemanlarıyla uygar bir insanın arzu ettiği nitelikte geçici konaklama, yeme içme ve eğlence gereksinimlerini bir ücret karşılığında karşılayan konaklama tesisleridir (Kozak ve diğ.,2001:50). Bir başka tanıma göre otel; Kamuya hizmet eden, esas gayesi konaklama imkânı sağlamak olan ve yiyecek içecek servisi, kat hizmetleri servisi,

konsiyerj servisi, çamaşır yıkama, kuru temizleme ve yatacak yer hizmeti bulunan yerlere denir (Mısırlı,2001:3).

Otel işletmelerini diğer işletmelerden belirgin bir şekilde ayıran temel işlevi, konaklamadır. Otelcilikte kira esasına dayalı olarak sunulan konaklama hizmetleri, misafirhaneler ve diğer benzeri mekânlar arasında bir çizgi çekmek zordur. Ancak oteller sundukları hizmetleri belli bir ticari anlayış, kural ve uygulamalar çerçevesinde yerine getiren işletmelerdir (Denizer ve diğ, 1995:2).

### **1.3.2. Otel İşletmelerinin Özellikleri**

1952 yılında Uluslararası Otel Sahipleri Birliği otel terimlerinin her ülkede aşağdaki özelliklere sahip kuruluşlar için kullanılmasını kabul etmiştir (Olalı ve Korzay,1989:27).

- Yönetimiyle olduğu kadar, donatımıyla da müşterilerin ihtiyaçlarına cevap verecek nitelikte olmalıdır.
- Yalnız konaklama ihtiyacını değil, aynı zamanda beslenme ihtiyacını da karşılayabilmelidir.
- Müşterilerle kısa vadeli bir anlaşma yapan işletme olmalıdır.
- Otelcilik endüstrisi standartlarına uyma eğilimi göstermeli ve buna kendisini zorunlu saymalıdır.
- Müşterilerine tahsis ettiği odalarda sağlık koşullarına uygun olarak yerleştirilmiş banyo, lavabo ve tuvalet gibi donatım araçlarını bulundurmalıdır.
- Yeter sayıda teknik ve hizmet personeline sahip olmalıdır.

Yukarıda belirtilenler, bir otel işletmesinde bulunması gereken asgari şartlardır. Günümüzdeki lüks oteller bu imkânlardan çok daha fazlasını sağlamakta, müşterilerin çeşitli ihtiyaçları için otelden ayrılma zorunluluğunu ortadan kaldırmaktadır.

Otel işletmelerinin özellikleri aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır (Aktaş,2002:26; Batman,2003:16).

- 1. Otel İşletmeleri “Zaman” Satar:** Otelin bir odasının 24 saat içinde satılması söz konusu olup satılamaması otel için kayıp olmaktadır. Otel hizmetini stoklama olanağı bulunmadığından üretildiği veya hazırlandığı anda satılması gerekmektedir. Bu nedenle otelde aslında satılan zaman olmaktadır.
- 2. Otel İşletmeciliği İnsan Gücüne Dayanır:** Otel işletmelerinde gerek hizmet sunmada gerekse fonksiyonların yerine getirilmesinde büyük ölçüde insan gücünden faydalanılır. Hizmetlerin yürütülmesinde ve müşterilerinin psikolojik tatmininin sağlanmasında insanın rolü ve önemi büyüktür. Otomasyonun girebileceği alanlar sınırlı olup yine yatakların yapımında, yemeklerin hazırlanması ve servisinde müşterilerin karşılanmasında büyük ölçüde insan gücünden yararlanır. Bu nedenle emek yoğun sektör olma özelliğini korumaktadır.
- 3. Otel Hizmetleri, Otel Personeli Arasında Yakın İşbirliği ve Karşılıklı Yardımı Gerektirir:** Otel birbirine son derece bağımlı bölümlerden meydana gelmiş ekonomik ve sosyal bir işletmedir. Bu nedenle otelin fonksiyonlarını yerine getiren personel arasında yakın işbirliği ve karşılıklı yardımlaşmanın olması zorunludur. Bu özellik otelin başarı ve başarısızlığını etkileyecektir.
- 4. Otel Günün 24 Saati Haftanın 7 Günü ve Yılın 365 Günü (Sezonluk Oteller Hariç) Sürekli Hizmet Veren İşletmedir:** Müşterilerin dinlenmesi ve eğlenmesi için otel personelinin çalışması gerekmektedir. Müşterilerin kendilerini evlerinden daha rahat hissedebilmeleri için rahat ve huzurlu ortamın yaratılmasında yüz yüze temas halinde olan personelin nitelikli ve insan psikolojisinden anlayan kişiler olması gerekir.
- 5. Otel İşletmeciliği Dinamiktir:** Otel hizmet üreten bir fabrika olarak düşünüldüğünde teknolojisi ve otelcilik anlayışıyla devamlı olarak değişiklik gösteren ve hizmetin zevk ve moda olan bağımlılığı fazla olan bir sektördür. Bu nedenle iyi bir otel insanın; görünüş, koku, estetik, dokunma, ses, can ve

mal, sır, sosyal ve psikolojik güven hislerine hitap edebilecek niteliklere sahip olmalıdır.

**6. Otel İşletmeciliğinde Risk Faktörü Oldukça Yüksek:** Turizm endüstrisinde talep önceden kesin şekilde belirlenmesi güç olan ekonomik ve politik koşullara bağlı olduğundan ve otel işletmeleri de talep dalgalanmalarından anında etkilendiğinden risk faktörü yüksek olmaktadır.

### **1.3.3. Otel İşletmelerinin Organizasyon Yapısı**

Organizasyon terimi iki farklı anlamda kullanılmaktadır; Bunlardan birincisi, “organize etme”, “örgütleme” işlemi, ikincisi de bu işlem veya süreç sonunda ortaya çıkan yapı anlamıdır. Organizasyon; işletmenin amacına ulaşabilmesi için yapılacak faaliyetleri belirlemek, benzer faaliyetleri gruplandırmak, faaliyetleri görecekt kişileri saptamak ve bunlar arasında bir düzen sağlamak ( Olalı ve Korzay,1989:437).

İyi bir plan, performansın değerlendirilmesi ve kontrolü için ne kadar gerekliyse, etkin bir örgütleme işlemiyle ortaya çıkan “iyi bir organizasyon” da yönetimin yöneltme, koordinasyon ve kontrol fonksiyonlarını kolaylaştırır ve bunların etkinliğini artırır (Mucuk,1999:155). Bir organizasyonun varlık nedeni, belirli amaçların ancak birden fazla kişiyle ve bir grup olarak gerçekleştirilebilmesidir. Dolayısıyla organizasyon yapısı, bu grubun faaliyetlerini koordine eden birbiri ile uyumlu hale getiren mekanizmadır. Başka bir ifadeyle organizasyon yapısı bir araçtır. Bu aracın önemli bir özelliği ise insan unsuru ile ilgili olmasıdır (Koçel,2005:27).

Otel işletmelerinin başarılı olabilmesi ve varlığını sürdürebilmesi, faaliyetlerindeki başarısına bağlıdır. Bu anlamda organizasyon, örgüt yapısında yer alan bölümlere yetki ve sorumlulukların belirli mevkilere dağıtımı ve bunlar arasındaki ilişkilerde zorunlu bir koordinasyonun gerekliliğinin olmasıdır. Çünkü oteller işletme içi ve işletme dışı faaliyetlerde bulunan açık sistemler olması nedeni ile zaman zaman değişik çevrelerin olumsuz yaklaşımları ile karşılaştıklarında işleyişi sürekli kılacak ve istikrarı sağlayacak bir organizasyon yapısına sahip olması gerekmektedir (Şener,2001:125).

Organizasyonun bir yönetim aleti olarak etkinliği, yetki ve sorumlulukların akıllıca dağıtımına ve bunun anlaşılmasına bağlıdır. Organizasyon şeması, işletmenin resmi organizasyonunun şemasını gösterir ve her bir bölümün faaliyetlerini aydınlatır. Bu

şemalar yetki dağıtımına, yetki değerlemesine ve personel tayinine yardım eder (Gökdeniz ve Dinç,2003:16). Organizasyon şeması, her bir pozisyonun unvanını, o mevkiinin sorumluluklarını, doğrudan üstünü, organizasyon içinde diğer yönetim pozisyonlarıyla ilişkilerini; aynı zamanda, o mevkinin yaş, eğitim ve deneyimle ilgili gereklerini ve diğer özel niteliklerini açıklayan yönetim sorumluluklarının tanımlarıyla desteklenmiştir (Medlik,1997:100).

Her bir otel işletmesi için tek bir organizasyon yapısı kurmak ve şemasını çizmek olanaksızdır. Çünkü otel işletmelerinin kuruluş yeri, büyüklüğü, bina planı, personel sayısı, niteliği, izlediği politika ve hizmetlerin şekli birbirinden farklıdır. Örneğin çok küçük bir otel işletmesinde müşteri kabul işlemlerini bir kişi gerçekleştirebilirken, büyük bir otel işletmesinde bunun için daha fazla personele ve işleme ihtiyaç vardır. Genelde otel işletmeciliğinde idari organizasyonlar otellerin büyüklüklerine göre planlanmaktadır. Çünkü organizasyonun teşekkülü ve yönetim aleti olarak etkinliği otelin kapasitesi ile doğru orantılıdır (Gökdeniz,1999:10). Bu nedenle çalışmamızda organizasyon şemaları, otel işletmelerinin büyüklükleri göz önüne alınarak incelenmeye çalışılmıştır.

#### **1.3.3.1. Otel İşletmelerinin Büyüklüklerine Göre İdari Organizasyon Şemaları**

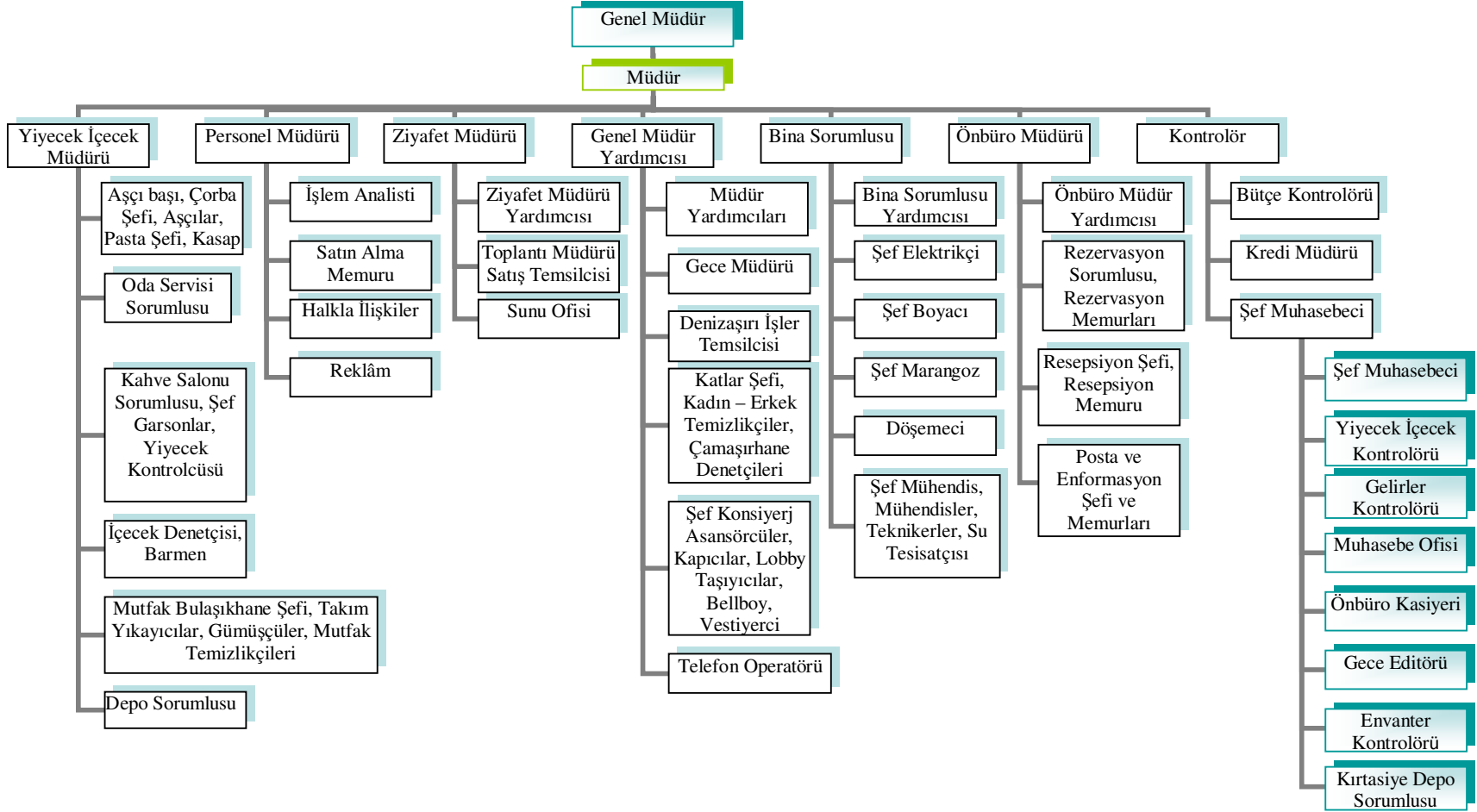
Otel işletmelerinin büyüklüklerine göre idari organizasyon şemalarını 4 kısımda incelemek mümkündür (Gökdeniz ve Dinç,2003:17).

- a. Çok Büyük Otel Organizasyon Şeması:** Oda sayısı 300 ve daha fazla olan otellerdir (Şekil 1).
- b. Büyük Otel Organizasyon Şeması:** Oda sayısı 100 ile 300 arası otellerdir (Şekil 2).
- c. Orta Büyüklükte Otel Organizasyon Şeması:** Oda sayısı 50 ile 100 arasındaki otellerdir (Şekil 3).
- d. Küçük Otel Organizasyon Şeması:** Oda sayısı en fazla 50 olan otellerdir (Şekil 4).

Otellerin büyüklük ölçütüne göre tasniflenmesi değişiklik arz etmektedir. Örneğin Amerika'da oda sayısı 500 den fazla olan oteller büyük oteller grubuna girmektedir.

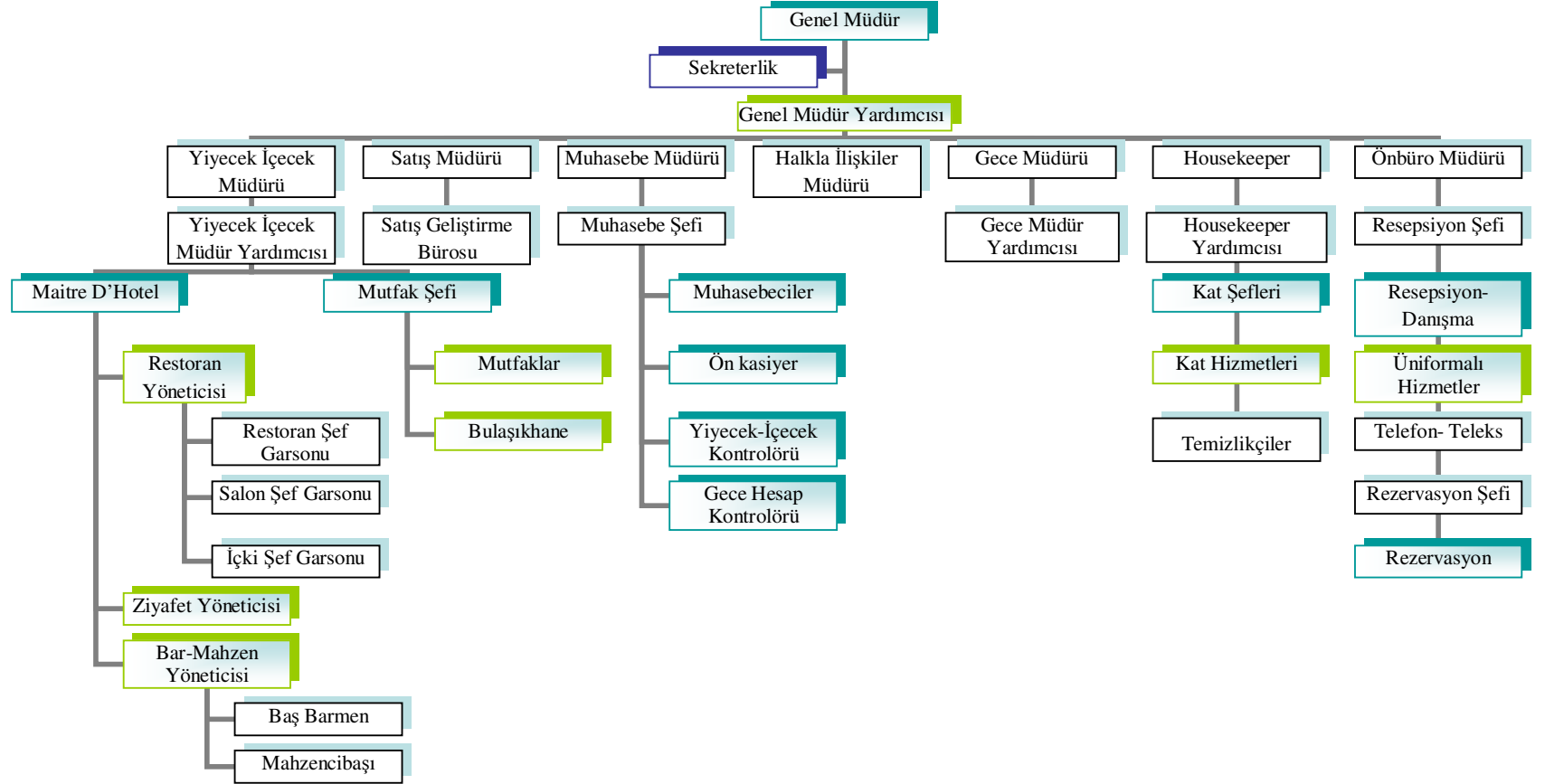


**Şekil 1. Çok Büyük Bir Otel Organizasyon Şeması**



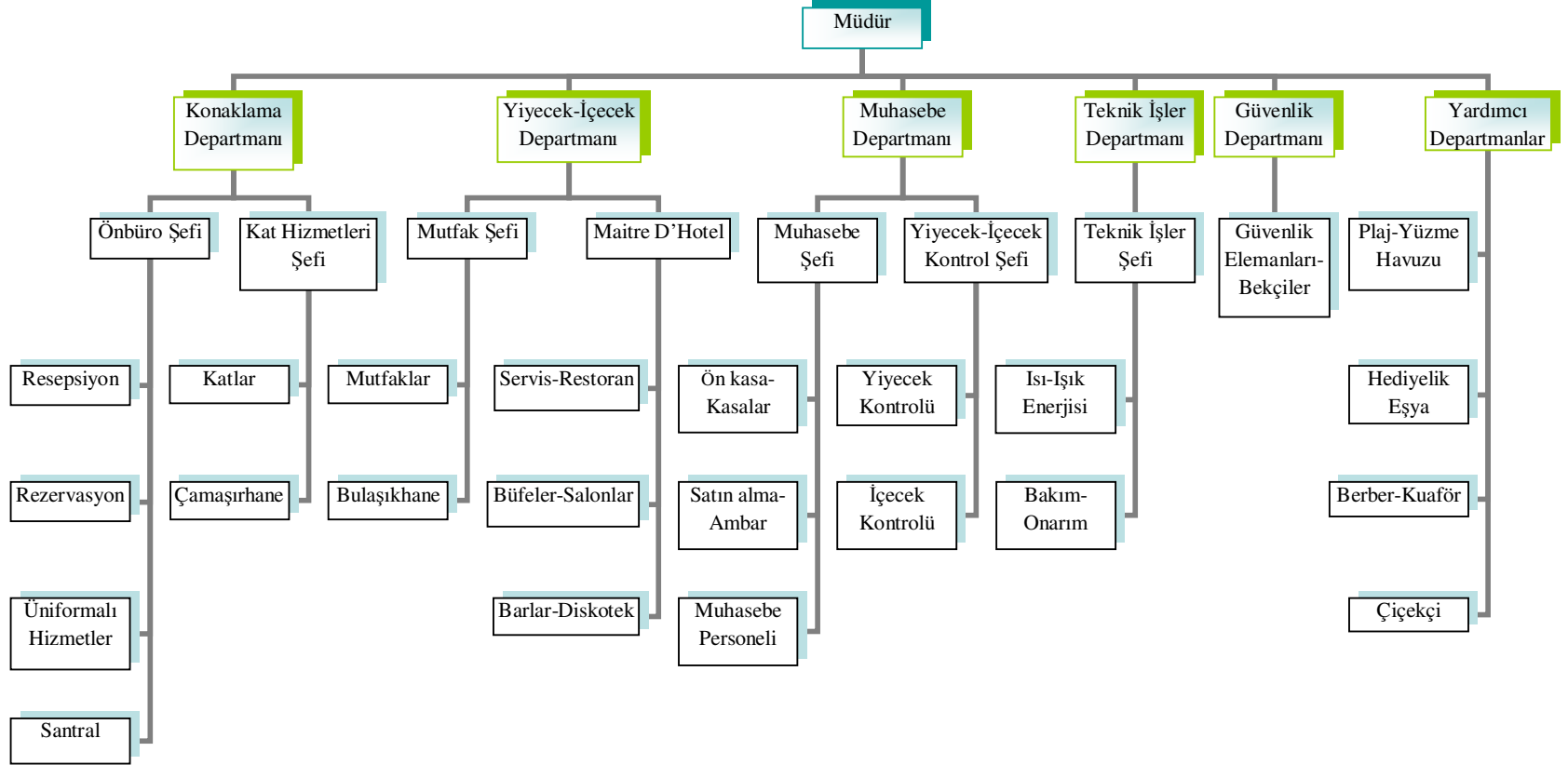
**Kaynak:** Aktaş,(2002:227)

Şekil 2. Büyük Bir Otelin Organizasyon Şeması



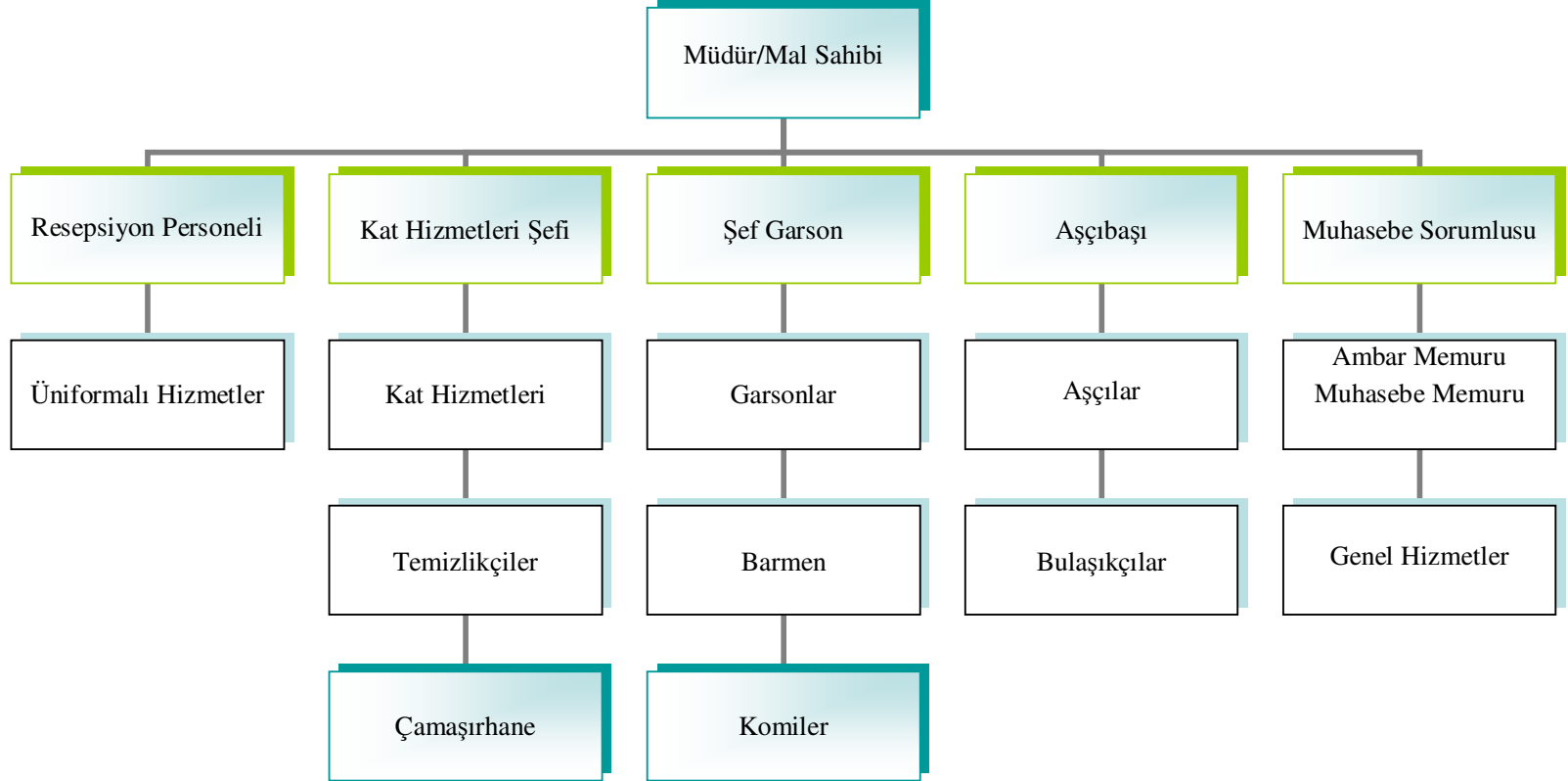
Kaynak: Dereli,(1989:9)

Şekil 3. Orta Büyükte Bir Otelin Organizasyon Şeması



Kaynak: Dereli,(1989:10)

**Şekil 4. Küçük Bir Otelin Organizasyon Şeması**



**Kaynak:** Dereli,(1989:11)

### 1.3.3.2. İdari Organizasyon Şemalarında Yer Alan Bölümlere Göre Otel

#### Hizmetleri

İdari organizasyon şemalarında yer alan bölümlere göre otel hizmetleri, faaliyet bölümleri ve hizmet bölümleri alt başlıkları altında incelenmeye çalışılmıştır.

#### 1.3.3.2.1. Otel İşletmelerinde Faaliyet Bölümleri

Bu bölümlerin sayısı otelin türüne ve büyüklüğüne göre değişir. Fakat odalar ve yiyecek içecek bölümleri temeldir. Otelin yan faaliyet bölümleri müşterilere para karşılığında telefon, çamaşır, kuaför ve hediyelik eşya gibi hizmetlerin sunulduğu bölümlerdir. Faaliyet bölümleri hem gelirin sağlandığı hem de maliyetlerin oluştuğu merkezlerdir. Buralardan sağlanan karlar, toplam karı oluşturmaktadır (Gökdeniz ve Dinç, 2003:18).

**a. Konaklama Bölümü:** Otel işletmesinde en çok personel istihdam edilen, otelin kalite standardını ve itibarını yansıtan bölümlerden birisi konaklama bölümüdür. Konaklama bölümü beş alt bölümden oluşmaktadır (Olalı ve Korzay,1989:539).

- Ön Büro
- Rezervasyon
- Telefon Servisleri
- Üniformalı Servisler
- Kat hizmetleri

**b. Yiyecek - İçecek Bölümü:** Bir otelin en büyük gelir kaynağını odalar bölümünden sonra yiyecek içecek bölümü (yaklaşık %34) oluşturur. Otellerin değişik hizmet alanları olabilir. Bunlar arasında genel ve özel yemek salonları, kokteyl salonları ve barları bulunmaktadır. Ayrıca yiyecek ve içecek için bahçe restoranları, yüzme havuzu kenarlarındaki barlar, hafif bir şeyler yenebilen, kahve içilebilen pastaneler gibi özel tesislerde vardır (Batman,2003:113).

**c. Yan Faaliyet Bölümleri:** Otelin tür ve büyüklüğüne göre müşterilerin çeşitli ihtiyaçlarını karşılayan ve işletmeye gelir sağlayan bölümlerdir. Telefon, çamaşırhane gibi (Gökdeniz, 1999:15).

### 1.3.3.2.2. Otel İşletmelerinde Hizmet Bölümleri

Doğrudan gelir getirmeyen fakat gelir ünitelerini sevk ve idare eden bu ünitelere yardımcı olan bölümler hizmet bölümleri içinde yer alır (Gökdeniz ve Dinç, 2003:22).

- a. Yönetim Bölümü:** Bu yapı, bir otel işletmesinde yönetim kurulu tarafından temsil edilen tepe yönetiminin altındaki tüm yetki ve sorumluluk pozisyonlarını içine alır. Yönetim ekibi, otel yöneticisi, bir veya daha çok yardımcı ve bölüm müdürlerinden (veya şeflerinden) oluşur (Medlik,1997:98).
- b. Muhasebe Bölümü:** Bir otelin muhasebe bölümü tesisin finansal aktivitelerini izler. Muhasebe hizmetlerine şunlar dahildir; ödenmemiş faturalar, ödenmemiş cetvellerin dağılımı, borçlu hesapların toplanması, bordroların yapılması, işletme bilgilerinin toplanması ve finansal raporların bir araya getirilmesidir (Mısırlı,2001;27).
- c. Teknik Bölüm:** Otel işletmelerinde teknik bölüm, otelin değişik bölümlerinde kullanılmakta olan araç, gereç ve donanımların her zaman iyi bir şekilde işlevlerini yapacak biçimde hazır bulunmasını sağlamakla görevli bölümdür (Şener,2001:178).
- d. Güvenlik Bölümü:** Otelerde olağanüstü olaylara karşı alınan tüm tedbirler ve bu tedbirleri uygulayan personel güvenlik bölümünü oluşturur. Bu olayların en önemlileri yangın, ölüm, kaza, eşya kaybı, otelin tesis ve demirbaşlarına müşteriler tarafından yapılan zarar, hırsızlık, çok asabi insanların kasten oluşturdukları olaylar ve sarhoşluktur (Batman, 2003:122).

### 1.3.4. Otel İşletmeleri Muhasebesinin Özellikleri

Turizmin gelişmesi ile birlikte, çeşitli üretim, satış ve hizmet birimlerini bir arada kapsayan büyük ölçekli konaklama tesislerinin sayıları da giderek artmakta ve turizm işletmeleri muhasebesi daha çok önem kazanmaktadır. Turizm işletmelerinde, tüm faaliyetlerin etkin bir biçimde yürütülmesi, düzenli işleyen bir muhasebe sisteminin uygulanmasını zorunlu kılmaktadır (Barutçugil,1989:184).

Otel işletmelerinde muhasebe bölümü, otelde yürütülen faaliyetlerle ilgili hesapların kaydedilmesi, sınıflandırılması ve bunlarla ilgili raporların eksiksiz bir şekilde hazırlanması ile görevlidir. Otel yöneticilerinin de kendilerine sunulan muhasebe

bölümünün hazırladığı günlük, haftalık ve aylık bu raporları okuyup yorumlaması gerekir. Bu çalışma otelin mali açıdan ne durumda olduğunu göstermektedir ve otelin yöneticisine, işletmenin gelecekteki beklentilerine ulaşabilmek için yapması gereken kısa ve uzun vadeli planlar için yardımcı olacaktır (Şener,2001:163).

Otel işletmelerinin diğer sektörlerdeki işletmelerden ayrılan (sanayi, tarım) kendine özgü bazı özellikleri muhasebe uygulamalarını da etkilemektedir. Bu farklılıkların etkisi sonucunda ortaya çıkan otel işletmeleri muhasebesinin özellikleri aşağıda ana hatları itibariyle açıklanmaya çalışılmıştır (Azaltun ve Kaya,2004:2).

- Konaklama işletmelerinde sunulan hizmetler stoklanamaz. Hazırlanan ama kullanılmayan bir oda veya yemek başka gün satılmak üzere bekletilemez, üretildiği gün satılması gerekir. Konaklama işletmelerinde stoklama olmadığı için tek düzen hesap planındaki mamul ve yarı mamul hesapları kullanılmamaktadır.
- Konaklama işletmeleri büyüdükçe sunulan mal ve hizmetler çeşitlenmekte ve bu da muhasebenin işlevini yerine getirebilmesi için daha iyi organize olması ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Örneğin muhasebeye konu işlemler, tek yıldızlı konaklama işletmelerinde hem sayısal hem de çeşitlilik açısından az olacağından tek yıldızlı konaklama işletmesinin muhasebesi daha basit olabilmektedir.
- Konaklama işletmelerinde üretilen mal ve hizmetler emek gücüne bağlıdır. Teknolojinin gelişimine bağlı olarak insana bağımlılık azalmakla birlikte konaklama işletmelerinde insanın insana hizmet karakteristiği nedeniyle emek yoğun çalışma devam etmektedir. Konaklama işletmesindeki muhasebe organizasyonundaki belge ve raporlama düzeni geliştirilerek çok sayıda ve değişik bölümlerdeki personel tarafından gerçekleştirilen mali karakterli işlemlerin eksiksiz takip edilmesi ve kayıtlanması sağlanmalıdır.
- Konaklama işletmeleri 24 saat boyunca açıktır. Bu süre zarfında üretim ve satış işleri aynı anda yapılır. Konukların talebi bekletilemez veya bir başka zamana ertelenemez. Bu çalışma sistemi nedeniyle muhasebe kayıtları beklenilmeden günlük olarak yapılır. Örneğin her gece saat 12.00'dan sonra oda fiyatları konukların hesaplarına aktarılır ve böylece o günkü oda geliri tespit edilmiş olur.

- Konaklama işletmeleri birbirine bağımlı hizmet ünitelerinden oluşur. Konaklama işletmelerinin gelir ve giderleri birden fazla bölümde olduğundan bu gelir ve giderlerin izlenmesi çok iyi çalışan bir belge ve raporlama sistemini gerektirir. Örneğin; konuk, işletmede konaklarken yeme-içme birimlerinde, sağlık birimlerinde, spor birimlerine vb. gelir merkezlerinde tüketim yapar. Her bir birimden konunun yaptığı harcamalar ön bürodaki konuk folyosuna eksiksiz ve zamanında aktarılmalıdır.
- Konaklama işletmeleri yatırım aşamasında sermaye yoğun bir özellik gösterir. Yatırımın kendini amorti etme süresi ortalama 10 yılı bulmaktadır. Yatırımın kaç yılda kendini amorti ettiğinin gerçekçi bir şekilde saptanması için muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması gerekmektedir. Ayrıca duran varlıkların faydalı ömürlerinin doğru bir şekilde tespit edilmesi ve uygun amortisman yöntemleri ile giderilmesi de önemlidir.
- Konaklama işletmeleri önceden tahmin edilemeyen politik, ekonomik ve uluslar arası gelişmelerden çok çabuk etkilenmektedir. Konaklama işletmeleri riskli yatırımlardır. Ancak zamanlı muhasebe bilgisi ile konaklama işletmesinin risklerden ne ölçüde etkilendiği belirlenebilmektedir.
- Konaklama işletmelerinin sunduğu satılabilir oda sayısı sabittir. Bir fabrikada üretimi artırarak talebi karşılamak mümkündür. Ancak 200 odalı bir konaklama işletmesinde 200 oda satıldıktan sonra 201. odayı meydana getirmek mümkün değildir. Eğer konaklama işletmesi oda gelirlerini artırmak isterse yapılması gereken odaların daha yüksek fiyatla satılmasıdır. Zamanlı muhasebe bilgisi ile yöneticiler oda gelirlerini artırıcı kararlar verebilirler.

### **1.3.5. Otel İşletmeleri Muhasebesinin Amaçları**

Tüm işletmelerde olduğu gibi otel işletmelerinin ana kuruluş amacı kar elde etmektir. Hedeflenen kara ulaşıp ulaşılmadığı sorusunun yanıtı muhasebe bölümünde yapılan çalışmalar sonucu bulunur. İşletmenin dili olma görevini yerine getiren muhasebe bölümü, bu karın nasıl elde edildiğini ve bu süreçte işletmenin kaynak ve varlık yapısının nasıl etkilendiğini bilgi kullanıcılarına açıklamaktadır (Çakıcı ve diğ., 2002:171).



Otel işletmeleri muhasebesinin amaçlarını genel olarak şöyle sıralayabiliriz (Çetiner,2002:33).

- İşletmede varlıklar ve kaynaklarla ilgili, para ile ifade edilen değer hareketlerinin devamlı bir şekilde kaydını ve kontrolünü sağlamak,
- Çeşitli hesap dönemlerindeki bilgilere dayanarak istatistikî veriler sağlamak,
- İşletmenin 3. şahıslarla olan durumu hakkında bilgi vermek,
- İşletme bölümlerinin her birinin ayrı ayrı gelir ve giderini tespit etmek, sonuçta otel işletmesinin bir bütün olarak gelir ve giderini belirlemek,
- Müşterilere sunulan mal ve hizmetin (Oda fiyatı, yemek ve içki fiyatı) kaç mal olduğunu tespit etmek,
- Muhasebe kayıtlarından alınan sonuçlara göre, gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.

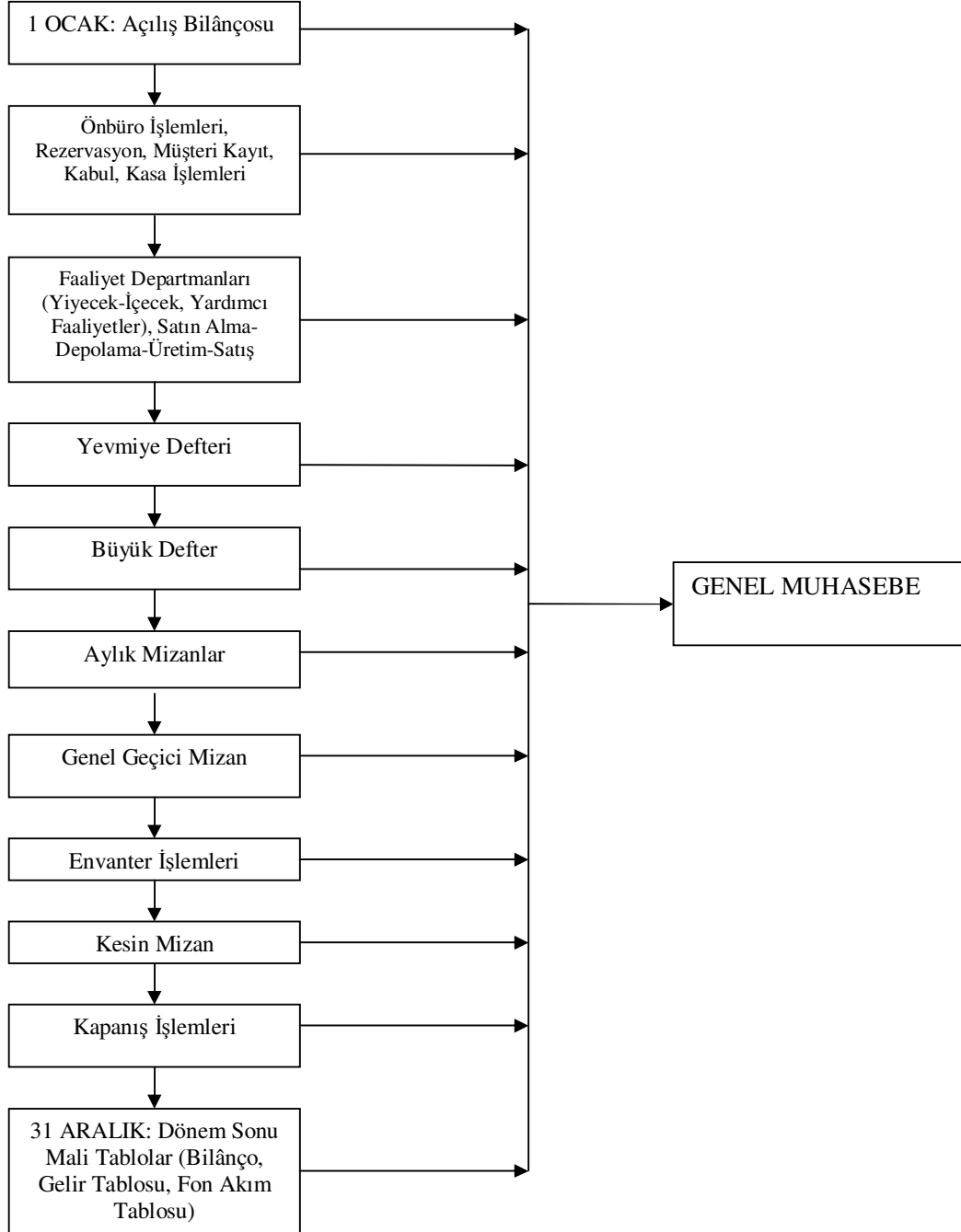
### **1.3.6. Otel İşletmelerinde Muhasebe Süreci**

İşletme faaliyetlerinin ve bunlara ilişkin mali işlemlerin işletmenin varlık ve kaynak yapısı üzerindeki etkisinin belirli dönemler itibarıyla belirlenmesi ve bu sonuçların mali tablolarda gösterilmesi gerekir. Aksi takdirde işletmenin kuruluş amacı olan karlılığa ulaşım ulaşamadığı belirlenemez. Faaliyette bulunan bir işletmede 1 Ocak – 31 Aralık arası olan bir yıl muhasebe dönemi olarak kabul edilir. Bir sonraki yılın 1 Ocak tarihi, yeni bir dönem başlangıcıdır ve bu yeni dönem 31 Aralık tarihine kadar devam eder. Muhasebe sürecindeki işlemler denildiğinde, her yıl tekrarlanan döneme ait muhasebe ile ilgili işlemler anlaşılmaktadır (Çakıcı ve diğ.,2002:191).

Otel işletmelerinde 1 Ocak – 31 Aralık itibarıyla yapılan muhasebe uygulamalarını Şekil 5 yardımıyla özetlemek mümkündür (Denizer ve diğ.,1995:168). Şekil 5 incelendiğinde, muhasebenin temel ilkeleri ve yapılan işlemlerin, diğer işletme (üretim, ticaret) türlerinden farklı olmadığı görülmektedir. Fark, otel işletmelerinde gelir getiren bölümlerin (odalar, yiyecek-içecek vb.) birden çok olması ve bu bölümlerin her birinin otelin toplam karına olan katkısının tespit edilmesinde ortaya çıkmaktadır. Nitekim

önbüro işlemleri ile faaliyet bölümleri dışındaki işlemler genel muhasebenin konusuna girmekte ve tüm işletmeler tarafından uygulanmaktadır.

### Şekil 5. Otel İşletmelerinde Muhasebe İşlemleri



**Kaynak:**Denizer ve diğ.,(1995:167)

## **2. BÖLÜM: MALİYET MUHASEBESİ, MALİYETLEME SİSTEMLERİ VE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİ**

### **2.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı, Amacı ve Maliyet Muhasebesi İle İlgili Kavramlar**

#### **2.1.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı**

Muhasebe; işletme eylemlerinin kontrolünü olurlu kılmak, geleceğe ilişkin işletme eylemlerini planlamak, işletme içi ve dışındaki kişilere işletmeye ilişkin etkin kararlar alabilmeleri için mali olaylarla ilgili bilgilerin toplanması ve iletilmesi işlemi olarak tanımlanabilir (Ataman,2004:1). Maliyet muhasebesi; üretim yapan işletmelerde üretimin gerektirdiği her türlü değer hareketlerini kayıt eden, sınıflayan, rapor eden ve yorumlayan, maliyetleri üretilen mal türü ve miktarına göre hesaplayan çalışmaların tümüdür (Çetiner, 2004:9).

Bir başka tanıma göre ise maliyet muhasebesi; “Bir işletmede üretilen mal ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için, işletmenin yaptığı fedakârlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri; türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkân verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünüdür.” olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan,2004:5).

#### **2.1.2. Maliyet Muhasebesinin Amacı**

Maliyet muhasebesinin başlıca amaçları şöyle özetlenebilir (Bursal ve Ercan,1990:14);

- Temel amaç, işletmenin üretim konusunu oluşturan mamul veya hizmetlerin kaç mal olduğunu mümkün olduğu kadar sağlıklı bir şekilde saptayabilmektir.
- Maliyet muhasebesinin ikinci görevi ve işlevi, işletme için önemi gittikçe artan bir kontrol aracı olmasıdır. Üretim tekniği gereği olarak, birim maliyetlerin

saptanması kolaylıkla mümkün olsa bile, işletme yönetimine yardımcı olmak amacıyla ve kontrol aracı olarak ayrıntılı bir maliyet muhasebesine ihtiyaç vardır.

- Maliyet muhasebesinin üçüncü önemli amacı planlamaya yardımcı olmaktır. Bu işlevin birim maliyetlerin saptanması ve kontrolü amaçlarıyla da yakın ilişkisi bulunmaktadır.
- Maliyet muhasebesinin dördüncü önemli amacı işletmelerin alacakları kararlara yardımcı olmaktır. Örneğin bir işletme fiziki bakımdan eskimiş veya iktisadi bakımdan değerini kaybetmiş bir makineyi yenileme kararını alırken, yapacağı yeni yatırımın gerçek rantabilitesini sağlıklı bir şekilde hesaplamak ister, bu ise yeni yatırım nedeniyle değişecek olan marjinal maliyetle marjinal hasılatın mümkün olduğu kadar kesinlikle hesaplanması sonunda mümkün olabilir.

### **2.1.3. Maliyet Muhasebesi İle İlgili Kavramlar**

Gider, maliyet, harcama kavramları günlük yaşamda çok kullanılan ekonomik terimlerdir. Ancak çoğu zaman birbirlerinin yerine yanlış kullanılırlar. Maliyet hesaplamada önemli olan ve çok sık kullanılan bu kavramların her birinin ne anlama geldiğinin bilinmesi ve aralarındaki ilişkilerin ortaya konması önem arz etmektedir (Karakaya,2004:12).

#### **2.1.3.1 Maliyet**

Maliyet, bir mal veya hizmetin edinilmesi için, o dönem içinde yapılan harcamalarla, daha önceki dönemde yapılan harcamalardan o mal ve hizmetin edinilmesinde katlanılan fedakârlıkların parasal tutarıdır. Bir başka deyişle, maliyet; herhangi bir malı veya hizmeti, kullanıldığı veya satıldığı yerde veya durumda elde edebilmek için doğrudan doğruya ve dolaylı olarak yapılan toplam harcamalardır (Akdoğan,2004:11).

#### **2.1.3.2 Gider**

İşletmeler, faaliyet konularını devam ettirebilmek için bazı malları kullanmak, bazı hizmetlerden yararlanmak zorundadır. Örneğin üretim faaliyetini devam ettirebilmek için hammadde kullanmak, çalıştığı personele ücret tahakkuk ettirmek, elektrik - su kullanmak durumundadır. Buna göre gider, işletmenin faaliyetini ve varlığını

sürdürebilmesi ve bir gelir elde edebilmesi için belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği girdilerin, yani mal ve hizmetlerin parasal tutarıdır (Çetiner,2004:10).

### **2.1.3.3 Harcama**

Bir varlığa sahip olmak veya bir hizmetten yararlanmak için, işletmelerin yaptıkları, para ile ölçülebilen fedakârlıklara “harcama” denir. Harcama nakit veya başka bir varlık (alacakların devri veya mal trampası gibi) ile yapılabileceği gibi borçlanarak da yapılabilir. Borçlanma yolu ile yapılan harcama, ödemesi ileriye ertelenmiş bir parasal fedakârlık şeklidir (Pazarçeviren,2006:7).

## **2.2. Maliyetleme Sistemleri**

Maliyet Sistemi; maliyet hesaplama ve analizleri ile bir yandan yönetimin ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlayan öte yandan da maliyet kayıt sistemi için gerekli girdileri sağlayan bütünü oluşturur (Hacırüstemoğlu ve Şakrak,2002:18).

Yazılı eserlerde maliyet hesaplama ile ilgili çok sayıda sistem kavramı bulunmaktadır. Aşağıda söz konusu maliyet sistemleri 5 ana başlık altında ana hatlarıyla incelenmeye çalışılmıştır.

### **2.2.1. Fiili (Gerçekleşmiş) Maliyet Sistemi**

Mamul maliyetlerini gerçekleşmiş maliyet verilerine göre hesaplayan bir yöntemdir. Fiili maliyet verileri ancak üretim faaliyetinin tamamlanması ve tüm giderlerin gerçekleşmesi halinde elde edilebilir. Dolayısıyla bu yöntemi uygulayan bir işletme, mamul birim maliyetini, ancak tüm giderlerin gerçekleşmesinden sonra hesaplayabilir (Karakaya,2004:58).

### **2.2.2. Standart Maliyet Sistemi**

Standart maliyetler, hem geçmişteki deneyimleri, hem de denetlenmiş üretim koşullarındaki verileri kullanan, bilimsel incelemelere dayanan ve belirli bir üretim döneminden önce saptanmış maliyetlerdir. Standart maliyetler önceden saptanan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve GÜG standartlarına göre hesaplanır (Yükçü,1999:665).

### **2.2.3. Direkt Maliyet Sistemi**

Sistemde mamul maliyetlerinin hesaplanması, üretim faaliyetleri ile ilgili olarak ödenen ya da tahakkuk ettirilen harcamalardan sadece üretim hacmi değişikliklerine göre değişkenlik gösteren harcama tutarları esas alınarak yapılmaktadır. Üretim hacminden etkilenmeyen ve herhangi bir değişiklik göstermeyen ya da kısmen değişiklik gösteren yarı değişken nitelikteki giderler ise mamul maliyetlerinin hesaplanmasında dikkate alınmamaktadır (Çalışkan,2005:34).

### **2.2.4. Sipariş Maliyet Sistemi**

Sipariş maliyet sistemi, müşteri isteklerine göre tek bir ürünün veya belirli bir partinin üretimi durumunda söz konusu olur. Bu durumda her bir ürünün veya partinin maliyetinin ayrı hesaplanması gerekir. Sipariş maliyet sisteminde dışarıdan bir müşteri talebinin olması şart değildir. Maliyetlerin hesaplanması açısından üretim müdürünün vermiş olduğu üretim emri de sipariş olarak kabul edilir. Sipariş maliyet sisteminde siparişin özelliklerine göre hesaplanacak tahmini maliyet, satış fiyatı hakkında önemli bir bilgi kaynağıdır (Küçüksavaş,2006:74).

### **2.2.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi**

FTM sistemi, geleneksel maliyetleme sistemlerine karşı ortaya konulmuş, GÜG'nin dağıtımına yeni bir alternatif getiren maliyet dağıtım tekniğidir (Ergun ve Karamaraş, 2002: 94).

Pek çok organizasyon, hali hazırdaki maliyetleme sistemlerini daha güvenilir hale getirirken FTM sistemini göz önünde tutmaktadır. FTM, temel maliyet nesnelere olarak faaliyetler üzerine odaklanır. FTM; maliyetleri ürünler, hizmetler ve müşteriler gibi maliyet nesnelere paylaştırırken bu faaliyetlerin maliyetini kullanmaktadır (Horngren ve diğ.,1994:115).

### **2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi**

Geleneksel maliyet sistemleri, maliyetleme sürecinde mamul üzerinde yoğunlaşmaktadır. Buna karşın, faaliyet tabanlı yaklaşımın benimsendiği maliyetleme sistemlerinin odak noktası, faaliyetlerdir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak,2002:32).

### 2.3.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Gelişimi

Geleneksel imalat sistemleri, imal edilen mamul çeşidinin sınırlı olduğu, direkt işçilik ve direkt malzemenin imalat maliyetleri içinde ağırlıkta olduğu ve endirekt kaynakların imalatın maliyeti içindeki payının nispeten küçük ve söz konusu bu giderleri mamullere tahsis etmede yapılabilecek hatalardan doğan sapmaların önemli olmadığı bir dönemde geliştirilmişti. Yapılabilecek bir yükleme hatası göz ardı edilmekteydi. Bilgi işlem maliyetlerinin yüksek oluşu da karmaşık ve elverişli GÜG yükleme yöntemlerinin kullanımını güçleştirmekteydi (Ülker, 2002: 92).

ABD’nde yapılan araştırma sonuçlarına göre, sanayi işletmelerinde GÜG’nin toplam maliyetler içindeki payı, son yüzyıllık dönemde düzenli olarak artış göstermiştir. Buna karşılık, direkt (doğrudan) işçilik maliyetlerinin aynı oranda düşüş gösterdiği ortaya çıkmıştır. Bu gelişme doğrultusunda da; günümüz işletmelerinde yöneticiler için direkt (doğrudan) işçilik maliyetlerinde tasarruf yerine GÜG’nde tasarruf sağlanması, verimliliği artırmada daha öncelikli bir konu haline getirmiştir (Arzova,2002:3).

Üretim karmaşıklaştıkça direkt giderlere yol açan faaliyetlere göre GÜG’ ne yol açan faaliyetlerin oranı artmaya başlamıştır. Böylece günümüzde ürün maliyetleri, endirekt giderlere ve GÜG’ ne daha fazla duyarlı hale gelmiştir. Bu nedenle geleneksel maliyet sistemlerinin ürün maliyetlerini doğru olarak hesaplama bakımından güvenilirliği son derece şüpheli hale gelmiştir. Çünkü bazı ürünler ciddi olarak gerçek değerlerinin altında maliyetlendirilebilmekte bu durum her ne kadar rekabetçi bir piyasada ürünlerin satış hacminde bir artış meydana getirirse de aslında ürünün karlılığını aşındırmaktadır. Aksine ürünlerin gerçek değerlerinin üstünde maliyetlendirilmesi ise ürünlerin tüketici açısından çekici olmayan bir şekilde fiyatlandırılmasına ve ürün satış hacminin azalmasına neden olabilmektedir (Plowman,2007).

Toplam üretim maliyetlerindeki bu yapısal değişim, GÜG’nin denetimindeki önemi artırmıştır. Maliyetlerin oluşumundaki etkenlere ilişkin uygulama modelinin geliştirilmesi de aynı doğrultuda önem kazanmıştır. Böyle bir ortamda direkt işçilikle ya da direkt madde maliyetlerinin GÜG yükleme anahtarları olarak kullanıldığı modeller yetersiz kalmıştır. Çünkü bu anahtarlar, GÜG ile üretilen mamul ve hizmetler arasındaki ilişkiyi temsil etmekten uzaklaşmıştır (Rüstemoğlu ve Şakrak, 2002:26).

1980'lerden sonra artan rekabet koşulları, üretimde çalışanların yerini otomasyonun ve makine ağırlıklı üretimin alışı, bilgisayarların devreye girmesi ve iletişim imkânlarının artması vb. nedenlerle çağdaş maliyet sistemlerinin tartışılmaya ve geliştirilip uygulamalara başlandığı görülmektedir. Bir başka anlatımla aslında yukarıda sözü edilen gelişmeler nedeniyle geleneksel maliyet sistemlerinin işletmelerin ihtiyaçlarına uygun maliyet bilgileri üretmez veya üretilen bilgilerin doğrulukları ya da yeterlilikleri tartışılır hale geldiği görülmektedir (Ersoy, 1996: 93). Geleneksel maliyet muhasebesinin yeni üretim ortamlarına uygun tasarlanmamış olması, işletmelerin özellikle ürün fiyatlaması, ürün karlılık analizleri gibi yönetsel kararlar için yetersiz kalması nedeniyle yeni arayışlar içine girilmiştir (Öker, 2003:27).

FTM' nin gelişimi şu düşünceden doğmuştur: Modern üretim lojistik ve bilişim teknikleri işletmelerin faaliyet ve maliyet yapısını büyük ölçüde değiştirmiştir. Yüksek teknolojiye dayalı işletmelerde bugün direkt üretim faaliyetleri yerine endirekt alanlarda planlama, yönetme, gözlemlene ve kontrol etme faaliyetleri baskın olmaktadır. Faaliyetlerdeki bu değişikliklerin özellikle işletmelerin maliyet yapısına etkileri olmuştur (Ersen,2000: 118).

Yeni üretim sürecinde, araştırma geliştirme, mamul tasarımı, kalite kontrol, üretim planlama ve amortisman gibi endirekt nitelikteki maliyetlerin mamul maliyetleri içerisindeki payı artmıştır. Buna karşılık yoğun otomasyon ile makine ve robotların kullanımına paralel olarak işçilik giderlerinde önemli azalma olmuştur. Hacim esasına dayanan maliyet sistemlerinin kullanılması durumunda mamulün hacminde meydana gelen değişiklik, mamul maliyetlerini de değiştirmektedir. Buradan hareketle hacim esasına bağlı kalmadan dağıtılacak maliyetler için maliyetlerin mamullere, gerçekleştirilen faaliyetlere göre yüklenmesini sağlayan maliyet sistemleri geliştirilmiştir. Bunların en önemlilerinden biri FTM yöntemidir (Karacan ve Aslanoğlu, 2005: 18).

Günümüzde bütün yönetim muhasebesi sistemlerinde hacim tabanlı yaklaşımların, ürün maliyetlendirmede çok ciddi bir eksiklik gösterdiği kuşkusuzdur. Direkt işçilik ve makine saati dağıtım anahtarlarını kullanarak toplam maliyetlerin büyük kısmını ürünlere paylaştıran yaklaşımlar, karmaşık ürün hattı ortamlarında stratejik olarak yanlış



ve yararsızdırlar. FTM yaklaşımı ise toplam maliyeti, maliyete yol açan ürünlere paylaştırmada çok daha doğrudur (Shank ve Govindarajan,1993:180).

İşletmelerin maliyet sistemlerindeki değişiklikler, işletmelerin rekabet edebilmesi için daha doğru kararlar almak durumundaki yöneticilere gerekli bilgiler sunmak ve işletmelerde yeni üretim teknolojilerinin uygulanabilmesine yardımcı olmayı amaçlamaktadır. İşletme yöneticilerine sağlanan muhasebe bilgilerinin odak noktası, daha doğru ürün bilgileri ve pazarda rekabet üstünlüğü sağlayabilecek bilgiler yönünde değişmiştir.

Bu değişiklik geleneksel olarak hem finansal muhasebe sistemlerine ürün maliyetlerini saptayarak yardımcı olan hem de işletmeye ilişkin kararları alma durumundaki yöneticilere bilgi sağlaması gereken maliyet sistemlerinden yöneticilerin yeni isteklerde bulunması ile ortaya çıkmıştır. Günümüz koşullarında bu istekleri en iyi biçimde yerine getirebilen maliyet sistemi FTM sistemi olmaktadır (Bengü,2002:6).

### **2.3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Kavramı**

Kullanılan teknolojinin değişmesi üretim, pazarlama, muhasebe, finansman gibi fonksiyonlarda kullanılan sistemlerin değişimini de beraberinde getirmiştir. Üretim işletmelerinde mamul maliyetlerinin hesaplanmasında yıllarca kullanılan geleneksel sistemlerin yetersiz kalması, yeni maliyetleme yaklaşımı olarak FTM yönteminin ortaya çıkmasında etkili olmuştur. Söz konusu yöntem ortaya çıkışında endirekt maliyetlerin tespitine ve kontrolüne yönelik olarak düşünülmüş ancak zamanla daha kapsamlı hale gelmiştir (Bengü, 2005: 187).

Faaliyet; FTM'nin dayandığı temel kavramlardan biridir. Faaliyetin çok sayıda tanımı yapılmıştır. Raffish; faaliyeti,"Çalışma gerektiren süreçler ve yöntemler" olarak tanımlamaktadır. Faaliyet bir işletmedeki temel iş ve birimler olarak da ifade edilebilmektedir. Farklı bir tanımda faaliyet "işletmelerin amaçlarına ulaşmak için, işletme içindeki her özel grup tarafından tekrarlı yapılan işler ve görevlerdir" şeklindedir (Bengü, 2002: 12).

FTM; faaliyetlerin neden olduğu kaynakların tüketimine dayanan maliyetleri, ürünlere, hizmetlere veya müşterilere ayıran bir maliyetleme yaklaşımıdır. Bu maliyetleme yaklaşımının temel varsayımı; bir firmanın ürünleri veya hizmetleri yaptığı faaliyetlerin

sonucudur ve ihtiyaç duyulan faaliyetler maliyete yol açan kaynakları kullanır. Kaynaklar faaliyetlere paylaştırılır ve faaliyetlerde faaliyetleri tüketen maliyet nesnelere paylaştırılır. Maliyet etkenleri ve faaliyetler arasındaki nedensel ilişki FTM sisteminde büyük önem arz etmektedir (Blocher ve diğ.,2002:107).

FTM; toplam ürün maliyeti içerisinde yer alan endirekt unsurların diğer bir ifadeyle de GÜG'nin ürünlere yüklenmesini sağlayan bir yaklaşımdır (Köse, 2005:128). FTM; esas maliyet hedefi olarak faaliyetler üzerinde yoğunlaşan ve bu faaliyetlerin maliyetini diğer maliyet hedefleri için temel alan bir tekniktir. Bir işletmeyi yaptığı faaliyetlerin maliyeti bakımından inceler (Erdoğan,1995:33).

FTM sisteminde maliyetler, maliyet unsurları ile faaliyetler arasındaki neden-sonuç ilişkisine dayanarak belirlenmektedir (Öncü, 1999: 99). FTM'nin öncülerinden Robin Cooper, Robert Kaplan ve H.Thomas Johnson; FTM'nin, GÜG'ni mamuller, süreçler, hizmetler ya da müşteriler gibi maliyet özneleri ile direkt olarak ilişkilendirmesi ve bu sayede yöneticilerin, mamul karışımlarına ve rekabetsel stratejilerine ilişkin doğru kararlar vermeleri için kullanılan bir maliyetleme yöntemi olduğunu söylemektedirler (Arzova, 2002:14).

Geleneksel yaklaşımda, GÜG'nin mamul maliyetine yüklenmesinde direkt işçilik saati, makine saati gibi bir faaliyet ölçüsü kullanılır. Ancak bu durumda, yüksek hacimde, standartlaşmış mamuller, küçük hacimlerde ve kısa dönemli üretilen mamullere göre daha yüksek bir maliyet payı alırlar. Oysa hazırlık, planlama, tasarım gibi faaliyetler ikinci tip üretimde daha yoğun kullanılmaktadır (Lazol, 2004: 137).

Bu sistemde, maliyetlerin önce faaliyetlere ve daha sonrada faaliyetlerden maliyet nesnelere atanmasında yararlanır. FTM sistemi, işletmelerin sahip olduğu kaynakların maliyetini, aynı işletmede yerine getirilen faaliyetlerin bu kaynakları kullanımına dayanarak faaliyetlere yükler ve daha sonra da, bu faaliyetlerin maliyetini; ürünler, hizmetler, müşteriler ve proje gibi çıktılara aktarır veya bu maliyet nesneleriyle ilişkilendirir ve bu nedenle de geleneksel maliyet sistemlerinden farklılık gösterir (Gündüz,1997:85).

FTM, GÜG'nin davranışları hakkında daha iyi bir anlayışa sahip olunabilmesi için, GÜG'ne neyin sebep olduğu ve bu giderlerle mamuller arasındaki ilişkinin nasıl kurulacağı üzerinde önemle durmaktadır (Erden, 2004: 21).

### **2.3.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Amaçları**

FTM sistemi, bir çağdaş üretim düşüncesidir. Bu düşünce üretim işletmelerinde tüm faaliyetlerin sürekli iyileştirilmesini gerektirmektedir. Bu doğrultuda FTM sisteminin amaçlarından biri doğru maliyet bilgileriyle yanlış kararların sayısının azaltılmasını sağlamak ve mamullerin faaliyetleri tükettiği, faaliyetlerinde kaynakları tükettiği gerçeğinden hareketle planlı, kontrollü, ekonomik GÜG yükleme verileri sağlamaktır (Hacırüstemoğlu, 1995: 328).

Maliyet muhasebesi için asıl problem, endirekt maliyetlerin mamullerle ilişkisinin kurulamamasıdır. FTM, bu ilişkinin gerçek anlamda faaliyetler aracılığı ile kurulmasını amaçlamakta ve böylece bir yandan daha gerçekçi maliyet bilgisi sağlarken, diğer yandan tüm maliyetlerin (sebeplerinin) analizini kolaylaştırmayı ve bunları stratejik kararlar almaya yönelik olarak yönetime sunmayı hedeflemektedir (Bengü, 2002: 39).

Uygulamada FTM'nin çok değişik amaçlarla kullanıldığı görülmektedir. Örneğin İngiltere de CIMA (Chartered Institute of Management) üyeleri arasında yapılan bir araştırmaya göre son yıllarda FTM'nin kullanım amacı mamul maliyetlemenin yanı sıra maliyet düşürme üzerinde çalışmaktadır (Bengü, 2005: 188). FTM'nin bir diğer amacı da, sorunları belirlemek, çözüm ve fırsatlarla ilgili güvenli bir rota çizmektir. FTM, maliyet nesnelere ve faaliyetlerle ilgili finansal ve finansal olmayan bilgiler sağlayarak maliyet oluşumuna neden olan etkenleri ve faaliyetleri belirler. Bu da, yönetimi, maliyetin oluşmasının gerçek nedenlerine yönelterek maliyet yönetimi ve kontrolüne olanak sağlar. FTM sistemi özellikle GÜG'nin yapısının anlaşılmasını ve izlenebilirliğini sağlayarak, bunların yönetimini ve kontrolünü olanaklı kılmaktadır (Kalmış, 1999: 130).

FTM'nin bir diğer amacı geleneksel maliyet sistemlerinde maliyetlerin mamullere yüklenmesi için kullanılan hacim tabanlı anahtarlar nedeniyle ortaya çıkan yanlışların giderilebilmesidir (Rüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 30). Fiyatlama, pazarlama, mamul tasarımı ve mamul çeşitleri ile ilgili alınan kararlar yöneticilerin aldığı en önemli

kararlar arasındadır ve bu kararların hiçbiri doğru maliyet bilgisi olmadan etkin olarak alınamaz. Bu çerçevede FTM sisteminin amacı doğru maliyet bilgisi sağlamaktır. Yani FTM sistemi, üretim ve destek faaliyetleri ile mamul faaliyetleri hakkında daha doğru bilgi sağlamak amacıyla tasarlanmıştır (İşleyen, 2001: 76).

Maliyet düşürme ve maliyet yönetimi, faaliyet performansı ölçümü ve iyileştirme, mamul ve hizmet çıktıları ile ilgili kararlar, mamul ve hizmet maliyetleme, bütçeleme gibi çok çeşitli amaçlar için kullanılan FTM sisteminin temelde iki önemli amaca hizmet ettiği söylenebilir. Bu önemli amaçlar ise şunlardır (Ülker, 2002: 96).

1. İmalat organizasyonunda yapılan tüm faaliyetlerin tüketimi, maliyeti ve ilgi alanlarını tanımlayarak detaylı bilgi sağlamak,

2. Yöneticilere alacakları kararlarda kullanmak üzere doğru maliyet bilgileri sunmak.

FTM'nin diğer önemli amaçları şunlardır (Alkan, 2005: 41);

- Düşük katma değere sahip diğer bir ifadeyle de mamul ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da en düşük düzeye indirmek,
- Karlılığı arttırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında, etkin ve verimli bir bilgi tabanı sağlamak,
- Problemlerin temel nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak,
- Zayıf varsayımları kabullenmekten ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmaktır.

#### **2.3.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Dayandığı Varsayımlar**

FTM sistemi, tüm organizasyonel kaynakların faaliyetler tarafından kullanıldığından hareketle, faaliyetlere ilişkin maliyetlerin mamul, hizmet ve proje gibi çıktılara dağıtımını gerçekleştirmektedir. Bir maliyet yönetim aracı olarak FTM sisteminin dayandığı birtakım varsayımlar vardır. Bu varsayımlar modelin yapısını ortaya koyarken işleyişine de yön vermektedir (Kaygusuz,2006:13). Sistemin aşağıda açıklandığı gibi 6 varsayıma dayandığı söylenebilir (Holmen,1995:38).

- Faaliyetler kaynakları tüketmekte ve elde edilen kaynaklar maliyeti oluşturmaktadır.
- Ürünler veya siparişler faaliyetleri tüketmektedirler.
- FTM sistemi harcamayı değil tüketimi ölçmektedir. Kısa dönemde faaliyetlerdeki bir değişimin kaynakların kullanımını üzerindeki etkisi çok az olmaktadır. Bu nedenle kısa dönemde harcama yerine kullanma anlayışı geçerlidir. Uzun dönemde ise kullanım ve harcama aynı anlama gelmektedir (King,1991:23).
- FTM sisteminde süreç değerlendirme analizi ile faaliyet analizi yapılmakta ve önemli faaliyetler belirlenmektedir. Bundan sonra, çoklu dağıtım anahtarları kullanılarak faaliyetlerin tükettiği kaynak maliyetleri önce maliyet gruplarında, oradan da mamullerde izlenilmesi sağlanır.
- Her maliyet grubu için tek bir faaliyet bulunmakta ve bu maliyet grupları da homojen özellik göstermektedir.
- Her maliyet havuzundaki maliyetler değişkendir. Her faaliyet merkezinde, tesis düzeyindeki faaliyetler dışında kalan tüm faaliyet maliyetlerinin gerçekleştirilen faaliyetlere bağlı olarak değişkenlik gösterdiği savunulmaktadır.

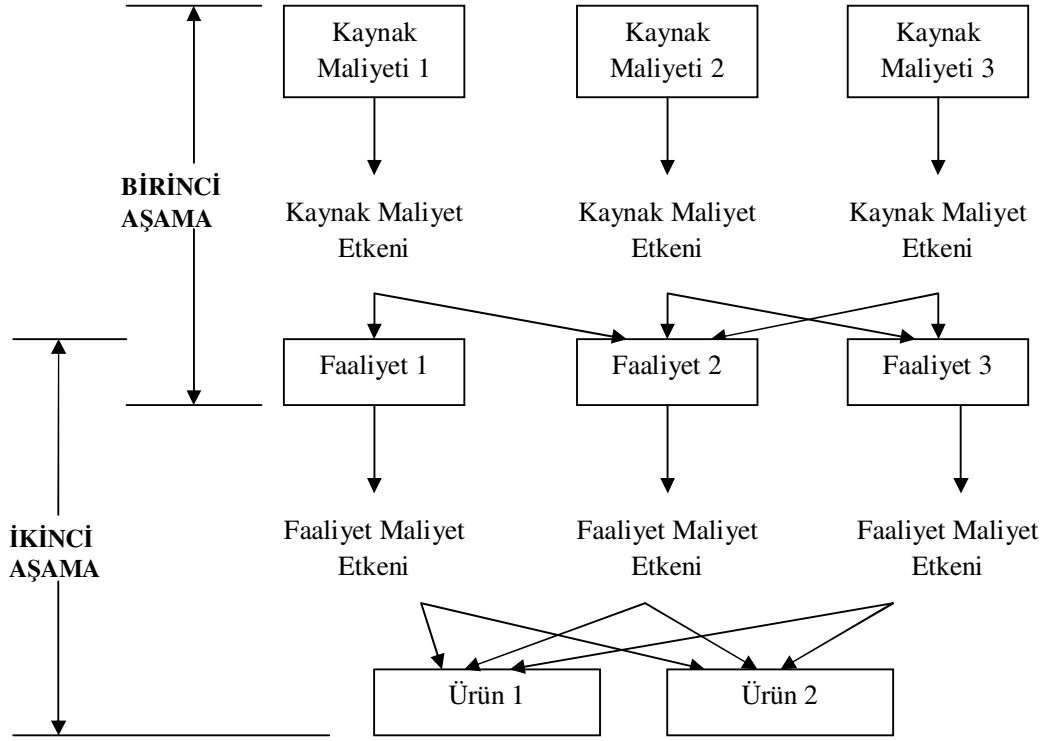
### **2.3.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin İşleyişi**

Teknoloji yoğun yeni üretim ortamlarında, GÜG'nin mamullere dağıtımında, hacim tabanlı dağıtım ölçüleri yerine GÜG'nin oluşumuna neden olan faaliyetlerin esas alınması önerilmektedir (Karakaya, 2004:157). FTM sistemi, maliyetleri ilk olarak faaliyetlere, daha sonra mamullere yükleyen bir sistemdir. Bu nedenle sistemin yapısı iki aşamalı bir süreçten oluşur (Alkan, 2005:45).

İlk aşama işletmedeki tüm üretim faaliyetlerini amaca uygun olacak bir şekilde (ürün bazında, müşteri bazında vb.) belirlemek ve bu faaliyetleri ortak faaliyet havuzlarında topladıktan sonra bu faaliyetlerin maliyetlerini belirlemektir. Faaliyetlerin maliyetleri belirlendikten sonra ikinci aşama bu maliyetlerin ürünlere aktarılması aşamasıdır (Öker,2003:36).

FTM sisteminin iki aşamalı yapısı Şekil 6’da görülmektedir.

### Şekil 6. İki Aşamalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi



**Kaynak:** (Roztocki ve Valenzuela, 2007)

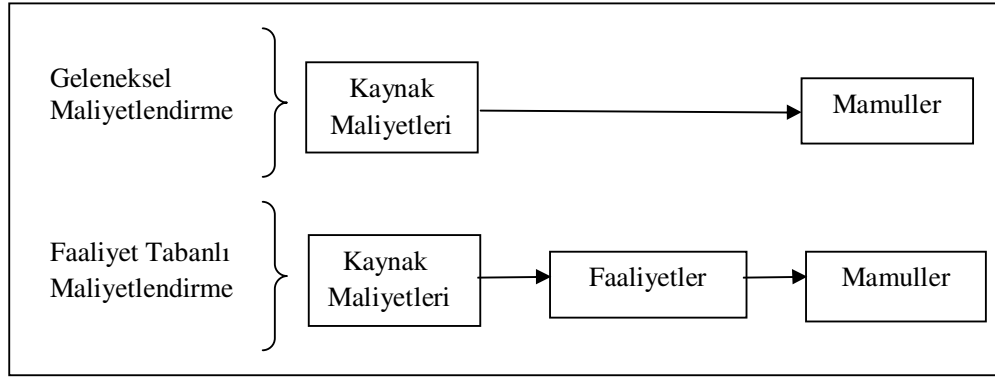
FTM yaklaşımına göre giderler mamuller için değil, faaliyetlerin yürütülmesi için yapılır. Mamuller ise bu faaliyetlerden yararlanır. Bu bakımdan, giderler önce faaliyetlere yüklenerek, her bir faaliyetin maliyeti hesaplanır. Daha sonra da her faaliyetin maliyetinden mamullere, o faaliyetten yararlanma derecelerine göre pay verilir (Büyükmirza, 2000: 248). Geleneksel maliyet sistemleri, maliyetleme sürecinde mamul üzerinde yoğunlaşır. Buna karşı faaliyet tabanlı yaklaşımın benimsendiği maliyetleme sistemlerinin odak noktası faaliyetlerdir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak,2002:32).

Geleneksel mamul maliyetlemede 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 (maliyet) merkezlerine yüklenir. FTM ise işletmede üretim için gerekli tüm faaliyetleri dikkate alır ve ilk aşamada endirekt maliyetleri faaliyet merkezlerinde toplar.

Bunun yanı sıra hem geleneksel mamul maliyetleme de hem de FTM' de ikinci aşamada maliyetler mamullere yüklenmektedir. Bu aşamada, iki yöntem arasındaki temel hesaplama farklılığı, kullanılan maliyet etkenlerinin sayısından ve mahiyetinden kaynaklanmaktadır. FTM, geleneksel sistemde kullanılan bir veya iki adet birime bağlı dağıtım anahtarlarına göre çok daha fazla sayıda maliyet etkeni kullanır. Sonuç olarak bu durum sistemin doğruluk derecesini arttırmaktadır (İşleyen, 2001: 81).

### Şekil 7. Geleneksel Maliyetlendirme ile Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin

#### Karşılaştırılması



**Kaynak:** Büyükmirza (2000:249)

### 2.3.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Uygulama Süreci

FTM sisteminin tasarlanması işletmeden işletmeye farklılıklar gösterse de genelde 5 adımdan oluşmaktadır. Bunlar (Öker,2003:37);

- 1- Faaliyetlerin Belirlenmesi
- 2- Faaliyetlerin Gruplandırılması
- 3- Faaliyetlerin Maliyetlendirilmesi
- 4- Maliyetlerin Ürünlere Aktarımı İçin Uygun Maliyet Etkenlerinin Seçimi
- 5- Faaliyet Maliyetlerinin Ürünlere Yüklenmesi

#### 2.3.6.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

FTM sisteminin en önemli aşamalarından biri destek faaliyetleri sırasında ortaya çıkan indirekt giderleri ürünlerle ilişkilendirecek faaliyetlerin belirlenmesi aşamasıdır. Üretime hazırlık safhası dahil olmak üzere tüm faaliyetlerin birbirleriyle çakışmayacak

biçimde saptanması gerekir (Öker,2003:37). FTM' de faaliyetlerin belirlenmesi ve bunların maliyet muhasebesi sisteminde esas alınması maliyetlerin hesaplanmasının yanında aşağıdaki faydaları da sağlar (Güven, 1993: 31).

- İşletmenin karmaşıklığının anlaşılmasını,
- İşletme içindeki faaliyetlerin ilişkilendirilmesini,
- İş akışının anlaşılmasını,
- İş akışında birim ve kişilerin faaliyetlerinin anlaşılmasını,
- Katma değer yaratmayan faaliyetlerin tasfiye edilmesini sağlayarak etkinliğin artırılmasını,
- FTM sisteminin uygulanabilmesi için plan yapılmasını,
- Faaliyetlerin maliyet davranışlarının belirlenmesini,
- Uygun maliyet merkezlerinin ve yansıtıcılarının belirlenmesini,
- Kaynakların rasyonel bir şekilde faaliyetlere yansıtılmasını sağlar.

Sistemin sağlıklı kurulması açısından faaliyetlerin belirlenmesi adımı oldukça önemlidir. Bu nedenle faaliyetlerin belirlenmesinde bazı kurallar belirlenmiştir. Bu kurallar:(Alkan,2005:46)

- Faaliyetler sistemin amacına uygun olarak detaylandırılmalıdır.
- Makro faaliyetler kullanılmalıdır.
- Önemsiz faaliyetler bir araya getirilmelidir.
- Faaliyetler açık ve tutarlı bir şekilde tanımlanmalıdır.

FTM'nin odak noktası faaliyetlerdir. Bu nedenle faaliyetlerin tanımlanması bir FTM sistemi tasarlamada ilk adım olmalıdır. Faaliyet, yapılan eylemi veya gerçekleştirilen işi belirtmektedir. Faaliyetleri tanımlamak, müdürlere ve işçilere aşağıdaki soruyu sormak kadar basittir: "Siz hangi işi yapıyorsunuz?" Bu yüzden faaliyet tanımlama bir organizasyonun, kaynakların tüketimini gerektiren eylemleri veya işleri gözlemlemesini



ve listelemesini gerektirmektedir (Hansen ve diğ.,1997:315). GÜG'nin ortaya çıkmasına neden olan faaliyetleri dört farklı grupta toplamak mümkündür (Karakaya, 2004:157):

**Mamul birimi düzeyinde tekrarlanan faaliyetler:** Her bir mamul biriminin üretilmesi için tekrarlanarak yapılan iş ya da işlemlerdir. Bu faaliyetler her bir birim için yapıldığından dolayı, faaliyete ait giderler birim sayısına göre dağıtılır. Üretilen her birim mamul için yapılan kalite-kontrol testi buna örnek gösterilebilir. Bu tür faaliyetlere ait giderler birim sayılarına göre mamullere dağıtılabilir.

**Mamul üretim partisi düzeyinde faaliyetler:** Her bir mamul partisinin üretimi için yapılan iş ve işlemleri ifade eder. Yeni bir partinin üretimine başlarken yapılan makine temizliği, teknik bakım, onarım işleri, makine ayarlarının değiştirilmesi gibi makineleri hazırlama işlemleri parti düzeyinde faaliyet için örnektir. Aynı şekilde parti üretiminin gerçekleştirilmesi için gerekli malzemelerin siparişi, bunların teslim alınması, muayenesi gibi faaliyetler de parti düzeyinde yapılan faaliyetlere örnek gösterilebilir.

**Mamul türü (ürün) düzeyinde faaliyetler:** Farklı türde üretilen mamuller için yapılan iş ve işlemleri ifade eder. Her bir mamul türü için yapılan tasarım, deneme üretimi, kalite kontrol bu düzeydeki faaliyetler için örnek gösterilebilir. Mamul türünde yapılan bu tür faaliyetlerin neden olduğu GÜG de mamul türleri esas alınarak dağıtılır.

**Tesis düzeyinde faaliyetler (İşletme düzeyi):** Bu faaliyetler, yukarıdaki düzeylerde ilişki kurulamayan genel nitelikli faaliyetlerdir. Bunlar ortak nitelikte olan üretim yönetimi, genel güvenlik, yemekhane, bina kirası, park ve bahçelere ait faaliyetlerdir. Bunların mamullere doğrudan ilişkisini kuracak dağıtım ölçülerinin belirlenmesi çoğu zaman mümkün değildir. Bu nedenle, genellikle hacim tabanlı dağıtım ölçülerinden yararlanılır.

### **2.3.6.2. Faaliyetlerin Gruplandırılması**

Gruplandırma benzerlikler üzerinde durur ve bunları bir araya getirerek bilgi toplama ve yorumlama için gerekli çabayı azaltır. Farklı faaliyetler bir araya getirilmemelidir. Burada benzer görevlerin ve faaliyetlerin tek bir faaliyet çatısı altında birleştirilmesine dikkat edilmelidir. Bu birleştirme makro faaliyetler olarak ortaya çıkar. Makro faaliyetler birbirleriyle ilgili ve birbirine benzer çok sayıda mikro faaliyetlerin bir kümesidir (Ülker,2002:188). Maliyetlerin izlenme sürecinin basitleştirilmesi için

maliyetler, içinde benzer davranış modellerinin maliyet havuzlarına ayrıldığı maliyet merkezlerine göre gruplandırılabilir. Böylelikle birçok hesap içinde saklı kalabilecek maliyetlerin izlenmesi sağlanır (Erdoğan, 1995:92).

Faaliyetler gruplandırılırken iki noktaya dikkat edilmelidir. Birincisi ortak havuza atılacak faaliyetler belli bir maliyet nesnesi için tüketiliyor olmalıdır. Yani bu havuzda gruplandırılacak faaliyetlerin her biri belli bir ürün grubu tarafından kullanılıyor olmalıdır. İkinci nokta ise faaliyetlerin aynı maliyet etkenini kullanıp kullanmadığıdır (Öker, 2003:39).

### **2.3.6.3. Faaliyetlerin Maliyetlendirilmesi**

Faaliyetlerin tanımlanması ve gruplandırılmasından sonraki aşama faaliyet maliyetlerinin belirlenmesidir. Büyük defter hesapları, FTM sistemi tasarımcıları için iyi bir veri kaynağı niteliğindedir. Bu defterlerdeki kayıtlar, bir anlamda, işletme hakkında önemli tüm finansal verilerin özetini sağlar. Örneğin çalışanlara ödenen ücretlerin toplamı ve ayrıntısı, ayrılan amortismanların toplam tutarı ve dağılımı, tahakkuk eden vergiler, standart maliyetler ve fiili maliyetler ile bu ikisi arasında oluşan farkların tümü bir işletmenin büyük defter hesaplarında görülebilir (Gündüz,1997:131).

Maliyetlerin faaliyet merkezlerine dağıtımında yani faaliyetlerin maliyetlendirilmesinde iki yöntem söz konusudur. Kaynak maliyetler, ya direkt olarak ya da maliyet etkenleri (cost drivers) yardımıyla faaliyet merkezlerine dağıtılabilirler (Alkan, 2005: 47).

FTM' de kullanılan yükleme anahtarı maliyet etkeni olarak adlandırılır. FTM; ürünlerle yapılan faaliyetler arasında bağlantı kuran ve genel faaliyet maliyetlerini bu maliyet etkenlerini kullanarak doğrudan ürünlere dağıtan maliyet etkenlerine dayanmaktadır (Atkinson ve diğ.,1995:291). Kısaca maliyet etkeni, faaliyet maliyetlerinin elde edilmesinde kullanılan ve belli bir faaliyete özgü ölçü birimidir (Dumanoglu, 2005:109).

Genel maliyet alanlarındaki maliyetlerin oluşumunu etkileyen temel faktörler, FTM muhasebesinin çıkış noktasını oluştururlar. Bu maliyet etkileyici büyüklükler maliyet etkeni olarak adlandırılır. Maliyet etkenleri, örneğin sipariş sayısı, ürün çeşitlerinin sayısı, ticari ortakların sayısı vb. olabilir (Ersen,2000:119).

Faaliyetler ve muhtemel maliyet etkenleri örnekleri aşağıda gösterildiği gibidir (Weygandt ve diğ.,2002:920).

**Faaliyet**

**Maliyet Etkeni**

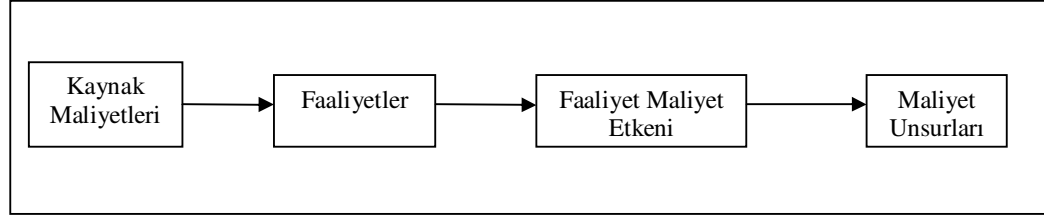
- |   |   |
|---|---|
| - Hammadde siparişi verme                     | - Sipariş verme saatleri; sipariş sayısı          |
| - Hammadde teslim alma                        | - Teslim alma saatleri; sipariş sayısı            |
| - Malzeme taşıma                              | - Talep sayısı, malzeme ağırlığı, taşıma saatleri |
| - Üretim programlama                          | - Sipariş sayısı                                  |
| - Makine hazırlama<br>makine hazırlama sayısı | - Makine hazırlama saatleri,                      |
| - Makinede işleme (İmal etme, monte etme vb.) | - Makine saatleri                                 |
| - Kalite kontrol denetimleri                  | - Denetim sayısı                                  |
| - Fabrika denetleme                           | - İşçi sayısı                                     |

Maliyet etkeni iki çeşittir. Bunlar; kaynak maliyet etkeni (resource cost driver) ve faaliyet maliyet etkeni (activity cost driver) dir. Bu etkenleri şöyle açıklayabiliriz: Kaynak maliyet etkeni; faaliyetler tarafından tüketilen kaynakların miktarını ölçen bir etkendir. Kaynak maliyet etkeni, belirli maliyet havuzlarına faaliyet tarafından tüketilen kaynak maliyetlerini dağıtan bir maliyet etkenidir. Örnek olarak; faaliyetin gerçekleştirilmesinde gerekli olan alan için kullanılacak kaynak maliyet etkeni m<sup>2</sup> olabilmektedir.

Faaliyet maliyet etkeni ise; bir maliyet unsurunun ne kadar miktarda faaliyet kullandığını ölçer. Bu maliyet etkeni; maliyet unsurlarına maliyet havuzundaki maliyetleri dağıtır. Örneğin; x ürününün üretilmesi için çalışan makinelerin faaliyeti için makine saatinin kullanılması. Maliyeti unsuru ise (cost object); yönetim amaçları için

maliyetlerin dağıtıldığı ürün, hizmet, müşteri, faaliyet veya organizasyonel birimleridir (Köse,2005:130).

### Şekil 8. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Maliyet Dağıtımı



**Kaynak:** Köse, (2005:130)

#### 2.3.6.4. Maliyet Etkenlerinin Seçimi

En az sayıda gerekli maliyet etkeni belirlendikten sonra uygun maliyet etkenleri seçilebilir. Bir maliyet etkeni seçerken 3 unsur dikkate alınmalıdır (Cooper ve Kaplan,1991:383).

1. Maliyet etkeninin ölçülmesi için gerekli bilgileri elde etmede kolaylık, (Ölçme maliyeti)
2. Maliyet etkenine göre tüketim içeren faaliyetler ve gerçek tüketim arasındaki karşılıklı ilişki (İlişki derecesi) ve
3. Maliyet etkeni seçerken, kullanılacak belirli bir maliyet etkeninin firmadaki bireylerin davranışları üzerindeki etkisi göz önüne alınmalıdır. (Davranışla ilgili etkiler)

FTM'nin asıl gücü kolayca ölçülebilen maliyet etkenlerinin bulunamamasındadır. Maliyet etkenleri hakkında veri toplanması ya da örneğin makine ayarlaması için kaç saat harcandığı, kaç mamul testi yapıldığı vs.nin saptanması düzinelerce hatta bazen yüzlerce mal üreten işletmelerde son derece zor ve masraflı bir iştir. İşte bu nedenle FTM sistemi maliyet fayda testini geçemeyebilir (Gürsoy, 1999:242).

Ölçüm maliyetleri, seçilen faaliyet etkenlerinin sayısından etkilenecektir. Bu nedenle faaliyet etkenlerini belirlerken, çok az rastlanması nedeniyle ek ölçümler gerektiren faaliyet taşıyıcılarının seçilmemesine dikkat edilmelidir. Önemli olan maliyetlerin maliyet nesnesine doğru olarak atanmasına olanak verecek sayıda etkenin

belirlenmesidir. Bu noktadan sonra belirlenecek ek taşıyıcılar sistemin değerini artırmayacağı gibi, ölçüm maliyetlerini de yükseltebilecektir (Gündüz,1997:145).

Faaliyet etkenlerinin seçimi birbirinden ayrı fakat birbiriyle ilgili iki kararın verilmesini gerektirir. Bunlardan birincisi “Kaç tane faaliyet taşıyıcısı kullanılacaktır ?” diğeri de “Hangi faaliyet taşıyıcıları kullanılacaktır ?”. Bu kararlar birbiriyle ilgilidir. Çünkü seçilen faaliyet taşıyıcısı tipi istenen doğruluk düzeyine ulaşmak için gereken taşıyıcıların sayısını etkilemektedir (Erdoğan, 1995: 74).

Maliyet etkenlerinin sayısı işletmeden işletmeye farklılık göstermektedir. Önemli olan faaliyetleri yansıtan maliyet etkenlerinin seçilmesidir. Ancak benzer faaliyetlerde aynı maliyet etkenlerinin kullanılması tek düzelik açısından yararlı sonuçları doğurabilir. Maliyet etkenlerinin türü işletmelerde yerine getirilen farklı faaliyet düzeylerine bağlıdır. Bunlar birim düzeyindeki faaliyetler, parti düzeyindeki faaliyetler, ürün düzeyindeki faaliyetler ve işletme düzeyindeki faaliyetlerdir. Bu faaliyet düzeyleri temel alınarak faaliyet etkenlerinin belirlenmesi maliyetlemenin doğruluğu açısından önemlidir (Kalmış,1999:126).

Pratikte gereksinme duyulan maliyet etkeni miktarının belirlenebilmesi, bir takım incelemeleri ve analizleri gerektirmektedir. Bu çalışmalarda mamullerin farklılıklarının ve üretim hacimlerinin göz önüne alınması önem taşımaktadır. Gereksinilen maliyet etkeni miktarı asgari düzeyde belirlenebildiğinde bunların içinde en uygunları seçilebilecektir (Gökçen, 2004:64).

### **2.3.6.5. Faaliyet Maliyetlerinin Ürünlere Yüklenmesi**

Bu aşamada maliyet havuzlarında toplanan kaynak maliyetleri ikinci aşama maliyet sürücülerini yani faaliyet maliyet etkenleri kullanılarak mamullere yüklenir (Bengü, 2005:190). Faaliyet merkezleri için uygun maliyet etkenleri belirlendikten sonra her ürün grubunun bu maliyet etkenlerini kullanma miktarına göre faaliyetlerde toplanmış maliyetler ürün grubuna aktarılır (Öker,2003:51).

Faaliyet maliyetlerini mamullere yüklemek için her maliyet havuzu için ayrı yükleme oranları hesaplanmaktadır. Daha sonra her mamulle ilgili maliyet etkeni miktarı ile yükleme oranının çarpılması sonucu mamullere yüklenecek faaliyet maliyetleri bulunur. Yükleme oranı, bir maliyet havuzunun toplam maliyetinin ortalama maliyet etkeni

miktarına bölünmesi ile bulunur (Dumanoğlu, 2005:110). Böylece bir mamulün tüm faaliyetlerden aldığı maliyetlerin toplamı, o mamulün genel üretim maliyetini vermektedir (Alkan,2005:47).

Böylece her bir maliyet havuzundan mamullere yüklenen endirekt maliyet şöyle hesaplanmaktadır (İşleyen,2001:81):

Yüklenen Endirekt Maliyet = Yükleme Oranı × Kullanılan Maliyet Etkeni Miktarı

### **2.3.7. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminden Sağlanan Faydalar**

FTM sistemi, idarecilere ürün ve hizmetlerin maliyetlerini sistemli bir şekilde ölçme imkânını sağlaması için tasarlanmıştır. Bundan başka FTM, 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). FTM sistemi özellikle GÜG'nin yapısının analizini ve izlenebilirliğini sağlayarak, bunların yönetimini ve kontrolünü mümkün kılar. FTM'den beklenen yararlar şunlardır (Güven,1993:27):

- Faaliyetlerin, gider unsurları ve ürünler arasındaki dağılımı sadece maliyetin nasıl oluştuğunu değil aynı zamanda maliyet yönetimine de imkân hazırlar.
- FTM sistemi, kaynaklar ve faaliyetler arasındaki ilişkilerin daha doğru belirlenmesi ve ölçülmesini sağlar.
- Maliyet merkezleri ve müşteri gruplarının yapısını, hangi müşteri grubunda fiyatın maliyeti karşıladığını, hangi müşteri grubunun kimlerce sübvansede edildiğini gösterir.
- Üretim planlaması geliştirmeyi sağlar.
- Değişik müşterilerden sağlanan kazançlar, özel yatırımların etkinliği ve bunun genel performansa etkisinin kolaylıkla belirlenmesini sağlar ve
- Böylece yöneticilerin daha etkin politika geliştirmelerini kolaylaştırır.

FTM sistemi, işletmelerin sürekli iyileştirme amacının gerçekleştirilmesi için gerekli mamul maliyetleri ile ilgili bilgilere sağlıklı bir şekilde ulaşmasına imkân vermektedir. Bu doğrultuda FTM sisteminin işletmelere sağladığı yararlar şunlardır (Alkan,2005:47):

- Daha sağlıklı mamul maliyetleri,
- Üretim koşullarının anlaşılmasında gelişme,
- İşletme tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin açık bir fotoğrafı,
- Daha doğru kararların alınmasına yardımcı olma,
- Karara ilişkin maliyetlerin belirlenmesinde kolaylık ve
- Mamul karlılığının ve ürün karmasının doğru belirlenmesidir.

Bir maliyet sistemi olarak FTM 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 FTM bilgilerini pazarlama ve satış bölümlerinden gelen bilgilerle birleştirerek stratejik faaliyet tabanlı yönetim konusunda maksimum fayda sağlayabilmektedirler (Öker,2003:65).

FTM sistemi, işletme içindeki karşılıklı bağımlılığı da ortaya çıkarır. Her bir faaliyetin girdi ve çıktılarını incelemek işletme içindeki faaliyetler arasındaki bağı açığa vurur. Bu inceleme, icra edilen faaliyet üzerindeki takibin esas sebebini bulmayı kolaylaştırabilir, boş faaliyetlerin belirlenmesine yardım edebilir, ya da eş uyum göstermeyen faaliyetleri açığa çıkarabilir. Bu analiz düşük maliyet ve daha az süreç zamanıyla sonuçlandırılabilir (Arzova,2002,90).

### **2.3.8. Geleneksel Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması**

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

Geleneksel maliyetleme sistemleri ile FTM sistemi arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar Tablo 2’de özet olarak görülebilmektedir.

**Tablo 2. Geleneksel Maliyetleme ve FTM Sistemlerinin Karşılaştırılması**

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

**Kaynak:** Ketç ve diğ.(1991:292)

Geleneksel maliyetleme sistemi, kullanılan kaynakları etkileyen tek faktörün üretim hacmi olduğunu (yani ne kadar birim üretilirse o kadar fazla üretim maliyetine katlanılacağını) kabul eder. FTM ise kaynak kullanımının çok sayıda nedeninin bulunduğunu ve bunlardan birisinin üretim hacmi olduğunu ifade etmektedir. Nitekim geleneksel maliyetlemede GÜG için yalnızca tek bir maliyet havuzu bulunurken FTM de çok sayıda maliyet havuzu yer almaktadır. Geleneksel maliyetleme sadece bir tek maliyet dağıtım anahtarı kullanmakta ve o da üretim hacmine bağlı olmaktadır.

Geleneksel maliyetlemeye göre ortak maliyet dağıtım anahtarı, üretilen birim sayıları, direkt işçilik saatleri ve makine saatleridir. FTM’de her bir maliyet havuzu için bir tane olmak üzere birkaç maliyet dağıtım anahtarı kullanılır. Sonuç olarak, geleneksel maliyetleme yalnızca bir tek maliyet dağıtım anahtarı kullanarak ürün maliyetini hesaplamakta, FTM ise çeşitli maliyet havuzları için farklı maliyet dağıtım anahtarları kullanarak ürün maliyetlerini tespit etmektedir (Karcıoğlu,2000:156).

Geleneksel sistem, üretim yapılırken kaynakları mamullerin tükettiğini kabul etmektedir. Bu nedenle maliyetler, üretilen mamullerin hacmi veya sayısı ile bağlantılıdır. FTM ise kaynakları mamullerin değil faaliyetlerin tükettiğini, mamullerin ise bu faaliyetleri tükettiğini kabul etmektedir. Geleneksel sistem bütün GÜG’ni



genellikle bölüm bazında bir araya toplamakta ve bu maliyetleri mamullere hacim oranını esas alarak dağıtmaktadır. FTM ise GÜG'ni faaliyetleri esas alarak maliyet unsurlarına göre toplamakta ve maliyet dağıtım anahtarlarını kullanmak suretiyle mamullere yüklemektedir (Yükçü,1999: 899).

### **3. BÖLÜM: OTEL İŞLETMELERİNDE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİ VE ÖRNEK UYGULAMA**

#### **3.1. Otel İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi**

Çalışmamızın birinci bölümünde otel işletmeleri ve otel işletmeleri muhasebesi hakkında genel bilgiler verilmiş bunu takip eden ikinci bölümde ise FTM sistemi ayrıntılı olarak incelenmeye çalışılmıştır. Bu bölümde de FTM sisteminin otel işletmelerinde uygulanabilirliği analiz edilmeye çalışılmıştır.

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 giderler 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).

Genel olarak hizmet işletmelerinin hemen hemen bütün maliyetleri, endirekt gider özelliği gösterdiği için hizmet işletmelerinde FTM sistemi, uygulanabilirlik bakımından imalat işletmelerinden bile daha idealdir denilebilir. İmalat işletmelerinde, ürünlerin önemli maliyet unsurları (direkt madde ve direkt işçilik) izlenebilmektedir. Hizmet işletmelerinde ise direkt malzeme maliyetleri en az düzeydedir, ürün ve müşterileri destekleyen personel giderlerinin çoğu da endirekt özellik göstermektedir (Cooper ve Kaplan,1991:231).

FTM, 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 FTM ile geleneksel maliyet hesaplama yöntemlerinin birleşimi en iyi sonucu verebilmektedir (Soren, 1995).

Bir otel işletmesinde üretim ile ilgili olarak maliyetler direkt hammadde malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve GÜG'dir. Direkt hammadde malzeme ve direkt işçilik giderleri herhangi bir dağıtım ölçütüne gerek olmadan esas gider yerlerine, GÜG ise belirlenen ölçütlere göre dağıtılmaktadır. Otel işletmelerinde GÜG mal üretimi yapan işletmelerden iki açıdan farklılık göstermektedir. Birincisi, GÜG bütün dönem

boyunca düzenli dağılım göstermezler. İkincisi ise, GÜG'nin dağıtılmasında daha fazla dağıtım ölçütü kullanılması gerekmektedir (Kutukız,2004: 182–183).

Hizmet 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 ( 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. (SSK işveren hissesi, 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.

Özellikle büyük ölçekli otel 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).

Günümüzde önemi giderek artan turizm sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde FTM sisteminin kullanımı da yaygınlaşmaktadır. Hizmet işletmelerinde GÜG' nin 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 da turizm işletmelerini FTM 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 GÜG' nin artması demektir (Kutukız, 2004: 184).

Geçmişte otel işletmelerinin endirekt giderlerinin toplam maliyetler içindeki payı küçük olduğu için hacim bazlı-mamul esaslı maliyet sistemleri gerçeğe yakın maliyet bilgileri verebilmekteydi. Ancak bu gelişmeler sonucunda otel işletmelerinin endirekt giderlerinde büyük bir artış meydana gelmiş ve endirekt giderlerin üretim hacmine dayalı tek bir dağıtım anahtarı ile ürünlere yüklendiği geleneksel maliyet sistemleri artık doğru maliyet bilgileri vermekten uzaklaşmıştır. Bu nedenle günümüzde endirekt giderlerle üretilen ürün ve hizmetler arasındaki ilişkiyi sağlıklı bir şekilde yansıtan FTM otel işletmeleri için daha da önemli hale gelmiştir.

Otel işletmelerinde endirekt giderlerin 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 alınmaktadır.

Hizmet işletmelerinde var olan iki genel problem, FTM'nin 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).

### **3.2. Örnek Uygulama**

FTM sistemi, GÜG'ni ürün ve hizmetlere işletmede gerçekleştirilen faaliyetleri temel olarak dağıtan bir maliyetleme sistemidir. Geleneksel maliyetleme sistemlerinde, kaynakları ürünlerin tükettiği varsayılmaktadır. Bu nedenle kaynak maliyetleri ürünlere dağıtılırken üretim hacmini temel alan dağıtım anahtarları kullanılmaktadır. Ancak

günümüzde özellikle otel işletmelerinde ürün maliyetlerinin büyük kısmını üretim hacminden bağımsız olarak artış gösteren GÜG oluşturmaktadır. Bunun sonucunda geleneksel maliyet sistemleri ürün maliyetlerini gerçekçi bir şekilde hesaplamada yetersiz kalmaktadır.

Buna karşı FTM'de kaynakları, faaliyetlerin tükettiği varsayılarak kaynak maliyetleri faaliyetlere yüklenmekte daha sonrada faaliyet maliyetleri ürünlerin bu faaliyetlerden tükettikleri ölçüde ürünlere yüklenmektedir. Dolayısıyla sistemin odak noktasını faaliyetler oluşturmaktadır. Bu nedenle sistemin otel işletmelerinde uygulanması ürün, hizmet ve müşteri karlılıklarının doğru olarak hesaplanmasında büyük bir öneme sahiptir. Çünkü günümüzde otel işletmeleri çok sayıda faaliyetleri bünyelerinde barındıran ve GÜG'nin toplam giderler içindeki payının oldukça yüksek olduğu hizmet işletmeleridir.

Otel işletmelerinin temel vazifeleri müşterilerinin konaklama ve yiyecek içecek ihtiyaçlarını karşılamaktır. Oysa günümüzün sert ve yıkıcı rekabet şartları altında otel işletmeleri mevcut pazar paylarını korumak ve genişletmek amacıyla konaklama ve yiyecek içecek hizmetleri dışında animasyon, çeşitli spor aktiviteleri, kongre ve konferanslar gibi sosyal yönü olan pek çok hizmet sunmaktadırlar. Bunun sonucunda da işletmelerin indirekt giderlerinde büyük bir artış meydana gelmektedir.

Dolayısıyla otel işletmelerinin değişen maliyet yapıları göz önüne alındığında ürün ve hizmet maliyetlerinin doğru hesaplanabilmesi için otel işletmelerinde FTM sisteminin uygulanmasının artık bir zorunluluk haline geldiği görülmektedir. Bununla birlikte FTM doğru maliyet bilgileri yanında işletmenin ürün ve müşteri çeşitleri itibariyle karlılık düzeyleri hakkında bilgi sağlayarak işletmenin doğru stratejik yönetim kararları almasına katkıda bulunmaktadır.

Çalışmamızın bu bölümünde geniş bir faaliyet yelpazesine sahip olan beş yıldızlı bir otel işletmesinde FTM uygulaması gerçekleştirilmiştir. Böylece teorik kısmın uygulamayla desteklenmesi suretiyle FTM'nin otel işletmelerinin değişen maliyet yapıları karşısında doğru ürün maliyeti hesaplamadaki öneminin daha iyi anlaşılacağı düşünülmektedir.

### **3.2.1. Örnek Otel İşletmesi Hakkında Genel Bilgiler**

Çalışmamızın FTM uygulaması Antalya'nın Manavgat ilçesinde faaliyet gösteren beş yıldızlı bir otel işletmesinde gerçekleştirilmiştir. Örnek otel işletmesi her şey dahil (all inclusive) sistemle çalışmaktadır. Otelde 170 standart oda, 52 aile odası, 25 apart oda ve 9 kral dairesi olmak üzere toplam 256 oda bulunmaktadır.

Örnek otel işletmesi RESORT ve SPA (kaplıca) konseptiyle hizmet vermektedir. Bu nedenle işletmenin kaplıca bölümü önemli bir destek faaliyeti durumundadır. Kapalı tatlı su havuzları, buhar banyosu ve sauna alanları, geleneksel Türk Hamamı ve kişisel bakım, terapi kabinleri gibi alanları ile kaplıca bölümü işletmenin faaliyet çeşitliliğini de artırmaktadır. Ayrıca otelde rüzgâr sörfü, tenis eğitimi, su altı dalışları gibi pek çok sportif aktiviteler ile animasyonel faaliyetler gerçekleştirilmektedir.

Örnek otel işletmesi, Antalya gibi turizm açısından ülkemizin en önemli bölgelerinden birinde bulunan, beş yıldızlı bir otel işletmesi olup geniş bir faaliyet çeşitliliğine sahiptir. Buna bağlı olarak indirekt giderlerin toplam giderler içindeki payı oldukça yüksektir. Bu faktörler dikkate alındığında, örnek otel işletmesinde FTM sisteminin, hâlihazırda uygulanmakta olan geleneksel maliyetleme sistemine nazaran, işletmede üretilen ürünlerin gerçek maliyetlerini hesaplamada daha güvenilir bilgiler sağlayacağı düşünülmektedir. FTM uygulaması örnek işletmenin 2006 yılı ortalama faaliyet ve maliyet verileri temel alınarak gerçekleştirilmiştir.

### **3.2.2. Uygulama Çalışmasının Amacı**

Çalışmamızın şimdiye kadarki bölümlerinde FTM sistemi ve sistemin otel işletmelerinde uygulanabilirliği teorik olarak açıklanmaya çalışılmıştır. Burada ise otel işletmelerinin diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerden farklı özellikleri dikkate alınarak örnek otel işletmesinde FTM uygulaması gerçekleştirilmiştir.

Uygulama çalışmasının temel amacı; odak noktası işletmede gerçekleştirilen faaliyetler olan FTM'nin, geleneksel maliyetleme sistemlerinden farklı olarak kaynakları tüketen faaliyetlerin neden olduğu faaliyet maliyetlerini bu faaliyetlerin yapısal özellikleri ve ürünler arasındaki ilişkisi analiz edilerek belirlenen, çok sayıda maliyet etkenleri ile ürünlere, bu faaliyetleri tükettikleri ölçüde yüklenmesi suretiyle, ürün maliyetlerinin

hesaplanmasının zor olduğu otel işletmelerinde daha gerçekçi ve doğru maliyet bilgileri sağlayabileceğini ortaya koymaktır.

### **3.2.3. Uygulama Çalışmasının Önemi**

FTM, GÜG’ni ürünlere gerçeğe uygun bir şekilde dağıtılmasına imkan vererek daha doğru ürün maliyet bilgileri sağlayabilmektedir. Böylece işletmeler istedikleri kar hedeflerine ulaşmada yaşamsal önemi olan ürün fiyatlarını, daha sağlıklı maliyet verileri ile belirleme imkânına sahip olmaktadır.

Bununla birlikte işletmeler FTM çalışmalarında yaptıkları ayrıntılı faaliyet analizleri ile gereksiz faaliyetleri tespit edebilmekte ve faaliyetlerin daha etkin yönetimiyle maliyetler kontrol altına alınabilmektedir. Ayrıca FTM, üretim planlaması ve müşteri karlılığı gibi konularda işletme yönetimine güvenilir bilgiler sağlayarak işletme yönetiminin daha sağlıklı stratejik kararlar almasına katkıda bulunmaktadır.

Türkiye’de FTM sisteminin kullanılması otel işletmelerine nazaran sanayi işletmelerinde daha yoğundur. Sistemin otel işletmelerinde kullanımının ise henüz yaygınlık kazanmadığı görülmektedir. Bu nedenle çalışmamızda gerçekleştirilmiş olan FTM uygulamasının FTM’nin daha iyi anlaşılmasına ve bu alanda yapılan çalışmalara katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

### **3.2.4. Uygulama Çalışmasında Kullanılan Yöntem**

FTM uygulaması ile çalışmamızın satış objeleri olan odaların türlerine göre birim maliyetlerinin bulunması 3 aşamada gerçekleştirilmiştir. Birinci aşamada, tesis düzeyindeki faaliyetler için tüketilen ve satış hatlarını destekleyen “Tesis Düzeyi Faaliyet Maliyet Bütçeleri” oluşturulmuştur. İkinci aşamada satış hatlarındaki üretim ve satış faaliyetleri için tüketilen kaynakların maliyetlerinden oluşan “Satış Hatları Düzeyi Faaliyet Maliyet Bütçeleri” oluşturulmuştur.

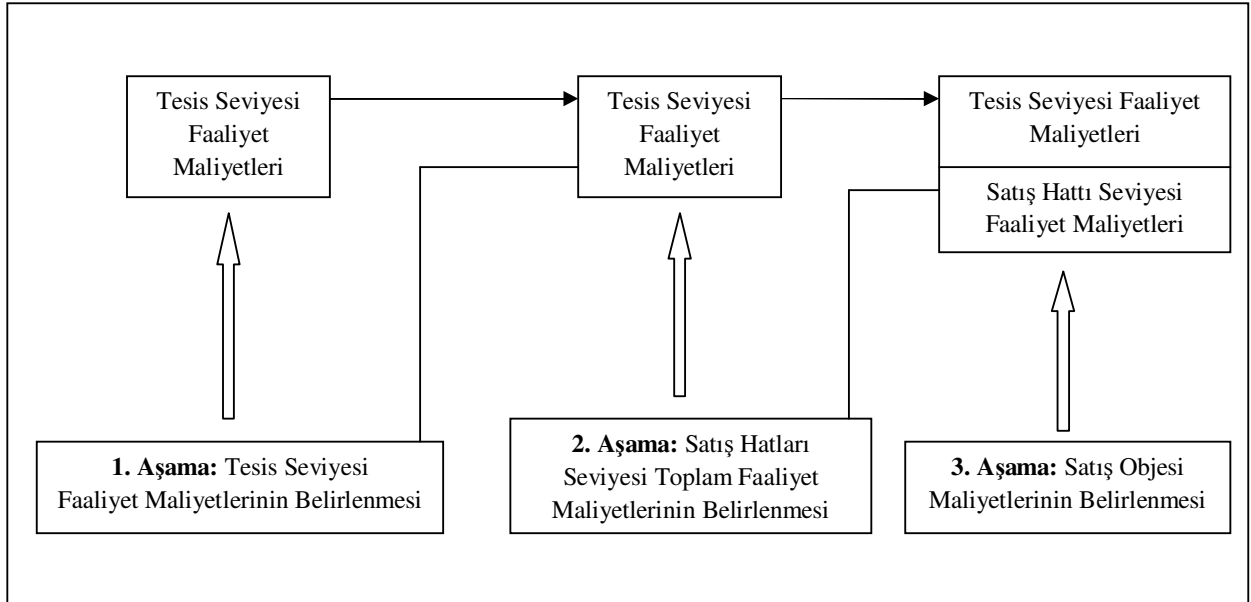
Bu aşamada tesis düzeyi faaliyet maliyetleri, tesis düzeyi faaliyetler ile satış hatları düzeyi faaliyetler arasındaki ilişkiyi yansıtabilecek ve gerçekleştirilen faaliyetlerin özelliklerine göre belirlenen değişik maliyet etkenleri yardımıyla bu faaliyetleri tükettiği ölçüde satış hatlarına yüklenmiştir. Böylece satış hatları düzeyi faaliyet maliyetleri ile



satış hatlarına yüklenen tesis düzeyi faaliyet maliyetlerinin toplanması suretiyle “Satış Hattı Toplam Bütçelenen Faaliyet Maliyeti” bulunmuştur.

Üçüncü aşamada ise satış hatlarının toplam bütçelenen faaliyet maliyeti, yine satış hatları düzeyi faaliyetleri ile satış objeleri arasındaki ilişkiyi yansıtabilecek değişik maliyet etkenleri yardımıyla satış hattı faaliyetinden tükettiği ölçüde satış objelerine yüklenerek çeşitlerine göre oda birim maliyetleri tespit edilmiştir. Aşağıdaki şekilde bu üç aşamalı FTM uygulaması ile satış objelerinin birim maliyetlerinin belirlenmesi süreci görülmektedir.

### Şekil 9. Satış Objeleri Maliyetinin Belirlenmesi Süreci



**Kaynak:** Pazarçeviren,(2006:54)

### 3.2.5. Maliyet Etkenlerinin Bütçelenmesi

Maliyet etkenleri; faaliyet maliyetlerinin satış objelerine dağıtılmasını sağlayan FTM’de kullanılan yükleme anahtarlarıdır. Uygun maliyet etkenlerinin seçilmesi FTM’ nin doğru maliyet bilgileri sağlayabilmesi için büyük önem taşımaktadır. Otel işletmelerinde faaliyetleri yansıtan maliyet etkenlerinin tespit edilmesi ve verilerin elde edilmesi diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletmelere göre daha zordur. Çünkü genel olarak otel işletmelerinde endirekt giderler düzenli bir dağılım göstermemektedirler. Bu durum ölçüm maliyetlerinin yükselmesine neden olabilmektedir.

Çalışmamızın bu bölümünde kaynak maliyetlerinin faaliyetlere, faaliyet maliyetlerinin de ürünlere yüklenmesinde kullanılan tüm kaynak ve maliyet etkenleri bütçelenmiştir. Kaynak ve faaliyet maliyet etkenlerinin belirlenmesi amacıyla örnek otel işletmesinde ilgili bölüm müdürleriyle yapılan görüşmeler neticesinde elde edilen veriler aşağıdaki tablolarda görülmektedir. Maliyet etkenleri tespit edilirken kaynaklar, faaliyetler ve satış objeleri arasındaki ilişkiyi en iyi şekilde yansıtabilmesi, aynı zamanda ölçüm maliyetlerinin yüksek olmaması gibi hususlara dikkat edilmeye çalışılmıştır.

**Tablo 3. Bölümlere Göre Telefon Sayıları**

<b>Bölümler</b>	<b>Telefon Sayısı</b>
Odalar	256
Kat Hizmetleri	5
Yiyecek-İçecek	10
Telefon	2
Çamaşırhane	1
Genel İdare	4
İnsan Kaynakları	1
Tamir-Bakım	1
Animasyon	2
Kaplıca	5

**Tablo 4. Bölümlere Göre Çamaşırhanede Yıkanan Çamaşır Miktarı**

<b>Bölümler</b>	<b>Çamaşır miktarı (kg)</b>
Odalar	12.834
Yiyecek-İçecek	1.705
Animasyon	55
Kaplıca	1.611

**Tablo 5. Bölümlere Göre Yönetici Sayısının Dağılımı**

<b>Bölümler</b>	<b>Yönetici Sayısı</b>
Odalar	7
Yiyecek-İçecek	5
Çamaşırhane	1
Genel İdare	2
İnsan Kaynakları	1
Tamir-Bakım	1
Kaplıca	2
Animasyon	1

**Tablo 6. Bölümlere Göre Personel Sayısının Dağılımı**

<b>Bölümler</b>	<b>Personel Sayısı</b>
Odalar	17
Yiyecek-İçecek	38
Telefon	2
Çamaşırhane	3
Genel İdare	15
İnsan Kaynakları	5
Tamir-Bakım	10
Animasyon	11
Kaplıca	9

**Tablo 7. Bölümlere Göre Bakım-Onarım Saatlerinin Dağılımı**

<b>Bölümler</b>	<b>Bakım-Onarım Saati</b>
Odalar	1.300
Yiyecek-İçecek	467
Telefon	10
Çamaşırhane	150
Genel İdare	8
Tamir-Bakım	25
Animasyon	80
Kaplıca	240

**Tablo 8. Bölümlerin Kapladığı Alanlar**

<b>Bölümler</b>	<b>Alan (m<sup>2</sup>)</b>
Odalar	7.000
Kat Hizmetleri	500
Yiyecek-İçecek	2.850
Genel İdare	150
Tamir-Bakım	90
Kaplıca	3.500
Animasyon	540
Yardımcı Bölümler	2000

- Yiyecek ve içecek bölümünün kapladığı alan içerisinde lobby bar, snack bar, havuz bar, sahil bar, açık büfe restoran, açık restoran, kapalı restoran, mutfak ve bulaşıkhanesi bulunmaktadır.
- Yardımcı bölümlerin kapladığı alan içerisinde kuaför salonu, çamaşırhane, telefon bölümü, market, hediyelik eşya, toplantı odası, spor alanları, disko, bulunmaktadır.

**Tablo 9. Oda Türlerine Göre Müşteri Sayıları**

Oda Türleri	Müşteri Sayısı
Standart Oda	435
Aile Odası	84
Apart Oda	21
Kral Dairesi	6

**Tablo 10. Oda Türlerine Göre Animasyon Faaliyetinden Yararlanan Müşteri Sayıları**

Oda Türleri	Yararlanan Müşteri Sayısı
Standart Oda	391
Aile Odası	65
Apart Oda	19
Kral Dairesi	6

**Tablo 11. Oda Türlerine Göre Kaplıcadan Yararlanan Müşteri Sayıları**

Oda Türleri	Müşteri Sayısı
Standart Oda	420
Aile Odası	80
Apart Oda	21
Kral Dairesi	6

**Tablo 12. Oda Türlerine Göre Tüketilen Porsiyon Sayıları**

Oda Türleri	Porsiyon Sayısı
Standart Oda	2.436
Aile Odası	527
Apart Oda	131
Kral Dairesi	29

**Tablo 13. Oda Türlerinin Kapladığı Alana Göre Dağılımı**

Oda Türleri	Alan (m <sup>2</sup> )
Standart Oda	32
Aile Odası	44
Apart Oda	50
Kral Dairesi	56

### 3.2.6. Faaliyet Maliyetlerinin Bütçelenmesi

FTM’de esas olan öncelikle faaliyetlerin maliyetinin hesaplanmasıdır. Ürün maliyetlerinin hesaplanması ise ikinci amaçtır. Çünkü FTM bir maliyet yönetim

sistemidir. Maliyetleri yönetmeni en iyi yolu, onlara neden olan faaliyetleri yönetmektir (Erdoğan, 1995:89). Faaliyet maliyeti; bir faaliyeti yerine getirmek için tüm gerekli kaynakların giderlerini yüklemek suretiyle elde edilir. Kaynaklar ise insanları, makineleri, seyahatleri, yardımcı malzemeleri, bilgisayar sistemlerini ve diğer kaynakları içerir ki bu kaynaklar geleneksel olarak muhasebe hesap planı içinde gider unsurları olarak ifade edilmektedir (Ülker,2002:248).

Endirekt giderler, doğrudan ürünle ilişkilendirilemeyen işletmenin tümünü ilgilendiren giderlerdir. FTM'de endirekt kaynak maliyetlerinin ürün ve hizmetlerin üretilmesine yönelik ortaya çıkan faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sonucunda oluştuğu savunulmaktadır. Bu nedenle FTM'de öncelikle kaynak maliyetleri, faaliyetlere bu kaynakları tükettikleri ölçüde dağıtılarak faaliyet maliyetleri bulunur. Daha sonrada faaliyet maliyetleri ürün veya hizmetlere bu faaliyetlerden tükettikleri ölçüde uygun maliyet etkenleri yardımıyla dağıtırlar. Bu nedenle ürün veya hizmet maliyetlerinin gerçeği yansıtabilmesinin ön koşulu faaliyet maliyetlerinin doğru olarak tespit edilmesidir.

Örnek otel işletmesinde kaynak maliyetlerinin oluşmasına yol açan faaliyetler ve bu faaliyetlerin üretilen ürün ve hizmetlerle ilişkileri incelendiğinde iki temel faaliyet maliyeti veri tabanı oluşturulmasının uygun olacağı düşünülmüştür. Bunlar; “Tesis Düzeyi Faaliyet Maliyetleri Veritabanı” ile “Satış Hatları Düzeyi Faaliyet Maliyetleri Veri Tabanı”dır. Aşağıdaki tablolar; işletmeden aldığımız maliyet verilerinden doğrudan ürün maliyetlerine dönüşecek ve faaliyet maliyetlerine esas olacak maliyet verileri analiz edilerek oluşturulmuştur.

### **3.2.6.1. Tesis Düzeyi Destek Faaliyet Maliyetlerinin Bütçelenmesi**

Tesis düzeyi faaliyetler, bütün üretim tesisine destek olmak ve alan sağlamak için icra edilen faaliyetlerdir. Tesis düzeyi faaliyetler bölümlere göre dağıtımda kullanılan merkezi maliyet havuzuna benzer özellikler taşımaktadır (Arzova,2002:25). 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 (Erden,2004:22).

Çalışmamızda Tesis Düzeyi Faaliyet Maliyetleri; Kat Hizmetleri Destek Faaliyet Maliyeti, Telefon Destek Faaliyet Maliyeti, amaırhane Destek Faaliyet Maliyeti, Genel İdare Destek Faaliyet Maliyeti, İnsan Kaynakları Destek Faaliyet Maliyeti ve Tamir-Bakım Destek Faaliyet Maliyeti'nden oluşmaktadır.

Kat hizmetleri faaliyetleri, otelin tüm genel alanlarını ilgilendirmekle birlikte faaliyetlerinin büyük kısmı satış hatlarına yönelik gerçekleştirilmektedir. Kullanılmış odaların satışa hazır hale getirilmesi için yapılan temizlik faaliyetleri, kaplıcada müşterilere sürekli temiz ve hijyenik olarak havlu veya bornozların temizliğinin sağlanması ile ilgili faaliyetler kat hizmetleri faaliyetlerine örnek olarak gösterilebilir. Telefon faaliyetleri, üretimin kesintisiz ve hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesinde büyük payı olan, otelin genelini ilgilendiren tesis düzeyi destek faaliyetidir. İletişim faaliyetleri üretim ve satıın aynı anda gerçekleştiği otel işletmelerinde büyük öneme sahiptir. Örneğin otelde konaklayan müşterilerin istek ve ihtiyaçlarının hızlı bir şekilde karşılanabilmesi işletmedeki haberleşme faaliyetlerinin etkinliğine bağlıdır.

Müşteri amaırlarının yıkanması, ütülenmesi ile diğer tüm üretim ve satış faaliyetlerinde kullanılan işletme amaırlarının temizlenmesine yönelik faaliyetler; nihayetinde müşteri memnuniyeti sağlayarak satış gelirlerini etkilemektedir. Dolayısıyla bu faaliyet maliyetlerinin satış objelerine doğru olarak dağıtılması ürün ve hizmet karlılığını sağlıklı bir şekilde belirleme konusunda büyük önem arz etmektedir. Otel işletmelerinde genel idare faaliyetleri satış hatlarının işletmedeki etkinliğini ve verimliliğini artırmaya yönelik olarak gerçekleştirilmektedir. Bu bakımdan genel yönetim giderlerinin geleneksel muhasebe sisteminde ürünlerle ilişkilendirilmesi g olsa da söz konusu giderlerin ortaya çıkmasına neden olan faaliyetlerle ilişkilendirilmesi suretiyle ürünlere dağıtılmasının doğru maliyet bilgileri sağlamada yarar sağlayacağı dnlmektedir.

İşletme personeline yönelik olarak çeşitli sosyal hizmetler sağlayan insan kaynakları faaliyetleri, işletmenin genel üretim sürecine katkıda bulunmaktadır. Bu nedenle çalışmamızda insan kaynakları faaliyetleri, işletmedeki genel üretim sürecini destekleyici faaliyetler olarak değerlendirilmiştir. Özellikle satış hattındaki üretim araç

gereçlerinin bakım onarım faaliyetleri göz önüne alındığında tamir-bakım faaliyet maliyetinin ürün maliyetlerini hesaplamada önemli bir destek faaliyeti olduğu düşünülmektedir. Örneğin, mutfakta arıza yapan bir fırının onarım faaliyet maliyetinin üretim maliyetlerine olan etkisi FTM kapsamında ürünlerle doğru bir şekilde ilişkilendirilmelidir.

Aşağıda tesis düzeyi faaliyet maliyetleri tablolar halinde gösterilmek suretiyle bütçelenmiştir.

**Tablo 14. Tesis Düzeyi Kat Hizmetleri Destek Faaliyet Maliyetinin Bütçelenmesi**

<b>Maaş İle İlgili Giderler</b>	<b>15.378,319</b>
Maaş ve Ücretler	12.712,807
İşveren Payları	2.665,512
<b>Malzeme Giderleri</b>	<b>2.170,997</b>
Temizlik Kimyasal Malzeme Giderleri	373,010
Temizlik Ekipmanı Giderleri	282,157
Hijyenik Kâğıt Temizlik Malzeme Giderleri	829,323
Kırtasiye Giderleri	126,000
Buket Malzeme Giderleri	167,110
VIP Buket Malzeme Giderleri	21,323
Diğer Temizlik Malzeme Giderleri	372,073
<b>Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler</b>	<b>1.154,559</b>
Elektrik	641,146
Su	145,853
Telefon Giderleri	37,560
Haşere Mücadele Giderleri	330,000
<b>Faaliyet Dışı Kalemler</b>	<b>1.222,366</b>
Amortisman	1.165,421
Bina ve Otel Sigortaları	56,945
<b>TOPLAM</b>	<b>19.926,241</b>

Not: Rakamlar YTL olarak verilmiştir.

**Tablo 15. Tesis Düzeyi Telefon Destek Faaliyet Maliyetinin Bütçelenmesi**

<b>Maaş ve İlgili Giderler</b>	<b>618,095</b>
Maaş ve Ücretler	508,723
İşveren Payları	109,373
<b>Malzeme Giderleri</b>	<b>18,177</b>
Kırtasiye Giderleri	6,833
Bilgi İşlem Malzeme Giderleri	11,343
<b>Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler</b>	<b>513,683</b>
Elektrik	192,344
Su	43,756
Telefon Giderleri (Telekom, Tcell)	257,750
İnternet Kullanım Maliyeti	19,833
<b>Faaliyet Dışı Kalemler</b>	<b>366,710</b>
Amortisman	349,626
Bina ve Otel Sigortaları	17,083
<b>TOPLAM</b>	<b>1.516,665</b>

Not: Rakamlar YTL olarak verilmiştir.

**Tablo 16. Tesis Düzeyi Genel İdare Destek Faaliyet Maliyetinin Bütçelenmesi**

<b>Maaş ve İlgili Giderler</b>	<b>24.147,925</b>
Maaş ve Ücretler	19.887,129
İşveren Payları	4.260,795
<b>Malzeme Giderleri</b>	<b>473,120</b>
Kırtasiye Masrafları	185,240
Bilgi İşlem Malzeme Giderleri	287,880
<b>Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler</b>	<b>1.248,580</b>
Elektrik	282,104
Su	64,175
Telefon Giderleri	513,920
Bilgi İşlem Donanım Destek Giderleri	388,380
<b>Çeşitli Giderler</b>	<b>10.573,953</b>
Posta Giderleri	82,050
Oda Üyelik Aidatları	644,677
Akaryakıt Giderleri	987,050
Temsil ve Ağırılama Giderleri	2.048,543
Reklâmasyon Giderleri	223,497
Vergi, Resim ve Harçlar	184,043
Diğer Çeşitli Giderler	6.404,093
<b>Banka Giderleri</b>	<b>17,447</b>
Banka Servis Giderleri	3,567
Kredi Kartı Komisyonları	13,880
<b>Faaliyet Dışı Kalemler</b>	<b>537,841</b>
Amortisman	512,785
Bina ve Otel Sigortaları	25,056
<b>TOPLAM</b>	<b>36.998,865</b>

Not: Rakamlar YTL olarak verilmiştir.



**Tablo 17. Tesis Düzeyi İnsan Kaynakları Destek Faaliyet Maliyetinin Bütçelenmesi**

<b>Maaş ve İlgili Giderleri</b>	<b>5.480,441</b>
Maaş ve Ücretler	4.508,332
İşveren Payları	972,109
<b>Malzeme Giderleri</b>	<b>42,467</b>
Kırtasiye Giderleri	16,467
Bilgi İşlem Malzeme Giderleri	26,000
<b>Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler</b>	<b>349,693</b>
Elektrik	192,344
Su	43,756
Telefon Giderleri	113,593
<b>Çeşitli Giderler</b>	<b>17.678,283</b>
Personel Lojman Giderleri	4.943,140
Personel Yiyecek Giderleri	7.068,690
Personel Ulaşım Giderleri	5.383,840
Personel Aktivite Giderleri	282,613
<b>Faaliyet Dışı Kalemler</b>	<b>366,710</b>
Amortisman	349,626
Bina ve Otel Sigortaları	17,083
<b>TOPLAM</b>	<b>23.917,593</b>

Not: Rakamlar YTL olarak verilmiştir.

**Tablo 18. Tesis Düzeyi Çamaşırhane Destek Faaliyet Maliyetinin Bütçelenmesi**

<b>Maaş ve İlgili Giderleri</b>	<b>1.404,749</b>
Maaş ve Ücretler	1.151,954
İşveren Payları	252,795
<b>Malzeme Giderleri</b>	<b>144,293</b>
Müşteri Eşyaları Yıkama Deterjan Giderleri	23,817
Personel Üniforma Yıkama Deterjan Giderleri	98,073
Yardımcı Temizlik Malzeme Giderleri	20,863
Dikiş Malzeme Giderleri	1,540
<b>Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler</b>	<b>16.311,786</b>
Elektrik	512,917
Su	116,682
Dışarıdan Alınan Temizlik Hizmetleri	15.682,187
<b>Çeşitli Giderler</b>	<b>1.364,510</b>
Personel Üniforma Giderleri	1.364,510
<b>Faaliyet Dışı Kalemler</b>	<b>977,893</b>
Amortisman	932,337
Bina ve Otel Sigortaları	45,556
<b>TOPLAM</b>	<b>20.203,231</b>

Not: Rakamlar YTL olarak verilmiştir.

**Tablo 19. Tesis Düzeyi Tamir-Bakım Destek Faaliyet Maliyetinin Bütçelenmesi**

<b>Maaş ve İlgili Giderler</b>	<b>12.448,974</b>
Maaş ve Ücretler	10.041,280
İşveren Payları	2.407,694
<b>Malzeme Giderleri</b>	<b>1.331,293</b>
Kırtasiye Giderleri	11,180
Bilgi İşlem Malzeme Giderleri	8,000
Airconditioning Malzeme Giderleri	2,823
Boya ve Dekorasyon	268,230
Elektrik, Ampul, Aydınlatma Elemanları	523,290
Havuz Kimyasal Malzeme Giderleri	451,817
Diğer Kimyasal Malzeme Giderleri	65,953
<b>Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler</b>	<b>30.672,852</b>
Elektrik	769,375
Su	175,024
Telefon Giderleri	178,247
Mazot	623,827
LPG - Doğal Gaz - Fuel Oil	1.546,590
Yangın Ekipmanları	8,000
Yer Kaplama Malzemeleri	15,013
Mekanik Mutfak Ekipmanları	1.514,747
Mekanik Su Tesisat ve Isıtma Sistemleri	362,430
Mekanik Çeşitli Giderler	142,630
Bakım Kontratları	1.661,560
Çamaşırhane Ekipmanları	366,667
Peyzaj Bitki Alım Giderleri	116,557
Peyzaj Araç ve Gereçleri	269,713
Peyzaj Materyal Giderleri	6,497
Araç Tamir Giderleri	127,417
LNG Ekipman Kira Gideri	1.882,567
LNG Gideri	19.768,293
Diğer Çeşitli Giderler	1.137,700
<b>Faaliyet Dışı Kalemler</b>	<b>1.466,839</b>
Amortisman	1.398,506
Bina ve Otel Sigortaları	68,333
<b>TOPLAM</b>	<b>45.919,958</b>

Not: Rakamlar YTL olarak verilmiştir.

### 3.2.6.2. Satış Hatları Düzeyi Faaliyet Maliyetlerinin Bütçelenmesi

Otel işletmelerinin temel satış faaliyetlerini odalar ve yiyecek içecek satış hatlarında gerçekleşen faaliyetler oluşturmaktadır. Ancak günümüzde otel işletmeleri, sektördeki çetin rekabet şartları altında amaçladıkları karlılık düzeyine ulaşabilmek için müşterilerin her türlü istek ve beklentilerini karşılamaya yönelik çok çeşitli satış

faaliyetlerinde bulunmak zorundadırlar. Bunun tabii bir sonucu olarak da günümüzde otel işletmeleri müşterilerine birbirine benzer özellikler gösteren ama çok sayıda ürün ve hizmet sunmaktadırlar. Otel işletmelerinin söz konusu değişen üretim ortamlarında faaliyetlerle ürünler arasında ilişki kurmak zorlaşmıştır. Bu nedenle, öncelikle faaliyetlerle satış hatları arasında ilişki kurulmasının faaliyet maliyetlerinin ürünlere sağlıklı bir şekilde dağıtılması sürecinde daha doğru bir yaklaşım olacağı düşünülmektedir.

Satış hatları faaliyet maliyetleri; satış hatlarının satış hattı personeli, demirbaş amortismanı, aydınlatma, objeleri üretmede ve satışa hazırlamada tüketilen enerji gibi satış hattının doğrudan tükettiği kaynakların maliyetleri ile ısıtma, havalandırma, bina kirası, amortisman ve tesis sigortası gibi tesis bütününde ortaklaşa tüketilen kaynak maliyetlerinin satış hattına düşen paylarını kapsamaktadır (Pazarçeviren, 2006:54).

Uygulama çalışmamızda, Satış Hatları Düzeyi Faaliyet Maliyetleri; Yiyecek-İçecek Destek Faaliyet Maliyeti, Animasyon Destek Faaliyet Maliyeti, Kaplıca Destek Faaliyet Maliyeti ve Odalar Satış Faaliyet Maliyeti'nden oluşmaktadır. Yiyecek içecek faaliyet maliyetlerini; personel, hammadde, malzeme, elektrik, su, amortisman gibi işletmede satışa sunulan yiyecek ve içeceklerin üretim sürecine katkıda bulunan tüm kaynak maliyetleri oluşturmaktadır. Animasyon faaliyetleri, müşterilerin otelde geceleme sayısını artırarak odalar, yiyecek içecek ve kaplıca satış gelirlerinin yükselmesini sağlayan önemli bir satış hattı destek faaliyetidir.

Daha öncede belirtildiği gibi örnek otel işletmesi RESORT ve SPA (kaplıca) konseptiyle hizmet vermektedir. İşletmede kaplıca faaliyetlerine büyük önem verilmektedir. Çünkü kaplıca hizmeti, talep oluşturma açısından otele rakip işletmeler karşısında önemli bir rekabet avantajı sağlamaktadır. Bu nedenle kaplıca faaliyetleri özellikle odalar satış faaliyetlerini destekleyen işletmenin başarısında hayati öneme sahip satış hattı düzeyi destek faaliyetidir. Örnek otel işletmesi her şey dahil (all inclusive) sistemle çalışmaktadır. Bu sistemde oda fiyatına konaklama, yiyecek, içecek ve müşterinin otelde kalacağı süre içerisinde yararlanacağı tüm ürün ve hizmetler dahildir. Bu nedenle odalar satış hattında kullanılan kaynak maliyetleri işletmenin satış faaliyet maliyetini oluşturmaktadır.

Aşağıda satış hatları düzeyi faaliyet maliyetleri tablolar halinde gösterilmek suretiyle bütçelenmiştir.

**Tablo 20. Satış Hatları Düzeyi Yiyecek-İçecek Destek Faaliyet Maliyetinin Bütçelenmesi**

<b>Maaş ve İlgili Giderler</b>	<b>46.378,641</b>
Maaş ve Ücretler	38.425,337
İşveren Payları	7.953,305
<b>Malzeme Giderleri</b>	<b>2.828,141</b>
Temizlik Kimyasal Malzeme Giderleri	455,850
Temizlik Ekipmanı Giderleri	385,830
Hijyenik Kâğıt Temizlik Malzeme Giderleri	565,207
Kırtasiye Giderleri	45,957
Bilgi İşlem Malzeme Giderleri	40,813
Yakıt Malzeme Giderleri	449,127
Diğer Temizlik Malzeme Giderleri	885,357
<b>Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler</b>	<b>4.566,553</b>
Telefon Giderleri	80,660
Elektrik	3.654,531
Su	831,362
<b>Çeşitli Giderler</b>	<b>332,463</b>
Çeşitli Giderler	23,797
Laboratuvar Analiz Giderleri	308,667
<b>Faaliyet Dışı Kalemler</b>	<b>6.967,486</b>
Amortisman	6.642,902
Bina ve Otel Sigortaları	324,584
<b>TOPLAM</b>	<b>61.073,284</b>

Not: Rakamlar YTL olarak verilmiştir.

**Tablo 21. Satış Hatları Düzeyi Kaplıca Destek Faaliyet Maliyetinin Bütçelenmesi**

<b>Maaş ve İlgili Giderleri</b>	<b>3.249,538</b>
Maaş ve Ücretler	2.546,223
İşveren Payları	703,315
<b>Malzeme Giderleri</b>	<b>441,643</b>
Kırtasiye Giderleri	1,753
Bilgi İşlem Malzeme Giderleri	3,363
Temizlik Malzeme Giderleri	19,030
Diğer Sarf Malzemeleri	312,777
Kozmetik Malzeme Giderleri	104,720
<b>Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler</b>	<b>3.155,662</b>
Elektrik	2.564,583
Su	583,412
Telefon Giderleri	7,667
<b>Faaliyet Dışı Kalemler</b>	<b>4.889,464</b>
Amortisman	4.661,686
Bina ve Otel Sigortaları	227,778
<b>TOPLAM</b>	<b>11.736,307</b>

Not: Rakamlar YTL olarak verilmiştir.

**Tablo 22. Satış Hatları Düzeyi Animasyon Destek Faaliyet Maliyetinin Bütçelenmesi**

<b>Maaş ve İlgili Giderleri</b>	<b>2.814,461</b>
Maaş ve Ücretler	2.316,428
İşveren Payları	498,033
<b>Malzeme Giderleri</b>	<b>9,110</b>
Kırtasiye Giderleri	8,817
Basılı Evrak Giderleri	0,293
<b>Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler</b>	<b>1.013,262</b>
Elektrik	705,260
Su	160,438
Şov ve Gösteri Giderleri	147,563
<b>Çeşitli Giderler</b>	<b>288,203</b>
Çocuk Kulübü Giderleri	20,063
Animasyon İşletme Malzemeleri	4,237
Ses, Işık, Tamir-Bakım Giderleri	217,167
Anlaşmalı Tamir Bakım Giderleri	46,737
<b>Faaliyet Dışı Kalemler</b>	<b>1.344,603</b>
Amortisman	1.281,964
Bina ve Otel Sigortaları	62,639
<b>TOPLAM</b>	<b>5.469,639</b>

Not: Rakamlar YTL olarak verilmiştir.

**Tablo 23. Satış Hatları Düzeyi Odalar Satış Faaliyet Maliyetinin Bütçelenmesi**

<b>Maaş ve İlgili Giderler</b>	<b>7.061,028</b>
Maaş ve Ücretler	5.815,538
İşveren Payları	1.245,490
<b>Malzeme Giderleri</b>	<b>306,433</b>
Kırtasiye Giderleri	145,167
Bilgi İşlem Malzeme Giderleri	161,267
<b>Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler</b>	<b>11.907,077</b>
Elektrik	8.976,042
Su	2.041,942
Telefon Giderleri	163,703
Müşteri Transfer Giderleri	115,690
Seyahat Acenta Komisyonları	609,700
<b>Çeşitli Giderler</b>	<b>163,087</b>
Temsil Ağırlama Giderleri	163,087
<b>Faaliyet Dışı Kalemler</b>	<b>17.113,123</b>
Amortisman	16.315,900
Bina ve Otel Sigortaları	797,223
<b>TOPLAM</b>	<b>36.550,748</b>

Not: Rakamlar YTL olarak verilmiştir.

Yukarıda ayrıntılı olarak tablolar halinde verilmiş olan faaliyet maliyetleri bütçeleri, çalışmamızda gerçekleştirilen FTM uygulamasının daha iyi anlaşılması açısından Tablo 24’de gruplandırılmış halde görülebilmektedir.

**Tablo 24. Faaliyet Maliyetleri Bütçe Özeti Tablosu**

<b>TESİS DÜZEYİ DESTEK FAALİYETLERİ</b>	<b>Telefon Destek Faaliyetleri</b> (Tablo 15'den gelen)	<b>Çamaşırhane Destek Faaliyetleri</b> (Tablo 16'dan gelen)	<b>Genel İdare Destek Faaliyetleri</b> (Tablo 17'den gelen)	<b>İnsan Kaynakları Destek Faaliyetleri</b> (Tablo 18'den gelen)	<b>Tamir Bakım Destek Faaliyetleri</b> (Tablo 19'dan gelen)	<b>Kat Hizmetleri Destek Faaliyetleri</b> (Tablo 14'den gelen)
<b>Faaliyetlerin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri</b>						
Maaş ve İlgili Giderler	618,095	1.404,749	24.147,925	5.480,441	12.448,974	15.378,319
Malzeme Giderleri	18,177	144,293	473,120	42,467	1.331,293	2.170,997
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	513,683	16.311,786	1.248,580	349,693	30.672,852	1.154,559
Banka Giderleri			17,447			
Çeşitli Giderler		1.364,510	10.573,953	17.678,283		
<b>İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri</b>						
Amortisman	349,626	932,337	512,785	349,626	1.398,506	1.165,421
Bina ve Otel Sigortaları	17,083	45,556	25,056	17,083	68,333	56,945
<b>Bütçelenen Faaliyet Maliyeti</b>	<b>1.516,664</b>	<b>20.203,231</b>	<b>36.998,866</b>	<b>23.917,593</b>	<b>45.919,958</b>	<b>19.926,241</b>
<b>SATIŞ HATLARI DÜZEYİ DESTEK FAALİYETLERİ</b>	<b>Animasyon Destek Faaliyetleri</b> (Tablo 21'den gelen)	<b>Yiyecek-İçecek Destek Faaliyetleri</b> (Tablo 20'den gelen)	<b>Kaplıca Destek Faaliyetleri</b> (Tablo 22'den gelen)			
<b>Faaliyetlerin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri</b>						
Maaş ve İlgili Giderler	2.814,461	46.378,641	3.249,538			
Malzeme Giderleri	9,110	2.828,141	441,643			
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	1.013,262	4.566,553	3.155,662			
Çeşitli Giderler	288,203	332,463				

**Tablo 24. Faaliyet Maliyetleri Bütçe Özeti Tablosu (Devamı)**

<b>SATIŞ HATLARI DÜZEYİ DESTEK FAALİYETLERİ</b>	<b>Animasyon Destek Faaliyetleri</b> (Tablo 21'den gelen)	<b>Yiyecek-İçecek Destek Faaliyetleri</b> (Tablo 20'den gelen)	<b>Kaplıca Destek Faaliyetleri</b> (Tablo 22'den gelen)
<b>İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri</b>			
Amortisman	1.281,964	6.642,902	4.661,686
Bina ve Otel Sigortaları	62,639	324,584	227,778
<b>Bütçelenen Faaliyet Maliyeti</b>	<b>5.469,639</b>	<b>61.073,284</b>	<b>11.736,307</b>
<b>SATIŞ HATTI DÜZEYİ SATIŞ FAALİYETLERİ</b>	<b>Odalar Satış Faaliyetleri</b> (Tablo 23'den gelen)		
<b>Faaliyetleri Doğrudan Tüketen Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri</b>			
Maaş ve İlgili Giderler	7.061,028		
Malzeme Giderleri	306,433		
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	11.907,077		
Çeşitli Giderler	163,087		
<b>İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri</b>			
Amortisman	16.315,900		
Bina ve Otel Sigortaları	797,223		
<b>Bütçelenen Faaliyet Maliyetleri</b>	<b>36.550,748</b>		

Not: Rakamlar YTL olarak verilmiştir.

### **3.2.7. Bütçelenen Tesis Düzeyi Destek Faaliyet Maliyetlerinin Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine Yüklenmesi**

Çalışmamızın bu bölümünde bütçelenen tesis düzeyi destek faaliyet maliyetleri bu faaliyetlerden yararlandıkları ölçüde, tesis düzeyi destek faaliyetleri ile satış hatları düzeyi faaliyetleri arasındaki ilişkiyi doğru bir şekilde yansıtabilecek maliyet etkenleri yardımıyla, satış hatları düzeyi faaliyetlerine yüklenmiştir.

#### **3.2.7.1. Bütçelenen Tesis Düzeyi Telefon Destek Faaliyet Maliyetinin Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine Yüklenmesi**

Örnek otel işletmesinde gerçekleşen telefon destek faaliyet maliyeti, temelde satış hatlarında personel ve müşteriler arasındaki üretim ve satış faaliyetlerinden kaynaklanan iletişim gereksinimini karşılamak amacıyla ortaya çıkmaktadır. Örnek otel işletmesinde yetkili kişilerle yapılan görüşmeler neticesinde satış hatlarının söz konusu telefon destek faaliyet maliyetini ne ölçüde tükettiğinin tespit edilebilmesinde satış hatlarındaki telefon



sayılarının ölçülebilir ve mantıklı bir veri kaynağı olabileceği düşünülmüştür. Bu nedenle bütçelenen tesis düzeyi telefon destek faaliyet maliyetinin satış hatları düzeyi faaliyetlerine yüklenmesinde maliyet etkeni olarak telefon sayısı kullanılmıştır.

Aşağıdaki tabloda bütçelenen tesis düzeyi telefon destek faaliyet maliyetinin satış hatları düzeyi faaliyetlerine belirlenen maliyet etkeni yardımıyla dağıtımı görülmektedir.

**Tablo 25. Telefon Destek Faaliyet Maliyet Dağıtım Tablosu**

<b>Satış Hatları Düzeyi Faaliyetler</b>	<b>Telefon Sayısı</b>	<b>Yükleme Oranı</b>	<b>Telefon Destek Faaliyet Maliyeti</b>	<b>Yüklenen Faaliyet Maliyeti</b>
Animasyon Destek Faaliyetleri	2	0,007	1.516,664	11,111
Yiyecek-İçecek Destek Faaliyetleri	10	0,037	1.516,664	55,555
Kaplıca Destek Faaliyetleri	5	0,018	1.516,664	27,778
Odalar Satış Faaliyetleri	256	0,938	1.516,664	1.422,220
<b>Toplam</b>	<b>273</b>	<b>1,000</b>		<b>1.516,664</b>

Not: Rakamlar YTL olarak verilmiştir.

### **3.2.7.2. Bütçelenen Tesis Düzeyi Çamaşırhane Destek Faaliyet Maliyetinin Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine Yüklenmesi**

Çamaşırhane destek faaliyet maliyeti satış hatlarında kullanılan her türlü çamaşırın yıkama, ütüleme ve bakım faaliyetleri sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle satış hatlarından çamaşırhaneye gelen çamaşırların kilogram olarak miktarı gözlemlenebilir ve ölçülebilir bir veri kaynağı olarak düşünülmüştür. Dolayısıyla tesis düzeyi çamaşırhane destek faaliyet maliyetinin satış hatları düzeyi faaliyetlerine yüklenmesinde maliyet etkeni olarak çamaşır miktarı (kg) kullanılmıştır.

Aşağıdaki tabloda bütçelenen tesis düzeyi çamaşırhane destek faaliyet maliyetinin satış hatları düzeyi faaliyetlerine belirlenen maliyet etkeni yardımıyla dağıtımı görülmektedir.

**Tablo 26. amaşırhane Destek Faaliyet Maliyet Dağıtım Tablosu**

Satış Hatları Düzeyi Faaliyetler	amaşır Miktarı (kg)	Yükleme Oranı	amaşırhane Destek Faaliyet Maliyeti	Yüklenen Faaliyet Maliyeti
Animasyon Destek Faaliyetleri	55	0,003	20.203,231	68,570
Yiyecek-İçecek Destek Faaliyetleri	1.705	0,105	20.203,231	2.125,672
Kaplıca Destek Faaliyetleri	1.611	0,099	20.203,231	2.008,479
Odalar Satış Faaliyetleri	12.834	0,792	20.203,231	16.000,510
<b>Toplam</b>	<b>16.205</b>	<b>1,000</b>		<b>20.203,231</b>

Not: Rakamlar YTL olarak verilmiştir.

### 3.2.7.3. Bütçelenen Tesis Düzeyi Genel İdare Destek Faaliyet Maliyetinin Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine Yüklenmesi

Genel idare destek faaliyetleri, satış hatlarının etkinliğini ve verimliliğini artırarak en düşük maliyetle en yüksek kalitede ürün ve hizmet üretmek amacıyla gerçekleştirilen yönetimsel faaliyetler sonucu ortaya çıkmaktadır. Buna bağlı olarak bütçelenen tesis düzeyi genel idare destek faaliyet maliyetinin satış hatları düzeyi faaliyetlerine yüklenmesinde maliyet etkeni olarak yönetici sayısı kullanılmasının uygun olacağı düşünölmüştür

Aşağıdaki tabloda bütçelenen tesis düzeyi genel idare destek faaliyet maliyetinin satış hatları düzeyi faaliyetlerine belirlenen maliyet etkeni yardımıyla dağıtımı görölmektedir.

**Tablo 27. Genel İdare Destek Faaliyet Maliyet Dağıtım Tablosu**

Satış Hatları Düzeyi Faaliyetler	Yönetici Sayısı	Yükleme Oranı	Genel İdare Destek Faaliyet Maliyeti	Yüklenen Faaliyet Maliyeti
Animasyon Destek Faaliyetleri	1	0,067	36.998,866	2.466,591
Yiyecek-İçecek Destek Faaliyetleri	5	0,333	36.998,866	12.332,955
Kaplıca Destek Faaliyetleri	2	0,133	36.998,866	4.933,182
Odalar Satış Faaliyetleri	7	0,467	36.998,866	17.266,137
<b>Toplam</b>	<b>15</b>	<b>1,000</b>		<b>36.998,866</b>

Not: Rakamlar YTL olarak verilmiştir.

### 3.2.7.4. Bütçelenen Tesis Düzeyi İnsan Kaynakları Destek Faaliyet Maliyetinin Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine Yüklenmesi

Örnek otel işletmesinde insan kaynakları destek faaliyetleri kapsamında; personele lojman sağlanması, servis hizmeti verilmesi ve çeşitli sosyal aktiviteleri içeren personele yönelik faaliyetler gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle bütçelenen tesis düzeyi insan kaynakları destek faaliyet maliyetinin satış hatları düzeyi faaliyetlerine yüklenmesinde maliyet etkeni olarak personel sayısı kullanılmıştır.

Aşağıdaki tabloda, bütçelenen tesis düzeyi insan kaynakları destek faaliyet maliyetinin satış hatları düzeyi faaliyetlerine belirlenen maliyet etkeni yardımıyla dağıtımı görülmektedir.

**Tablo 28. İnsan Kaynakları Destek Faaliyet Maliyet Dağıtım Tablosu**

Satış Hatları Düzeyi Faaliyetler	Personel Sayısı	Yükleme Oranı	İnsan Kaynakları Destek Faaliyet Maliyeti	Yüklenen Faaliyet Maliyeti
Animasyon Destek Faaliyetleri	11	0,147	23.917,593	3.507,914
Yiyecek-İçecek Destek Faaliyetleri	38	0,507	23.917,593	12.118,247
Kaplıca Destek Faaliyetleri	9	0,120	23.917,593	2.870,111
Odalar Satış Faaliyetleri	17	0,227	23.917,593	5.421,321
<b>Toplam</b>	<b>75</b>	<b>1,000</b>		<b>23.917,593</b>

Not: Rakamlar YTL olarak verilmiştir.

### 3.2.7.5. Bütçelenen Tesis Düzeyi Tamir Bakım Destek Faaliyet Maliyetinin Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine Yüklenmesi

Tamir bakım destek faaliyetleri, otel işletmesinde yer alan tüm araç, gereç, tesisat, makine ve elektronik cihazlar için yapılan bakım ve onarım faaliyetlerini kapsamaktadır. Satış hatları, bakım onarım faaliyetlerinden büyük ölçüde burada yer alan araç, gereç, tesisat, makine ve elektronik cihazlar için harcanmış olan bakım onarım süresi kadar faydalanmaktadır. Bu nedenle bütçelenen tesis düzeyi tamir bakım destek faaliyet maliyetinin satış hatları düzeyi faaliyetlerine yüklenmesinde maliyet etkeni olarak bakım onarım saati kullanılmıştır.

Aşağıdaki tabloda, bütçelenen tesis düzeyi tamir-bakım destek faaliyet maliyetinin satış hatları düzeyi faaliyetlerine belirlenen maliyet etkeni yardımıyla dağıtımı görülmektedir.

**Tablo 29. Tamir-Bakım Destek Faaliyet Maliyet Dağıtım Tablosu**

<b>Satış Hatları Düzeyi Faaliyetler</b>	<b>Bakım-Onarım Saati</b>	<b>Yükleme Oranı</b>	<b>Tamir-Bakım Destek Faaliyet Maliyeti</b>	<b>Yüklenen Faaliyet Maliyeti</b>
Animasyon Destek Faaliyetleri	80	0,038	45.919,958	1.760,228
Yiyecek-İçecek Destek Faaliyetleri	467	0,224	45.919,958	10.275,333
Kaplıca Destek Faaliyetleri	240	0,115	45.919,958	5.280,685
Odalar Satış Faaliyetleri	1.300	0,623	45.919,958	28.603,711
<b>Toplam</b>	<b>2.087</b>	<b>1,000</b>		<b>45.919,958</b>

Not: Rakamlar YTL olarak verilmiştir.

### **3.2.7.6. Bütçelenen Tesis Düzeyi Kat Hizmetleri Destek Faaliyet Maliyetinin Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine Yüklenmesi**

Kat hizmetleri destek faaliyetlerinin büyük kısmı otelin genel alanlarının temizliğiyle ilgilidir. Örnek otel işletmesinde toplam alanın %83,5'ini satış hatlarının kapladığı alan oluşturmaktadır. Satış hatlarının kat hizmetleri destek faaliyet maliyetini ne büyüklükte tükettiği düşünüldüğünde satış hatlarının kapladığı alanların önemli bir faktör olduğu görülmektedir. Bu nedenle bütçelenen tesis düzeyi kat hizmetleri destek faaliyet maliyetinin satış hatları düzeyi faaliyetlerine yüklenmesinde maliyet etkeni olarak alan (m<sup>2</sup>) kullanılmıştır.

Aşağıdaki tabloda, bütçelenen tesis düzeyi kat hizmetleri destek faaliyet maliyetinin satış hatları düzeyi faaliyetlerine belirlenen maliyet etkeni yardımıyla dağıtımı görülmektedir.

**Tablo 30. Kat Hizmetleri Destek Faaliyet Maliyet Dağıtım Tablosu**

<b>Satış Hatları Düzeyi Faaliyetler</b>	<b>Alan (m<sup>2</sup>)</b>	<b>Yükleme Oranı</b>	<b>Kat Hizmetleri Destek Faaliyet Maliyeti</b>	<b>Yüklenen Faaliyet Maliyeti</b>
Animasyon Destek Faaliyetleri	540	0,039	19.926,241	774,670
Yiyecek-İçecek Destek Faaliyetleri	2.850	0,205	19.926,241	4.088,538
Kaplıca Destek Faaliyetleri	3.500	0,252	19.926,241	5.021,011
Odalar Satış Faaliyetleri	7.000	0,504	19.926,241	10.042,022
<b>Toplam</b>	<b>13.890</b>	<b>1,000</b>		<b>19.926,241</b>

Not: Rakamlar YTL olarak verilmiştir.

Uygulama çalışmamızın bu kısmında bütçelenen tesis düzeyi destek faaliyet maliyetleri satış hatları düzeyi faaliyetlerine dağıtılmıştır. Aşağıdaki tabloda, dağıtım öncesi satış hatları düzeyi bütçelenen faaliyet maliyetleri ile satış hatlarına yüklenen tesis düzeyi faaliyet maliyetleri toplanmak suretiyle toplam bütçelenen satış hatları düzeyi faaliyet maliyetleri bulunmuştur.

**Tablo 31. Bütçelenen Tesis Düzeyi Faaliyet Maliyetlerinin Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerine Dağıtım Tablosu**

	Satış Hatları Düzeyi Faaliyetler				TOPLAM
	Animasyon Destek Faaliyeti	Yiyecek-İçecek Destek Faaliyeti	Kaplıca Destek Faaliyeti	Odalar Satış Faaliyeti	
<b>Dağıtım Öncesi Bütçelenen Faaliyet Maliyetleri (Tablo 24'den gelen)</b>	<b>5.469,639</b>	<b>61.073,284</b>	<b>11.736,307</b>	<b>36.550,748</b>	<b>114.829,978</b>
<b>Satış Hatlarına Yüklenen Tesis Düzeyi Faaliyet Maliyetleri</b>	<b>8.589,084</b>	<b>40.996,300</b>	<b>20.141,246</b>	<b>78.755,921</b>	<b>148.482,551</b>
Telefon Destek Faaliyetinden Yüklenen (Tablo 25'den gelen)	11,111	55,555	27,778	1.422,220	1.516,664
Çamaşırhane Destek Faaliyetinden Yüklenen (Tablo 26'dan gelen)	68,570	2.125,672	2.008,479	16.000,510	20.203,231
Genel İdare Destek Faaliyetinden Yüklenen (Tablo 27'den gelen)	2.466,591	12.332,955	4.933,182	17.266,137	36.998,865
İnsan Kaynakları Destek Faaliyetinden Yüklenen (Tablo 28'den gelen)	3.507,914	12.118,247	2.870,111	5.421,321	23.917,593
Tamir Bakım Destek Faaliyetinden Yüklenen (Tablo 29'dan gelen)	1.760,228	10.275,333	5.280,685	28.603,711	45.919,957
Kat Hizmetleri Destek Faaliyetinden Yüklenen (Tablo 30'dan gelen)	774,670	4.088,538	5.021,011	10.042,022	19.926,241
<b>Toplam Bütçelenen Satış Hatları Düzeyi Faaliyet Maliyetleri</b>	<b>14.058,723</b>	<b>102.069,584</b>	<b>31.877,553</b>	<b>115.306,669</b>	<b>263.312,529</b>

Not: Rakamlar YTL olarak verilmiştir.

### 3.2.8. Toplam Bütçelenen Satış Hatları Düzeyi Faaliyet Maliyetlerinin Satış Objelerine Yüklenmesi

Çalışmamızın bu bölümünde de toplam bütçelenen satış hatları düzeyi faaliyet maliyetleri bu faaliyetlerden yararlandıkları ölçüde, satış hatları ile satış objeleri arasındaki ilişkiyi sağlıklı bir şekilde yansıtabilecek maliyet etkenleri aracılığıyla, satış objelerine yüklenmiştir.

#### 3.2.8.1. Toplam Bütçelenen Satış Hatları Düzeyi Animasyon Destek Faaliyet Maliyetinin Satış Objelerine Yüklenmesi

Örnek otel işletmesinde gerçekleştirilen animasyon faaliyetleri konaklayan müşterilere yöneliktir. Dolayısıyla otelde sunulan animasyon faaliyetlerini tüketenler bu hizmetten yararlanan müşterilerdir. Bu nedenle toplam bütçelenen satış hatları düzeyi animasyon destek faaliyet maliyetinin satış objelerine yüklenmesinde maliyet etkeni olarak oda türlerine göre animasyon hizmetinden yararlanan müşteri sayısı kullanılmıştır.

Aşağıdaki tabloda, toplam bütçelenen satış hatları düzeyi animasyon destek faaliyet maliyetinin satış objelerine belirlenen maliyet etkeni yardımıyla dağıtımını görülmektedir.

**Tablo 32. Animasyon Destek Faaliyet Maliyet Dağıtım Tablosu**

Satış Objeleri	Yararlanan Müşteri Sayısı	Yükleme Oranı	Animasyon Destek Faaliyet Maliyeti	Yüklenen Faaliyet Maliyeti
Standart oda	391	0,813	14.058,723	11.428,193
Aile odası	65	0,135	14.058,723	1.899,827
Apart oda	19	0,040	14.058,723	555,334
Kral dairesi	6	0,012	14.058,723	175,369
<b>Toplam</b>	<b>481</b>	<b>1,000</b>		<b>14.058,723</b>

Not: Rakamlar YTL olarak verilmiştir.

#### 3.2.8.2. Toplam Bütçelenen Satış Hatları Düzeyi Yiyecek-İçecek Destek Faaliyet Maliyetinin Satış Objelerine Yüklenmesi

Örnek otel işletmesi, her şey dahil sistemle çalıştığı için oda fiyatına kahvaltı, öğle ve akşam yemekleri de dahildir. Yiyecek içecek destek faaliyetleri, satış gelirinin büyüklüğü bakımından odalar satış faaliyetinden sonra ikinci sırada yer almaktadır. Bu nedenle yiyecek içecek destek faaliyet maliyetinin satış objelerine doğru dağıtılması oda fiyatlarının gerçeğe uygun bir şekilde belirlenmesinde hayati öneme sahiptir. Toplam

bütçelenen satış hatları düzeyi yiyecek-içecek destek faaliyet maliyetinin satış objelerine yüklenmesinde maliyet etkeni olarak oda türlerine göre tüketilen porsiyon sayısı kullanılmıştır.

Aşağıdaki tabloda, toplam bütçelenen satış hatları düzeyi yiyecek-içecek destek faaliyet maliyetinin satış objelerine belirlenen maliyet etkeni yardımıyla dağıtımını görülmektedir.

**Tablo 33. Yiyecek-İçecek Destek Faaliyet Maliyet Dağıtım Tablosu**

Satış Objeleri	Porsiyon Sayısı	Yükleme Oranı	Yiyecek-İçecek Destek Faaliyet Maliyeti	Yüklenen Faaliyet Maliyeti
Standart oda	2.436	0,780	102.069,584	79.616,237
Aile odası	527	0,169	102.069,584	17.224,038
Apart oda	131	0,042	102.069,584	4.281,497
Kral dairesi	29	0,009	102.069,584	947,812
<b>Toplam</b>	<b>3.123</b>	<b>1,000</b>		<b>102.069,584</b>

Not: Rakamlar YTL olarak verilmiştir.

### 3.2.8.3. Toplam Bütçelenen Satış Hatları Düzeyi Kaplıca Destek Faaliyet Maliyetinin Satış Objelerine Yüklenmesi

Kaplıca destek faaliyetlerini doğrudan otelde konaklayan müşteriler tüketmektedir. Bu nedenle toplam bütçelenen satış hatları düzeyi kaplıca destek faaliyet maliyetinin satış objelerine yüklenmesinde maliyet etkeni olarak kaplıca hizmetinden yararlanan müşteri sayısı kullanılmıştır.

Aşağıdaki tabloda, toplam bütçelenen satış hatları düzeyi kaplıca destek faaliyet maliyetinin satış objelerine belirlenen maliyet etkeni yardımıyla dağıtımını görülmektedir.

**Tablo 34. Kaplıca Destek Faaliyet Maliyet Dağıtım Tablosu**

Satış Objeleri	Yararlanan Müşteri Sayısı	Yükleme Oranı	Kaplıca Destek Faaliyet Maliyeti	Yüklenen Faaliyet Maliyeti
Standart oda	420	0,797	31.877,553	25.405,260
Aile odası	80	0,152	31.877,553	4.839,097
Apart oda	21	0,040	31.877,553	1.270,263
Kral dairesi	6	0,011	31.877,553	362,932
<b>Toplam</b>	<b>527</b>	<b>1,000</b>		<b>31.877,553</b>

Not: Rakamlar YTL olarak verilmiştir.



### 3.2.8.4. Toplam Bütçelenen Satış Hatları Düzeyi Odalar Satış Faaliyet Maliyetinin Satış Objelerine Yüklenmesi

Toplam bütçelenen satış hatları düzeyi odalar satış faaliyet maliyetinin satış objelerine yüklenmesinde maliyet etkeni olarak oda büyüklüğü (m<sup>2</sup>) kullanılmıştır. Aşağıdaki tabloda, toplam bütçelenen satış hatları düzeyi odalar satış faaliyet maliyetinin satış objelerine belirlenen maliyet etkeni yardımıyla dağıtımı görülmektedir.

**Tablo 35. Odalar Satış Faaliyet Maliyet Dağıtım Tablosu**

Satış Objeleri	Oda Büyüklüğü(m <sup>2</sup> )	Yükleme Oranı	Odalar Satış Faaliyet Maliyeti	Yüklenen Faaliyet Maliyeti
Standart oda	32	0,176	115.306,669	20.273,700
Aile odası	44	0,242	115.306,669	27.876,338
Apart oda	50	0,275	115.306,669	31.677,656
Kral dairesi	56	0,308	115.306,669	35.478,975
<b>Toplam</b>	<b>182</b>	<b>1,000</b>		<b>115.306,669</b>

Not: Rakamlar YTL olarak verilmiştir.

Tablo 36'da her bir oda çeşidine yüklenen toplam bütçelenen satış hatları düzeyi faaliyet maliyetleri toplanmak suretiyle oda çeşitlerine göre bütçelenen toplam faaliyet maliyeti bulunmuştur.

**Tablo 36. Satış Objeleri Bütçelenen Faaliyet Maliyetleri Tablosu**

	Satış Objeleri				Toplam
	Standart Oda	Aile Odası	Apart Oda	Kral Dairesi	
Bütçelenen Animasyon Satış Hattı Düzeyi Destek Faaliyetinden Yüklenen (Tablo 32'den gelen)	11.428,193	1.899,827	555,334	175,369	14.058,723
Bütçelenen Yiyecek-İçecek Satış Hattı Düzeyi Destek Faaliyetinden Yüklenen (Tablo 33'den gelen)	79.616,237	17.224,038	4.281,497	947,812	102.069,584
Bütçelenen Kaplıca Satış Hattı Düzeyi Destek Faaliyetinden Yüklenen (Tablo 34'den gelen)	25.405,260	4.839,097	1.270,263	362,932	31.877,552
Bütçelenen Odalar Satış Hattı Düzeyi Satış Faaliyetinden Yüklenen (Tablo 35'den gelen)	20.273,700	27.876,338	31.677,656	35.478,975	115.306,669
<b>Satış Objesi Bütçelenen Toplam Faaliyet Maliyeti</b>	<b>136.723,390</b>	<b>51.839,300</b>	<b>37.784,750</b>	<b>36.965,088</b>	<b>263.312,529</b>

Not: Rakamlar YTL olarak verilmiştir.

### 3.2.9. Oda Birim Maliyetinin Hesaplanması

Çalışmamızda örnek otel işletmesi 2006 yılı ortalama maliyet ve faaliyet verileri dikkate alınarak gerçekleştirilen FTM uygulaması sonucunda oda çeşitlerine göre oda birim maliyetleri aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

### Şekil 10. Oda Birim Maliyetinin Hesaplanması

$$\text{Oda Birim Maliyeti} = \frac{\text{Bütçelenen Toplam Faaliyet Maliyeti}}{\text{Oda Sayısı} \times \text{Doluluk Oranı} \times 30}$$

Oda türlerine göre örnek otel işletmesinin 2006 yılı ortalama doluluk oranları Tablo 37’ de görülmektedir.

**Tablo 37. Oda Türlerine Göre Ortalama Doluluk Oranları**

<b>Oda Türleri</b>	<b>Ortalama Doluluk Oranı (%)</b>
Standart Oda	54
Aile Odası	35
Apart Oda	43
Kral Dairesi	40

### **3.2.9.1. Standart Oda Birim Maliyetinin Hesaplanması**

Standart oda bütçelenen toplam faaliyet maliyeti 136.723,390 YTL, oda sayısı 170, doluluk oranı ise %54’ dür. Bu verilere göre standart oda birim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

$$\begin{aligned}\text{Standart Oda Birim Maliyeti} &= \frac{136.723.390}{170 \times \%54 \times 30} \\ &= \mathbf{49,645 \text{ YTL}}\end{aligned}$$

### **3.2.9.2. Aile Odası Birim Maliyetinin Hesaplanması**

Aile odası bütçelenen toplam faaliyet maliyeti 51.839,300 YTL, oda sayısı 52, doluluk oranı ise %35’ dir. Bu verilere göre aile odası birim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

$$\begin{aligned}\text{Aile Odası Birim Maliyeti} &= \frac{51.839.300}{52 \times \%35 \times 30} \\ &= \mathbf{94,944 \text{ YTL}}\end{aligned}$$

### 3.2.9.3. Apart Oda Birim Maliyetinin Hesaplanması

Apart oda bütçelenen toplam faaliyet maliyeti 37.784,750 YTL, oda sayısı 25, doluluk oranı ise %43' dür. Bu verilere göre apart oda birim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

$$\begin{aligned}\text{Apart Oda Birim Maliyeti} &= \frac{37.784,750}{25 \times \%43 \times 30} \\ &= \mathbf{117,162 \text{ YTL}}\end{aligned}$$

### 3.2.9.4. Kral Dairesi Birim Maliyetinin Hesaplanması

Kral dairesi bütçelenen toplam faaliyet maliyeti 36.965,088 YTL, oda sayısı 9, doluluk oranı ise %40' dır. Bu verilere göre kral dairesi birim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

$$\begin{aligned}\text{Kral Dairesi Birim Maliyeti} &= \frac{36.965,088}{9 \times \%40 \times 30} \\ &= \mathbf{342,269 \text{ YTL}}\end{aligned}$$

## SONUÇ VE ÖNERİLER

İletişim, lojistik, bilgisayar destekli üretim teknolojileri gibi ileri düzey teknolojilerin işletmelerde mal ve hizmet üretiminde kullanılması bununla beraber ürün tasarımı, üretime hazırlık, kalite kontrol, pazarlama gibi faaliyetlerin önem kazanması endirekt maliyetlerin ürün maliyetleri içindeki payının artmasına neden olmuştur.

Üretim sürecinde yaşanan bu gelişmeler turizmde dahil olmak üzere tüm sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin üretim maliyetlerinin yapısında, GÜG'nin doğru ürün maliyeti hesaplamadaki önemini artırıcı yönde değişikliklere neden olmuştur. Ayrıca günümüzde işletmelerin sürekli artan ve hızlı bir şekilde değişen müşteri istek ve ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, ürettikleri mal ve hizmet çeşitlerini artırmaları da maliyet yapılarının değişmesine neden olan bir diğer faktördür.

Sanayi devrinde işletmeler çeşit bakımından sınırlı olan mamullerini büyük partiler halinde üretilip satmaktaydılar. Ayrıca pazarlama faaliyetlerine de gereken önem verilmemekteydi. Bu çeşit üretimde toplam maliyetin büyük kısmını direkt işçilik ve direkt hammadde-malzeme maliyetleri oluşturmaktaydı. GÜG ise toplam üretim maliyetinin küçük bir kısmını oluşturmaktaydı. Dolayısıyla bu dönemde maliyetleri ürünlere dağıtmada faydalanılan üretim hacmini esas alan dağıtım anahtarlarının kullanıldığı geleneksel maliyet sistemleri, mamul maliyetlerini hesaplamada kabul edilebilir düzeyde doğru sonuçlar verebilmekteydi.

Günümüzde ise işletmeler, sürekli artan müşteri istek ve ihtiyaçlarını karşılayabilmek için, küreselleşen dünyada değişik pazarlarda çok çeşitli mal ve hizmetler üretmeye ve böylece riski geniş bir alana yayarak azaltmaya çalışmaktadırlar. Böylece işletmelerin maliyet yapıları içerisinde endirekt giderlerde büyük bir artış meydana gelmiştir. Bununla birlikte modern işletmecilik anlayışının gelişmesiyle, üretim öncesinde mamuller için yapılan araştırma-geliştirme, planlama, tasarım gibi çalışmalar ve üretim sonrasında yapılan pazarlama ve satış çabaları söz konusu GÜG'nin artmasına ve toplam üretim maliyetleri içerisinde ihmal edilemeyecek düzeye ulaşmasına yol açmıştır.

Endirekt giderlerin toplam maliyetler içerisindeki payını artıran bütün bu gelişmeler sonucunda endirekt giderleri ürünlere daha doğru dağıtabilecek böylece sağlıklı maliyet

bilgileri sağlayabilecek maliyet sistemlerine duyulan ihtiyaç daha da artmıştır. Günümüzde FTM sistemi işletmelerin bu ihtiyaçlarını karşılayabilecek en önemli maliyet sistemlerinden biri olarak kabul edilmektedir.

Geleneksel muhasebe sisteminin uygulandığı işletmelerde, GÜG ürünlere doğru olarak yüklenememektedir. Çünkü geleneksel muhasebe esasına göre çalışan işletmeler hacim bazlı-mamul esaslı maliyet sistemini kullanmaktadırlar. Bu sistemde; üretilen mamullerin hacimlerinde meydana gelen artışa paralel olarak GÜG'nin arttığı kabul edilmektedir. Oysa GÜG mamul hacmindeki değişikliklerden bağımsız olarak artış gösterebilmektedir. Yani GÜG için mamul hacmiyle orantılı bir artıştan söz edilememektedir. Bu durum geleneksel muhasebe sistemini kullanan işletmelerde mamul maliyetlerinin yanlış olarak hesaplanmasına neden olmaktadır.

FTM'de geleneksel muhasebenin mamul maliyetlerini hesaplamadaki söz konusu zafiyetini ortadan kaldırmak için öncelikle genel üretim maliyetleri belirli faaliyet havuzlarında toplanır ve buradaki maliyetler ürünlerin belirlenen faaliyetleri tükettikleri oranda çeşitli maliyet etkenleri aracılığıyla ürünlere dağıtırlar. Böylece her bir ürüne ait endirekt maliyetler, ürünlerin tükettikleri faaliyetler göz önüne alınarak doğru bir şekilde hesaplanmış olmaktadır.

İşletmede gerçekleştirilen faaliyetler ile ürünler arasındaki ilişki göz önüne alınarak belirlenen çok sayıda maliyet etkeninin kullanıldığı FTM'de, GÜG'ni ürünlere dağıtırken üretim hacmini esas alarak tek bir dağıtım anahtarı kullanan geleneksel maliyet sistemine göre ürün maliyetleri çok daha sağlıklı hesaplanabilmektedir. Örneğin, çalışmamızın FTM uygulamasında 9 farklı maliyet etkeni kullanıldığı görülmektedir.

FTM, işletme yönetimine daha sağlıklı maliyet bilgileri yanında maliyet düşürme ve karın artırılması konularında da önemli faydalar sağlamaktadır. FTM sistemi uygulama sürecinin ilk aşaması faaliyetlerin belirlenmesidir. Bu aşamada işletmede gerçekleştirilen tüm faaliyetler ayrıntılı olarak analiz edilmektedir. Böylece işletme yönetimi işletmede gerçekleştirilen tüm faaliyetlerin özellikleri hakkında ayrıntılı bilgi sahibi olmaktadır. Bunun sonucunda katma değer sağlamayan faaliyetlerin kaldırılması veya benzer özellikler gösteren faaliyetlerin birleştirilmesi suretiyle söz konusu faaliyetlerin tükettiği kaynak maliyetlerinden tasarruf edilerek maliyetlerin düşürülmesi

mümkün olmaktadır. Bununla birlikte FTM, sağladığı gerçekçi maliyet bilgileri sayesinde hangi ürünlerin, hizmetlerin veya müşterilerin istenen düzeyde kar sağladığı veya sağlamadığı konularında doğru bilgiler vererek işletme yönetiminin bu konularda isabetli kararlar almalarına büyük katkıda bulunmaktadır.

İşletmelerin amaçlarına ulaşmada çok önemli bir araç olan FTM sisteminden istenen faydaların sağlanabilmesi için bazı hususlar göz önünde bulundurulmalıdır. İşletmelerde FTM sisteminin kurulması ve uygulanması büyük zaman ve emek gerektirmektedir. Çünkü FTM uygulaması işletmelerin gerçekleştirdiği faaliyetlere ve maliyet yapılarına göre farklılık göstermektedir. Ayrıca işletmeye uygun bir FTM sistemi kurulsa bile bu sistemin işletmeye yerleşmesi zaman almaktadır.

Bununla birlikte işletmedeki faaliyetlerin tespit edilmesi, kaynak maliyetleri ile bunları tüketen faaliyetler arasında ilişki kurulması ancak bu konuda uzmanlaşmış bir ekibin uzun süreli ve sistemli çalışmasıyla mümkün olabilmektedir. Ayrıca faaliyet maliyetlerini maliyet unsurlarına doğru olarak dağıtılmasını sağlayacak maliyet etkenlerinin tespit edilmesi ve bunlara ilişkin verilerin toplanması sistemin başarısında birinci derecede önemlidir.

FTM'de önemli olan maliyet etkenlerinin sayıca fazla olması değil, doğru maliyet bilgileri elde etmeyi mümkün kılacak yeteri kadar maliyet etkeni belirlenmesidir. Çünkü gereğinden fazla maliyet etkeni olması, gereksiz iş gücü ve zaman kaybına yol açarak maliyetlerin yükselmesine neden olabilmektedir. Dolayısıyla sistem uygulanmadan önce ayrıntılı olarak fayda-maliyet analizleri yapılmalı ve sistemin işletmede uygulanabilirliği tespit edilmelidir.

Otel işletmeleri geçmişte sadece asli vazifelerini karşılamaya yönelik olarak konaklama ve yiyecek-içecek hizmetleri vermekte iken günümüzde sektördeki çetin rekabet şartları altında pazar payını korumak ve artırmak için müşterilerine söz konusu asli vazifelerinin dışında çok çeşitli faaliyetlerle hizmet sunmaktadırlar. Örneğin müşterilerin işletmede konaklama sürelerini artırmaya yönelik çeşitli animasyon ve rekreasyon faaliyetleri düzenlenmekte, çamaşırhane, kuru temizleme, alışveriş imkânı gibi çok çeşitli hizmetler verilmektedir.

Ayrıca gelişen teknoloji kendini otel işletmelerinde de göstermiştir. Örneğin bilgisayarlı rezervasyon sistemlerinin otel işletmelerinde uygulanması sonucu bilgisayar programı ve yazılım giderlerinde artış meydana gelmiştir. Buna paralel olarak otel işletmelerdeki bilgisayarlar ile otelin tüm faaliyet ve hizmet bölümlerinde kullanılan elektronik araç ve gereçlerin bakım-onarım, tamir, vergi ve amortisman, sigorta, faiz giderleri de otel işletmelerinin GÜG'nde önemli oranda artış meydana getirmiştir. Bunlara ilaveten otel işletmelerinin internet üzerinden rezervasyon yapılmasını sağlayan kendi WEB sayfaları için yapılan giderler de, gelişen teknolojinin otel işletmelerinin destek ve satış faaliyetlerinde kullanılmasıyla, indirekt giderlerde artışa neden olan gelişmeler arasında sayılabilir.

Otel işletmeleri emek yoğun işletmelerdir. Bu nedenle otel işletmelerinin asli vazifeleri olan müşterilerinin konaklama ve yiyecek içecek ihtiyaçlarını karşılayabilmeleri, çalışanlarının hizmet faaliyetlerini en iyi şekilde yerine getirmelerine bağlıdır. Üretim ve satış faaliyetlerinde teknolojiden faydalanılsa da otel işletmelerinin sosyal yönünün ağırlıklı olmasından kaynaklanan bu tür kendine has özelliklerinden dolayı direkt işçilik giderleri sanayi işletmelerinde olduğu gibi hızlı bir azalma göstermemiştir.

Çünkü kat hizmetleri ve yiyecek-içecek hizmetleri gibi çalışan sayısının fazla olduğu bölümlerde hizmetin gerçekleştirilmesi insan gücünü gerektirmektedir. Ancak otomasyonun neden olduğu işçilik giderlerindeki azalma otel işletmelerinde de özellikle yardımcı bölümlerde (santral, çamaşırhane, kuru temizleme vb.) kendini göstermektedir.

Üretim ve satış faaliyetlerinde modern yönetim yaklaşımlarının getirdiği yeniliklerin, işletmelerin üretim maliyetlerinin yapılarında meydana getirdiği değişiklikler ve teknolojinin neden olduğu gelişmeler sonucunda, işletmelerin toplam maliyetleri içerisinde büyük artış gösteren GÜG'nin sağlıklı bir şekilde mal ve hizmetlere yansıtılması ve maliyetlerin etkin bir şekilde yönetilebilmesi gerekliliği otel işletmelerinde FTM sisteminin uygulanması ihtiyacını artırmıştır.

Bütün bunlarla beraber otel işletmelerinde hammadde maliyetlerinden ziyade mamul maliyetleri ağırlıktadır. Çünkü otellerde, müşteriye sunulan yiyecek içeceklerin büyük bir kısmını piyasadan hazır olarak satın alınan mamuller oluşturmaktadır. Bu durum da otel işletmelerinde indirekt giderlerin artmasına yol açan bir diğer önemli husustur. Görüldüğü gibi indirekt giderler otel işletmelerinde satış objelerinin maliyetlerinin



doğru olarak tespit edilmesinde çoğu sanayi işletmesinden daha büyük bir öneme sahiptir.

Dolayısıyla endirekt giderlerin ürünlere dağıtımında faaliyetleri esas alarak çeşitli maliyet etkenleriyle satış objelerine doğruya en yakın düzeyde yüklenmesini sağlayan FTM sisteminin uygulanmasının, mikro düzeyde ürün karlılığını artırarak işletmeler için, makro düzeyde de turizm gelirlerinin döviz açığıı kapatmasındaki önemi göz önüne alındığında ülkemiz için büyük yararlar sağlayacağı düşünölmektedir.

Ayrıca FTM sistemi otel yönetimine ileride alınacak stratejik kararlara ışık tutacak ürün, hizmet ve müşteri bazında maliyet ve karlılık düzeyini açık bir şekilde gösterebilmektedir. Bu nedenle FTM sistemi, işletmenin ileriye yönelik olarak hazırlayacağı pazarlama, üretim ve rekabet stratejilerini belirlemede işletme yönetimine son derece önemli bilgiler sağlayabilecek önemli bir maliyet sistemi olarak düşünölmektedir.

Ancak her maliyet sisteminde olduğu gibi FTM sisteminin de otel işletmelerinde uygulanmasının bir takım zorlukları ve sakıncaları bulunduğu da gözden kaçırılmamalıdır. Çalışmamızda gerçekleştirdiğimiz FTM uygulaması sonucunda aşığadaki faktörlerin FTM sisteminin uygulama aşamasında birtakım zorluklara yol açtığı tespit edilmiştir; Otel işletmelerinde sanayi işletmelerinde olduğu gibi GÜG faaliyet döneminde dengeli bir dağılım göstermemektedir. Bu durum düzenli işleyen bir FTM sisteminin oluşturulmasını zorlaştırmaktadır.

Müşteri tatmini ve memnuniyeti otel işletmelerinin başarıya ulaşmasında çok önemlidir. Bu nedenle otel yönetimi, müşterilerin güler yüzlü bir şekilde otelden ayrılmalarını sağlamak için tüm istek ve ihtiyaçlarını karşılayabilmek amacıyla büyük bir çaba harcamaktadır. Bunun sonucunda işletmede birbirleriyle benzerlik göstermeyen, ortak faaliyet havuzlarında toplanamayacak ve üretilen ürünlerle ilişkilendirilemeyecek çok sayıda mikro faaliyetler ortaya çıkmaktadır. Böylece faaliyetlerin birbirleriyle çakışmayacak şekilde gruplandırılması ve uygun maliyet etkenlerinin tespit edilmesi hayli zorlaştırmaktadır. Bu durum aynı zamanda FTM sisteminin oluşturulması için harcanan zaman ve giderlerin katlanarak artmasına neden olmaktadır.

Tüm otel işletmeleri için kalıplaşmış bir FTM sistemi oluşturmak mümkün gözükmemektedir. Çünkü FTM, faaliyetleri temel alan bir maliyet sistemidir. Otel işletmelerinde faaliyetler ise otelin türü, sınıfı, büyülüğü, konumu, konsepti gibi pek çok değişkene bağlı olarak miktar ve çeşit bakımından değişkenlik gösterebilmektedir. Bütün bu değişkenlere bağlı olarak otelin maliyet yapısı da şekillenmektedir.

Bu nedenle bir otel işletmesinde kurulacak olan FTM sistemi, işletmenin iş akışı, organizasyon yapısı gibi tüm sistem ve yapıların ayrıntılı olarak incelenmesini ve analiz edilmesini gerekli hale getirmektedir. Örneğin uygulamamızda FTM sistemi geliştirilirken örnek işletmemizin her şey dahil (all inclusive) sistemle çalışması sistemin yapısını şekillendiren önemli bir faktördür. Çünkü her şey dahil sistemde tüm faaliyet giderleri oda maliyeti içerisinde toplanmakta ve müşteriye işletmeden satın alacağı tüm ürün ve hizmetler için tek bir fiyat teklif edilmektedir.

Görüldüğü gibi otel işletmelerinde GÜĞ'nin dengeli bir dağılım göstermemesi, ürünlerle ilişkisi kurulamayan ve süreklilik göstermeyen faaliyetlerin çokluğu FTM sistemi oluşturulması ve uygulanması sürecinde birtakım zorluklar ortaya çıkarabilmektedir. Ancak bu tür özellikler gösteren faaliyetlerin maliyet itibariyle toplam faaliyet maliyetleri içindeki payının hayli sınırlı olduğu göz önüne alınırsa, bunların birim maliyetler üzerindeki etkilerinin de oldukça kısıtlı olacağı düşünülmektedir.

Bununla birlikte FTM uygulaması gerçekleştirmek isteyen otel yöneticileri, sistemden sağlamak istedikleri maliyet bilgilerinin hassasiyet derecesini kendi işletmelerinin mali büyüklüğü ve maliyet yapısını göz önüne alarak belirlemeli ve bu faydayı sağlayabilecek, yeterli düzeyde bir FTM sistemi tasarımlarının yararlı olacağı düşünülmektedir. Aksi takdirde doğru maliyet bilgileri sağlamak ve maliyetleri düşürmek amacıyla kullanılan FTM sistemi aşırı beklentiler içerisinde girildiğinde tam aksine maliyetleri istenmeyecek şekilde artırıcı bir unsur haline gelerek işletmede daha büyük sorunların kaynağı olabilmektedir.

Hiç şüphesiz ki yukarıda belirtilenler dışında da otel işletmelerinde FTM sistemi oluşturulması sürecinde ve sonrasında daha pek çok sorunlarla karşılaşılması kuvvetle muhtemeldir. Ancak bütün bunlara rağmen FTM'nin, bugün artık doğru maliyet

bilgileri vermediği genel kabul görmüş geleneksel maliyet sistemlerinden çok daha güvenilir ve gerçekçi sonuçlar vereceği de aşikârdır.

FTM'nin otel işletmelerinde uygulanabilirliğini irdeleyen bu çalışmamızda görülmüştür ki; geleneksel maliyet sistemleri modern üretim ortamlarında üretilen mamullerin maliyetlerini doğru olarak hesaplamada yetersiz kalmaktadır. FTM ise yeni üretim koşullarındaki değişiklikleri göz önüne alarak, bu değişiklikler sonucunda toplam ürün maliyeti içerisinde büyük bir artış gösteren ve mamul maliyetlerini doğru olarak hesaplamada büyük bir önem kazanan GÜG'ni, mamullere sağlıklı bir şekilde dağıtabilmekte ve böylece ürün, hizmet ve müşteri karlılıklarını doğru olarak hesaplama imkânını verebilmektedir.

## KAYNAKÇA

- AKAT, Ömer (2000), **Pazarlama Ağırlıklı Turizm İşletmeciliği**, Ekin Yayınevi, Bursa
- AKDOĞAN, Nalan (2004), **Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Gazi Kitapevi, Ankara
- AKTAŞ, Ahmet (2002), **Turizm İşletmeciliği ve Yönetimi**, Detay Yayıncılık, Ankara
- ALKAN, Alper Tunga, (2005), “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, Selçuk Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** Yıl 2005, Sayı 13, S. 39–56
- ARZOVA, S. Burak, (2002), **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönetimi**, Türkmen Kitapevi, İstanbul
- ATAMAN, Ümit (2004), **Genel Muhasebe**, Türkmen Kitapevi, İstanbul
- ATKINSON, Anthony A., Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan, S. Mark Young (1995), **Management Accounting**, Prentice Hall, New Jersey
- AZALTUN, Murat ve Ergün Kaya (2004), **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları**, Detay Yayıncılık, Ankara
- BARUTÇUGİL, İsmet (1989), **Turizm İşletmeciliği**, Beta, İstanbul
- BATMAN, Orhan (2003), **Otel İşletmelerinin Yönetimi**, Değişim, İstanbul
- BATMAN, Orhan (2004), “Otel İşletmeleri”, İçinde DEMİRKOL, Şehnaz ve Burhanettin Zengin (Ed.), **Turizm İşletmeleri**, Değişim, İstanbul
- BATMAN, Orhan, Ömer Lütfi Met (2006), “Konaklama İşletmelerine Genel Bakış”, İçinde ZENGİN, Burhanettin (Ed.), **Konaklama İşletmelerinde Önbüro ve Otomasyon Sistemleri**, Değişim, İstanbul
- BATMAN, Orhan (2007), **Turizm Hukuku**, Basılmamış Ders Notları”, Sakarya
- BEKÇİ, İsmail (2003), **Konaklama Muhasebesi**, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayın No: 36, Isparta

- BEN, David -Arieh ve Li Qian (2003), “Activity-Based Cost Management For Design and Development Stage”, **International Journal of Production Economics**, Sayı 83, Şubat, s. 169–183
- BENGÜ, Haluk, (2002), **İplik Sanayinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Modellemesi**, Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- BENGÜ, Haluk, (2005), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Faaliyet Seviyelerinde Maliyet Uygulaması”, **Mufad**, Sayı 25, Ocak, S. 186–194
- BLOCHER, Edward, Kung H. Chen, Thomas W. Lin (2002), **Cost Management: A Strategic Emphasis**, The McGraw-Hill Companies, Inc, New York, USA
- BRANDON, Charles H., Ralph E. Drtina (1997), **Management Accounting**, The McGraw-Hill Companies, USA
- BURSAL, Nasuhi ve Yücel Ercan (1990), **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama**, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayın No: 10, İstanbul
- BÜYÜKMİRZA, Kamil, (2000), **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Barış, Ankara
- COOPER, Robin ve Robert Kaplan (1991), **The Design of Cost Management System**, Prentice Hall, Inc., New Jersey, USA
- COOPER, Robin ve Robert Kaplan (1998), **Cost & Effect**, Harvard Business Scholl Press, Boston, Massachusetts, USA
- ÇAKICI, Celil, Meryem Kozak, Murat Azaltun, Alptekin Sökmen, Mehmet Sarıışık (2002), **Otel İşletmeciliği**, Detay Yayıncılık, Ankara
- ÇALIŞKAN, Ahmet (2005), **Uygulamalı Maliyet Muhasebesi**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara
- ÇETİNER, Ertuğrul (2002), **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları**, Gazi Kitapevi, Ankara
- ÇETİNER, Ertuğrul (2004), **Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulama**, Gazi Kitapevi, Ankara

- DENİZER, Dünder, Nilüfer Tetik, Meryem Akoğlan, Mehmet Yeşiltaş, Metin Kozak (1995), **Otel İşletmeciliği**, Anatolia Yayıncılık, Ankara
- DERELİ, Metin (1989), **Otel İşletmeciliğinde Önbüro**, TURBAN Turizm A.ř., Ankara
- DUMANOĞLU, Sezayi, (2005), “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama”, **Mufad**, Sayı: 27, Temmuz, S.105–116
- ERDEN, Selman Aziz (2004), “İnşaat İşletmelerinde, İnşaat Maliyetlerinin Tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Yeri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı 11, Ocak, S. 17–26
- ERDOĞAN, Nurten, (1995), **Faaliyete Dayalı Maliyetleme**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir
- ERGÜN, Ülkü ve B. Esra Karamaraş, (2002) “İki Çağdaş Yönetim Muhasebesi Yaklaşımının Karşılaştırılması: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 1, Mart, S. 94–102
- ERSEN, Çağla, (2000), “Genel Maliyetlerin İzlenmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Rolü”, **Öneri**, Cilt 3, Sayı 13, Ocak, S. 117–121
- ERSOY, Ayten, (1996), “Çağdaş Maliyet Sistemlerinin Maliyet Muhasebesinde Meydana Getirdiği Değişiklikler”, **Yaklaşım**, Yıl 4, Sayı 41, Mayıs, S. 93–100
- GARRISON, Ray H.ve Eric W. Noreen (1994), **Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making**, Richard D. Irwin, USA
- GÖKÇEN, Gürbüz, (2004), “Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması”, **Mufad**, Sayı 23, Temmuz, S. 58–67
- GÖKDENİZ, Ayhan (1999), **Otel İşletmelerinde Önbüro Yönetimi**, Turhan Kitapevi, Ankara
- GÖKDENİZ, Ayhan ve Yakup Dinç (2003), **Konaklama İşletmelerinde Önbüro Operasyonları ve Yönetimi**, Detay Yayıncılık, Ankara

- GÜNDÜZ, H. Erdin (1997), **Dünya Klâsındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetim Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyetleme Sistemi ve Bir Uygulama**, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No:99, Ankara
- GÜRSOY, Cudi, (1999), **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Beta, İstanbul
- GÜVEN, Ramazan, (1993), **Türkiye Elektrik Kurumu Genel Müdürlüğü'nde Faaliyet Esaslı Maliyet Muhasebesi Uygulama Denemesi**, Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No: 2333, Ankara
- HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem ve Münir Şakrak, (2002), **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, Türkmen Kitapevi, İstanbul
- HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, (1995), **Maliyet Muhasebesi**, Dizgi-Baskı-Cilt Ders Kitapları Anonim Şirketi Tesisleri, İstanbul
- HANSEN, Don R., ve Maryanne M. Mowen (1997), **Cost Management: Accounting and Control**, South-Western College Publishing, Ohio, USA
- HOLMEN, Joy (1995), “ABC vs. TOC: It’s A Matter Of Time”, **Management Accounting**, Sayı 76, Ocak, S. 37–40
- HORNGREN, Charles T., George Foster, Srikant M. Datar (1994), **Cost Accounting**, Englewood Cliffs, New Jersey, USA
- İŞLEYEN, Aykut, (2001), “Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi”, **Mufad**, Sayı 9, Ocak, S. 75–81
- KALMIŞ, Halis, (1999), **Küresel Rekabet Ortamına Yönelik Maliyet Yönetim Yaklaşımları Işığında Bir Maliyet Yönetim Bilgi Sisteminin Tasarlanması ve Bir Uygulama**, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- KARACAN, Sami ve Suphi Aslanoğlu, (2005), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönetiminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı 16, Eylül, S. 17–38
- KARACAN, Sami, (2003), **Otel İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme**, Derya Kitapevi, Trabzon

- KARAKAYA, Mevlüt (2004), **Maliyet Muhasebesi**, Gazi Kitapevi, Ankara
- KARCIOĞLU, Reşat (2000), **Stratejik Maliyet Yönetimi**, Aktif Yayınevi, İstanbul
- KAYGUSUZ, Sait Yüksel, (2006), **Yenilikçi Yönetim Muhasebesi**, Alfa Aktüel, Bursa
- KETZ, Edward J., Terry L. Campbell, Sidney J. Baxendale (1991), **Management Accounting**, Harcourt Brace Jovanovich Inc., San Diego, USA
- KING, Alfred (1991), "The Current Status of Activity-Based Costing: An Interview with Robin Cooper and Robert S. Kaplan", **Management Accounting**, Eylül, S. 22–26
- KOÇEL, Tamer (2005), **İşletme Yöneticiliği**, Arıkan, İstanbul
- KOZAK, Nazmi, Meryem A. Kozak, Metin Kozak (2001), **Genel Turizm**, Detay Yayıncılık, Ankara
- KOZAK, Sabah (1995), **Otel İşletmelerinde Önbüro Yönetimi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No. 868, Eskişehir
- KÖSE, Tunç, (2005), "Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisinin Birleştirilmesi", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı 14, Ocak, S.127–148
- KUTUKIZ, Doğan, (2004), "Faaliyet Esaslı Maliyetlemenin Konaklama İşletmelerinde Uygulanması", **Yaklaşım**, Yıl 12, Sayı 139, Temmuz, S 179–184
- KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat (2006), **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Kare Yayınları, İstanbul
- LAZOL, İbrahim, (2004), **Maliyet Muhasebesi**, Ekin Kitapevi, Ankara
- MEDLİK, S. (1997), **Otel İşletmeciliği**, Çev. Ömer Lütfi Met, Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayın No. 14, Bursa
- MISIRLI, İrfan (2001), **Konaklama İşletmelerinde Önbüro Teknikleri ve Uygulamaları**, Detay Yayınları, Ankara
- MUCUK, İsmet (1999), **Modern İşletmecilik**, Türkmen Kitapevi, İstanbul



- OLALI, Hasan, Meral Korzay (1989), **Otel İşletmeciliği**, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayın No. 214, İstanbul
- ÖKER, Figen, (2003), **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme**, Literatür Yayıncılık, İstanbul
- ÖNCÜ, Semra, (1999), “Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Pazarlama Maliyetleri”, **Yaklaşım**, Yıl 7, Sayı 77, Mayıs, S. 98–104
- PAZARÇEVİREN, Selim (2000), **Standart Maliyet Sistemi**, Çizgi Yayıncılık, İstanbul
- PAZARÇEVİREN, Selim (2006), **Maliyet Muhasebesi**, Sakarya Kitapevi, Adapazarı
- PAZARÇEVİREN, Selim (2006), “Dinlence İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli Önerisi” **Analiz Dergisi**, Cilt:6, Yıl:15, Sayı:15, Nisan, S. 51–58
- PLOWMAN, Brian (2007), “Activity Based Management: Improving Processes and Profitability”, <http://www.bettermanagement.com/library/library.aspx?l=13939>, 18.06.2007
- ROZTOCKI, Narcyz ve Jorge 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](http://www.offtech.com.au/abc/ABC_PDF/virginia99.pdf), 18.06.2007
- SHANK, John K. ve Vijay Govindarajan (1993), **Strategic Cost Management**, The Free Press, New York, USA
- SOREN, Kock (1995), “Implementation Considerations For Activity-Based Cost Systems in Service Firms: The Unavoidable Challenge”, **Management Decision**, Sayı 33, s. 57–64
- ŞENER, Burhan (2001), **Konaklama İşletmelerinde Önbüro Yönetimi**, Detay Yayıncılık, Ankara
- ŞENER, Burhan (2001), **Modern Otel İşletmelerinde Yönetim ve Organizasyon**, Detay Yayıncılık, Ankara

T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı, “Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik”, <http://www.kultur.gov.tr/TR/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFF03077CA1048A1834C64021E4744284FD>, 30.03.2007

Türkiye Seyahat Acentaları Birliği, “Yıllara Göre Belgeli Konaklama Tesislerinin Sayısı (1985–2006)”, <http://www.tursab.org.tr/content/turkish/istatistikler/gostergeler/TESSISYIL.asp>, 29.01.2008

TÜRKSOY, Adnan, (1998), **Otel Yönetim Muhasebesi**, Turhan Kitapevi, Ankara

ÜLKER, Yakup, (2002), **Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede n Maliyetleme Simülasyonu ve Plastik Gıda Kapları Ambalaj Sanayinde Bir Uygulama**, Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

WEYGANDT, Jerry, Donald Kieso, Paul Kimmel (2002), **Accounting Principles**, John Willey & Sons Inc., USA

YÜKÇÜ, Süleyman (1999), **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Değişim Yayınları, İzmir

## ÖZGEÇMİŞ

Yazar, ilk ve orta öğrenimini İstanbul'da tamamlamıştır. Sakarya Üniversitesi, Sakarya Meslek Yüksekokulu, Turizm ve Otelcilik Programı'ndan 2002 yılında okul ve bölüm birincisi olarak mezun olmuştur. Daha sonra dikey geçiş yaparak Çanakkale 18 Mart Üniversitesi, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Yüksekokulu, Turizm İşletmeciliği Bölümü'ndeki lisans eğitimini 2005 yılında okul birincisi olarak tamamlamıştır. Bunu müteakip aynı yıl Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği ABD'nda yüksek lisans eğitimine başlamış ve 2006 yılında aynı enstitüye araştırma görevlisi olarak atanmıştır.