

**KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE ZAMAN ESASLI  
FAALİYETE DAYALI MALİYET YÖNTEMİNİN  
ANALİZİ VE BİR UYGULAMA**

**Muslu Can SÖZEN**

**(Yüksek Lisans Tezi)**

**Eskişehir, 2019**

**KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE ZAMAN ESASLI  
FAALİYETE DAYALI MALİYET YÖNTEMİNİN  
ANALİZİ VE BİR UYGULAMA**

**Muslu Can SÖZEN**

**T.C**

**Eskişehir Osmangazi Üniversitesi**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**İşletme Anabilim Dalı**

**İşletme Bilim Dalı**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Eskişehir, 2019**

**T.C.**  
**ESKİŞEHİR OSMANGAZI ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTİSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**

Muslu Can Sözen tarafından hazırlanan Konaklama İşletmelerinde Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Analizi ve Bir Uygulama başlıklı bu çalışma 19.06.2019 tarihinde Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddesi uyarınca yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak, Jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

**Başkan: Prof. ....**

**Üye: Prof. Dr. Tunç Köse**  
**(Danışman)**

**Üye: .....**

**ONAY**  
**.../.../2019**

**Prof. Dr. Mesut ERŐAN**  
**(Enstitü Müdürü)**

.../.../2019

## **ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ**

Bu tezin Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi hükümlerine göre hazırlandığını; bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmanın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Eskişehir Osmangazi Üniversitesi tarafından kullanılan bilimsel intihal tespit programıyla taranmasını kabul ettiğimi ve hiçbir şekilde intihal içermediğini beyan ederim. Yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması halinde ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Muslu Can SÖZEN

## ÖZET

### KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE ZAMAN ESASLI FAALİYETE DAYALI MALİYET YÖNTEMİNİN ANALİZİ VE BİR UYGULAMA

**SÖZEN, Muslu Can**

**Yüksek Lisans Tezi – 2019**

**İşletme Anabilim Dalı**

**Danışman:** Prof. Dr. Tunç KÖSE

Teknolojinin son derece hızlı gelişmesi ile işletmelerin maliyet yapısı değişmiştir. Bundan dolayı geleneksel maliyet yöntemleri, ürün veya hizmet maliyetlerinin hesaplanmasında yetersiz kalmıştır. Bu yetersizliği gidermek için, kaynakların faaliyetler, faaliyetlerin de ürün, hizmet veya müşteriler tarafından tüketildiğini varsayan faaliyete dayalı maliyet (FDM) yöntemi geliştirilmiştir. Geliştirilen bu yöntem, geleneksel maliyet yönteminin eksikliklerini giderse de uygulamasının zor olması gibi nedenlerden dolayı çok fazla kullanılmamıştır. En sonunda, dağıtım anahtarı olarak sadece zamanı esas alan zaman esaslı FDM yöntemi ile karşılaşılan sorunlar giderilmiştir.

Bu çalışmanın amacı, Antalya’da faaliyet gösteren bir konaklama işletmesinin 2017 maliyet bilgilerine göre, geleneksel maliyet yöntemi ile zaman esaslı FDM yöntemini karşılaştırmak ve zaman esaslı FDM yönteminin uygulanabilirliğini test etmektir. Yapılan uygulama sonucunda; misafir başına birim maliyet, geleneksel maliyet yöntemine göre 60,44 TL, zaman esaslı FDM yöntemine göre 67,96 TL bulunmuştur. Örnek olay çalışma yöntemi ile bulunan sonucun, konaklama işletmesi yöneticilerinin alacakları kararlarda yardımcı olacağı düşünülmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Konaklama Muhasebesi, Zaman Esaslı FDM, Atıl Kapasite

## **ABSTRACT**

### **THE ANALYSIS OF THE TIME-DRIVEN ACTIVITY-BASED COSTING METHOD IN THE ACCOMMODATION ESTABLISHMENTS AND A CASE STUDY**

**SÖZEN, Muslu Can**

**Master's Thesis – 2019**

**Department of Business Administration**

**Advisor:** Prof. Dr. Tunç KÖSE

The cost structure of the firm has changed with the rapid development of technology. Therefore, the traditional cost methods were insufficient for the calculation of product or service cost. To address this shortage, an activity-based costing method was developed, which assumes that resources are consumed by activities and the activities are consumed by product, services or customers. In the end, the problems were fixed thanks to time-based ABC, which only based on time as a distribution key.

The aim of this study is to compare the traditional cost method and time-based ABC method and to test the applicability of time-based ABC method according to 2017 cost information of an accommodation establishment operating in Antalya. As a result of the application, the unit cost per guest was 60,44 TL according to traditional cost method and, 67,96 TL according to time-based ABC method. The result of the case study is thought to be helpful for the decisions of the accommodation establishment managers.

**KeyWords :** Hospitality Accounting, Time-Driven ABC, Idle Capacity

## İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
TABLOLAR LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	xiii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiv
ÖNSÖZ.....	xv
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### KONAKLAMA İŞLETMELERİ VE

#### KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ

1.1.Konaklama İşletmesi Kavramı.....	3
1.2.Konaklama İşletmelerinin Özellikleri.....	3
1.3.Konaklama İşletmelerinin Türleri.....	4
1.3.1.Oteller.....	4
1.3.2.Moteller.....	4
1.3.3.Tatil Köyleri.....	5
1.3.4.Pansiyonlar.....	5
1.3.5.Kampingler.....	5
1.3.6.Apart Oteller.....	5
1.3.7.Hosteller.....	6
1.4.Otel İşletmeleri.....	6
1.4.1.Otel İşletmelerinin Sınıflandırılması.....	6

1.4.1.1.Konaklama Amacı Bakımından Otel İşletmeleri.....	6
1.4.1.2.Faaliyet Süresi Bakımından Otel İşletmeleri.....	7
1.4.1.3.Buldukları Yere Göre Otel İşletmeleri.....	7
1.4.1.4.Büyüklikleri Bakımından Otel İşletmeleri.....	8
1.4.1.5.Hukuki Özellikleri Bakımından Otel İşletmeleri.....	8
1.4.1.6.Mülkiyetlerine Göre Otel İşletmeleri.....	9
1.4.2.Otel İşletmelerinde Organizasyon.....	9
1.4.2.1.Odalar Bölümü.....	10
1.4.2.2.Yiyecek-İçecek Bölümü.....	11
1.4.2.3.Teknik Hizmetler Bölümü.....	11
1.4.2.4.Muhasebe Bölümü.....	11
1.4.2.5.Pazarlama Satış Bölümü.....	12
1.4.2.6.İnsan Kaynakları Bölümü.....	12
1.4.2.7.Diğer Bölümler.....	12
1.5.Otel İşletmelerinde Muhasebe Sistemi ve Maliyet Oluşumu.....	13
1.5.1.Muhasebe Bilgi Sisteminin Genel Yapısı .....	13
1.5.2.Muhasebe BilgiSisteminin Unsurları.....	13
1.5.3.Otel İşletmelerinde Muhasebe Süreci .....	13
1.5.4.Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetinin Oluşumu.....	14
1.5.4.1.Maliyet, Harcama, Gider ve Zarar Kavramı .....	14
1.5.4.2.Hizmet Üretim Maliyetinin Muhasebeleştirilmesi .....	14



## İKİNCİ BÖLÜM

### ZAMAN ESASLI FAALİYETE DAYALI MALİYET YÖNTEMİ

2.1. Geleneksel Maliyet Yöntemleri ve Eksiklikleri.....	17
2.2. Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi.....	18
2.2.1. Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Ortaya Çıkışı Ve Tanımı.....	18
2.2.2. Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Amacı.....	20
2.2.3. Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi İle İlgili Temel Kavramlar.....	21
2.2.3.1. Kaynaklar.....	21
2.2.3.2. Faaliyetler.....	21
2.2.3.3. Faaliyet Merkezleri (Faaliyet Havuzu).....	22
2.2.3.4. Maliyet Taşıyıcısı (Maliyet Sürücüsü).....	23
2.2.3.5. Maliyet Objesi (Maliyet Öznesi).....	23
2.2.4. Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Aşamaları.....	23
2.2.5. Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Faydaları ve Yönteme Yöneltilen Eleştiriler.....	24
2.3. Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi.....	25
2.3.1. Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Ortaya Çıkışı.....	25
2.3.2. Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Tanımı ve Özellikleri.....	26
2.3.3. Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Amacı.....	27
2.3.4. Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Genel Yapısı.....	28

2.3.4.1.Tedarik Edilen Kaynak Kapasitesinin Birim Maliyeti.....	28
2.3.4.2.Maliyet Özneleri Tarafından Tüketilen Kaynak Kapasitesinin Birim Zamanı .....	30
2.3.5.Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Aşamaları.....	31
2.3.6.Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Faydaları ve Yönteme Yöneltilen Eleştiriler.....	33

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### BİR KONAKLAMA İŞLETMESİNDE UYGULANAN GELENEKSEL MALİYETLEME YÖNTEMİ İLE ZAMAN ESASLI FDM YÖNTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

3.1.Araştırmanın Amacı.....	36
3.2.Araştırma Soruları.....	36
3.3.Araştırma Yöntemi.....	36
3.4.İşletmeye Ait Bilgiler.....	37
3.5. Konaklama İşletmesinde Geleneksel Maliyet Yönteminin Uygulanması.....	39
3.5.1.X Konaklama İşletmesi Giderlerinin I.Dağıtımı.....	40
3.5.2.X Konaklama İşletmesi Giderlerinin II.Dağıtımı.....	44
3.5.3.X Konaklama İşletmesi Giderlerinin III. Dağıtımı.....	46
3.6.X Konaklama İşletmesinde Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Uygulanması.....	47
3.6.1.XKonaklama İşletmesindeki Faaliyet Merkezleri ve İşletmede Gerçekleştirilen Faaliyetler.....	47
3.6.2.XKonaklama İşletmesindeki Faaliyet Merkezleri ve İşletmede Gerçekleştirilen Faaliyetlere Dair Tespit Edilen Süreler.....	48
3.6.2.1.X Konaklama İşletmesinde Yiyecek-İçecek Bölümündeki Servis ve Mutfak Faaliyetlerinin Süreleri.....	49

3.6.2.2.X Konaklama İşletmesinde Odalar Bölümündeki Ön büro ve Kat Hizmetleri Faaliyetlerinin Süreleri.....	49
3.6.3.X Konaklama İşletmesindeki Faaliyet Merkezleri ve İşletmede Gerçekleştirilen Faaliyetlere Dair Hesaplanan Zamanlar.....	50
3.6.3.1.Yiyecek-İçecek Bölümü Hesaplanan Zamanlar.....	50
3.6.3.2.Odalar Bölümü Hesaplanan Zamanlar.....	53
3.6.4.Faaliyet Merkezleri (Faaliyet Havuzu) Maliyetlerinin Belirlenmesi.....	56
3.6.5. Tedarik Edilen Kaynak Kapasitesinin Birim Maliyeti.....	57
3.6.6.Faaliyet Merkezleri Kapasite Kullanım Bilgilerinin, Maliyet Yükleme Oranlarının ve Faaliyet Maliyetlerinin Ölçümü.....	60
3.6.6.1.X Konaklama İşletmesinde Yiyecek-İçecek Bölümü İçin Zaman Esaslı FDM Uygulaması.....	60
3.6.6.1.1.Servis Faaliyet Merkezi İçin Zaman Esaslı FDM Uygulaması.....	60
3.6.6.1.2.Mutfak Faaliyet Merkezi İçin Zaman Esaslı FDM Uygulaması.....	61
3.6.6.2.X Konaklama İşletmesinde Odalar Bölümü İçin Zaman Esaslı FDM Uygulaması.....	62
3.6.6.2.1.Ön Büro Faaliyet Merkezi İçin Zaman Esaslı FDM Uygulaması.....	62
3.6.6.2.2.Kat Hizmetleri Faaliyet Merkezi İçin Zaman Esaslı FDM Uygulaması.....	63
3.6.7.Faaliyet Maliyetlerinin Birim Maliyetlere Yüklenmesi.....	64
3.7.Geleneksel Maliyetleme Yöntemi ile ZEFDM Yöntemine Göre Bulunan Birim Maliyetlerin Karşılaştırılması.....	66

SONUÇ.....	68
KAYNAKÇA.....	70

## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1</b> : X Konaklama İşletmesinin 2017 Yılı Yıllık ve Aylık Gelir Raporu.....	38
<b>Tablo 2</b> :X Konaklama İşletmesine Ait 2017 Gider Kalemleri Dağılımı.....	39
<b>Tablo 3</b> :Doğrudan Gider Yerlerine Dağıılmayan İşletme Giderlerinin Dağıtım Anahtarları, Miktarları ve Bazı Giderlerin Belirlenmiş Oranlara Göre Gider Yerlerine Dağıtılmış Tutarları .....	41
<b>Tablo 4</b> :X Konaklama İşletmesi Giderlerinin I.Dağıtımı.....	43
<b>Tablo 5</b> :X Konaklama İşletmesi Giderlerinin II.Dağıtımı.....	45
<b>Tablo 6</b> :X Konaklama İşletmesi Giderlerinin III.Dağıtımı.....	46
<b>Tablo 7</b> :X Konaklama İşletmesindeki Faaliyet Merkezleri ve İşletmede Gerçekleştirilen Faaliyetler .....	48
<b>Tablo 8</b> :X Konaklama İşletmesi Yiyecek-İçecek Bölümü Misafir Başına Ortalama Faaliyet Süreleri.....	53
<b>Tablo 9</b> :X Konaklama İşletmesi Odalar Bölümü Misafir Başına Ortalama Faaliyet Süreleri .....	56
<b>Tablo 10</b> :X Konaklama İşletmesi ZEFDM Yönteminde Kullanılacak Faaliyet Merkezleri ( Faaliyet Havuzları) Maliyet Verileri .....	57
<b>Tablo 11</b> : X Konaklama İşletmesi Direkt İşçilik Giderlerine Göre Yapılmış Maliyet Verileri .....	57
<b>Tablo 12</b> :X Konaklama İşletmesi Tedarik Edilen Kaynak Kapasitenin Birim Maliyeti .....	59
<b>Tablo 13</b> : X Konaklama İşletmesinin Tüm Maliyet Verileri Toplamına Göre Servis Faaliyet Merkezi ZEFDM Uygulaması .....	60
<b>Tablo 14</b> :X Konaklama İşletmesinde Direkt İşçilik Giderlerine Göre Servis Faaliyet Merkezi ZEFDM Uygulaması .....	61
<b>Tablo 15</b> :X Konaklama İşletmesinin Tüm Maliyet Verileri Toplamına Göre Mutfak Faaliyet Merkezi ZEFDM Uygulaması .....	62
<b>Tablo 16</b> :X Konaklama İşletmesinin Tüm Maliyet Verileri Toplamına Göre Ön Büro Faaliyet Merkezi ZEFDM Uygulaması .....	62
<b>Tablo 17</b> :X Konaklama İşletmesinin Direkt İşçilik Giderlerine Göre Ön Büro Faaliyet Merkezi ZEFDM Uygulaması .....	63
<b>Tablo 18</b> : X Konaklama İşletmesinin Tüm Maliyet Verileri Toplamına Göre Kat Hizmetleri Faaliyet Merkezi ZEFDM Uygulaması .....	63
<b>Tablo 19</b> :X Konaklama İşletmesinin Direkt İşçilik Giderlerine Göre Kat Hizmetleri Faaliyet Merkezi ZEFDM Uygulaması .....	64
<b>Tablo 20</b> :X Konaklama İşletmesinin ZEFDM Yöntemi Birim Maliyetleri .....	65
<b>Tablo 21</b> : Geleneksel Maliyet Yöntemi İle ZEFDM Yöntemine Göre Bulunan Birim Maliyetlerin Karşılaştırılması .....	66

## ŞEKİLLER LİSTESİ

**Şekil 1:** Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi Süreci .....18

**Şekil 2 :** X Konaklama İşletmesine Ait Organizasyon Şeması .....36

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>MBS</b>	: Muhasebe Bilgi Sistemi
<b>DİMMMG</b>	: Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri
<b>DİG</b>	: Direkt İşçilik Gideri
<b>GÜG</b>	: Genel Üretim Gideri
<b>FTM</b>	: Faaliyete Dayalı Maliyet
<b>ZEFTM</b>	: Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet

## ÖNSÖZ

Bu çalışmayı hazırlamamda benden bilgisini ve yardımlarını esirgemeyen, muhasebe dersini sevmemde ve bir meslek olarak icra etmeme vesile olan T.C. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi Prof. Dr. Tunç KÖSE'ye teşekkürlerimi sunarım.

Kazandığım tüm başarıların mimarı olan, her zaman en büyük motivasyon kaynağım olan biricik anneme, bir çınar gibi her zaman arkamda duran babama, ağabeylik kavramını tatmamı sağlayan kardeşime sonsuz teşekkürü bir borç bilirim.

Çalışmam boyunca, akademik olarak aynı hayalleri paylaştığım ve yardımını ve bilgisini asla esirgemeyen Mehmetcan Suyadal kardeşime ve karşılaştığım her sorunda bana yardımcı olup daha doğru kararlar vermeme sağlayan Emrah Yalçın ağabeyime çok teşekkür ederim.

Muslu Can SÖZEN



## GİRİŞ

Teknolojinin sürekli gelişim halinde olması, küreselleşen iş dünyasında rekabeti çok daha yüksek seviyeye çıkarmıştır. Bu yüksek rekabet ortamında işletmeler varlıklarını devam ettirebilmek için, yeniliklere ayak uydurmak zorundadırlar. İşletmelerin, ayak uydurmak zorunda olduğu yeniliklerden biri de maliyet yöntemleri alanında gerçekleşmiştir.

20. yüzyılın sonlarına kadar işletmeler, ürettikleri ürün ve hizmetlerin maliyetlerini hesaplarken, hacim temelli geleneksel maliyet yöntemlerini kullanmışlardır. Fakat teknolojinin çok hızlı bir şekilde gelişmesi ve küreselleşme nedeniyle, işletmelerin ürettikleri ürün ve hizmetlerin maliyet yapısı zamanla değişmeye başlamıştır. Ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin oluşumunda, direkt işçilik giderlerinin üretimdeki payının nispeten azalmış ve genel üretim giderlerinin üretimdeki payı artmıştır. Geleneksel maliyet yöntemlerinin kullandığı, direkt işçilik saati, makine saati gibi hacim temelli dağıtım anahtarları da genel üretim giderlerinin ürünlere dağıtımında yetersiz kalmıştır.

Geleneksel maliyet yöntemlerinde karşılaşılan bu sorun, işletmeleri, yeni maliyet yöntemleri arayışı içine sokmuştur. Bu arayış sonucunda stratejik maliyet yöntemleri bulunmuştur. Bulunan stratejik maliyet yöntemlerinden biri de faaliyete dayalı maliyet yöntemidir. Faaliyete dayalı maliyet yönteminde amaç, geleneksel maliyet yöntemlerinin yanlış maliyet dağıtımlarını azaltmak ve bunun sonucunda daha doğru ürün ve hizmet maliyetleri elde etmektir. Bu yeni yöntemde; işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin giderleri, ürün ve hizmetlerin de faaliyetleri tükettiği varsayılmaktadır.

Faaliyete dayalı maliyet yöntemi, geleneksel maliyet yöntemlerinin eksikliklerini, teorik olarak gidermekle birlikte dünya genelinde çok az bir uygulama oranına sahip olmuştur. Bunun en büyük sebepleri ise; personelle yapılan görüşme ve gözlem sürecinin çok zaman alması ve maliyetli olması, yöntemin sürekli güncellenmeye ihtiyaç duyması ve bunun da hem zaman hem de maddi olarak artı maliyet yüklemesidir.

Faaliyete dayalı maliyet yönteminin uygulanmasında yaşanan bu zorluklardan sonra Kaplan ve Anderson, 2004 yılında yeni bir maliyet yöntemi geliştirmişlerdir. Bu yeni maliyet yönteminin adı zaman esaslı faaliyete dayalı maliyet yöntemidir. Zaman esaslı FTM yönteminde, dağıtım anahtarı olarak sadece zaman kullanılmaktadır. Ayrıca maliyet objelerinin maliyetlerinin hesaplanması için, tedarik edilen kaynak kapasitenin birim maliyeti ve maliyet objelerinin faaliyetler aracılığıyla tükettiği birim zamanın bilinmesi yeterlidir.

Yapılan bu çalışmanın amacı, seçilen konaklama işletmesinde uygulanan geleneksel maliyet yöntemi ile zaman esaslı FTM yönteminin maliyet hesaplamalarını karşılaştırmak ve elde edilen bilgiler ışığında, işletme yöneticilerinin alacakları kararlarda yardımcı olmaktır.

Çalışma üç bölümden meydana gelmektedir. Birinci bölümde, konaklama işletmesi kavramının tanımlaması yapılmış olup, özellikleri ve türleri hakkında bilgi verilmiştir. Uygulama, konaklama işletmesi türlerinden biri olan otelde yapıldığı için, otel kavramı hakkında ve otel organizasyonunun işleyişi hakkında bilgiler verilmiştir.

İkinci bölümde; geleneksel maliyet yöntemi, faaliyete dayalı maliyet yöntemi ve zaman esaslı maliyet yöntemi hakkında teorik bilgiler verilmiştir. Öncelikle geleneksel maliyet yöntemi ve eksikliklerine değinilmiştir. Sonrasında faaliyete dayalı maliyet yönteminin tanımı yapılmış, yöntem ile ilgili temel kavramlar açıklanmış, yöntemin faydaları ve yönetime yöneltilen eleştiriler açıklanmıştır. Son olarak zaman esaslı FTM yönteminin tanımı, amacı, aşamaları, faydaları ve yönetime yöneltilen eleştiriler hakkında detaylı bilgiler paylaşılmıştır.

Üçüncü bölümde; uygulamanın yapıldığı işletme hakkında bilgiler verilmiş olup, araştırma yöntemi ve araştırmanın cevap bulmak istediği sorulara değinilmiştir. Örnek olay çalışma yöntemi ile geleneksel maliyet yöntemi ve zaman esaslı faaliyete dayalı maliyet yöntemi maliyet sonuçları karşılaştırılmıştır. Sonuç bölümüyle çalışma tamamlanmıştır.

# **BİRİNCİ BÖLÜM**

## **KONAKLAMA İŞLETMELERİ VE**

### **KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ**

#### **1.1.Konaklama İşletmesi Kavramı**

Turizm alanında faaliyet gösteren çeşitli işletme türlerinden biri de konaklama işletmeleridir. Konaklama işletmesi kavramının birden fazla tanımı bulunmaktadır. Bu tanımlardan birine göre konaklama işletmesi; seyahat eden insanların başta konaklama olmak üzere, yeme-içme, eğlenme gibi gereksinimlerini yerine getirmeye yönelik olarak kurulan ekonomik ve sosyal işletme türüdür (Usta, 1996: 156).

#### **1.2.Konaklama İşletmelerinin Özellikleri**

Turizm faaliyetlerinin omurgasını oluşturan konaklama işletmeleri, artan talep karşısında ekonomik faaliyetler içinde kendilerine önemli bir yer bulmakta ve sürekli geliştirilmektedir (Kaya ve Köse, 2013: 4). Bu durum konaklama işletmelerinde sıkı bir rekabet ortamına neden olmaktadır. Bu rekabet ortamında hizmet ağırlıklı ürünlerin satılmasından dolayı konaklama işletmeleri diğer işletmelerden ayrılmaktadır.

Konaklama işletmelerinin bazı özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Konaklama işletmeleri, kuruluşta ve faaliyetlerinin sürdürülmesinde büyük sermayeye gereksinim duyar (Olalı ve Kozay, 1989: 11).
- Bina, donanım, makineler ve mefruşat gibi malzemeler işletmelerin faaliyetlerinde önemli yer tutmaktadır (Şener, 2009: 11-13).
- Konaklama işletmelerinde politik durumlar, ekonomik olaylar gibi dış faktörlerden dolayı talebi önceden belirlemek oldukça zordur (Winata ve Mia, 2005). Bu yüzden risk faktörü yüksektir.
- Konaklama işletmelerinde üretim faaliyetleri büyük oranda emek-yoğun olmakla birlikte son yıllarda teknolojinin gelişmesiyle birlikte üretimde otomasyondan yararlanılmaktadır (Çakıcı vd. , 2002).
- Konaklama işletmelerinde bütün bölümlerin birbirine bağlı olarak ve sürekli bilgi alışverişinde bulunarak görevlerini yerine getirmesinden dolayı

bölümler ve çalışanlar arasında işbirliği ve yardımlaşma bulunmaktadır (Şener, 2001).

- Turizmde satılan ürün hizmet ağırlıklıdır. Hizmetin özelliği gereği üretildiği anda veya hazır bulundurulduğu anda satılması ve tüketilmesi zorunluluğu olduğundan aslında satılan ürünün, zaman olduğu söylenebilir (İçöz ve Kozak, 2002).
- Konaklama işletmeleri, sürekli değişen müşteri ihtiyaçlarına cevap vermek ve müşteri tatminini sağlayabilmek için dinamiktir (Maviş, 1985)
- Konaklama işletmelerinde doluluk oranı arttıkça, birim maliyetlerde azalma meydana geldiğinden işletme için optimum kapasiteden faydalanma imkanı vardır (Şener, 2009: 11-13).

### **1.3.Konaklama İşletmelerinin Türleri**

Turistik çekiciliği oluşturan unsurlardan bir tanesi olan konaklama işletmeleri, müşterilerin geceleme gereksinimleri yanında yeme-içme ve eğlence gibi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulup faaliyetlerini sürdürürler (Kozak vd. , 2008: 48). Pek çok ülke konaklama işletmelerine farklı kriterlere göre sınıflandırma yapmaktadırlar (Gökdeniz ve Dinç, 2003). Ülkemizde ise Kültür ve Turizm Bakanlığı Turizm Tesisleri Yönetmeliği'ne göre konaklama işletmeleri sınıflandırılmaktadır. Bu yönetmeliğe göre konaklama işletmeleri; oteller, moteller, tatil köyleri, pansiyonlar, kampingler, apart oteller ve hosteller olarak sınıflandırılmıştır (Kültür ve Turizm Bakanlığı, (Çevrimiçi), <http://www.kultur.gov.tr/>, 27 Ocak 2019).

#### **1.3.1.Oteller**

Otel: asli işlevleri müşterilerin konaklama ihtiyacını karşılamak olan, bunun yanında yeme-içme, spor ve eğlence ihtiyaçları için yardımcı ve tamamlayıcı birimleri de bünyelerinde bulunduran tesislerdir. Oteller; bir, iki, üç, dört, beş yıldız olarak sınıflandırılmaktadırlar (Demirtaş,2010: 37).

#### **1.3.2.Moteller**

Kalabalık yerleşim merkezlerindeki konaklama işletmelerine otel denmesine karşılık, şehir merkezleri dışında kurulmuş olan nispeten otele göre daha küçük konaklama işletmeleri motel olarak isimlendirilmektedir (Mert, 1989: 14). Motel: yerleşim merkezleri dışında, karayolları güzergahı veya yakın çevrelerinde inşa

edilen, motorlu araçlarıyla yolculuk yapanların, konaklama, yeme-içme ve araçlarının park ihtiyaçlarını karşılayan en az on odalı tesislerdir (Demirtaş, 2010: 41).

### **1.3.3.Tatil Köyleri**

Tatil Köyü; doğal güzellikler içerisinde, rahat bir konaklama yanında çeşitli spor, eğlence ve satış hizmetlerinin de sağlandığı yaygın yerleşim düzeninde, eğimli arazilerde kottan kazanılan katlar da dahil olmak üzere en fazla üç katlı yapılardan oluşan ve en az seksen odalı tesislerdir. Tatil köylerinde, doğal varlıklar ile yöresel değerlerin korunmasına da özen gösterilerek nitelikli çevre düzenlemesi yapılır (Demirtaş, 2010: 42).

Tatil köyleri ikiye ayrılmaktadırlar. Birinci sınıf tatil köyleri beş yıldızlı, ikinci sınıf tatil köyleri ise dört yıldızlı otel niteliği taşımaktadır ( Öztürk, 2018: 8).

### **1.3.4.Pansiyonlar**

Pansiyon; yönetimi basit, yemek ihtiyacını idare tarafından sağlanabildiği veya müşterilerin kendi yemeklerini bizzat hazırlayabilme imkanı bulunan en az beş odalı tesislerdir (Demirtaş, 2010: 44). Bazı ülkelerde pansiyonlar “apartman” olarak adlandırılmaktadır ( Kozak vd, 2001: 57).

### **1.3.5.Kampingler**

Kamping; karayolları güzergahları veya yakın çevrelerinde, deniz, göl, dağ gibi doğal güzelliği olan yerlerde kurulan ve genellikle müşterilerinin kendi imkanlarıyla geceleme, yeme-içme, dinlenme, eğlence ve spor ihtiyaçlarını karşıladıkları en az on ünitelik tesislerdir (Demirtaş, 2010: 45).

Özel ve kamu turizm işletmecileri tarafından işletilen kampingler, bakanlık veya belediye belgeli olarak; sabit veya seyyar kamplar şeklinde sınıflandırılmaktadır. Sabit kamplar bungalov türü evlerden oluşurken seyyar kamplarda ise genellikle çadır ve karavanlar bulunmaktadır (Aktaş, 2002: 37).

### **1.3.6.Apart Oteller**

Apart Otel; mesken olarak kullanılmaya elverişli bağımsız apartman ya da villa tipinde inşa ve tefriş edilmiş, müşterinin kendi yeme-içme ihtiyacını karşılayabilmesi için gerekli teçhizat ile donatılan ve otel olarak işletilen tesislerdir (Demirtaş, 2010: 46).

### 1.3.7.Hosteller

Gençlik turizmine cevap verebilecek ve yeme-içme hizmeti veren veya müşterinin kendi yemeklerini bizzat hazırlayabilme imkanının olduğu en az on odalı tesislerdir (Demirtaş, 2010: 46).

Görüldüğü gibi konaklama işletmeleri içinde en önemli grubu oteller oluşturmaktadır. Uygulamamızın da otelde yapılacağından çalışmanın kalan kısmında konaklama işletmesi kavramı otel yerine kullanılacaktır.

### 1.4.Otel İşletmeleri

#### 1.4.1.Otel İşletmelerinin Sınıflandırılması

Günümüzde insanların yaşam koşullarındaki değişiklikler, ulaştırma alanında yaşanan gelişmeler sayesinde geleneksel otelcilik anlayışı değişmiş, modern yaşamın ve turizmin ihtiyaçlarını karşılayabilecek kapsamlı bir otelcilik endüstrisi ortaya çıkmıştır (Usta, 2002: 166).

Günümüzde otel işletmelerinin sınıflandırılmasında daha çok yerel ve ulusal unsurlar ön plandadır. Ulusal olarak sınıflandırma zorunluluk veya gönüllülük esasına dayanabilmekte ve sınıflandırmada harf, rakam, yıldız, taç ve diğer semboller kullanılabilir. Yapılan araştırmalar sonucunda en çok kullanılan sembolün yıldız olduğu ortaya çıkmıştır (Demirtaş, 2010: 27-28).

Otel işletmeciliğinin dünyada ve ülkemizde genel kabul gören sınıflandırması aşağıdaki gibidir:

#### 1.4.1.1.Konaklama Amacı Bakımından Otel İşletmeleri

Otel işletmesinin sunduğu konaklama hizmetinin amacına göre yapılan sınıflandırma aşağıdaki gibidir;

**a) Kaplıca SPA Kür Otelleri:** Şifalı suların bulunduğu yerlerde; kaplıca, ılıca, içme gibi sağlık turizmi için yapılmış, tedavi ve dinlenmenin bir arada yapıldığı tesislerdir. Bu tesislerde, kaplıca, içme suyu, deniz suyu, çamur, masaj, beden eğitimi gibi insan sağlığını koruma ve tedavi amacı taşıyan hizmetler sunulmaktadır ( Kozak vd, 2002: 5).

**b) Tatil ( Resort ) Otelleri:** İklimleri, manzaraları, tarihi değerleri ve diğer çekicilikleri sayesinde talep gören yerlerde kurulan otel işletmeleridir. Bu sınıftaki

otel işletmelerinin en belirgin özellikleri yılın belli dönemlerinde aşırı yoğunluk yaşamaları ve bu dönemler dışında düşük doluluk oranlarına sahip olmalarıdır (Akbaba, 2003: 13).

**c) Kongre Otelleri:** Bu tür oteller, kongreler, seminerler, kurslar, çalışma grupları, denetim grupları, tartışma grupları, komisyon toplantıları, yuvarlak masa toplantıları, genel kurullar, konferanslar ve sempozyumlar gibi toplantı türlerine hizmet vermektedirler (Kantarıcı, 2004: 34).

**d) Dağ ve Spor Otelleri:** Kayak ve dağ sporları yapmak, dinlenmek ve doğa ile baş başa kalarak zaman geçirmek isteyenlerin konakladıkları otel türlerindedir (Demirtaş, 2010: 33).

#### **1.4.1.2.Faaliyet Süresi Bakımından Otel İşletmeleri**

Faaliyet süresi bakımından otel işletmeleri, hizmet verdiği süre esas alınarak “sürekli” ve “mevsimlik” olarak sınıflandırılmaktadır.

**a) Sürekli Oteller:** Yılın 365 günü açık olan otel işletmeleri olup, daha çok iş, ziyaret ve politik amaçlarla seyahat eden müşteriler tarafından tercih edilmektedir. Bu tür otel işletmeleri genellikle, büyük şehir, yaygın ulaştırma güzergahları, ticaret ve kültür merkezlerinde kurulmaktadır (Demirtaş, 2010: 32).

**b) Mevsimlik Oteller:** Kuruluş yeri şartlarının sadece belli dönemlerde iş yapmasına olanak sağladığı otel türlerindedir. Bu işletmeler, deniz kıyısı ve kış sporları yapılan bölgelerde yoğunlaşma gösterir (Çuhadar, 2001: 56). Ülkemizde son derece yaygın olan otel türüdür. Çünkü ülkemizde otel işletmelerinin çoğu belli mevsimde açık, yılın geri kalanında kapalıdır (Demirtaş, 2010: 32).

#### **1.4.1.3.Buldukları Yere Göre Otel İşletmeleri**

**a) Havaalanı Otelleri:** Büyük, uluslararası havaalanlarında yakınlarında kurulan otel işletmeleridir. Havaalanı otellerinde müşteri devir hızı çok yüksek olmaktadır. Hava yolu işletmelerinin çalışanları, uçak yolcuları ve havaalanı çevresinde oluşan ticaret merkezlerinin ve endüstri parklarının ziyaretçileri bu tür otel işletmelerinin müşterilerini oluşturmaktadır (Coşar, 2006: 69).

**b) İstasyon Otelleri:** Genellikle otobüs terminalleri ve istasyonlar civarında kurulan otel işletmeleridir.

**c) Liman Otelleri:** Pek fazla yaygın olmamakla birlikte yoğun iş hacmine ve buna bağlı olarak insan trafiğine sahip büyük limanların civarlarında kurulan otel işletmeleridir (Coşar, 2006: 69).

**d) Karayolları Kavşak Otelleri:** Karayollarının kesiştikleri noktalarda kurulan ve otomobil seyahat eden yolcuların yeme-içme, geceleme ve otomobil bakım ve onarım hizmetleri verebilen, ülkemizde de son yıllarda yaygınlaşan otel işletmeleridir (Kurnaz, 2010: 8).

**e) Kent Merkezindeki Oteller:** Otel hizmeti yanında restoran ve bar hizmeti veren, iş amacıyla seyahat edenlerin tercih ettikleri ticaret merkezleri ya da turistik merkezlerde kurulan otel işletmeleridir (Mısırlı, 2001: 10).

#### **1.4.1.4.Büyüklikleri Bakımından Otel İşletmeleri**

Otelleri büyüklikleri bakımından sınıflandırırken genelde oda sayısı baz alınmaktadır. Fakat çalışan sayısı, toplam yatak sayısı, belli bir dönemde elde edilen gelir, pazar payı gibi ölçütlerde bazen kullanılmaktadır (Demirtaş, 2010: 28). Bu tür sınıflandırma aşağıdaki gibidir;

**a) Küçük Oteller:** Oda sayısı 10-50 arasında değişen ve 25-30 çalışana sahip otel işletmeleridir (Demirtaş, 2010: 28).

**b) Büyük Oteller:** En az 100 odalı ve en az 110-110 çalışana sahip otel işletmeleridir (Demirtaş, 2010: 29).

**c) Çok Büyük Oteller:** 400 ya da daha fazla sayıda odaya sahip otel işletmeleridir (Coşar, 2006: 68).

**d) Mega Oteller:** 5000 odaya sahip MGM Grand Otel, 4025 odaya sahip Excalibur, 3025 odaya sahip Flamingo Hilton gibi çok sayıda odaya sahip oteller mega otellere örnek olarak verilebilir (Coşar, 2006: 68).

#### **1.4.1.5.Hukuki Özellikleri Bakımından Otel İşletmeleri**

Hukuki özellikleri bakımından otel işletmelerini sınıflandırırken belgelendirme şekli belirleyici olmakta ve ülkelerin konu ile ilgili düzenlemelerine bakılmaktadır. Türkiye de ise Turizm ve Kültür Bakanlığı tarafından yapılan düzenlemede oteller, “Turizm İşletme Belgesi” ve “Belediye Belgesi” olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.



**a) Turizm İşletme Belgeli Otel İşletmeleri:** Bu tür sınıflandırmada 2005 yılında çıkarılan 8948 numaralı “Belgeli Tesisler Nitelikleri Yönetmeliği” esas alınmaktadır. Sınıflandırmada turizm işletmesi belgeli tesislerin; kapasite, fiziki nitelikler, kullanılan malzeme standardı, işletme ve hizmet kalitesi ile personelin nitelikleri ve eğitim düzeyi gibi ölçütler etkili olmaktadır (Demirtaş, 2010: 34).

**b) Belediye Belgeli Otel İşletmeleri:** Ülkemizde turizm işletme belgesine sahip olmayan bütün otel işletmeleri bu tür sınıflandırma içine girmektedir. Bu tür sınıflandırma içinde yer alan otel işletmeleri yerel yönetimlerin tespit ettiği normlara göre sınıflandırılırlar (Şener, 2001: 24). Denetimi ve sınıflandırılmasının yanında fiyatlarının belirlenmesi de yerel yönetimlere aittir.

#### **1.4.1.6.Mülkiyetlerine Göre Otel İşletmeleri**

Mülkiyetlerine göre otel işletmeleri şu şekilde sınıflandırılmaktadır; (Olalı ve Korzay, 1993: 44-45).

**a) Özel Otel İşletmeleri:** Bütün varlıkları ile özel kişilere ait olan işletmelerdir.

**b) Kamu Otel İşletmeleri:** Varlıklarının tamamı kamu kuruluşlarına ait olan işletmelerdir.

**c) Karma Otel İşletmeleri:** Sermayesinin bir kısmı kamu idareleri, bir kısmı özel sektör tarafından karşılanan otel işletmeleridir.

#### **1.4.2.Otel İşletmelerinde Organizasyon**

Otel işletmelerinde organizasyon; işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için faaliyetlerinin neler olduğunu belirlenmesi, böylece bölümlere ayrılması ve bu sayede bölümlerin kendi içinde yeniden örgütlenmesi suretiyle oluşturulmaktadır. Bu örgütlenme çalışmaları, biçimsel bir organizasyon yapısının oluşturulmasına yöneliktir. Biçimsel bir organizasyon yapısı ise işler arasındaki ilişkiyi belirleyen bir sistemi ifade etmektedir (Kaya ve Köse, 2013: 119).

Otelcilik sektörü ilk dönemlerinde sadece konaklama ve yeme-içme ihtiyaçlarını karşılamakta iken günümüzde yaşanan teknolojik gelişmeler ve tüketici ihtiyaçlarının farklılaşması doğrultusunda otel işletmeleri bünyesinde birçok hizmeti barındıran işletmeler haline gelmiştir. Bu nedenle tüm bu hizmetlerin sunulması,

koordine edilmesi ve başarı sağlanmasının hizmetlerin sınıflandırması ile mümkün olacağı düşünülmektedir (Doğan, 2015: 12).

Otel işletmelerinde hizmetleri sınıflandırırken gelir getiren ve gelir getirmeyen departmanlar olarak ikiye ayırmak mümkündür. Gelir getiren departmanlarda odalar ve yiyecek-içecek bölümlerinde olduğu gibi hizmet direkt olarak müşteriye sunulur. Gelir getirmeyen departmanlarda ise otel işletmelerinin faaliyetlerini devam ettirebilmesi için hizmet sunulmaktadır. Gelir getirmeyen departmanlara muhasebe, insan kaynakları, satış pazarlama gibi bölümler örnek olarak gösterilebilir.

#### **1.4.2.1.Odalar Bölümü**

Konaklama işletmelerinin sabit yatırıma dayalı özelliği ile odalar bölümü, yatırımların en büyük kısmını oluşturan ve fiziksel özellikleri ile de en fazla alanı kapsayan kısımdır (Zorlu, 2008: 35). Odalar bölümü, konaklama bölümü olarak da adlandırılmaktadır. Gelirlerin büyük bir kısmını karşılamasından dolayı odalar bölümü işletmenin en temel bölümlerinin başında gelmektedir. Odalar bölümünün bünyesinde genel olarak ön büro ve kat hizmetleri yer almaktadır. (Kaya ve Köse, 2013: 6).

**a) Ön büro:** Otel işletmelerinin kalbi olarak tanımlanan bu bölüm faaliyetlerin başlangıç ve koordinasyon noktasıdır. Müşterinin otel işletmesine gelişinden önceki faaliyetlerle başlayıp rezervasyon, karşılama, konaklama, ayrılma ve ayrılma sonrası aşamalarıyla devam eder (Kantarcı, 2004: 45). Burada yapılan işlemler aynı zamanda ön muhasebe niteliği taşımakta olup muhasebe bölümünün işini oldukça kolaylaştırmaktadır. (Kaya ve Köse, 2013: 6).

**b) Kat Hizmetleri:** İşletmenin temizliği, düzeni ve bakımı ile ilgili işlerin tümünü yapan bölümdür. Bu bölüm otelcilik sektöründe “Housekeeping” olarak da adlandırılmaktadır. Kat hizmetleri bölümü konuk odalarının, koridorların, genel alanların temizliğini, muhafazasını ve bakımını yapmakla birlikte, otele ve konuğa ait çamaşırların temizliğini ve otelin dekorasyon işlerini yürütmektedir (Demirtaş, 2010: 187).

#### **1.4.2.2.Yiyecek-İçecek Bölümü**

Bir otel işletmesinde yiyecek ve içecek bölümü, müşterilerin yiyecek ve içecek ihtiyacını karşılayan bölüm olmakla birlikte, yiyecek ve içecek ürünlerinin tüketime uygun şekilde satın alınmasından müşteriye ikram edilmesinde kadar olan süreçteki bütün hizmetlerden sorumlu olan bölümdür. Bu bağlamda otel işletmeleri bünyesinde bulunan restoranlar, pastaneler, barlar, büfeler gibi yiyecek ve içecek üretimi ve ikramı yapılan tüm alanlar bu bölüm içerisinde yer almaktadır (Nazik vd, 2012: 12).

Yiyecek-içecek bölümü bünyesinde mutfak ve servis bölümleri bulunmaktadır. Mutfak bölümünde soğuk yemeklerin hazırlandığı mutfak, sıcak yemeklerin hazırlandığı mutfak ve pastane kısmı yer almaktadır. Servis bölümünde ise restoran, bar ve oda servisi gibi hizmetler yer almaktadır (Sökmen, 2003: 35).

#### **1.4.2.3.Teknik Hizmetler Bölümü**

Teknik hizmetler bölümünün faaliyetleri içerisinde; otel işletmelerinin günlük hizmetleri kapsamında gerekli olan su, elektrik, buhar, klima ve benzeri hizmetlerinin devamlılığının sağlamak, bu hizmetleri sağlayan makine ve cihazların kullanım eğitimlerini vermek, tesisat, makine ve cihazların bakım ve onarımını gerçekleştirmek ve enerji giderlerini azaltarak tasarruf sağlamak yer almaktadır (Batman, 1999: 127).

#### **1.4.2.4.Muhasebe Bölümü**

Otel işletmelerinin amacı, tüm işletmelerde olduğu gibi kar elde etmektir. Muhasebe bölümü sayesinde hedeflenen kara ulaşıp ulaşılmadığı tespit edilir. Bu bölümün en önemli görevi, işletmenin gelir ve giderlerini takip etmek ve kayıt altına almaktır. Bölümün diğer görevleri ise; vergi hesapları, ücret bordrolarını yapmak, kredi, kasa tahsil ve tediye işlemlerini yapmak, ödemeleri gerçekleştirmek, maliyet ve gelirleri raporlamak, kredi işlemlerini takip etmek gibi sıralanabilmektedir.

Otel işletmesi muhasebesinin amaçları genel olarak aşağıdaki gibidir: (Şener, 2010: 221)

- İşletmenin varlıkları ve kaynakları ile ilgili devamlı bir şekilde kaydını ve denetimini sağlamak,
- Çeşitli hesap dönemlerindeki bilgilere dayanarak istatistiki veriler sağlamak,

- Otel bölümlerinin her birinin ayrı ayrı gelir ve giderlerini tespit ederek otel işletmesinin bir bütün olarak gelir ve giderlerini belirlemek,
- Konuklara sunulan mal ve hizmetin (oda fiyatı, yemek ve içki vb.) maliyetini tespit etmek,
- Otel işletmesinin karlılığını ölçmek,
- Muhasebe kayıtlarının sonuçlarına göre gerekli işlemlerin yapılmasını sağlamak.

#### **1.4.2.5.Pazarlama Satış Bölümü**

Günümüzde turizm sektörü büyük gelişme göstermektedir. Bu gelişimde otel işletmelerinde pazarlama satış bölümünün önemini daha da arttırmaktadır.

Otel işletmeleri bakımından pazarlama; mevcut veya potansiyel müşterilerin ihtiyaç ve beklentilerinin belirlenmesi, bu ihtiyaç ve beklentilerin karşılanması için mal/hizmet temininin oluşturulması, oluşturulan mal ve hizmetin fiyatlandırılması, tutundurulması ve satışına yönelik çabaların yürütülmesi ile tüm bu çabaların ne ölçüde müşteri tatmini sağladığının araştırılarak geleceğe dönük yeni ve iyileştirici çalışmaların planlanma sürecidir (Kozak vd, 2008:38).

#### **1.4.2.6.İnsan Kaynakları Bölümü**

Bir organizasyonun insan kaynaklarının sağlanması ve koordine edilmesine yönelik gerçekleştirdiği tüm faaliyetler insan kaynakları bölümünün sorumluluğu altındadır. Diğer bir ifadeyle organizasyona nitelikli personeli bulmak ve organizasyonda tutmak için yapılan faaliyetlerin toplamıdır (Bayraktaroğlu, 2006: 15).

Otel işletmelerinde çalışanların çoğu müşterilerle doğrudan ilişki içerisinde. Bundan dolayı müşterinin memnuniyetini otelin konaklama ve yiyecek-içecek standartları kadar personelin kibarlığı, yardımseverliği ve kişisel özellikleri de etkilemektedir (Sü, 1999: 6).

#### **1.4.2.7.Diğer Bölümler**

Konaklama İşletmelerinde diğer temel bölümler güvenlik ve teknik servis bölümüdür. Güvenlik bölümü çalışanların ve müşterilerin güvenliği ve korumasından sorumludur. Teknik servis ise otelin ısıtma, soğutma, havalandırma ve aydınlatma sistemlerinin işlemlerinden ve korunmasından sorumlu olan bölümdür.

## **1.5.Otel İşletmelerinde Muhasebe Sistemi ve Maliyet Oluşumu**

### **1.5.1.Muhasebe Bilgi Sisteminin Genel Yapısı**

Muhasebe bilgi sistemi, faaliyetler ve işlemler hakkındaki verileri toplayıp kayıt eden, elde edilen verileri bilgiye dönüştüren ve işletme varlıklarını korumak için gerekli kontrolleri sağlayan sistemdir.

Muhasebe bölümünün, işletme bütünlüğüne katkı sağlaması için, diğer işletme birimleriyle uyumlu olacak şekilde tasarlanması gerekmektedir (Kaya ve Köse, 2013: 8).

### **1.5.2.Muhasebe Bilgi Sisteminin Unsurları**

Muhasebe bilgi sistemi aşağıdaki unsurlardan meydana gelmektedir (Kaya ve Köse, 2013: 8);

- Mali işlem verileri,
- Donanım,
- Yazılım,
- İnsan,
- Düzenlemeler,
- Raporlar

### **1.5.3.Otel İşletmelerinde Muhasebe Süreci**

İşletmeler, bir engel olmadığı sürece, kurucularının yaşam sürelerinden bağımsız olarak sonsuza kadar faaliyetlerini sürdürecekleri varsayılır. Fakat gerçekleştirilen performansın ölçülmesi ve karşılaştırılabilmesi için bu sonsuz faaliyet süresinin belli zaman bölümlerine ayrılması gerekir. 1 Ocak-31 Aralık olarak belirlenen bu döneme muhasebe dönemi denmektedir (Kaya ve Köse, 2013: 12). Bir muhasebe dönemi içinde, dönem başı işlemleri, dönem içi işlemleri ve dönem sonu envanter işlemleri yapılmaktadır.

Diğer bilgi sistemlerinde olduğu gibi muhasebe sürecinde, girdi-işlem-çıkış akışı bulunmaktadır. Malzeme satın alma, işçi çalıştırma gibi işlemler girdileri oluşturmaktadır. Veri işleme aşamasında ise, işlemler önce yevmiye defterine kaydedilir, sonra konularına göre sınıflandırılmak üzere büyük deftere aktarılır. Çıkış aşamasında ise, işletme varlıklarına ve kaynaklarına ait hesap kalanlarından bilanço oluşturulur (Kaya ve Köse, 2013: 14).

#### **1.5.4.Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetlerinin Oluşumu**

Konaklama işletmelerinin ana faaliyetinin konaklama hizmeti sunmaktır. Bunun yanında, yeme-içme, eğlenme gibi bazı hizmetlerinde bu süreç içinde yer alması mümkündür. Konaklama hizmet üretim maliyeti içinde en önemli kalemleri işçilik ve malzeme giderleri oluşturur. Bu giderlerin yanında, haberleşme, ısıtma-soğutma ve aydınlatma gibi pek çok gider bulunmaktadır. (Kaya ve Köse, 2013: 55).

##### **1.5.4.1.Maliyet ve Gider Kavramı**

Otel işletmeleri artan rekabet koşullarında rakiplerine üstünlük sağlayabilmek için maliyetlerini minimum düzeyde tutmak, gelirlerini ise maksimum düzeye çıkarmak zorundadırlar. Bu yüzden maliyet ve gelire konu olan tüm unsurların göz önüne alınması gerekmektedir.

Muhasebede maliyet ve gider kavramları çoğu zaman aynı anlamda kullanılmasına rağmen farklı anlamlara sahiptirler. Maliyet kavramı bir varlık elde etmek amacıyla katlanılan ve parasal olarak ifade edilebilen fedakarlıkların toplamıdır. Gider kavramı ise işletmenin faaliyetlerini ve varlığını sürdürebilmesi ve gelir elde etmesi için belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği mal ve hizmetlerin parasal tutarıdır. Bir tüketimin gider sayılabilmesi için ise işletme faaliyetleri ile ilgili olması ve belli bir döneme ait olması gerekmektedir. Örneğin ekmek üretimi için gerekli olan malzemelerin alınması birer maliyettir fakat belirli bir dönem içinde bu malzemeler kullanıldıkça gidere dönüşmektedir.

##### **1.5.4.2.Hizmet Üretim Maliyetinin Muhasebeleştirilmesi**

Ülkemizde işletmeler, Tek Düzen Hesap Planını kullanmaktadır. Buna göre, mal ve hizmetlerin istenen niteliğe getirilmesi için yapılan varlık tüketimleri, maliyet hesaplarına kaydedilir. Bunun içinde, işletme fonksiyonlarına göre yapılan gider sınıflandırması (7/A) veya çeşit esasına göre yapılan gider sınıflandırması (7/B) kullanılmaktadır (Kaya ve Köse, 2013: 55).

Giderlerin çeşitlerine göre sınıflandırılmasında (7/B), giderlerin oluş şekli esas alınmaktadır.

**a) İlk Madde ve Malzeme Giderleri:** Mal ve hizmetlerin üretilmesi ve işletme faaliyetlerinin sürekliliğini sağlamak için tüketilen direkt ilk madde ve malzeme, endirekt malzemeleri kapsar.

**b) İşçi Ücret ve Giderleri:** Üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan işçiler için esas işçilik, fazla mesai, ikramiyeleri, yıllık izin ücretleri vb. gibi tahakkuk ettirilen tutarları kapsar.

**c) Memur Ücret ve Giderleri:** Üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalışan aylıklı yönetici, memur vb. gibi tahakkuk ettirilen tutarları kapsar.

**d) Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler:** İşletme faaliyetlerini yürütmek için elektrik, su, haberleşme, nakliye vb. gibi dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetleri kapsar.

**e) Çeşitli Giderler:** Sigorta giderleri, kira giderleri, işle ilgili seyahat giderleri, noter giderleri vb giderleri kapsar.

**f) Vergi, Resim ve Harçlar:** Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsar.

**g) Amortisman ve Tükenme Payları:** Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan amortisman gideri ile tükenme paylarını kapsar.

**h) Finansman Giderleri:** İşletme faaliyetlerinin devam ettirilmesi için gerekli işletme sermayesi ile yatırımların finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla yapılan kısa ve uzun vadeli borçlanmalar nedeniyle oluşan faiz, komisyon ve kur farkları gibi borçlanma giderlerini kapsar.

İşletmede gerçekleşen üretim, satın alma, araştırma geliştirme, pazarlama ve satış dağıtım, muhasebe ve finansman gibi fonksiyonlara göre (7/A) gider yerleri oluşmaktadır (Şener, 2004: 51-53).

**a) Satın Alma Giderleri:** İşletme faaliyetlerinde kullanmak ya da satılmak amacı ile satın alınan mal ve hizmetlerin alımı sırasında yapılan giderleri kapsar.

**b) Üretim Giderleri:** Mal ve hizmetlerin tüketilmesi için kullanılan ilk madde ve malzemeler, üretim faaliyetlerinde kullanılan işçilik giderleri ve enerji vb. gibi genel üretim giderlerini kapsar.

**c) Araştırma ve Geliştirme Giderleri:** Üretilen malın maliyetini düşürmek, satışları arttırmak, yeni ürün geliştirmek gibi amaçlarla yapılan her türlü araştırma ve geliştirme giderlerini kapsar.

**d) Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri:** İşletmede üretim sonrası ürünlerin depolanması, satılması veya alıcıya teslim edilmesi aşamalarında yapılan giderleri kapsar. Reklam giderleri, depolama ve satış nakliyesi vb. giderler pazarlama, satış ve dağıtım gideri olarak örnek verilebilir.

**e) Genel Yönetim Giderleri:** İşletme yönetim fonksiyonu ile ilgili giderleri kapsar. Muhasebe ve insan kaynakları departmanlarının ücret ve ekleri, büro hizmetleri, hukuk işleri ile ilgili giderler vb. genel yönetim giderlerine örnek olarak verilebilir.



## İKİNCİ BÖLÜM

### ZAMAN ESASLI FAALİYETE DAYALI

### MALİYET YÖNTEMİ

#### 2.1.Geleneksel Maliyet Yöntemleri ve Eksiklikleri

Geleneksel maliyet yöntemleri; emeğin yoğun olduğu, otomasyonun kullanılmadığı, az ürün çeşidi ve genel üretim giderlerinin çok daha düşük olduğu 1870-1920 yılları arasında başta üretim işletmeleri olmak üzere tüm faaliyet alanlarında kullanılmıştır (Atkinson vd., 2004: 123).

21. yüzyılda dünya ekonomisinde yaşanan büyük değişimlerle birlikte, insan faktörü üretim alanındaki etkinliğini kaybetmiştir. İnsan faktörünün etkinliğinin azalmasıyla, geleneksel maliyet yöntemlerinde “işçilik saatleri” veya “işçilik maliyetleri” gibi işçiliği esas alan maliyet dağıtım anahtarlarının yetersiz kaldığı ortaya çıkmıştır.

Geleneksel maliyet yöntemlerinde, genel üretim giderleri ortak bir maliyet havuzunda toplanmakta ve “işçilik saati” ve “makine saati” gibi üretim hacmi ile ilişkili dağıtım anahtarlarıyla ürünlere dağıtılmaktadır (Hilton, 1997:194). Ürün çeşitliliğinin az olduğu ve genel üretim giderlerinin nispeten daha az olduğu durumlarda, bu dağıtım anahtarlarının kullanılmasında herhangi bir sorunla karşılaşılmamıştır. Ancak genel üretim giderlerinin üretimde payının artmasıyla, işçilik saati, makine saati gibi maliyet dağıtım anahtarlarının maliyet hesaplamalarında yetersiz kaldığı ve yanlış maliyet hesaplamalarına sebep olduğu anlaşılmıştır.

Yukarıdaki bilgiler göz önüne alındığında geleneksel maliyet yöntemlerinin eksikliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Çabuk, 2003: 110-112), (Kaygusuz, 2006: 155-156);

- Yönetim ihtiyaçlarını karşılamakta yetersiz kalması ve üretim sürecini tam olarak yansıtmaması,
- Maliyetlerin ürünlere dağıtımında yetersiz sayı ve nitelikte maliyet dağıtım anahtarı kullanılması,
- Fazla stokları teşvik edici bir özelliğe sahip olması,
- Sürekli gelişen teknolojiye ayak uyduramaması.

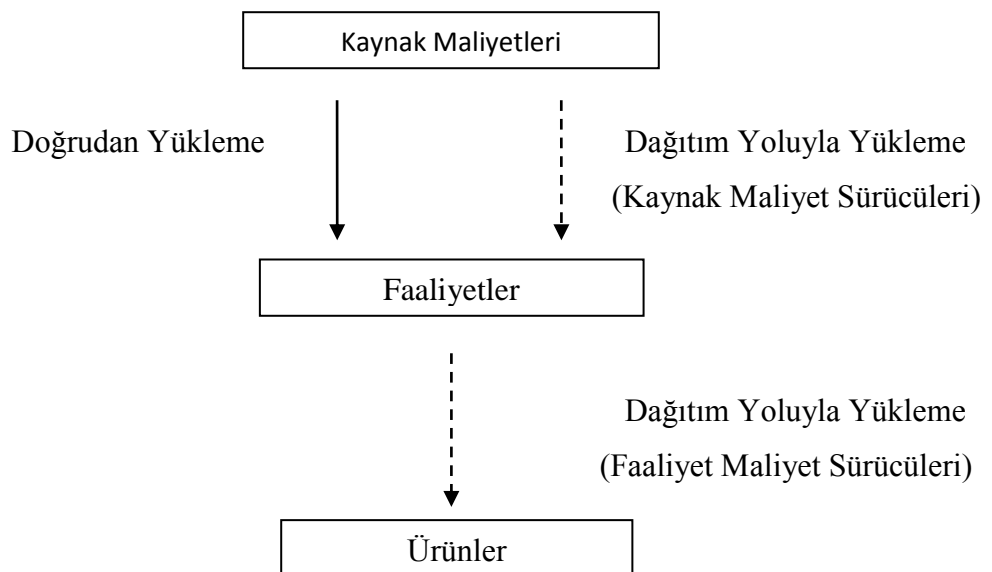
Yönetimin, ürün ve hizmetleri doğru fiyatlandırmak için gerekli bilgilere ulaşması ve doğru kararlar alması için geleneksel maliyet sistemi yetersiz kalmıştır. Bu yetersizliklerle beraber artan rekabet ortamı ve gelişen teknoloji, yeni bir maliyet yönteminin kullanılmasını zorunlu hale getirmiştir (Hajiha, 2011: 58).

## 2.2.Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi

### 2.2.1.Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Ortaya Çıkışı ve Tanımı

1980’li yılların başlarından itibaren geleneksel maliyet yöntemlerinin; genel üretim giderlerini, ürünlere dağıtmada kullandığı dağıtım anahtarlarının eksik ve yetersiz olduğu anlaşılmıştır. Bunun sonucunda daha sağlıklı ürün ve hizmet maliyetleri elde etmek için yeni yöntem arayışları başlamıştır. Bu arayışlar neticesinde bulunan yöntemlerden biri de faaliyete dayalı maliyet yöntemidir.

Faaliyete dayalı maliyet yöntemi (FDM), geleneksel maliyet yöntemlerinin keyfi maliyet dağıtımlarını azaltmak ve bunun sonucunda da daha doğru ürün maliyetleri elde etmek için Cooper ve Kaplan tarafından 1980’li yılların sonuna doğru geliştirilmiştir (Krishnan, 2006: 78). Bu yöntemde, maliyetlerin daha doğru hesaplanabilmesi için dolaylı giderler faaliyetlere, faaliyetlerden de ürün, hizmet ve müşterilere dağıtılmaktadır (Kaplan ve Atkinson, 1998: 97). Faaliyet tabanlı maliyet yönteminin işleyiş süreci şekil 1’de görülmektedir (Durer vd., 2009: 112);



Şekil 1: Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi Süreci

FDM yöntemi, ürünlerin kaynaklarını faaliyetler bazında sınıflandırılması gerektiği anlayışı ile ilerleyen ve ürün ile dolaylı giderler arasında sadece direkt işçilik, makine saati vb. gibi üretim hacmine bağlı olmadan, doğrusal bir ilişki kurabilen maliyet yöntemi olarak tanımlanmaktadır (Öker, 2003: 32).

FDM yönteminin esas amacı, maliyetler ile işletme stratejileri arasında bir ilişki yakalayabilmektir (Romney ve Steinbart, 2006: 477). İşletmelerde çeşitli stratejik kararlar alınmakta ve bu kararlar sonucunda bir takım faaliyetler yürütülmektedir. Bu faaliyetlerin yerine getirilmesi için ise bir takım giderlere katlanılmaktadır. Bu sayede faaliyet giderlerinin etkin bir şekilde ölçülmesi sonucu alınan stratejik kararların değerlendirilmesi mümkün olmaktadır (Szychta, 2010: 50).

FDM yönteminde, geleneksel maliyet yöntemlerinde olduğu gibi giderler ürünler için değil, faaliyetlerin yürütülmesi için yapılmaktadır. Bu yöntemde ürün veya hizmetlerin giderleri direkt olarak tükettiği varsayımının aksine ürün veya hizmetlerin faaliyetleri tükettiği kabul edilmektedir. Faaliyet tabanlı maliyet sistemi; giderlerin önce faaliyetlere yüklendiği, daha sonra ise toplam faaliyet giderinin, o faaliyetten yararlanma derecelerine göre maliyet sürücüleri aracılığıyla ürünlere yüklendiği iki aşamalı bir yöntemdir. Ayrıca faaliyet tabanlı maliyet yöntemi sayesinde değer yaratmayan faaliyetler tespit edilerek elimine edilmektedir. Bu sayede maliyetler düşürülmekte ve gerçekçi maliyet hesaplamaları yapılmaktadır (Çankaya, 2009: 53; Tse ve Gong, 2009: 42).

Yukarıdaki tanımlama ve açıklamalardan sonra faaliyet tabanlı maliyet yönteminin aşağıdaki soruları yanıtlayacak bir yöntem olduğu anlaşılmaktadır (Ülker ve İskender, 2005: 192);

- Ürün ve hizmetlerin maliyetiyle birlikte, ürün ve hizmetleri oluşturan faaliyetlerin maliyeti nedir?
- Maliyeti etkileyen, değer yaratan ve yaratmayan faaliyetler ve bunların maliyetleri nelerdir?
- İşletme kar sağlamayan ürünleri elimine ederse ne kadar maliyet tasarrufu sağlar ve satış miktarını artırmak için ürün fiyatını indirirse bu durum birim maliyete nasıl etki eder?
- Ürünün tasarım ve mühendisliği sırasında gereksiz maliyetlerden nasıl uzak durulur?

Birçok yazar, FDM yönteminin yararlarını yaptıkları çalışmalarla kanıtlamıştır. Spicer, faaliyete dayalı maliyet yönteminin doğru ürün maliyeti sağlaması yanında, kaynak tahsisi, ürün karması, fiyatlandırma ve pazarlamayı içeren birçok stratejik kararın temelini oluşturduğunu belirtmiştir. Cagwin ve Bouwman ise faaliyete dayalı maliyet yönteminin çeşitli spesifik iş koşulları için daha etkili olduğunu belirtmiştir. Dahası bu yöntemi kullanarak genel üretim giderleri sorunu çözülmekte ve müşteri gruplarının maliyetlerden nasıl etkilendiği sonucuna ulaşılmaktadır. Böylece müşteri karlılık analizinin yapılması mümkün olmaktadır (Krishnan, 2006: 78).

### **2.2.2.Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Amacı**

FDM yöntemi, dolaylı giderlerin ürün ve hizmetlere dağıtılmasında kullanılan son derece faydalı ve geleneksel maliyet yöntemlerinin, maliyetleri ürünlere dağıtmadaki eksikliklerini gidermek için tasarlanmış bir yöntemdir.

Faaliyete dayalı maliyet yönteminin özünü işletmede gerçekleştirilen faaliyetler oluşturmaktadır. Gerçekleştirilen bu faaliyetlerin değer yaratan ve değer yaratmayan faaliyetler olarak ayırt edilmesinin ve değer yaratmayan faaliyetlerin elimine edilmesi gerekir. Bu sayede ürünlerin maliyetleri hesaplanırken daha doğru sonuçlar elde edilecektir.

Faaliyete dayalı maliyet yönteminin temel amacı, dolaylı giderlerin mamul ve hizmetlere dağıtımının doğru yapılmasıdır. Yapılan doğru gider dağıtımı sayesinde, mamul ve hizmetlerin maliyetleri de doğru hesaplanacaktır. Bu sayede işletme rekabet gücü ve karlılığı elde edecek stratejik kararlar alacaktır (Szychta, 2010: 50). Bu kapsamda faaliyete dayalı maliyet yönteminin başlıca amaçları aşağıdaki gibidir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 31);

- Üretimde değer yaratmayan faaliyetleri ortadan kaldırmak veya en düşük düzeye indirmek,
- Değer yaratan faaliyetlerin kolaylaştırılmasında, etkin ve verimli bilgi tabanı oluşturmak,
- Üretim sürecinde karşılaşılan sorunların nedenlerinin saptanması ve bu sorunların düzeltilmesini sağlamak,
- Yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak,
- Yöneticilerin doğru kararlar vermeleri için doğru maliyet bilgileri sağlamak.

### **2.2.3.Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi İle İlgili Temel Kavramlar**

Faaliyete dayalı maliyet yöntemi ile ilgili beş temel kavram bulunmaktadır. Bunlar; kaynaklar, faaliyetler, faaliyet merkezleri (faaliyet havuzu), maliyet taşıyıcısı (maliyet sürücüsü), maliyet objesi (maliyet öznesi)'dir.

#### **2.2.3.1.Kaynaklar**

Kaynak, işletmedeki faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için başvuru alan ya da yönetilen ekonomik unsurlardır ve faaliyete dayalı maliyet yönteminin ilk finansal girdilerini oluşturmaktadır (Alkan, 2005: 44).

Bir işletmede kaynaklar şunları kapsamaktadır (Erdoğan, 1995: 40);

- Direkt işçilik,
- Direkt ilk madde ve malzeme,
- Üretime ilişkin dolaylı maliyetler,
- Üretim dışındaki maliyetler.

FDM yönteminde kaynaklar, faaliyet hacmine karşı durumuna göre esnek ve sabit maliyet olarak ikiye ayrılırlar. Malzeme, enerji, fazla mesai vb. esnek maliyetleri, bina, ekipmanlar vb. sabit kaynaklardır (Karaca, 2008: 33-34; Kaygusuz, 2007:143).

#### **2.2.3.2.Faaliyetler**

Faaliyet, işletme amaçlarına ulaşmak için yapılan, işletme kaynaklarını tüketen ve maliyet doğuran her türlü eylemdir (Doğan, 2006: 83). Faaliyete dayalı maliyet yönteminin, bir işletmede uygulanabilmesi için öncelikle yapılması gereken, işletme faaliyetlerinin gruplandırılmasıdır. Yapılan bu gruplandırma sayesinde işletmenin ne yaptığı ortaya çıkar (Alkan, 2006: 44).

Kaynakları tüketerek maliyet oluşumuna neden olan faaliyetlerin temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Brimson, 1991: 70);

- Faaliyetler, maliyet objelerinin maliyetinin daha sağlıklı hesaplanmasında önemli bir unsurdur,
- Faaliyetler, kaynaklar ile maliyet objeleri arasında neden-sonuç ilişkisinin kurulmasını sağlar,
- Faaliyetler, sürekli değişerek gelişen eylemlerdir,

- Faaliyetler, finansal ve finansal olmayan performans ölçülerini gösterir,
- Faaliyetler, farklı stratejilerin oluşturulmasında ve değerlendirilmesinde önem arz etmektedir,
- Faaliyetler, maliyet etkenleri sayesinde maliyetin nedenlerini daha iyi açıklar,
- Faaliyetler sayesinde işletmenin tüm kaynaklarının planlanması, kontrolü ve yönetilmesi işlevleri birbirine bağlanır.

Faaliyetler, faaliyete dayalı maliyet yönteminde önemli rol oynamaktadır. Faaliyetler, birçok alt başlık şeklinde sınıflandırılabilir. Bunlardan biri de “Faaliyetler Hiyerarşisi”dir. Bu sınıflandırmaya göre faaliyetler aşağıdaki gibi dört başlık altında gösterilmektedir (Weetman, 2006: 485-486);

**a) Birim Seviyesi Faaliyetler ve Maliyetler:** Birim seviyesi maliyetler, ürün hacmine göre değişen maliyetlerdir. İşletme makinelerin tamir ve bakımı, direkt ilk madde ve malzemeler ve direkt işçilik en büyük örneklerinden bazılarıdır.

**b) Parti Seviyesinde Faaliyetler ve Maliyetler:** Parti seviyesi maliyetler, ürün hacminden ziyade parti şeklinde ürün hacmine göre değişen maliyetlerdir. Bu sınıflandırmada ürünler parti şeklinde satılır ve bu partiler her biri maliyete sebep olur. Gerekli olan malzemelerin partiler halinde taşınması, paketleme örnek olarak verilebilir.

**c) Ürün Seviyesi Faaliyetler ve Maliyetler:** Ürün seviyesi maliyetler, ürün hattı sayılarına göre oluşan maliyetlerdir. Müşteri bağlantıları, satın alma ve depo yönetimi gibi ürün hattındaki farklı ürünleri desteklemek üzere gerçekleştirilen faaliyetlerdir.

**d ) Tesis Seviyesinde Faaliyetler ve Maliyetler:** Tesis seviyesindeki maliyetler, işletmenin sürekliliğini sağlamak için katlanılan faaliyetlerdir. Bu maliyetler ürün hacmi ile ilişkili değildir. Genel yönetim, güvenlik, vergiler gibi faaliyetler örnek olarak verilebilir.

### **2.2.3.3.Faaliyet Merkezleri (Faaliyet Havuzu)**

Faaliyet merkezleri, homojen maliyetlerin fonksiyonel ve ekonomik olarak sınıflandırılmasıdır (Doğan, 1996: 92-93). Faaliyet merkezleri, işletmenin faaliyetlerinin, alt faaliyetlerinin ve bunların tükettiği kaynakların neler olduğunun iyi belirlenmesiyle sağlıklı bir şekilde oluşturulabilir.

#### **2.2.3.4.Maliyet Taşıyıcısı (Maliyet Sürücüsü)**

Maliyet taşıyıcısı (maliyet sürücüsü), faaliyet maliyetlerinin elde edilmesinde kullanılan ve belli bir faaliyete özgü ölçüdür (Öker, 2003: 32). Geleneksel maliyet yönteminde kullanılan dağıtım anahtarı kavramı, FDM yönteminde maliyet taşıyıcısı olarak kullanılmaktadır. Dağıtım anahtarları, öznel bir maliyet dağıtımı yaparken, maliyet taşıyıcıları, sebep-sonuç ilişkisine dayanan gerçek bir maliyet dağıtımı yapmaktadır.

FDM yönteminin en zor kısmı, doğru sonuçlar elde edebilmemizi sağlayacak maliyet taşıyıcısının belirlenmesidir. Belirlenen maliyet taşıyıcılarının işletmedeki faaliyetleri en iyi şekilde yansıtmaları gerekmektedir (Çankaya, 2009: 57). Bundan dolayı, kullanılacak maliyet taşıyıcısını belirlerken şunlara dikkat edilmelidir (Koşan, 2007: 10);

- Maliyet taşıyıcısı için gerekli verilerin kolay toplanabilir olması,
- Maliyet taşıyıcısının kullandığı faaliyet tüketimi ile gerçek tüketim arasında bir bağıntının olması,
- Belirlenen maliyet taşıyıcısının çalışanlar üzerinde etkisi.

Maliyet taşıyıcısı kendi içinde, kaynak taşıyıcısı ve faaliyet taşıyıcısı olarak ikiye ayrılmaktadır. Kaynak taşıyıcısı, kaynak maliyetlerinin faaliyetlere dağıtımında, faaliyet taşıyıcısı ise faaliyet maliyetlerinin maliyet objelerine dağıtımında kullanılmaktadır (Tanış, 1996: 72).

#### **2.2.3.5.Maliyet Objesi (Maliyet Öznesi)**

Maliyet objesi (maliyet öznesi), maliyetlerin yüklendiği son aşama, faaliyetlerin asıl yapılma amacı ve ulaşılmak istenen hedef olarak tanımlanmaktadır. Maliyet objesi, işletme faaliyetlerinin neden gerçekleştirildiği sorusunun cevabıdır. Örneğin, otel işletmelerinde gerçekleştirilen faaliyetlerin nedeni, konaklama yapan müşterilerdir. Müşteriler, otel işletmeleri için bir maliyet objesidir.

#### **2.2.4.Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Aşamaları**

FDM yönteminde, GÜG iki aşamada ürün ve hizmetlere dağıtılmaktadır. İlk aşamada, işletmedeki tüm faaliyetler belirlenmekte ve ortak faaliyet havuzlarında toplanmaktadır. Faaliyetlerin tükettiği kaynak giderleri, maliyet havuzlarına dağıtılır ve havuzda biriken maliyetler, maliyet taşıyıcıları sayesinde faaliyetlere yüklenir. Bu

sayede faaliyetlerin maliyetleri tespit edilmiş olur. İkinci aşamada ise faaliyetlerin maliyetleri, uygun maliyet taşıyıcıları aracılığı ile maliyet objelerine dağıtılmaktadır.

Yukarıda bahsedilen bu iki aşamada kendi içinde aşağıdaki gibi gerçekleşmektedir (Polat, 2008: 17; Çankaya ve Aygün, 2006: 101);

- İşletme tarafından gerçekleştirilen ana faaliyetlerin belirlenmesi,
- Faaliyetlerin kendi içinde homojen bir şekilde sınıflandırılarak faaliyet merkezlerinin (havuzlarının) oluşturulması,
- Kaynak taşıyıcılarının belirlenmesi,
- Faaliyet havuzlarına, kaynak taşıyıcıları aracılığıyla maliyetlerin aktarılması,
- Faaliyet taşıyıcılarının belirlenmesi,
- Maliyet yükleme oranlarının tespit edilmesi,
- Faaliyet maliyetlerinin, faaliyet taşıyıcıları aracılığıyla, ürün ve hizmetlere aktarılması.

#### **2.2.5.Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Faydaları ve Yönteme Yöneltilen Eleştiriler**

FDM yöntemi, geleneksel maliyet yöntemlerinin eksikliklerini ortadan kaldırmak için geliştirilmiş bir maliyet yöntemidir. Bu yöntemin, işletmelere sağladığı faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Demir, 2007: 58-59; Şakrak, 1997: 203);

- FDM sayesinde yöneticiler, karmaşık üretim sürecini anlayıp yönetebilirler,
- Yönetim tarafından daha doğru kararların alınmasına yardımcı olur,
- Üretim sürecinde, problemlerin temel nedenlerinin anlaşılmasına yardımcı olur,
- FDM yöntemi, üretim sürecindeki katma değer yaratmayan faaliyetlerin belirlenmesini sağlar. Böylece, katma değer yaratan faaliyetlere daha fazla odaklanılmasına imkan verir,
- Çok çeşitli ürün üreten işletmelerin, ürettikleri ürünlerin maliyet oluşumlarını ayrı ayrı görmelerini sağlar,
- Kaynak israfının engellenmesini ve maliyet azaltımını sağlar,
- Daha sağlıklı mamul maliyetlerinin elde edilmesini sağlar.



FDM yönteminin sağlamış olduğu faydaların yanında yöneme yöneltilen eleştiriler de bulunmaktadır. Bu eleştiriler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Kaplan ve Anderson, 2007: 8; Pernot, 2007: 551);

- Yöntemin uygulanması için yapılan görüşme ve gözlem sürecinin çok zaman alması ve maliyetli olması,
- Yöntemin sürekli güncellenmeye ihtiyaç duyması ve bunun da maliyetleri artırması,
- Yöntem için toplanan bilgilerin öznel olması ve bu özneliğin yanlış maliyet hesaplamalarına yol açma tehlikesinin bulunması,
- Yöntem, GÜG'nin hepsi ile değil de belli bir kısmı ile ilgilenmektedir,
- FDM yönteminin bölümsel kalması ve karlılık konusunda işletmeye bütünsel bir fayda sağlayamaması,
- Atıl kapasitenin göz ardı edilmesi nedeniyle modelin teorik olarak eksik kalması.

FDM yöntemi, teoride geleneksel maliyet yöntemlerinin eksikliklerini gidermede üstün özelliklere sahiptir. Fakat yapılan araştırmalar sonucunda, bu yöntemin yukarıda belirtilen sebeplerden dolayı, dünya genelinde çok az bir oranda kullanıldığı ya da kullanıldıktan hemen sonra bırakıldığı ortaya çıkmaktadır.

### **2.3.Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi**

#### **2.3.1. Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Ortaya Çıkışı**

FDM yönteminin uygulanmasında yaşanan zorluklardan sonra, yöntemin kurucularından olan Kaplan ve Anderson tarafından, 1998 yılından itibaren yöntem üzerinde değişiklikler yapılmaya başlanmıştır. 2004 yılında Kaplan ve Anderson tarafından, FDM yönteminin eksikliklerinin giderildiği yeni bir yöntem geliştirilmiş ve bu yöneme “Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet” adı verilmiştir. Geliştirilen bu yeni yöntemden sonra FDM yöntemi, “Geleneksel FDM” yöntemi olarak anılmaya başlanmıştır.

ZEFDM yönteminin ortaya çıkışında, FDM yönteminin yetersizliklerinin yanı sıra sosyo-ekonomik ve teknolojik ilerlemenin hızlı olması gibi dinamik çevre şartları da etkili olmuştur.

### 2.3.2. Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Tanımı ve Özellikleri

Zaman esaslı faaliyete dayalı maliyet yöntemi, geleneksel FDM yöntemine göre daha kolay bir şekilde, daha ucuza ve daha hızlı kurulan, bununla birlikte daha basit ve esnek bir maliyet yöntemi olarak açıklanmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2004: 138). Bruggeman ve diğerleri (2005: 4) ise ZEFDM yöntemini, karmaşık işlemleri, zaman denklemleri kullanarak basit hale getiren, güncellenmesi kolay bir yöntem olarak tanımlamışlardır.

ZEFDM yöntemi, kaynak maliyetlerini faaliyetlere dağıtmak için, çalışanlarla yapılan zaman alıcı görüşme ve anket çalışmalarını elimine ederek maliyetleme sürecini kolaylaştırmaktadır. Bu yeni model, kaynak maliyetlerini, maliyet objelerine doğrudan dağıtmak için yalnızca iki parametreye ihtiyaç duymaktadır. Bunlardan birincisi, tedarik edilen kaynak kapasitesinin birim maliyetidir. İkincisi ise maliyet objelerinin faaliyetler aracılığıyla tükettiği birim zamandır (Kaplan ve Anderson, 2007: 6). Bu iki parametrenin bilinmesiyle, işletmede gerçekleştirilen tüm faaliyetlerin maliyetleri ayrı ayrı elde edilebilmektedir. Ayrıca, faaliyet maliyetlerinin elde edilmesinin yanı sıra, gerçekleştirilen faaliyetlerin her bir adımındaki zaman ve maliyetleri ve kullanılmayan kapasiteyi (atıl kapasite) elde etmemize imkan sağlamaktadır (Kaplan ve Anderson, 2004: 131-138).

ZEFDM yönteminde, FDM yönteminde kullanılan teorik kapasite yerine pratik kapasite kullanılmaktadır. Pratik kapasitenin elde edilebilmesi için yöneticilerin, hiçbir işletmenin tam kapasite ile çalışmadığını anlatan 80/20 kuralı uygulaması gerekmektedir. Pratik kapasitenin kullanımı sayesinde, kullanılan ve kullanılmayan kapasite ve maliyetleri ayrı ayrı elde edilebilmektedir. Böylece, işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin ve personelin verimliliği hakkında daha sağlıklı bilgiler elde eden yöneticiler, kaynak planlamasını daha doğru yapabileceklerdir (Barret, 2005: 36; Thomson ve Gurowka, 2005: 30).

ZEFDM yönteminin en önemli özelliği, maliyet taşıyıcısı olarak kullandığı zamanı denklemler haline getirmesidir. Bu sayede, üretim koşulları değişse bile bu denklemler kolaylıkla güncellenebilecektir.

Yukarıda bahsedilenlere ek olarak ZEFDM yönteminin özellikleri aşağıdaki sıralanabilmektedir (Kaplan ve Anderson, 2003: 15-16, Namazi, 2009: 35);

- Yöntemin kurulumunun hızlı ve kolay olması,
- ERP (Kurumsal Kaynak Planlaması) ve CRM (Müşteri İlişkileri Yönetimi) sistemlerinden faydalanması,
- Kaynak maliyetleri, emirler ve süreçlerdeki değişimlere tepki verilerek güncelleştirmenin daha kolay olması,
- Birim zamanların tespitinde, zaman alıcı görüşmeler ve anketler yerine doğrudan gözlemlemeye olanak sağlaması,
- Belirli siparişler, süreçler ve müşteriler için belirli özelliklerin kolay dahil edilebilmesi,
- Kullanılmayan kapasiteyi ortaya çıkarmakta ve bu kapasiteyi maliyet objelerine yüklemeyerek yanlış maliyetlemeyi önlemekte, dolayısıyla maliyet azaltımına olanak sağlaması.
- Karlı müşteri gruplarının, ürün ve hizmetlerin anlaşılmasını kolaylaştırması.

ZEFDM yöntemi, karmaşık faaliyetlere doğru bir maliyet modeli oluşturarak, lojistik, dağıtım hizmetleri, hastane ve hizmet işletmelerine birçok fayda sağlamaktadır. Üretim süreci ya da hizmet süreci değiştiğinde revize edilmesi kolay bir maliyet yöntemi olduğu için, hızla değişen çevre koşullarına ayak uydurmak isteyen şirketler için uygun bir yöntem olmaktadır (Everaert ve Bruggeman, 2008: 16).

### **2.3.3.Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Amacı**

ZEFDM yönteminin en temel amacı, gereksiz zaman harcamasına neden olan ve yüksek maliyetli faaliyetlerin tespit edilip sonlandırılması ve bu sayede maliyetler konusunda yönetime daha doğru bilgiler sağlamaktır. Bu temel amaca ek olarak, ZEFDM yönteminin diğer amaçları aşağıdaki gibi özetlenebilir (Barret, 2005: 2);

- Kar getiren ürün ya da hizmetlere odaklanılması,
- Müşteri ve tedarikçilerle karlı iş yapış şekillerinin ortaya konması,
- İşlerin fiyatlandırılması ya da kabulü sırasında karlılık analizlerinin yapılması,
- İşletme içerisinde süreç iyileştirmelerinde önceliklerin belirlenmesi.

ZEFDM yöntemi, yukarıda bahsedilen karlılık amaçları sayesinde yaygın olarak kabul görmüştür. S.R. Anderson, R.S. Kaplan ve AcornSystems ekibi, üretim,

dağıtım, finansal ve hizmet sektöründe faaliyet gösteren 100'ün üzerinde işletmede başarıyla uygulamışlardır. Bu işletmelerin büyük bir kısmının cirolarını, ZEFDM yönteminden sağladıkları maliyet ve karlılık bilgileri sayesinde çok ciddi bir şekilde artırdıkları görülmektedir (Yılmaz ve Baral, 2007: 4-5).

#### **2.3.4.Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Genel Yapısı**

Zaman esaslı FDM yöntemi, FDM yönteminin geliştirilmiş ve uygulanması daha kolay olan bir çeşididir ( Kaplan ve Anderson, 2007). Bu yöntemde; FDM yönteminin uygulanmasında karşılaşılan sorunlar, faaliyet havuzlarının kaldırılması ve bunun yerine tek maliyet sürücüsü olan zamanın kullanılmasıyla ortadan kaldırılmıştır (Tse ve Gong, 2009: 42).

FDM yönteminin ilk aşamasında işletmede ortaya çıkan faaliyetleri yerine getiren personel ile görüşülerek zamanlarının ne kadarını hangi faaliyetlere harcadıkları oransal olarak belirlenmektedir. Daha sonraki aşamada ise; faaliyet havuzlarında biriken toplam maliyetler, faaliyeti kullanım sayısına göre ürün veya hizmetlere dolayısıyla müşterilere dağıtılmaktadır (Max, 2005: 3; Koşan, 2007b: 160). Zaman esaslı FDM yönteminde ise, işletmede üretilen ürünler veya sunulan hizmetler farklı süreçlere maruz kaldıkları için ve farklı zaman dilimleri harcadıkları için kaynakları da değişik boyutta tüketmektedirler. Bunun için ortaya çıkan dolaylı giderler her faaliyet için kullanılan aktif işgücü süresine göre dağıtılmaktadır (Yükçü ve Gönen, 2009)

Yukarıda bahsedilen zaman esaslı FDM yönteminin uygulanabilmesi için iki temel parametreye ihtiyaç duyulmaktadır. Bunlar (Kaplan ve Anderson, 2007: 8);

- Tedarik edilen kaynak kapasitenin birim maliyeti
- Ürünlerin, hizmetlerin veya müşterilerin faaliyetler vasıtasıyla tükettikleri birim zaman

Böylelikle bu iki temel parametrenin birbiriyle çarpılması yoluyla maliyet hesaplaması yapılabilmektedir (Bruggeman ve Moreels, 2003: 1).

##### **2.3.4.1. Tedarik Edilen Kaynak Kapasitesinin Birim Maliyeti**

ZEFDM yönteminin oluşturulması için zaman eşitliklerine ve tedarik edilen kaynak kapasitenin birim maliyetine ihtiyaç duyulmaktadır ( Adeoti ve Valverde, 2014: 5). Tedarik edilen kaynak kapasitenin birim maliyeti ise tedarik edilen kaynak

maliyetinin pratik kapasiteye bölünmesiyle elde edilen; siparişlerin, ürünlerin ve müşterilerin maliyetlerini elde etmek için kullanılan bir orandır ( Kaplan ve Anderson, 2007; Adeoti ve Valverde, 2014: 5).

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

Yukarıdaki birim maliyet formülünün pay kısmında yer alan tedarik edilen kaynak maliyetinin hesaplaması, faaliyette bulunulan bölümle ilgili tüm maliyetlerin toplanmasıyla elde edilir. Bir bölüme tedarik edilen kaynakların maliyeti şu unsurlardan oluşmaktadır ( Kaplan ve Anderson, 2004: 133);

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

Tedarik edilen kaynak maliyetini oluşturan yukarıdaki tüm unsurlar, muhasebe departmanından elde edilen tarihsel verilerle birlikte belirli doğruluk oranında tahmin edilebilir. Kolayca tahmin edilemeyen maliyet unsurları bulunmaktadır; fakat bu maliyet unsurlarına sebep olan faktörler dikkatlice değerlendirilirse iyi tahminler elde edilebilir. Örneğin; bir bölümdeki çalışan sayısı finans ve idari destek fonksiyonları için belirleyici maliyet faktörü olabilir (Adeoti ve Valverde, 2014: 5).

Tedarik edilen kaynak maliyeti bulunduktan sonra eşitliğin payda kısmında bulunan tedarik edilen kaynakların pratik kapasitesinin hesaplanması gerekmektedir. Zaman esaslı FDM yönteminde pratik kapasite, faaliyetleri yerine getiren personelin veya üretim için kullanılan makinelerin pratik kapasitesidir (Polat, 2008: 39-40).

Pratik kapasite keyfi (arbitrarily) ya da analitik çalışmalarla belirlenebilmektedir. Keyfi (arbitrarily) yaklaşıma göre pratik kapasite, teorik kapasitenin belirlenmiş bir oranıdır (%80 veya %85). Teorik kapasite olarak

bahsedilen kavram günde 24 saat, yılda 365 gün hiç durmadan çalışılması halinde ulaşılabilecek maksimum faaliyet düzeyidir. Ancak, gerçek hayatta bu faaliyet düzeyine ulaşılması imkansız olduğu için maliyet hesabında teorik kapasite kullanılmaz. Örneğin; haftada 40 saat çalışan bir personelin pratik kapasitesi 32 saat olarak ele alınabilir. Teorik kapasiteden çıkarılan %20'lik bu oran mola, eğitim, geliş-gidiş, toplantı ve çalışanların kendi aralarında konuşması gibi işle direkt olarak bağlantılı olmayan kısımdır. Makineler için ise çıkarılan bu oran bakım ve onarım gibi sebeplerden kaynaklanabilir (Kaplan ve Anderson, 2007: 35). Analitik yaklaşımda ise ilk olarak personelin ya da makinelerin verimsiz çalışma zamanları hesaplanmakta daha sonra belirlenmiş olan teorik kapasiteden hesaplanan verimsiz çalışma zamanları çıkarılarak pratik kapasiteye ulaşılmaktadır (Adıgüzel, 2008: 60).

Pratik kapasite hesaplamasında hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın yakın bir tahminde bulunmak yeterli olacaktır. Kesin bir tahmin yapılmasına gerek yoktur. Birkaç oranlık hatanın birim maliyet hesaplaması sonuçlarının üzerinde çok önemli bir etkisi olmayacaktır ( Szychta, 2010: 6).

#### **2.3.4.2. Maliyet Özneleri Tarafından Tüketilen Kaynak Kapasitenin Birim Zamanı**

Zaman esaslı FDM yönteminde tedarik edilen kaynağın birim maliyeti belirlendikten sonra, bu kaynağı oluşturan faaliyetlerin yerine getirilmesi için personelin harcadığı birim zaman tespit edilmelidir. Diğer bir deyişle, maliyet özneleri bazında değişen kaynak (kapasite) taleplerini gösterecek zaman tahminleri yapılmalıdır. Böylece, birim zaman tahmini personelin zamanlarını hangi faaliyetlere hangi oranlarda harcadıklarını bulmak için yapılan mülakatların yerini almaktadır (Polat, 2011: 128).

Zaman ölçümlenmeleri personelle mülakat yapılarak ya da doğrudan gözlemler aracılığıyla elde edilebilir. Birim zaman belirlenirken personelin bir faaliyeti yerine getirmek için harcadığı zamandan ziyade, faaliyeti yerine getirmek için gereken zaman belirlenmelidir (Gümüş, 2007: 112).Kaplan ve Anderson (2007b), kapasite aşımının veya eksikliklerinin büyük hataları daha açık hale getireceğinden dolayı belirli oran aralığındaki doğru tahminlerin yeterli olacağını belirtmektedirler.

ZEFDM yönteminin en önemli özelliklerinden biri, faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde gerekli olan birim zamanın tespiti için zaman denklemlerini

kullanmasıdır. Bu denklemler, belirli müşteri gruplarına hangi tür hizmetlerin sunulduğunu gösteren zamanın toplamıdır (Terungwa, 2012: 7). Zohreh ve Samad'a göre; doğru bir zaman denklemi oluşturulması, kolayca uygulanabilen ve diğer departmanlara uyarlanabilen bir şablon görevi görecektir. Zaman denklemleri sayesinde çeşitli ve karmaşık faaliyetlerden daha doğru veriler elde edilecektir.

Genel olarak, belirli bir aktivite için zaman denklemi aşağıdaki gibi ifade edilen bu aktiviteyi farklı kılan n potansiyel faktörlerin işlevidir ( Gilbert, 2007: 31):

$$T = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \dots + \beta_n X_n$$

Denklemden yer alan ifadeler aşağıda verilmiştir:

T : Faaliyeti gerçekleştirmek için gerekli olan zaman,

B<sub>0</sub> : Faaliyet için gerekli olan sabit zaman,

B<sub>i</sub> : i aktivitesi için tahmin edilen zaman (i = 1, ... , n),

X<sub>n</sub> : Faaliyet miktarı ( Zaman Etkeni) (i = 1, ... , n).

Zaman etkenleri, bir faaliyetin gerçekleştirilmesi için gerek duyulan zamanı belirleyen değişkenler olarak ele alınmaktadır. Bu bağlamda sürekli, kesintili (discrete) veya gösterge (indicator) değişken gibi farklı çeşitleri mevcuttur. Sürekli değişkenlere, yük kaldırmada kullanılan paletin ağırlığı ya da mesafe olarak kilometre örnek verilebilir. Kesintili değişkenlere; birim sayısı, sipariş sayısı, müşteri sayısı gibi örnekler verilebilir. Gösterge (veya 0-1) değişkenlere ise; müşteri çeşidi (yeni veya eski), teslimat çeşidi( hava yoluyla veya kara yoluyla) örnek olarak verilebilir ( Everaert ve Bruggeman, 2007: 17-18; Köse, 2010: 176).

Eğer işletmeler kurumsal kaynak planlaması (ERP) gibi sistemlere sahipse, zaman esaslı FDM yönteminin uygulanması için gerekli olan sipariş, müşteri gibi veriler ve faaliyetleri yerine getirmek için gerekli olan zamanın elde edilmesi kolay olacaktır (Antic ve Georgijevski, 2010: 505).

### **2.3.5. Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Aşamaları**

ZEFDM yönteminde mamul maliyetlemesi veya kârlılık analizi için altı aşamalı bir süreç söz konusudur. Bu aşamalar aşağıdaki gibidir (Everaert ve Bruggeman, 2007: 17; Aydın, 2011: 56):

1. Kaynak grupları için yürütülen faaliyetlerin belirlenmesi,
2. Her faaliyet merkezinin toplam maliyetinin bulunması,
3. Her bir faaliyet merkezi için pratik kapasitenin hesaplanması,
4. Faaliyet merkezinin toplam maliyetinin, pratik kapasiteye bölünerek her faaliyet merkezinin birim maliyetlerinin hesaplanması,
5. Faaliyetlerin yerine getirilmesi için gerekli birim zamanın hesaplanması,
6. Birim maliyetler ile maliyet özneleri için tespit edilen birim zamanın çarpılması,

Zaman esaslı FDM yönteminin uygulama süreci genellikle beş ya da altı aşamada gösterilmektedir. İlgili aşamalar incelendiğinde, zaman esaslı FDM yönteminin uygulama adımlarının üç temel başlık altında toplandığı görülmektedir. Buna göre öncelikle (A) pratik kapasiteye bağlı olarak birim başına kullanılan maliyetler belirlenir (1., 2., 3. ve 4. Aşama). Bundan sonra (B) faaliyet sürelerine göre bir zaman denklemi oluşturularak birim faaliyet süresi hesaplanır (5. Aşama). Son aşama olarak ise (C), birim kaynak maliyeti ile birim faaliyet süresi çarpılarak (A x B) birim faaliyet maliyeti belirlenir (6. Aşama) (İyitoğlu, 2016: 35).

Bu aşamalar aşağıdaki gibi örneklendirilmiştir:

1) Kaynak grupları için yürütülen faaliyetlerin belirlenmesi: Siparişlerin alınması, şikayetlerin işlenmesi gibi.

2) Her faaliyet merkezinin toplam maliyetinin bulunması: Personel maaşları, temizlik gideri vb. , faaliyet merkezinin toplam maliyeti aylık 57.600 TL.

3) Her bir faaliyet merkezi için pratik kapasitenin hesaplanması: 3 çalışan haftada 40 saat, toplantı, yemek ve tatillerde geçen zaman %20 ise, 3 çalışan x 40 saat x %80 = 96 saat veya 5.760 dakika.

4) Faaliyet merkezinin toplam maliyetinin, pratik kapasiteye bölünerek her faaliyet merkezinin birim maliyetlerinin hesaplanması: 57.600 TL / 5.760 dakika = 10 TL / dakika.

5) Faaliyetlerin yerine getirilmesi için gerekli birim zamanın hesaplanması: Örneğin siparişlerin alınması: 3 dakika, eğer müşteri yeni ise 15 dakika, 15 dakika + 3 dakika = 18 dakika.



6) Birim maliyetler ile maliyet özneleri için tespit edilen birim zamanın çarpılması: Örneğin; yeni müşteriler için siparişlerin alınmasının maliyeti:

$$18 \text{ dakika} \times 10 \text{ TL / dakika} = 180 \text{ TL}$$

### **2.3.6.Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Faydaları ve Yönteme Yöneltilen Eleştiriler**

ZEFDM yöntemi, FDM yönteminin maliyetleri dağıtmadaki yetersizliği, uygulama ve güncellemedeki zorluklarından dolayı geliştirilmiş bir yöntemdir. ZEFDM, kullandığı zaman denklemleri sayesinde yöneticilere, gelecekte alacakları kararlar için yardımcı olmaktadır.

ZEFDM yönteminin sağladığı yararlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2007) ;

- Doğru bir maliyet modelinin kurulmasında kolay ve hızlıdır,
- ERP (Kurumsal Kaynak Planlaması) ve CRM (Müşteri İlişkileri Yönetimi) sistemlerinden alınan verilerle iyi bir şekilde bütünleşebilmektedir. Bu durumda yöntemi daha dinamik hale getirmektedir,
- Birçok faaliyetin verimliliğini ölçmek için aylık olarak kullanılabilir, kullanılmaktadır,
- Faaliyetlerin, verimliliği ve kullanılan ve kullanılmayan kapasite hakkında bilgi sağlamaktadır,
- Kaynak kapasitesinin bütçelenmesinde, firmalara kaynak taleplerini tahmin etme olanağı vermektedir,
- ZEFDM yöntemi, bilgisayar programları ve veritabanı teknolojileri sayesinde işletmeye kolayca adapte edilebilmektedir,
- Tespit edilen sorunların nedenleri hakkında kullanıcılara detaylı bilgi sağlamaktadır,
- ZEFDM'nin müşteriler hakkında sağladığı bilgiler sayesinde, müşteri karlılık analizleri yapılabilmektedir.

ZEFDM yöntemi, karlılık hakkında işletmeye daha doğru bilgiler sağlamaktadır. Bu sayede işletmedeki tüm faaliyet ve süreçlerin bu amaç doğrultusunda olanak sağlayan, karlılık hedefine paralel olarak ilerleyen bir yöntem olarak dikkat çekmektedir (Max, 2005: 1).

ZEFDM yönteminin, yukarıda bahsedilen faydalarının yanında, yöntemin eksiklikleri de bulunmaktadır. Bu eksikliklerden dolayı Gervais ve diğerleri (2010: 1-20), yöneme aşağıdaki dört eleştiriyi yöneltmişlerdir;

- Kaynak gruplarının birim maliyetini hesaplamada, standart maliyet ve fiili maliyet kullanma konusunda karışıklık bulunmaktadır,
- Faaliyetlerin maliyetlerini belirlemek bahsedildiği gibi kolay değildir,
- Faaliyetleri, homojen olarak sınıflandırmak basit değildir,
- Faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için gerekli zamanın ölçülmesi kolay değildir.

ZEFDM yöntemine eksikliklerinden dolayı yöneltilen eleştiriler aşağıdaki gibi devam ettirilebilmektedir (Koşan, 2007: 91; Barret, 2005: 39; Gervaisv.d., 2010: 1);

- ZEFDM yöntemi de, Geleneksel FDM yöntemi kadar çok veriye ihtiyaç duymaktadır,
- ZEFDM yönteminde kullanılacak zaman hesaplamaları, doğru şekilde revize edilmez ise yanlış maliyet hesaplamalarına yol açmaktadır,
- ZEFDM yöntemi sayesinde ulaşılan çok sayıdaki maliyet bilgilerinin, yöneticiler tarafından analiz edilmesi emek ve zaman gerektirmektedir,
- ZEFDM yönteminde, özellikle hizmet faaliyetlerinin zaman hesaplaması problemlidir,
- Kendini tekrarlayan ve homojenlikten uzak faaliyetlere sahip işletmeler için uygun bir yöntem değildir.

ZEFDM yöntemi, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetlere ve faaliyetlerin zamanına odaklanmaktadır. Bu sayede işletmenin güçlü ve zayıf taraflarını ortaya çıkardığı için SWOT analizine imkan sağlamaktadır (Atalay ve Kurulu, 2016: 460)

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**BİR KONAKLAMA İŞLETMESİNDE UYGULANAN**  
**GELENEKSEL MALİYETLEME YÖNTEMİ İLE**  
**ZAMAN ESASLI FDM YÖNTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI**

Çalışmanın bu bölümünde; araştırmanın amacı, araştırmanın cevap bulmak istediği sorular, işletmeye ait bilgiler ve araştırma yöntemi hakkında bilgiler sunulmuştur.

**3.1.Araştırmanın Amacı**

Araştırmanın temel amacı, konaklama işletmelerinde kullanılan geleneksel maliyetleme yöntemi ile ZEFDM yönteminin karşılaştırılarak hangi yöntemin daha iyi sonuçlar verdiği hakkında kullanıcılara bilgi sunmaktır. Yapılan çalışma sayesinde, daha doğru maliyet bilgilerinin elde edileceği düşünülmektedir.

**3.2.Araştırma Soruları**

Zaman esaslı FDM yöntemi ile ilgili literatür taraması yapıldığında, özellikle üretim işletmelerinin seçildiği görülmektedir. Yöntemin, konaklama işletmesinde uygulanmasına dair Biçici (2016), Koşan (2007) ve Köroğlu'na (2012) ait olmak üzere toplamda üç adet çalışma bulunmaktadır. Zaman esaslı FDM ile ilgili literatürde çok az çalışma yapılmasından ve yöntemin konaklama işletmesinde uygulanabilirliğine dair tartışmalar bulunmasından dolayı aşağıdaki sorulara cevap aranmıştır;

- Konaklama işletmelerinde zaman esaslı FDM yöntemi uygulanabilir mi?
- Uygulanan zaman esaslı FDM yöntemi ile geleneksel maliyetleme yöntemi arasında fark var mıdır?
- Zaman esaslı FDM konaklama işletmesindeki her bölüm veya departmana uygulanabilir mi?

**3.3.Araştırma Yöntemi**

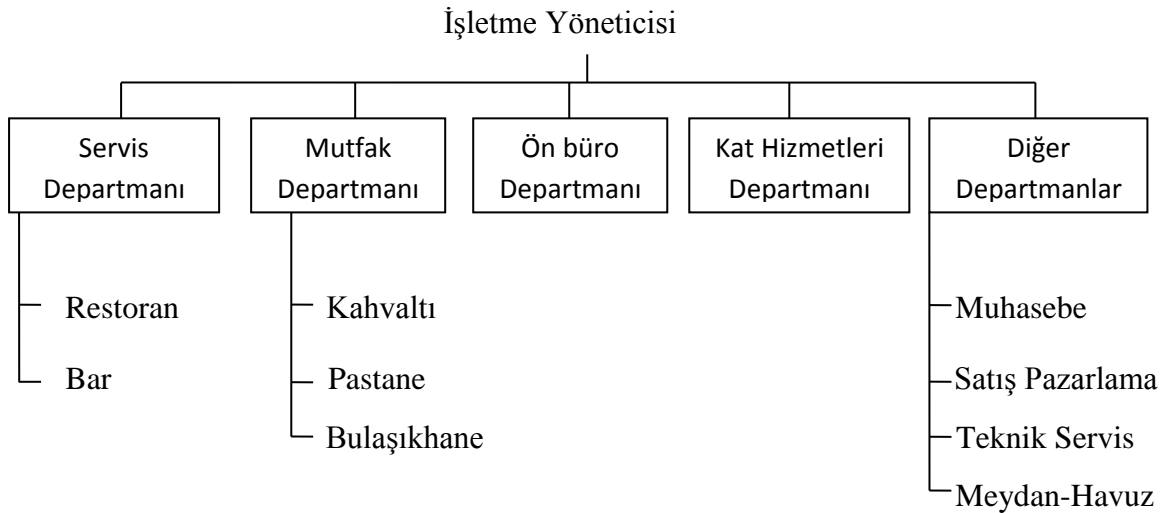
Geleneksel maliyet yöntemi ile ZEFDM yöntemini karşılaştırmayı amaçlayan bu çalışmada, “Durum” ya da diğer adıyla “Olay” araştırma yöntemi kullanılmıştır. Çalışmanın konusu ve amacı göz önünde bulundurulduğunda, durum araştırma yöntemi en iyi araştırma yöntemlerinden biridir.

Çalışmada kullanılacak veriler için görüşme, gözlem ve işletmedeki mevcut bilgiler kullanılmıştır. Elde edilen bilgiler, 2017 turizm sezonuna aittir. İşletmenin gelir ve giderlerine ait bilgiler, bilgisayar ortamından hazır bir şekilde elde edilmiştir. İşletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ve bu faaliyetlerin çalışanlar tarafından yerine getirilmesi için gereken süreler ise departman müdürleriyle ve yapılan gözlemler sayesinde elde edilmiştir. Toplamda 2 defa olmak üzere, farklı zamanlarda işletmeye gidilerek gözlemler yapılmış olup faaliyetler ve süreler teyit edilmiştir.

### 3.4. İşletmeye Ait Bilgiler

Antalya'nın merkez ilçesi Kepezde bulunan X Hotel, 365 gün boyunca misafirlerine hizmet veren bir konaklama işletmesidir. X Hotel, 85 adet delüx standart oda, 6 adet delüx family, 6 adet delüx suit ve 1 adet kral dairesi olmak üzere toplam 98 odaya sahiptir. Bu 98 odaya ilave olarak, kapalı ve açık yüzme havuzu, spor salonu, SPA salonu ve buhar odası bulunmaktadır. "Bed&Breakfast" konseptinde hizmet veren işletmede açık büfe kahvaltı, havuzda şezlong ve şemsiye, internet erişimi, otopark, lobide kahve servisi ücretsiz olarak verilmektedir. Ayrıca X Hotel, misafirlerine gidiş-dönüş havaalanı transfer servisi gibi konularda gerekli kolaylıkları sağlamaktadır.

Aşağıdaki Şekil 2 de X konaklama işletmesine ait organizasyon şeması bulunmaktadır;



Şekil 2: X Konaklama İşletmesine Ait Organizasyon Şeması

Yukarıdaki şema incelendiğinde; konaklama işletmesine gelen misafirlere, servis, mutfak, ön büro ve kat hizmetlerinin direkt olarak hizmet üretimi yaptığı görülmektedir. Diğer departmanlar bölümünde bulunan birimlerin ise, konaklama işletmesinin işleyişinin devamlılığı için gerekli olduğu anlaşılmaktadır.

X Konaklama İşletmesinin 2017 yılına ait yıllık ve aylık gelir raporu Tablo1' de görülmektedir.

Bölmüler	Ocak (TL)	Şubat (TL)	Mart (TL)	Nisan (TL)	Mayıs (TL)	Haziran (TL)	Temmuz (TL)	Ağustos (TL)	Eylül (TL)	Ekim (TL)	Kasım (TL)	Aralık (TL)	TOPLAM
Konaklama	107.699,86	138.326,47	194.851,72	189.868,26	191.077,08	236.012,60	452.058,69	511.073,86	397.699,13	314.563,86	255.209,08	281.807,87	3.270.248,48
Restaurant	2.204,28	3.784,62	4.419,50	1.284,00	2.962,00	3.415,00	5.539,00	3.991,50	5.273,90	6.884,50	5.312,20	5.415,08	50.485,58
Lobby Bar	22,00	0,00	0,00	1.261,00	1.566,50	2.025,00	2.341,00	2.269,06	2.199,44	2.652,00	2.312,50	3.638,50	20.287,00
Spa	35.938,25	31.819,10	37.547,75	35.020,00	36.484,50	25.186,00	38.650,00	37.265,00	34.725,00	37.350,00	37.105,00	42.925,00	430.015,60
Minibar	840,00	1.318,50	1.155,59	899,50	990,50	1.039,50	2.602,50	2.758,00	2.295,49	1.286,00	1.365,00	3.300,00	19.850,58
Banket	0,00	3.270,00	0,00	8.500,00	9.070,00	4.098,40	0,00	0,00	7.300,00	3.900,00	7.140,00	4.500,00	47.778,40
Toplantı	494,33	80,00	0,00	1.409,54	101,28	849,98	542,60	481,60	802,17	622,50	265,14	336,79	5.985,93
Telefon	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	41,00	0,00	72,00	0,00	0,00	4,50	41,50	159,00
Çamaşırhane	157,58	265,45	297,89	160,37	247,57	2.247,06	2.786,52	1.179,20	1.472,44	318,71	385,45	592,84	10.111,08
Toplam	147.356,30	178.864,14	238.272,45	238.402,67	242.499,43	274.914,54	504.520,31	559.090,22	451.767,57	367.577,57	309.098,87	342.557,58	3.854.921,65
Kişi Sayısı	1352	1783	2600	2188	2820	2577	4291	4675	3905	3206	2742	2993	35132
Kişi Başı Gelir	108,99	100,32	91,64	108,96	85,99	106,68	117,58	119,59	115,69	114,65	112,73	114,45	109,73

**Tablo 1:** X Konaklama İşletmesinin 2017 Yılı Yıllık ve Aylık Gelir Raporu

Tablo 1 incelendiğinde yaz aylarında, neredeyse otelin tüm bölümlerinde elde edilen gelirlerin arttığı görülmektedir.

Aşağıda bulunan Tablo 2’de X konaklama işletmesine ait 2017 gider kalemlerinin tutar ve yüzde olarak dağılımı bulunmaktadır.

Gider Kalemi	Tutar (TL)	Yüzdellik Payı
Personel Gideri Esas Ücretler	820.324,83	35,68%
Personel Giderleri ( Sgk vb.)	391.003,43	17,00%
Yiyecek Giderleri	379.952,43	16,52%
İçecek Giderleri	29.478,53	1,28%
Tamir-Bakım-Onarım Giderleri	60.060,94	2,61%
SPA&Hamam	9.974,75	0,43%
Çamaşırhane Giderleri	42.681,89	1,86%
Temizlik Giderleri	51.375,47	2,23%
Elektrik	295.858,20	12,87%
Doğalgaz	47.955,10	2,09%
Su	63.556,32	2,76%
Yakıt Gideri	7.256,42	0,32%
Havuz-Meydan Giderleri	15.694,91	0,68%
Telefon ve İnternet Giderleri	27.343,84	1,19%
Kırtasiye Giderleri	22.638,27	0,98%
Satış- Pazarlama Giderleri	34.254,79	1,49%
TOPLAM	2.299.410,93	100%

**Tablo 2:** X Konaklama İşletmesine Ait 2017 Gider Kalemleri Dağılımı

Yukarıdaki Tablo 2’de görüldüğü gibi, X konaklama işletmesinin giderlerinin yarısından fazlası personele ait giderler ve yiyecek giderlerinden oluşmaktadır. Bu maliyetlerin, toplam giderler içerisinde bu kadar yer kaplaması sektöre özgü bir durum olarak karşılanmaktadır.

### **3.5.X Konaklama İşletmesinde Geleneksel Maliyet Yönteminin Uygulanması**

İşletme yöneticileri ile yapılan görüşmeler sonucunda, maliyet hesaplamalarının departman bazında yapıldığı anlaşılmıştır. Bu bilgiden yola çıkılarak esas üretim gider yerleri olarak mutfak, servis, ön büro ve kat hizmetleri; yardımcı hizmet gider yerleri olarak teknik servis ve meydan-havuz belirlenmiştir.

Esas üretim gider yerleri belirlenirken, konaklama işletmesinin asıl faaliyet alanı göz önüne alınmıştır. Yardımcı hizmet gider yerlerinin belirlenmesinde ise, işletmenin asıl faaliyetine yardımcı olmaları dikkate alınmıştır.

### **3.5.1.X Konaklama İşletmesi Giderlerinin I.Dağıtımı**

Geleneksel maliyet yönteminde, giderlerin dağıtımı için iki dağıtım söz konusudur. İşletme giderlerinin, esas ve yardımcı gider yerlerine dağıtımı birinci dağıtım; yardımcı gider yerlerindeki gider toplamlarının, esas hizmet gider yerlerine dağıtımı ikinci dağıtımdır. Her iki dağıtımın yapılabilmesi için uygun dağıtım anahtarlarının seçilmesi gerekmektedir (Bursal ve Ercan, 1999: 200).

Genel yönetim gideri ve pazarlama-satış ve dağıtım gideri dönem gideri olarak I. dağıtımda ayrılır ve buradan gelir tablosuna aktarılır.

Personel esas ücret giderleri, personel giderleri (sgk vb.), yiyecek gideri, içecek gideri, yakıt gideri, tamir-bakım-onarım giderleri, SPA&Hamam giderleri, havuz-meydan giderlerinin gider yerlerine dağıtımı doğrudan (direkt) yapılmaktadır. Doğrudan gider yerlerine dağıtılamayan işletme giderlerinin ise, hangi dağıtım anahtarlarıyla, hangi miktarda ya da hangi oranda dağıtıldığı ile ilgili bilgiler Tablo 3'de bulunmaktadır.



				Esas Üretim Gider Yerleri				Yardımcı Hizmet Gider Yerleri		Dönem Gideri
Elektrik	295.858,20	Kws * % Oran	250.000 kws* % Oran	295.858,20*%15 = 44.378,73 TL	295.858,20*%20 = 59.171,64 TL	295.858,20*%3 = 8.875,75 TL	295.858,20*%50 = 147.929,10 TL	295.858,20*%5 = 14.792,91 TL	295.858,20*%5 = 14.792,91 TL	295.858,20*%2 = 5.917,16 TL
Doğalgaz	47.955,10	m <sup>3</sup> * % Oran	30.000 m <sup>3</sup> * % Oran	47.955,10*%5 = 2.397,75 TL	47.955,10*%15 = 7.193,26 TL	47.955,10*%2 = 959,10 TL	47.955,10*%75 = 35.966,32 TL	47.955,10*%1 = 479,55 TL	-	47.955,10*%2 = 959,10 TL
Su	63.556,32	Ton * % Oran	20.000 ton * % Oran	63.556,32*%15 = 9.533,45 TL	63.556,32*%25 = 15.889,09 TL	-	63.556,32*%60 = 38.133,80 TL	-	-	-
Temizlik	51.375,47	m <sup>2</sup> * % Oran	18.500 m <sup>2</sup> * % Oran	51.375,47*%4 = 2.055,01 TL	51.375,47*%15 = 7.706,32 TL	51.375,47*%4 = 2.055,01 TL	51.375,47*%60 = 30.825,29 TL	-	51.375,47*%15 = 7.706,32 TL	51.375,47*%2 = 1.027,50 TL
Çamaşırhane	42.681,89	% Oran	100%	42.681,89*%10 = 4.268,19 TL	42.681,89*%10 = 4.268,19 TL	42.681,89*%2 = 853,64 TL	42.681,89*%75 = 32.011,41 TL	42.681,89*%1 = 426,82 TL	42.681,89*%2 = 853,64 TL	-
Telefon-İnternet	27.343,84	% Oran	100%	-	-	27.343,84*%40 = 10.937,54 TL	-	-	-	27.343,84*%60 = 16.406,30 TL
Kırtasiye	22.638,27	% Oran	100%	-	-	22.638,27*%70 = 15.846,79 TL	-	-	-	22.638,27*%30 = 6.791,48 TL
Satış-Pazarlama	34.254,79	% Oran	100%	-	-	34.254,79*%50 = 17.127,40 TL	-	-	-	34.254,79*%50 = 17.127,40 TL

**Tablo 3: Doğrudan Gider Yerlerine Dağıtılamayan İşletme Giderlerinin Dağıtım Anahtarları, Miktarları ve Bazı Giderlerin Belirlenmiş Oranlara Göre Gider Yerlerine Dağıtılmış Tutarları**

Tablo 3 incelendiğinde amaşırhane, telefon-internet, kırtasiye ve pazarlama-satış giderlerinin belirlenmiş oranlara göre esas ve yardımcı gider yerlerine dağıtıldığı görülmektedir. Elektrik, su, doğalgaz ve temizlik giderlerinin dağıtımında ise, yöneticilerle yapılan görüşmeler neticesinde kararlaştırılan oranlar kullanılmıştır.

X Konaklama işletmesinde gerçekleşen tüm giderlerin, esas ve yardımcı gider yerlerine dağıtımını gösteren, işletme giderlerinin I.dağıtımı Tablo 4'de görülmektedir.

Gider Türü	Gider Toplamı (TL)	Dağıtım Anahtarı	Miktarı	Esas Hizmet Gider Yerleri				Yardımcı Hizmet Gider Yerleri		Dönem Gideri
				Servis	Mutfak	Ön Büro	Kat Hizmetleri	Teknik Servis	Meydan-Havuz	Genel Yönetim ve Satış, Pazarlama ve Dağıtım Gideri
Personel Gideri Esas Ücretler	820.324,83	Doğrudan(Direkt)	-	189.064,97	275.441,61	86.032	121.786,25	36.000	29.000	83.000
Personel Giderleri ( Sgk, Yemek, Giyim vb.)	391.003,43	Doğrudan(Direkt)	-	91.625,98	135.176,65	40.812,80	56.914,50	15.900,21	12.172,41	38.400,88
Yiyecek Giderleri	379.952,43	Doğrudan(Direkt)	-	-	379.952,43	-	-	-	-	-
İçecek Giderleri	29.478,53	Doğrudan(Direkt)	-	-	29.478,53	-	-	-	-	-
Tamir-Bakım-Onarım Giderleri	60.060,94	Doğrudan(Direkt)	-	-	-	-	-	60.060,94	-	-
Havuz-Meydan Giderleri	15.694,91	Doğrudan(Direkt)	-	-	-	-	-	-	15.694,91	-
SPA&Hamam	9.974,75	Doğrudan(Direkt)	-	-	-	-	-	-	9.974,75	-
Yakıt Gideri	7.256,42	Doğrudan(Direkt)	-	-	-	-	-	1.104,14	-	6.152,28
Elektrik	295.858,20	Kws * % Oran	250.000 kws* % Oran	295.858,20*%15 = 44.378,73 TL	295.858,20*%20 = 59.171,64 TL	295.858,20*%3 = 8.875,75 TL	295.858,20*%50 = 147.929,10 TL	295.858,20*%5 = 14.792,91 TL	295.858,20*%5 = 14.792,91 TL	295.858,20*%2 = 5.917,16 TL
Doğalgaz	47.955,10	m <sup>3</sup> * % Oran	30.000 m <sup>3</sup> * % Oran	47.955,10*%5 = 2.397,75 TL	47.955,10*%15 = 7.193,26 TL	47.955,10*%2 = 959,10 TL	47.955,10*%75 = 35.966,32 TL	47.955,10*%1 = 479,55 TL	-	47.955,10*%2 = 959,10 TL
Su	63.556,32	Ton * % Oran	20.000 ton * % Oran	63.556,32*%15 = 9.533,45 TL	63.556,32*%25 = 15.889,09 TL	-	63.556,32*%60 = 38.133,80 TL	-	-	-
Temizlik	51.375,47	m <sup>2</sup> * % Oran	18.500 m <sup>2</sup> * % Oran	51.375,47*%4 = 2.055,01 TL	51.375,47*%15 = 7.706,32 TL	51.375,47*%4 = 2.055,01 TL	51.375,47*%60 = 30.825,29 TL	-	51.375,47*%15 = 7.706,32 TL	51.375,47*%2 = 1.027,50 TL
Çamaşırhane	42.681,89	% Oran	100%	42.681,89*%10 = 4.268,19 TL	42.681,89*%10 = 4.268,19 TL	42.681,89*%2 = 853,64 TL	42.681,89*%75 = 32.011,41 TL	42.681,89*%1 = 426,82 TL	42.681,89*%2 = 853,64 TL	-
Telefon-İnternet	27.343,84	% Oran	100%	-	-	27.343,84*%40 = 10.937,54 TL	-	-	-	27.343,84*%60 = 16.406,30 TL
Kırtasiye	22.638,27	% Oran	100%	-	-	22.638,27*%70 = 15.846,79 TL	-	-	-	22.638,27*%30 = 6.791,48 TL
Satış-Pazarlama	34.254,79	% Oran	100%	-	-	34.254,79*%50 = 17.127,40 TL	-	-	-	34.254,79*%50 = 17.127,40 TL
<b>I.Dağıtım Toplamı</b>	<b>2.299.410,12</b>			<b>343.324,08</b>	<b>914.268,72</b>	<b>183.510,03</b>	<b>463.566,67</b>	<b>128.764,57</b>	<b>90.194,94</b>	<b>175.781,94</b>

**Tablo 4: X Konaklama İşletmesi Giderlerinin I.Dağıtımı**

Tablo 4’de görüldüğü gibi X konaklama işletmesi giderlerinin I.dağıtımında, yiyecek-içecek ( servis + mutfak ) bölümünde mutfak departmanı, odalar (ön büro + kat hizmetleri) bölümünde kat hizmetleri departmanı en fazla gider payına sahiptir.

### **3.5.2.X Konaklama İşletmesi Giderlerinin II.Dağıtımı**

I. dağıtımda X konaklama işletmesine ait giderler, esas üretim gider yerlerine ve yardımcı üretim gider yerlerine dağıtılmıştır. Yapılacak II. Dağıtım sayesinde, yardımcı üretim yerlerindeki tutarlar, esas üretim gider yerlerine dağıtılacaktır. Tablo 5’de II. Dağıtımda kullanılacak dağıtım anahtarları, oranlar ve tutarlar görülmektedir.

Yardımcı Üretim Gider Yeri	I.Dağıtım Toplamı	Dağıtım Anahtarı	Miktarı	Esas Üretim Gider Yerleri			
				Servis	Mutfak	Ön Büro	Kat Hizmetleri
Teknik Servis	128.764,57	Oran	100%	128.764,57*%5 = 6.438,23 TL	128.764,57*%20 = 25.752,91 TL	128.764,57*%5 = 6.438,23 TL	128.764,57*%70 = 90.135,20 TL
Meydan Havuz	90.194,94	Oran	100%	90.194,94*%85 = 76.665,70 TL	90.194,94*%10 = 9.019,49 TL	90.194,94*%5 = 4.509,75 TL	-
<b>I.Dağıtım Toplamı</b>	218.959,51	-	-	343.324,08 TL	914.268,72 TL	183.510,03 TL	463.566,67 TL
<b>II.Dağıtım Toplamı</b>		-	-	<b>426.428,01</b>	<b>949.041,12</b>	<b>194.458,01</b>	<b>553.701,87</b>
<b>II. Dağıtım Toplamı</b>				<b>Yiyecek - İçecek</b>		<b>Odalar</b>	
				426.428,01 TL + 949.041,12 TL		194.458,01 TL + 553701,87 TL	
				<b>1.375.469,13 TL</b>		<b>748.159,88 TL</b>	

**Tablo 5:** X Konaklama İşletmesi Giderlerinin II. Dağıtımı

Tablo 5’de görüldüğü gibi yardımcı gider yerlerinde toplanan I. dağıtım tutarları, esas üretim gider yerlerine dağıtımı yapılmıştır. II. dağıtım yapılırken teknik servis ve meydan-havuz yöneticilerle karşılaştırılan oranlara göre esas üretim gider yerlerine dağıtılmıştır.

Tablo 5 incelendiği zaman, I. dağıtımda olduğu gibi yiyecek-içecek bölümünde mutfak, odalar bölümünde kat hizmetlerinin en fazla gider toplamına sahip olduğu görülmektedir. Yapılan dağıtımlar sonucunda bu iki departmanın daha fazla gidere sahip olması, konaklama işletmelerinde normal karşılanmaktadır.

### 3.5.3.X Konaklama İşletmesi Giderlerinin III. Dağıtımı

Geleneksel maliyet yöntemlerinde, birim başına maliyet hesaplanırken hacim temelli ölçüler kullanılmaktadır. Kullanılan hacim ölçüsü, sektöre, ürüne veya yöneticinin kararına göre değişebilmektedir. Konaklama işletmelerinde bu hacim ölçüsü ise aylık-sezonluk konaklayan kişi sayısı veya aylık-sezonluk satılan oda sayısı olmaktadır.

Yöneticilerle yapılan görüşmeler neticesinde kişi başına maliyet bilgisinin daha anlamlı ve faydalı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bundan dolayı hacim ölçüsü, 2017 yılında X konaklama işletmesinde konaklayan kişi sayısı olacaktır. 2017 yılında X konaklama işletmesinde konaklayan kişi sayısı 35.132’dir. X konaklama işletmesi giderlerinin, 35.132 kişi üzerinden yapılan III. Dağıtımını Tablo 6’da görülmektedir.

Bölüm	Departman	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Yiyecek-İçecek	Servis	426.428,01 TL / 35.132 Kişi = <b>12,14 TL/Kişi</b>	1.375.469,13 TL / 35.132 Kişi = <b>39,15 TL/Kişi</b>
	Mutfak	949.041,12 TL / 35.132 = <b>27,01 TL/Kişi</b>	
Odalar	Ön Büro	194.458,01 TL / 35.132 Kişi = <b>5,53 TL/Kişi</b>	748.159,87 TL / 35.132 = <b>21,29 TL/Kişi</b>
	Kat Hizmetleri	553.701,87 / 35.132 Kişi = <b>15,76 TL/Kişi</b>	
Toplam Birim Üretim Maliyeti		2.123.629,01 TL / 35.132 Kişi	<b>60,44 TL/Kişi</b>

**Tablo 6:** X Konaklama İşletmesi Giderlerinin III. Dağıtımı

Tablo 6 incelendiği zaman yiyecek içecek birim maliyetinin 39,15 TL/kişi (servis departmanı 12,34 TL/kişi, mutfak departmanı 27,01 TL/kişi), odalar birim maliyetinin 21,30 TL/kişi (n büro departmanı 5,53 TL/kişi, kat hizmetleri 15,76 TL/kişi), misafir başına toplam birim maliyetin 60,45 TL/kişi olduğu görülmektedir.

### **3.6.X Konaklama İşletmesinde Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Uygulanması**

ZEFDM yönteminin bir konaklama işletmesinde uygulanabilmesi için yapılacak işlemler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Biçici, 2016: 122);

- Faaliyet merkezlerinin ve işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin belirlenmesi,
- Kaynak maliyetlerinin oluşturulması,
- Faaliyet merkezlerinin birim kapasite maliyetlerinin (kaynak maliyetleri/tedarik edilen kaynak kapasitesi) lm,
- Faaliyet merkezlerinin maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin tespit edilmesi,
- Faaliyet merkezi maliyetlerinin, ürün, müşteri veya hizmet gibi maliyet objelerine dağıtılması,
- Birim maliyetlerin hesaplanması.

#### **3.6.1.X Konaklama İşletmesindeki Faaliyet Merkezleri ve İşletmede Gerçekleştirilen Faaliyetler**

Yöneticilerle yapılan görüşmeler neticesinde yiyecek-içecek bölümünde servis ve mutfak, odalar bölümünde ise n büro ve kat hizmetleri faaliyet merkezleri ve tüm oteli ilgilendiren faaliyet merkezlerinin olduğu tespit edilmiştir. Yapılan görüşmeler ve gözlemler neticesinde faaliyet merkezlerinde gerçekleştirilen faaliyetler Tablo 7’de görülmektedir.

Bölüm	Faaliyet Merkezi	Faaliyetler	İşlemler
Yiyecek-İçecek	Servis	Açık Büfe Kahvaltı Servisi	1) Servis için ön hazırlık
			2) Servis Süresi - kahvaltı süresi 07:00-10:30 saatleri arasında olduğu için günlük 3,5 saat (210 dakika)
			3) Bardak ve yemek takımlarının tekrar kullanılmak üzere hazırlanması
	Lobby Servisi	1) Açılış hazırlığı ve eksik malzemelerin temin edilmesi	
		2) Servis Süresi - 10:30-11:30 arasında olduğu için günlük 13 saat (780 dakika)	
		3) Kapanış	
Mutfak	Mutfak Faaliyetleri	1) Açık büfe kahvaltı servisi yiyeceklerinin hazırlanması, büfenin hazırlanması ve toplanması	
		2) Lobby servisindeki yiyeceklerin ön hazırlığı ve siparişe göre hazırlanması	
Odalar	Ön Büro	Ön Büro Faaliyetleri	1) Resepsiyonda bekleme - müşteriye yardımcı olmak, müşteri şikayetleri ve enformasyon talepleri gibi işler için sürekli 7/24 hizmet (1440 dakika) hizmet vermektedir
			2) Giriş (Check-In) işlemleri
			3) Çıkış (CheckOut) İşlemleri
			4) Odalarla ilgili raporlamaların yapılması
			5) Bireysel konuk rezervasyon işlemleri
			6) Acenta rezervasyon işlemleri
Kat Hizmetleri	Kat Hizmetleri Faaliyetleri	1) Temizlik için gerekli malzemelerin temin edilmesi	
		2) Günlük rutin oda temizliği	
		3) Çıkış yapan odaların temizliği	
Tüm Oteli İlgilendiren Faaliyetler		1) Yönetim Faaliyetleri	
		2) Muhasebe Faaliyetleri	
		3) Teknik Servis Faaliyetleri	
		4) Meydan-Havuz Faaliyetleri	

**Tablo 7: X Konaklama İşletmesindeki Faaliyet Merkezleri ve İşletmede Gerçekleştirilen Faaliyetler**

### 3.6.2.X Konaklama İşletmesindeki Faaliyet Merkezleri ve İşletmede Gerçekleştirilen Faaliyetlere Dair Tespit Edilen Süreler

X konaklama işletmesinde gerçekleştirilen faaliyetlerin süreleri tespit edilirken iki farklı veri toplama yöntemi kullanılmıştır. Bunlardan biri her bir



departman şefiyle yapılan görüşmeler, diğeri ise gerçekleştirilen faaliyetlerin gözlemlenmesidir.

### **3.6.2.1.X Konaklama İşletmesinde Yiyecek-İçecek Bölümündeki Servis ve Mutfak Faaliyetlerinin Süreleri**

#### **a) Açık Büfe Kahvaltı Servisi**

- Servis için ön hazırlık – yaklaşık 75 dakika
- Servis Süresi – açık büfe kahvaltı servisi 07:00-10:30 arasında gerçekleştirildiği için günlük 3,5 saat (210 dakika)
- Bardak ve yemek takımlarının tekrar kullanılmak üzere hazırlanması – 2 saat (120 dakika)

#### **b) Lobby Servisi**

- Açılış hazırlığı ve eksik malzemelerin temin edilmesi –105 dakika
- Servis Süresi – Atıştırmalık (snack) ve içecek servisi 10:30-11:30 arasında gerçekleştirildiği için günlük 13 saat (780 dakika)
- Kapanış – 30 dakika

#### **c) Mutfak Faaliyetleri**

Mutfak faaliyetlerinin yoğunluğu nedeniyle pratik kapasitenin şaşma ihtimali çok düşüktür. Bundan dolayı pratik kapasite, teorik kapasitenin %80 veya %85 olarak değerlendirilir. Hesaplanan pratik kapasite 1 olarak hesaba katılır ve oranlara göre faaliyetlere dağıtılır (Biçici, 2006: 127). Bu dağıtım yapılırken mutfak şefinin görüşüne başvurulmuştur.

- Açık büfe kahvaltı servisi yiyeceklerinin hazırlanması, büfenin hazırlanması ve toplanması - %60
- Lobby servisindeki yiyeceklerin ön hazırlığı ve siparişe göre hazırlanması - %40

### **3.6.2.2.X Konaklama İşletmesinde Odalar Bölümündeki Ön büro ve Kat Hizmetleri Faaliyetlerinin Süreleri**

#### **a) Ön Büro Faaliyetleri**

- Resepsiyonda bekleme - müşteriye yardımcı olmak, müşteri şikayetleri ve enformasyon talepleri gibi işler için sürekli 7/24 hizmet (1440 dakika) hizmet vermektedir
- Giriş (Check-In) İşlemleri – Yaklaşık 10 dakika
- Çıkış (Check-Out) İşlemleri – Yaklaşık 10 dakika
- Odalarla ilgili raporlamaların yapılması – 1,5 saat (90 dakika)
- Bireysel konuk rezervasyon işlemleri – 12 dakika
- Acenta rezervasyon işlemleri – 2 dakika

#### **b) Kat Hizmetleri Faaliyetleri**

- Temizlik için gerekli malzemelerin temin edilmesi – yaklaşık 30 dakikadır. Fakat bu süre her bir oda için değil, her bir kat çalışanı için bir kereliğe mahsus bir faaliyettir.
- Günlük rutin oda temizliği – yaklaşık 15 dakika
- Çıkış yapan odaların temizliği – yaklaşık 30 dakika

### **3.6.3.X Konaklama İşletmesindeki Faaliyet Merkezleri ve İşletmede Gerçekleştirilen Faaliyetlere Dair Hesaplanan Zamanlar**

Çalışmanın bu bölümünde, işletmedeki her bir faaliyet için fiili kapasite belirlenecek ve belirlenen bu fiili kapasite sezon boyunca işletmede konaklayan misafir sayısına bölünerek “dk/kişi” cinsinden misafir başına ortalama faaliyet süresi hesaplanacaktır.

X konaklama işletmesi yılın her günü hizmet verdiği için, fiili kapasitenin hesaplanmasında kullanılan faaliyet süresi için 365 gün baz alınacaktır. 2017 yılı içerisinde X konaklama işletmesinde konaklayan toplam misafir sayısı ise 35.132’dir. Fiili kapasite ve misafir başına ortalama faaliyet süresi aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

$$\text{Fiili kapasite} = \text{Faaliyetin süresi} * \text{Toplam faaliyet sayısı}$$

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

### 3.6.3.1.Yiyecek-İçecek Bölümü Hesaplanan Zamanlar

#### a) Açık Büfe Kahvaltı Servisi

Açık büfe kahvaltı servisi, günde bir kere olmak üzere tüm yıl boyunca 365 kez gerçekleştirilmektedir.

- Servis için ön hazırlık – 75 dakika\*365 gün = 27.375 dakika (fili kapasite)

$$27.375 \text{ dakika}/35.132 \text{ kişi} = \mathbf{0,779 \text{ dakika/kişi}}$$

- Servis süresi – 210 dakika\*365 gün = 76.650 dakika (fili kapasite)

$$76.650 \text{ dakika}/35.132 \text{ kişi} = \mathbf{2,181 \text{ dakika/kişi}}$$

- Bardak ve yemek takımlarının tekrar kullanılmak üzere hazırlanması

$$120 \text{ dakika}*365 \text{ gün} = 43.800 \text{ dakika (fili kapasite)}$$

$$43.800/35.132 \text{ kişi} = \mathbf{1,246 \text{ dakika/kişi}}$$

Yukarıdaki hesaplamalar doğrultusunda açık büfe kahvaltı servisinin, misafir başına ortalama faaliyet süresi toplamda **4,206 dakika/kişi**(0,779 dakika/kişi + 2,181 dakika/kişi + 1,246 dakika/kişi) olmaktadır.

#### b) Lobby Servisi

- Açılış hazırlığı ve eksik malzemelerin temin edilmesi

$$105 \text{ dakika}*365 \text{ gün} = 38.325 \text{ dakika (fili kapasite)}$$

$$38.325 \text{ dakika}/35.132 \text{ kişi} = \mathbf{1,090 \text{ dakika/kişi}}$$

- Servis Süresi – 780 dakika\*365 gün = 284.700 dakika (fili kapasite)

$$284.700 \text{ dakika}/35.132 \text{ kişi} = \mathbf{8,103 \text{ dakika/kişi}}$$

- Kapanış – 30 dakika\*365 gün = 10.950 dakika (fili kapasite)

$$10.950 \text{ dakika}/35.132 \text{ kişi} = \mathbf{0,311 \text{ dakika/kişi}}$$

Yukarıdaki hesaplamalar doğrultusunda lobby servisinin, misafir başına ortalama faaliyet süresi toplamda **9,504 dakika/kişi** (1,090 dakika/kişi + 8,103 dakika/kişi + 0,311 dakika/kişi) olmaktadır.

#### c) Mutfak Faaliyetleri

Mutfak şefiyle yapılan görüşmeler ve yapılan gözlemler neticesinde, mutfakta çalışan tüm personelin 2017 yılı boyunca toplam çalıştığı gün sayısı 3.240 gündür.

Yıl içindeki toplam izin günleri ise 513 gündür. Mutfakta çalışan personel günlük çalışma süresi 9 saat, yemek ve dinlenme süresi ise 1 saattir.

Mutfak faaliyetleri için fiili-pratik kapasitenin hesaplanması aşağıdaki gibidir;

$$3240 \text{ gün} - 513 \text{ gün} = 2.727 \text{ gün}$$

$$9 \text{ saat} - 1 \text{ saat} = 8 \text{ saat} * 60 \text{ dakika} = 480 \text{ dakika}$$

$$2.727 \text{ gün} * 480 \text{ dakika} = \mathbf{1.308.960 \text{ dakika}}$$
 (fiili-pratik kapasite)

Mutfak faaliyetlerinin fiili-pratik kapasitesinin dağılımı ise aşağıdaki gibidir;

- Açık büfe kahvaltı servisi yiyeceklerinin hazırlanması, büfenin hazırlanması ve toplanması fiili kapasitenin %60'nı kullanmıştır.

$$1.308.960 \text{ dakika} * 0.60 = 785.376 \text{ dakika}$$

$$785.376 \text{ dakika} / 35.132 \text{ kişi} = \mathbf{22,354 \text{ dakika/kişi}}$$

- Lobby servisindeki yiyeceklerin ön hazırlığı ve siparişe göre mönü hazırlanması fiili kapasitenin %40'nı kullanmıştır.

$$1.308.960 \text{ dakika} * 0.40 = 523.584 \text{ dakika/kişi}$$

$$523.584 \text{ dakika} / 35.132 \text{ kişi} = \mathbf{14,902 \text{ dakika/kişi}}$$

Yukarıdaki hesaplamalar doğrultusunda mutfak faaliyeti, misafir başına ortalama faaliyet süresi toplamda **37,256 dakika/kişi** (22,354 dakika/kişi + 14,902 dakika/kişi) olmaktadır.

X konaklama işletmesi yiyecek-içecek bölümü misafir başına ortalama faaliyet süreleri Tablo 8'de görülmektedir.

Faaliyet Merkezi	Faaliyetler	İşlemin Adı ve Süresi	Kişi Başına Ortalama Hizmet Süresi (dakika/kişi)
Servis	Açık Büfe Kahvaltı Servisi	1) Servis için ön hazırlık	<b>0,779</b>
		2) Servis Süresi - kahvaltı süresi 07:00-10:30 saatleri arasında olduğu için günlük 3,5 saat (210 dakika)	<b>2,181</b>
		3) Bardak ve yemek takımlarının tekrar kullanılmak üzere hazırlanması	<b>1,246</b>
		Toplam Faaliyet Süresi	<b><u>4,206</u></b>
	Lobby Servisi	1) Açılış hazırlığı ve eksik malzemelerin temin edilmesi	<b>1,090</b>
		2) Servis Süresi - 12:00-22:30 arasında olduğu için günlük 10,5 saat (630 dakika)	<b>8,103</b>
		3) Kapanış	<b>0,311</b>
		Toplam Faaliyet Süresi	<b><u>9,504</u></b>
Mutfak	Mutfak Faaliyetleri	1) Açık büfe kahvaltı servisi yiyeceklerinin hazırlanması, büfenin hazırlanması ve toplanması	<b>22,354</b>
		2) Lobby servisindeki yiyeceklerin ön hazırlığı ve siparişe göre mönü hazırlanması	<b>14,902</b>
		Toplam Faaliyet Süresi	<b>37,256</b>
Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyetlerinin Misafir Başına Ortalama Faaliyet Sürelerinin Toplamı			<b><u>50,966</u></b>

**Tablo 8 : X Konaklama İşletmesi Yiyecek-İçecek Bölümü Misafir Başına Ortalama Faaliyet Süreleri**

### 3.6.3.2. Odalar Bölümü Hesaplanan Zamanlar

#### a) Kat Hizmetleri Faaliyetleri

Odalar bölümünde yapılan faaliyetler kişi bazında değil oda bazında yapılmaktadır. Bundan dolayı fiili kapasite ölçümlenmeleri satılan oda sayısına göre yapılacaktır. Satılan oda sayısına doğrudan ulaşamadığı için aşağıdaki gibi bir hesaplama yapılacaktır (Biçici, 2016: 137);

- 2017 yılında X konaklama işletmesinde 35.132 kişi konaklamıştır.
- Konaklama yapan misafirler ortalama 3 gece konaklamışlardır.
- Misafirler genellikle odalarda 2 kişi kalmaktadır.

Satılan oda sayısı – 35.132 kişi/3 gece/2 kişi ~ 5.855 oda satılmıştır.

- Temizlik için gerekli malzemelerin temin edilmesi – yaklaşık 30 dakika

Fakat bu 30 dakika her bir kat personeli için geçerlidir. Kat hizmetlerinde bir yıl boyunca 9 personel çalışmıştır.

$$30 \text{ dakika} * 9 \text{ personel} * 365 \text{ gün} = 98.550 \text{ dakika (fili kapasite)}$$

$$98.550 \text{ dakika} / 35.132 \text{ kişi} = \mathbf{2,807 \text{ dakika/kişi}}$$

- Günlük rutin oda temizliği – yaklaşık 15 dakika

Ortalama olarak her odada 3 gece konaklanmaktadır. Fakat check-in işleminin yapıldığı gün oda temizliği yapılmadığında 3-1=2 gün olarak hesaplanacaktır.

$$15 \text{ dakika} * 2 \text{ gün} * 5.855 \text{ oda} = 175.650 \text{ dakika (fili kapasite)}$$

$$175.650 \text{ dakika} / 35.132 \text{ kişi} = \mathbf{5 \text{ dakika/kişi}}$$

- Çıkış yapan odaların temizliği – yaklaşık 30 dakika

Satılan her bir oda için yapılan bir faaliyettir.

$$30 \text{ dakika} * 5.855 \text{ oda} = 175.650 \text{ dakika (fili kapasite)}$$

$$175.650 \text{ dakika} / 35.132 \text{ kişi} = \mathbf{5 \text{ dakika/kişi}}$$

Yukarıdaki hesaplamalar doğrultusunda kat hizmetleri faaliyeti, misafir başına ortalama faaliyet süresi toplamda **12,806 dakika/kişi**(2,807 dakika/kişi + 5 dakika/kişi + 5 dakika/kişi) olmaktadır.

#### **b) Ön Büro Faaliyetleri**

- Resepsiyonda bekleme – 7/24 yani 1440 dakika

$$1440 \text{ dakika} * 365 \text{ gün} = 525.600 \text{ dakika (fili kapasite)}$$

$$525.600 \text{ dakika} / 35.132 \text{ kişi} = \mathbf{14,960 \text{ dakika/kişi}}$$

- Giriş (check-in) işlemleri – oda başına yaklaşık 10 dakika

$$10 \text{ dakika} * 5.855 \text{ oda} = 58.550 \text{ dakika (fili kapasite)}$$

$$58.550 \text{ dakika} / 35.132 \text{ kişi} = \mathbf{1,666 \text{ dakika/kişi}}$$

- Çıkış (check-out) işlemleri – oda başına yaklaşık 10 dakika

$$10 \text{ dakika} * 5.855 \text{ oda} = 58.550 \text{ dakika (fili kapasite)}$$

$$58.550 \text{ dakika}/35.132 \text{ kişi} = \mathbf{1,666 \text{ dakika/kişi}}$$

- Odalarla ilgili raporlamaların yapılması – 90 dakika

$$90 \text{ dakika} * 365 \text{ gün} = 32.850 \text{ dakika (fiili kapasite)}$$

$$32.850 \text{ dakika}/35.132 \text{ kişi} = \mathbf{0,935 \text{ dakika/kişi}}$$

- Satılan 3.855 odanın 1.646 tanesi bireysel konuk olarak, 2.209 tanesi acentaya satılmıştır.

Bireysel konuk rezervasyon işlemleri – yaklaşık 12 dakika

Acenta rezervasyon işlemleri – yaklaşık 2 dakika

$$12 \text{ dakika} * 1.646 \text{ oda} = 19.752 \text{ dakika}$$

$$2 \text{ dakika} * 2.209 \text{ oda} = 4.418 \text{ dakika}$$

$$\text{Toplam fiili kapasite } 19.752 \text{ dakika} + 4.418 \text{ dakika} = 24.170 \text{ dakika}$$

$$24.170 \text{ dakika}/35.132 \text{ kişi} = \mathbf{0,687 \text{ dakika/kişi}}$$

Yukarıdaki hesaplamalar doğrultusunda ön büro faaliyeti, misafir başına ortalama faaliyet süresi toplamda **19,914 dakika/kişi**(14,960 dakika/kişi + 1,666 dakika/kişi + 1,666 dakika/kişi + 0,935 dakika/kişi + 0,687 dakika/kişi) olmaktadır.

X konaklama işletmesi odalar bölümü misafir başına ortalama faaliyet süreleri Tablo 9’da görülmektedir.

Faaliyet Merkezi	Faaliyetler	İşlemin Adı ve Süresi	Kişi Başına Ortalama Hizmet Süresi (dakika/kişi)
Ön Büro	Ön Büro Faaliyetleri	1) Resepsiyonda bekleme - müşteriye yardımcı olmak, müşteri şikayetleri ve enformasyon talepleri gibi işler için sürekli 7/24 hizmet (1440 dakika) hizmet vermektedir	14,960
		2) Giriş (Check-In) işlemleri	1,666
		3) Çıkış (CheckOut) İşlemleri	1,666
		4) Odalarla ilgili raporlamaların yapılması	0,935
		5) Bireysel konuk rezervasyon işlemleri	0,687
		6) Acenta rezervasyon işlemleri	
		Toplam Faaliyet Süresi	<b><u>19,914</u></b>
Kat Hizmetleri	Kat Hizmetleri Faaliyetleri	1) Temizlik için gerekli malzemelerin temin edilmesi	2,807
		2) Günlük rutin oda temizliği	5
		3) Çıkış yapan odaların temizliği	5
		Toplam Faaliyet Süresi	<b><u>12,807</u></b>
Odalar Bölümü Faaliyetlerinin Misafir Başına Ortalama Faaliyet Sürelerinin Toplamı			<b><u>32,73</u></b>

**Tablo 9 : X Konaklama İşletmesi Odalar Bölümü Misafir Başına Ortalama Faaliyet Süreleri**

#### **3.6.4.Faaliyet Merkezleri (Faaliyet Havuzu) Maliyetlerinin Belirlenmesi**

Geleneksel maliyet yönteminde esas üretim gider yerleri olarak kullanılan, servis, mutfak, ön büro ve kat hizmetleri, ZEFDM yönteminde faaliyet merkezleri olarak kullanılacaktır. Bundan dolayı X konaklama işletmesinin geleneksel maliyetleme yönteminde, III. Dağıtım tablosunda kullanılan maliyet verileri bize bu konuda yardımcı olacaktır.



Bölüm	Departman	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Yiyecek-İçecek	Servis	426.428,01 TL	1.375.469,13 TL
	Mutfak	949.041,12 TL	
Odalar	Ön Büro	194.458,01 TL	748.159,87 TL
	Kat Hizmetleri	553.701,87 TL	
Toplam Birim Maliyet		2.123.629,01 TL	<b>2.123.629,01 TL</b>

**Tablo 10 : X Konaklama İşletmesi ZEFDM Yönteminde Kullanılacak Faaliyet Merkezleri (Faaliyet Havuzları) Maliyet Verileri**

Yukarıdaki faaliyet merkezleri verilerine ek olarak, atıl kapasitenin doğru hesaplanabilmesi için direkt işçilik giderleri bazında da bir maliyet verisinin bulunması gerekmektedir. Çünkü atıl kapasite direkt işçilik giderleri için söz konusudur. Tablo 11’de direkt işçilik giderlerine göre yapılmış maliyet verileri bulunmaktadır.

Bölüm	Departman	Direkt İşçilik Giderleri (D.İ.G.)	Maliyet Dağıtımında Kullanılan Maliyetler (D.İ.G.)
Yiyecek-İçecek	Servis	Personel (Esas Ücretler + Sgk vb.)	280.690,95
	Mutfak	Personel (Esas Ücretler + Sgk vb.)	410.618,26
Odalar	Ön Büro	Personel (Esas Ücretler + Sgk vb.)	126.845,00
	Kat Hizmetleri	Personel (Esas Ücretler + Sgk vb.)	178.700,75

**Tablo 11 : X Konaklama İşletmesi Direkt İşçilik Giderlerine Göre Yapılmış Maliyet Verileri**

### 3.6.5.Tedarik Edilen Kaynak Kapasitesinin Birim Maliyeti

ZEFDM yönteminin oluşturulması için zaman eşitliklerine ve tedarik edilen kaynak kapasitenin birim maliyetine ihtiyaç duyulmaktadır ( Adeoti ve Valverde,

2014: 5). Tedarik edilen kaynak kapasitenin birim maliyeti ise tedarik edilen kaynak maliyetinin pratik kapasiteye bölünmesiyle elde edilen; siparişlerin, ürünlerin ve müşterilerin maliyetlerini elde etmek için kullanılan bir orandır ( Kaplan ve Anderson, 2007; Adeoti ve Valverde, 2014: 5).

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

Yukarıdaki birim maliyet formülünün pay kısmında yer alan tedarik edilen kaynak maliyetinin hesaplaması, faaliyette bulunulan bölümle ilgili tüm maliyetlerin toplanmasıyla elde edilir.

Yöneticilerle yapılan görüşmelerde X konaklama işletmesinde çalışanların devir hızının yüksek olduğu anlaşılmıştır. Hizmet sektörünün doğası gereği, böyle bir durumun normal olduğu söylenebilir. Çalışanlar ile ilgili tüm veriler, işletmenin muhasebe bilgi sisteminden elde edilmiştir.

Tablo 12’de X konaklama işletmesine ait birim kapasite maliyetine nasıl ulaşıldığı görülmektedir.

Bölüm	Faaliyet Merkezi	İzinler Çıktıktan Sonra Çalışılan Gün Sayısı (1)	Dinlenme Çıktıktan Sonra Günlük Çalışma Saati (2)	Net Çalışma Saati (gün*saat) (3) = (1*2)	Pratik Kapasite (4) = (3*60 dk)	Maliyet Dağıtımında Kullanılan Maliyetler (TL) (5)	Birim Kapasite Maliyeti Hesaplaması (6) = (5/4)	Birim Kapasite Maliyeti (TL / dk)
Yiyecek-İçecek	Servis	3.650 - 570 = 3.080	8 - 0,5 = 7,5	3.080 gün * 7,5saat = 23.100 saat	23.100 saat * 60 dk = 1.386.000 dk	II.Dağıtım Toplamı 426.428,01 TL	426.428,01 TL / 1.386.000dk	0,307 TL / dk
						D.İ.G 280.690,95 TL	280.690,95 TL / 1.386.000dk	0,202 TL / dk
	Mutfak	3.240 - 513 = 2.727	9 - 1 = 8	2.727 gün * 8 saat = 21.816 saat	21.816 saat * 60 dk = 1.308.960dk	II.Dağıtım Toplamı 949.041,12 TL	949.041,12 TL / 1.308.960dk	0,725 TL / dk
						D.İ.G 410.618,26 TL	410.618,26 TL / 1.308.960dk	0,313 TL / dk
Odalar	Ön Büro	1.303 - 332 = 971	8 - 0,5 = 7,5	971 gün * 7,5saat = 7.283 saat	7.283 saat * 60 dk = 436.980dk	II.Dağıtım Toplamı 194.458,01 TL	194.458,01 TL / 436.980dk	0,445 TL / dk
						D.İ.G 126.845,00 TL	126.845 TL / 436.980dk	0,292 TL / dk
	Kat Hizmetleri	3.285 - 513 = 2.772	8 - 0,5 = 7,5	2.772 gün * 7,5saat = 20.790 saat	2.772 saat * 60 dk = 1.247.400 dk	II.Dağıtım Toplamı 553.701,87 TL	553.701,87 TL / 1.247.400 dk	0,443 TL / dk
						D.İ.G 178.700,75 TL	178.700,75 TL / 1.247.400 dk	0,143 TL / dk

**Tablo 12:** X Konaklama İşletmesi Tedarik Edilen Kaynak Kapasitesinin Birim Maliyeti

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

Maliyet yükleme oranının bulunması için Tablo 12’de hesaplanan tedarik edilen kaynak kapasitenin birim maliyetine ve Tablo 8 ve Tablo 9’da hesaplanan kaynak kapasitenin birim zamanına ihtiyaç duyulmaktadır.

Maliyet Yükleme Oranı = Kapasite Birim Maliyeti \* Ortalama Faaliyet Süreleri

Tedarik edilen kaynak kapasitenin fiili kapasitesi ise;

Fiili kapasite = Ortalama Faaliyet Süreleri \* Toplam Kişi Sayısı

#### 3.6.6.1.X Konaklama İşletmesinde Yiyecek-İçecek Bölümü İçin Zaman Esaslı FDM Uygulaması

##### 3.6.6.1.1.Servis Faaliyet Merkezi İçin Zaman Esaslı FDM Uygulaması

Yiyecek-içecek bölümünün faaliyet merkezleri için iki farklı ölçümleme yapılacaktır. Bunlardan biri tüm maliyet verileri toplamına göre diğeri ise direkt işçilik giderleri toplamına göre ölçümlemedir. İki farklı ölçümleme yapılmasının amacı, doğru atıl kapasite maliyetine ulaşmaktır.

Faaliyetler	Misafir Başına Ortalama Hizmet Süresi (dk/kişi) (1)	Birim Maliyet Yükleme Oranı (TL/kişi) (2) = (1*0,307)	Toplam Tüketilen Süre (3) = (1*35.132 kişi)	Toplam Faaliyet Maliyeti (4) = (2*35.132 kişi)
Açık Büfe Kahvaltı Servisi	4,206	4,206 dk/kişi*0,307 TL/dk =1.292 TL/kişi	4,206 dk/kişi*35.132 kişi = 147.800,32dk	1.292 TL/kişi*35.132 kişi = 45.390,55 TL
Lobby Servisi	9,504	9,504 dk/kişi*0,307 TL/dk = 2,918 TL/kişi	9,504 dk/kişi*35.132 kişi = 333.929,66dk	2.918 TL/kişi*35.132 kişi = 102.515,18 TL
Servis Toplamı	13,71	13,71 dk/kişi*0,307 TL/dk = 4,210 TL/kişi	13,71 dk/kişi*35.132 kişi = 481.729,98dk	4,210 TL/kişi*35.132 kişi = 147.905,73 TL
Fiili Kapasite			481.729,98dk	147.905,73 TL
Pratik Kapasite			1.386.000 dk	426.428,01 TL
Atıl Kapasite			904.270,02dk	278.522,28 TL
Atıl Kapasite Oranı			~ %65,25	~ %65,25

**Tablo 13:** X Konaklama İşletmesinin Tüm Maliyet Verileri Toplamına Göre Servis Faaliyet Merkezi ZEFDM Uygulaması

Tablo 13 incelendiği zaman tüm maliyet verileri toplamına göre servis faaliyet merkezi atıl kapasite oranının ~ %65,25, atıl kapasite maliyetinin ise 278.522,28 TL olduğu tespit edilmiştir.

Faaliyetler	Misafir Başına Ortalama Hizmet Süresi (dk/kişi) (1)	Birim Maliyet Yükleme Oranı (TL/kişi) (2) = (1*0,202)	Toplam Tüketilen Süre (3) = (1*35.132 kişi)	Toplam Faaliyet Maliyeti (4) = (2*35.132 kişi)
Açık Büfe Kahvaltı Servisi	4,206	4,206 dk/kişi*0,202 TL/dk = 0,850 TL/kişi	4,206 dk/kişi*35.132 kişi = 147.800,32dk	0,850 TL/kişi*35.132 kişi = 29.862,20 TL
Lobby Servisi	9,504	9,504 dk/kişi*0,202 TL/dk = 1,920 TL/kişi	9,504 dk/kişi*35.132 kişi = 333.929,66dk	1,920 TL/kişi*35.132 kişi = 67.435,45 TL
Servis Toplamı	13,71	13,71 dk/kişi*0,202 TL/dk = 2,770 TL/kişi	13,71 dk/kişi*35.132 kişi = 481.729,98dk	2,770 TL/kişi*35.132 kişi = 97.315,65 TL
Fiili Kapasite			481.729,98dk	97.315,65 TL
Pratik Kapasite			1.386.000 dk	280.690,95 TL
Atıl Kapasite			904.270,02dk	183.375,30 TL
Atıl Kapasite Oranı			~ %65,25	~ %65,25

**Tablo 14:** X Konaklama İşletmesinde Direkt İşçilik Giderlerine Göre Servis Faaliyet Merkezi ZEFDM Uygulaması

Tablo 14 incelendiği zaman, atıl kapasite oranının ~ %65,25 olarak aynı kaldığı fakat atıl kapasite maliyetinin 95.146,98 TL (278.522,28 TL – 183.375,30 TL) azaldığı görülmektedir. D.İ.G. göre hesaplanan atıl kapasite maliyeti, yöneticilerin daha doğru bir maliyetleme yapmasına yardımcı olacaktır. Çünkü atıl kapasite işçilik giderlerinde meydana gelmektedir.

### 3.6.6.1.2.Mutfak Faaliyet Merkezi İçin Zaman Esaslı FDM Uygulaması

Mutfak şefleri ile yapılan görüşmeler ve literatürde yazılanlar ışığında, mutfak faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde atıl kapasitenin neredeyse olmadığı varsayılmıştır.

Faaliyetler	Misafir Başına Ortalama Hizmet Süresi (dk/kişi) (1)	Birim Maliyet Yükleme Oranı (TL/kişi) (2) = (1*0,725)	Toplam Tüketilen Süre (3) = (1*35.132 kişi)	Toplam Faaliyet Maliyeti (4) = (2*35.132 kişi)
Mutfak Faaliyetleri	37,256	37,256 dk/kişi*0,725 TL/dk = 27,011 TL/kişi	37,256 dk/kişi*35.132 kişi = 1.308.877,78dk	27,011 TL/kişi*35.132 kişi = 992.197,96 TL
Fiili Kapasite			1.308.877,78dk	948.950,45 TL
Pratik Kapasite			1.308.960 dk	949.041,12 TL
Atıl Kapasite			82,22dk	90,67 TL
Atıl Kapasite Oranı			-	-

**Tablo 15:** X Konaklama İşletmesinin Tüm Maliyet Verileri Toplamına Göre Mutfak Faaliyet Merkezi ZEFDM Uygulaması

Tablo 15’de görüldüğü gibi mutfak faaliyet merkezinde neredeyse atıl kapasite bulunmamaktadır. D.İ.G. verisiyle yapılacak olan hesaplama da atıl kapasiteyi değiştirmeyecektir.

### 3.6.6.2.X Konaklama İşletmesinde Odalar Bölümü İçin Zaman Esaslı FDM Uygulaması

#### 3.6.6.2.1.Ön Büro Faaliyet Merkezi İçin Zaman Esaslı FDM Uygulaması

Faaliyetler	Misafir Başına Ortalama Hizmet Süresi (dk/kişi) (1)	Birim Maliyet Yükleme Oranı (TL/kişi) (2) = (1*0,445)	Toplam Tüketilen Süre (3) = (1*35.132 kişi)	Toplam Faaliyet Maliyeti (4) = (2*35.132 kişi)
Ön Büro Faaliyetleri	19,914	19,914 dk/kişi*0,445 TL/dk = 8.862 TL/kişi	19,914 dk/kişi*35.132 kişi = 699.618,64 dk	8.862 TL/kişi*35.132 kişi = 311.339,79 TL
Fiili Kapasite			699.618,64 dk	311.339,79 TL
Pratik Kapasite			436.980, dk	194.458,01 TL
Atıl Kapasite			+ 262.638,64dk	+ 116.881,79 TL
Atıl Kapasite Oranı			~ +%60,10	~ +%60,10

**Tablo 16:** X Konaklama İşletmesinin Tüm Maliyet Verileri Toplamına Göre Ön Büro Faaliyet Merkezi ZEFDM Uygulaması

Tablo 16 incelendiği zaman, tüm maliyet verileri toplamına göre atıl kapasitenin ~ +%60,10’luk bir oran olduğu görülmektedir. Bu orandan da anlaşıldığı üzere ön büro personeli kapasitesinin üstünde çalışmaktadır. Böyle bir kapasite üstü çalışma da maliyetlerde 116.881,79 TL’lik bir azalma meydana getirir.

Faaliyetler	Misafir Başına Ortalama Hizmet Süresi (dk/kişi) (1)	Birim Maliyet Yükleme Oranı (TL/kişi) (2) = (1*0,292)	Toplam Tüketilen Süre (3) = (1*35.132 kişi)	Toplam Faaliyet Maliyeti (4) = (2*35.132 kişi)
Ön Büro Faaliyetleri	19,914	19,914 dk/kişi*0,292 TL/dk = 5,812 TL/kişi	19,914 dk/kişi*35.132 kişi = 699.618,64 dk	5,812 TL/kişi*35.132 kişi = 204.152,05 TL
Fiili Kapasite			699.618,64 dk	204.152,05 TL
Pratik Kapasite			436.980, dk	126.845,00 TL
Atıl Kapasite			+ 262.638,64dk	+ 77.307,05 TL
Atıl Kapasite Oranı			+ %60,10	+ %60,10

**Tablo 17: X Konaklama İşletmesinin Direkt İşçilik Giderlerine Göre Ön Büro Faaliyet Merkezi ZEFDM Uygulaması**

Tablo 17 incelendiği zaman atıl kapasite oranı değişmezken, atıl kapasite maliyetinin +77.307,05 TL olduğu görülmektedir. Ön büro faaliyetlerinin, işçilik gideri ağırlıklı bir departman olmasından dolayı atıl kapasite için dikkat edilmesi gereken tutarın 77.307,05 TL olması gerekmektedir.

### 3.6.6.2.2.Kat Hizmetleri Faaliyet Merkezi İçin Zaman Esaslı FDM Uygulaması

Faaliyetler	Misafir Başına Ortalama Hizmet Süresi (dk/kişi) (1)	Birim Maliyet Yükleme Oranı (TL/kişi) (2) = (1*0,443)	Toplam Tüketilen Süre (3) = (1*35.132 kişi)	Toplam Faaliyet Maliyeti (4) = (2*35.132 kişi)
Kat Hizmetleri Faaliyetleri	12,807	12,807 dk/kişi*0,443 TL/dk = 5,674 TL/kişi	12,807 dk/kişi*35.132 kişi = 449.935,53 dk	5,674 TL/kişi*35.132 kişi = 199.338,97 TL
Fiili Kapasite			449.935,53 dk	199.338,97 TL
Pratik Kapasite			1.247.400 dk	553.701,87 TL
Atıl Kapasite			797.464,47 dk	354.362,90 TL
Atıl Kapasite Oranı			~ %63,99	~ %63,99

**Tablo 18: X Konaklama İşletmesinin Tüm Maliyet Verileri Toplamına Göre Kat Hizmetleri Faaliyet Merkezi ZEFDM Uygulaması**

Tablo 18 incelendiği zaman tüm maliyet verileri toplamına göre kat hizmetleri faaliyet merkezi atıl kapasite oranının ~ %63,99 atıl kapasite maliyetinin ise 354.362,90 TL olduğu tespit edilmiştir.

Faaliyetler	Misafir Başına Ortalama Hizmet Süresi (dk/kişi) (1)	Birim Maliyet Yükleme Oranı (TL/kişi) (2) = (1*0,143)	Toplam Tüketilen Süre (3) = (1*35.132 kişi)	Toplam Faaliyet Maliyeti (4) = (2*35.132 kişi)
Kat Hizmetleri Faaliyetleri	12,807	12,807 dk/kişi*0,143 TL/dk = 1,832 TL/kişi	12,807 dk/kişi*35.132 kişi = 449.935,53 dk	1,832 TL/kişi*35.132 kişi = 64.361,83 TL
Fiili Kapasite			449.935,53 dk	64.361,83 TL
Pratik Kapasite			436.980, dk	178.700,75 TL
Atıl Kapasite			262.638,64 dk	114.338,92 TL
Atıl Kapasite Oranı			~ %63,99	~ %63,99

**Tablo 19:** X Konaklama İşletmesinin Direkt İşçilik Giderlerine Göre Kat Hizmetleri Faaliyet Merkezi ZEFDM Uygulaması

Tablo 19 incelendiği zaman, atıl kapasite oranının ~ %63,99 olarak aynı kaldığı fakat atıl kapasite maliyetin 240.023,98 TL (354.362,90 TL – 114.338,92 TL) azaldığı görülmektedir. D.İ.G. göre hesaplanan atıl kapasite maliyeti, yöneticilerin daha doğru bir maliyetleme yapmasına yardımcı olacaktır. Çünkü atıl kapasite işçilik giderlerinde meydana gelmektedir.

### 3.6.7.Faaliyet Maliyetlerinin Birim Maliyetlere Yüklenmesi

Faaliyet maliyetlerinin, birim maliyetlere yüklenmesi yöntemin son aşamasıdır. Bu aşamada, tüm gider verilerine göre hesaplanan atıl kapasitenin mi yoksa direkt işçilik giderlerine göre hesaplanan atıl kapasitenin mi dikkate alınması gerektiği sorunu ortaya çıkmaktadır. Atıl kapasite maliyetinin D.İ.G. için söz konusu olduğu hatırlanırsa, D.İ.G.'ne göre hesaplanan atıl kapasitenin maliyetlere eklenmesi, daha doğru birim maliyet sonuçlarını ortaya çıkaracaktır. Bu bilgiler ışığında toplam maliyetler için aşağıdaki formül oluşturulabilir;

#### Pratik Kapasite Maliyeti

Faaliyet Merkezi Toplam Maliyeti =

+

Atıl Kapasite Maliyeti (D.İ.G.'ne göre)



Bölüm	Faaliyet Merkezi	Tüm Maliyet Verileri Toplamına Göre Pratik Kapasite Maliyeti (TL) (1)	D.İ.G.'ne Göre Atıl Kapasite Maliyeti (TL) (2)	Birim Maliyetleme İçin Baz Alınacak Toplam Maliyet (TL) (3) = (1+2)	Birim Maliyetler (TL/kişi) (5) = (3/35.132 kişi)
Yiyecek-İçecek	Servis	426.428,01 TL	183.445,59	609.873,60 TL	17,36
	Mutfak	949.041,12 TL	-	949.041,12 TL	28,26
	Toplam	1.375.469,13 TL	183.445,59	1.646.805,68 TL	<b><u>45,62</u></b>
Odalar	Önbüro	194.458,01 TL	-77.307,05	117.150,96 TL	3,33
	Kat Hizmetleri	553.701,87 TL	114.338,92	668.040,79 TL	19,01
	Toplam	748.159,88	37.031,87	873.082,71	<b><u>22,34</u></b>
ZEFDM Toplam Maliyet		2.123.629,01 TL	220.477,46	2.519.888,39 TL	<b><u>67,96</u></b>

**Tablo 20:** X Konaklama İşletmesinin ZEFDM Yöntemi Birim Maliyetler

Tablo 20’de ZEFDM yöntemine göre birim maliyet hesaplaması için 2017 yılında otelde konaklayan kişi sayısı (35.132) baz alınmıştır. Ayrıca ön büro faaliyet merkezinde bulunan artı(+) atıl kapasite, pratik kapasiteden çıkarılmıştır.

Tablo 20 dikkatli bir şekilde incelendiği zaman, mutfak bölümü hariç, bütün faaliyet merkezlerinde atıl kapasite mevcuttur. Ön büro faaliyet merkezindeki atıl kapasite, servis ve kat hizmetlerinin aksine artı (+) atıl kapasitedir. Ön büro faaliyet merkezindeki artı atıl kapasitenin, çalışanlar arasında dayanışmanın, etkin ve verimli bir çalışma düzeninin bulunduğunu işaret etmektedir. Yöneticilerle yapılan görüşmeler sonucunda, servis ve kat hizmetleri faaliyet merkezindeki atıl kapasitenin ise, çalışan devir hızın yüksek olmasından ve stajyer çalıştırmaya bağlı olarak ortaya çıktığı düşünülmektedir.

### 3.7.Geleneksel Maliyetleme Yöntemi ile ZEFDM Yöntemine Göre Bulunan Birim Maliyetlerin Karşılaştırılması

Çalışmanın bu bölümünde, X konaklama işletmesinde kullanılan geleneksel maliyetleme yöntemine göre hesaplanan birim maliyetler ile ZEFDM yöntemine göre hesaplanan birim maliyetler Tablo 21’de gösterilmiştir.

Geleneksel Maliyetleme Yöntemine Göre			ZEFDM Yöntemine Göre		
Bölüm	Faaliyet Merkezi	Birim Maliyet (TL)	Bölüm	Faaliyet Merkezi	Birim Maliyet (TL)
Yiyecek-İçecek	Servis	12,14	Yiyecek-İçecek	Servis	17,36
	Mutfak	27,01		Mutfak	28,26
	Toplam	<b><u>39,15</u></b>		Toplam	<b><u>45,62</u></b>
Odalar	Ön Büro	5,53	Odalar	Ön Büro	3,33
	Kat Hizmetleri	15,76		Kat Hizmetleri	19,01
	Toplam	<b><u>21,29</u></b>		Toplam	<b><u>22,34</u></b>
<b><u>Toplam Birim Üretim Maliyeti</u></b>		<b><u>60,44</u></b>	<b><u>Toplam Birim Üretim Maliyeti</u></b>		<b><u>67,96</u></b>

**Tablo 21:** Geleneksel Maliyet Yöntemi ile ZEFDM Yöntemine Göre Bulunan Toplam Birim Üretim Maliyetlerinin Karşılaştırılması

Tablo 21 incelendiği zaman geleneksel maliyetleme yöntemi ile toplam birim üretim maliyeti 60,44 TL iken, ZEFDM yöntemi sonucunda elde edilen toplam birim üretim maliyetinin 67,96 TL olduğu görölmektedir.

## SONUÇ

Tüm sektörlerde olduğu gibi turizm sektöründe de ulusal ve uluslararası ciddi bir rekabet söz konusudur. Özellikle küreselleşen dünya ekonomisinde ayakta kalabilmek için, kaliteli ve düşük maliyetli üretimin yapılması çok büyük avantajlar sağlayacaktır. Bunun içinde işletmelerin, doğru ve güvenilir bilgi elde edebildikleri bir maliyet muhasebesi yöntemine sahip olması gerekmektedir.

21.yüzyılda dünya ekonomisinde yaşanan büyük değişimlerle birlikte, insan faktörünün üretimdeki etkinliği azalmış ve genel üretim giderlerinin üretimdeki payı artmıştır. Genel üretim giderlerinin üretimdeki payının artmasıyla birlikte, genellikle emeğin yoğun, ürün çeşitliliğinin az olduğu işletmelerde kullanılan geleneksel maliyet yönteminde büyük sorunlar yaşanmaya başlanmıştır. Bu sorunlarla beraber artan rekabet ortamı ve gelişen teknoloji, yeni bir maliyet yönteminin kullanılmasını zorunlu hale getirmiştir.

Yeni maliyet yöntemleri arayışları sonucunda, stratejik maliyet yöntemlerinden biri olan faaliyete dayalı maliyet yöntemi geliştirilmiştir. Geleneksel maliyetleme yönteminin eksikliklerini gidermek için geliştirilen bu yeni yöntemde, giderler faaliyetlere, faaliyetlerden de ürün, hizmet ve müşterilere dağıtılmaktadır.

Faaliyete dayalı maliyet yönteminin temelini faaliyetler oluşturmaktadır. Gerçekleştirilen faaliyetlerin, değer yaratan ve değer yaratmayan faaliyetler olarak ikiye ayrılması gerekmektedir. Değer yaratmayan faaliyetlerin elimine edilerek daha doğru ürün maliyetlerinin elde edilmesi amaçlanmaktadır.

Faaliyete dayalı maliyet yöntemi, geleneksel maliyet yönteminin çoğu eksikliklerini gidermiştir. Fakat yöntemin uygulanması için yapılan gözlem ve görüşmelerin çok zaman alması ve maliyetli olması, yöntemin sürekli güncellenmeye ihtiyaç duyması, yöntem için toplanan bilgilerin öznelliğe dayanması ve en önemlisi atıl kapasiteyi göz ardı etmesi gibi sebeplerden dolayı dünya genelinde çok az bir oranda kullanıldığı ortaya çıkmaktadır.

Faaliyete dayalı maliyet yönteminin dünya genelinde kabul görmemesinden sonra, Kaplan ve Anderson 2004 yılında zamana esaslı faaliyete dayalı maliyet yöntemini geliştirmişlerdir. Geliştirilen bu yeni yöntemde, faaliyete dayalı maliyet yönteminde yapılan zaman alıcı görüşme ve gözlemlerin elimine edildiği ve dağıtım anahtarı olarak sadece zamanın kullanıldığı daha kolay bir maliyet süreci oluşturulmuştur.

Zaman esaslı FDM yöntemi, kaynak maliyetlerini, maliyet objelerine doğrudan dağıtmak için iki temel parametreye ihtiyaç duymaktadır. Bunlardan birincisi, tedarik edilen kaynak kapasitesinin birim maliyeti, ikincisi ise maliyet objelerinin faaliyetler aracılığıyla tükettiği birim zamandır. Bu iki parametre sayesinde, işletmedeki tüm faaliyetlerin maliyetleri elde edilebilmektedir. Ayrıca, faaliyetlerde ortaya çıkan kullanılmayan (atıl) kapasite hakkında bilgi sahibi olunmasına imkan vermektedir.

Zaman esaslı FDM yönteminin, konaklama işletmesinde uygulanmasına yönelik yapılan bu çalışmanın uygulama bölümünde öncelikle, uygulamanın yapıldığı konaklama işletmesi hakkında bilgiler verilmiştir. İşletme hakkında bilgiler verildikten sonra, geleneksel maliyet yöntemine göre maliyet bilgisi elde edilmeye çalışılmıştır. Bu maliyet bilgisine ulaşabilmek için giderlerin, esas ve yardımcı hizmet gider yerlerine I. dağıtımı yapılmıştır. Sonrasında ise yardımcı hizmet gider yerlerindeki gider toplamlarının, esas hizmet gider yerlerine II. dağıtımı yapılmıştır. Esas hizmet gider yerlerinde toplanan maliyetlerin, 2017 yılında işletmede konaklayan kişi sayısına bölünmesi ile toplam birim üretim maliyeti 60,44 TL olarak elde edilmiştir. Zaman esaslı FDM yönteminde ise, ilk başta işletmedeki faaliyet merkezleri ve işletmede gerçekleştirilen faaliyetler tespit edilmiştir. İkinci adımda, işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin süreleri tespit edilmiştir. Üçüncü adımda ise, fiili kapasitenin, 2017 yılında işletmede konaklayan kişi sayısına bölünmesi ile misafir başına ortalama süreler elde edilmiştir. Dördüncü adımda, servis, mutfak, ön büro ve kat hizmetleri faaliyet merkezlerinin maliyetleri belirlenmiştir. Beşinci adımda ise, faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin pratik kapasiteye bölünmesi ile birim maliyet elde edilmiştir. En son adımda, atıl kapasite maliyetinin de eklendiği toplam maliyetin, 2017 yılında işletmede konaklayan kişi sayısına bölünmesi ile 67,96 TL'lik toplam birim üretim maliyeti elde edilmiştir. Yapılan karşılaştırma sonucunda farklı maliyet bilgilerinin elde edildiği görülmüştür.

Yapılan çalışma sonucunda, zaman Esaslı FDM ile ilgili araştırma sorularına aşağıdaki cevaplar verilebilmiştir;

- Konaklama işletmelerinde zaman esaslı FDM yöntemi uygulanabilir mi?

Zaman Esaslı FDM yöntemi, işletme yöneticisine geleneksel maliyetleme yöntemi ile elde edilen maliyet bilgisine yardımcı olabilecek farklı bir maliyet bilgisi

ortaya koymaktadır. Zaman esaslı FDM yöntemi sayesinde yöneticiler, işletmede gerçekleştirilen faaliyetler hakkında daha detaylı maliyet bilgilerine ulaşabilmektedir. Yöneticiler faaliyetler hakkında elde edilen bu detaylı bilgiler sayesinde, faaliyetleri düzenleme imkânına sahip olmaktadır.

- Uygulanan zaman esaslı FDM yöntemi ile geleneksel maliyetleme yöntemi arasında fark var mıdır?

Yapılan hesaplamalardan hareketle, zaman esaslı FDM yönteminde atıl kapasitesinin dikkate alınmasından dolayı, mutfak departmanı dışındaki departmanlarda, iki farklı yöntemle göre hesaplanan birim maliyetlerin farklı olduğu görülmektedir.

- Zaman esaslı FDM konaklama işletmesindeki her bölüm veya departmana uygulanabilir mi?

Yapılan çalışma sonucunda, mutfak bölümü hariç, servis, ön büro ve kat hizmetleri departmanlarında zaman esaslı FDM yönteminin uygulanabildiği görülmüştür. Zaman esaslı FDM yönteminin, mutfak bölümünde uygulanamama sebebi ise, sağlıklı süre ölçümlerinin yapılamamasıdır. Sağlıklı bir süre ölçümü yapılmadığı zaman yanlış atıl kapasite maliyeti ortaya çıkmaktadır.

Elde edilen bilgiler ışığında yöneticilerle görüşmeler yapılmıştır. Yöneticilerle yapılan görüşmelerde, zaman esaslı FDM yöntemi sayesinde ulaşılan yüksek atıl kapasite maliyetlerinin azaltılması için, çalışan devir hızının düşürülmesi ve stajyerler yerine daha deneyimli personellerin istihdam edilmesi gerektiği iletilmiştir. Ayrıca kullanılan geleneksel maliyet yönteminin, zaman esaslı FDM yöntemi gibi diğer stratejik maliyet yöntemleriyle birlikte kullanılmasıyla daha doğru maliyet bilgilerine ulaşılabileceği bildirilmiştir.

Yapılan literatür taraması sonucunda, ülkemizde, konaklama işletmelerinde zaman esaslı FDM yönteminin uygulanması ile ilgili çok az sayıda çalışma yapıldığı görülmektedir. Yapılan az sayıdaki çalışmanın da daha küçük ölçekli konaklama işletmelerinde yapıldığı görülmektedir. Konu ile ilgili yapılacak diğer çalışmalarda, beş yıldızlı bir otel işletmesinin seçilmesi daha doğru ve sağlıklı bilgiler elde edilmesine imkan sağlayacaktır. Bu yönüyle çalışmanın, yapılacak diğer çalışmalara yardımcı olacağı ve literatüre bu yönüyle katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

Adıgüzel, H.(2008), “Time-Driven Activity Based Budgetting: An Implementation On A Manufacturing Company”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008

Akbaba, A.(2003), “Konaklama İşletmelerinde Kalite Fonksiyon Göçerimi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir, 2003

Aktaş, A.(2002), Turizm İşletmeciliği ve Yönetimi Azim Matbaa, 2.Baskı, Antalya, 2002

Aktaş, R. ve Özata D.(2017), “Otomotiv Parçaları Üreten Bir İşletmede Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulamalarının Karşılaştırılması”, Yönetim ve Ekonomi, Cilt 24, Sayı 1, 2017

Alkan, A.T.(2005), “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:13, Konya, 2005

Antiê, L. Ve Georgijevski, M.(2010), “Time-Driven Activity-Based Costing”, Economic Themes, ISSN 0353-8648, No.4, pp. 497-511, 2010

Ardiansyah, G. B., Tjahjadi B. ve Soewarno N. (2016), “Measuring Customer Profitability Through Time-Driven Activity-Based Costing: A Case Study At Hotel X Jogjakarta”, SHS Web of Conferences 34,08004 (2017), FourA 2016

Atalay, B.(2014), “Sağlık İşletmelerinde Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane Uygulaması”, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 2014

Atalay, B. ve Kurulu R.(2016), “Banka Şubelerinin Maliyet ve İşgücü Yönetiminde Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 18, Sayı 2, ss. 453-477, Haziran 2016

Atkinson, A.,Kaplan R. ve Young S.M.(2004), Management Accounting, Pearson Prentice Hall, New Jersey, 2004

Atmaca, M. ve Terzi, S.(2007), “Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı: Aralık, 2007

Aydın, A.(2011), “Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi İle Hizmet Karlılık Analizi: Diş Hekimliği Fakültesinde Uygulama”, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, 2011

Barret, R.(2005), “Time-Driven Costing: The Bottom Line On The New ABC”, Business Performance Management Magazine, ss. 35, March 2005

Basuki, B. ve Riediansyaf M. D. (2014), “The Application of Time-Driven Activity-Based Costing In The Hospitality Industry: An Exploratory Case Study”, JAMAR Vol.12 No.1, 2014

Batman, O.(1999), Otel İşletmelerinin Yönetimi, Değişim Yayınları, Adapazarı, 1999

Bayraktaroğlu, S.(2006), İnsan Kaynakları Yönetimi, Sakarya Kitabevi, Adapazarı, 2006

Bengü, H.(2005), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Faaliyet Seviyelerinde Maliyet Uygulaması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, MUFAD, Sayı 25, ss.186-194, 2005

Berikol, B. Z. ve Güner M. Z.(2016), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemleri”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı, 2016

Bıçıcı, F.(2016), “Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle Geleneksel Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması: Konaklama İşletmelerinde Bir Uygulama”, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2016

Brimson, J.A.(1991), Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach, John Willey and Sons, New York, 1991

Bruggeman W.,Everaert, P., Anderson, S.R. ve Levant, Y.(2005), “Modeling Logistic Cost Using TDBAC: A Case In Distribution Company”, Working Paper,



Ghent University, Faculty Of Economics And Business Administration, September, 2005

Bursal, N. ve Ercan, Y.(1999), Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama, Der Yayınları, İstanbul, 1999

Cengiz, E.(2011), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Arasındaki Farklar-Bir Mobilya Üreticisi Firmada Vaka Çalışması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:50, Nisan 2011

Coşar, Y.(2006), “Konaklama İşletmelerinin Rekabet Gücü ve Rekabet Gücünü Belirlemeye Yönelik İzmir İli’nde Dört ve Beş Yıldızlı Otellerde Bir Uygulama”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006

Çakıcı, A.Celil, Akoğlan, M. , Azaltun M. vd.(2002), Otel İşletmeciliği, Detay Yayıncılık, Ankara, Şubat 2002

Çankaya, F. ve Aygün, D.(2006), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Kamu Hastanesi Uygulaması”, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 17, Muğla, 2006

Çankaya, F.(2009), “Türkiye’de Faaliyet Tabanlı Maliyetleme’nin Uygulanma Düzeyine Yönelik Bir Araştırma”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Denizli, 2009

Çelik, M.(2016), “Bulanık Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:70, Nisan 2016

Çetiner, E.(1995), Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi, Tubitay Yayınları, Ankara, 1995

Demir, V.(2007), Lojistik Yönetim Sisteminde Maliyet Hesaplaması, Nobel Kitabevi, Ankara, 2007

Demireli, C. ve Yılmaz, M. (2013), “Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Stratejik Pazarlama Kararlarına Etkisi”, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl : 2013 Cilt:11 Sayı :2, 2013

Demirtaş, N.(2010), Otel İşletmeciliği, Ankara Üniversitesi Uzaktan Eğitim Yayınları, Yayın No 67, ISBN: 978-975-482-910-5, Ankara, 2010

Doğan, A.(1996), “Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Uygulaması”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Ankara, 1996

Doğan, Z.(2006), “Transfer Fiyatlama Politikalarının Belirlenmesinde Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Önemi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 29, s. 79-90, 2006

Doğan, İ.Ş.(2015), “Otel İşletmelerinde İşgücü Maliyeti Kontrolünün İnsan Kaynakları Yönetimi Açısından İncelenmesi: İstanbul’da Faaliyet Gösteren Dört ve Beş Yıldızlı Oteller Üzerinde Bir Uygulama”, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara, Nisan 2015

Doğan, S. ve Çakıcı, C.(2016), “Faaliyet Tabanlı Yönetim”, Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 5, Sayı 2, ISSN 2146-3417, 2016, Kırklareli, 2016

Durer, S., Çalışkan, A. Ö. ve Akbaş, H. E.(2009), “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, Maliyet Finans Yazıları, Yıl 23, Sayı 84, Temmuz 2009

Drury, C. ve Tayles, M.(1994), “Product Costing In UK Manufacturing Organizations”, The European Accounting Review, 3: 3, ss. 443-469, 1994

Everaert, P.,Bruggeman, W. ve Creus, G. D. (2008b) “SanacInc.: From ABC to Time-Driven ABC (TDABC)-An Instructional Case”, Journal Of Accounting Education, No:26, pp. 118-154

Gervais, M.,Levant, Y. ve Ducrocq C.(2010), “Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC): An Intial Appraisal Through a Lungitudinal Case Study”, JAMAR, Vol.8 No.2, 2010

Gökdeniz, A. ve Dinç, Y.(2003), Konaklama İşletmelerinde Ön büro Operasyonları ve Yönetimi, Detay Yayıncılık, 3.Baskı, Ankara, 2003

Hacırüstemoğlu, R. ve Şakrak, M.(2002), Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002

Hajiha, Z.ve Alishah, S. S. (2011), “Impelemention of Time-Driven Activity-Based Costing System and Customer Profitability Analysis In the Hospitality Industry:

Evidence From Iran”, Economics and Finance Review, Vol.1(8) pp. 57-67, October, 2011

Hilton, R.W.(1997), Managerial Accounting, New York ,McGraw-Hill, 1997

İçöz, O. ve Kozak, M.(2002), Turizm Ekonomisi Turizmin Makro ve Micro Ekonomik Etkileri, Turhan Kitapevi, Ankara, 2002

İrdem, A.(2010), “Konaklama İşletmelerinde Bir Maliyetleme Modeli Önerisi”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir, 2010

İyitoğlu, V.(2016), “Menü Analizine Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Veri Zarflama Analizinin Birlikte Kullanılması: Lüks Bir Restoran İşletmesinde Uygulama”, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya, 2016

Kantarıcı, K.(2004), Konaklama İşletmelerinde Ön büro Yönetimi, Detay Yayıncılık, Ankara, 2004

Kaplan, R.S. ve Atkinson, A.A.(1998), Advanced Management Accounting, Prentice Hall Inc. New York, 1998

Kaplan, R.S.ve Anderson, S.R.(2003), “Time-Driven Activity Based-Costing”, November 2003

Kaplan, R.S.ve Anderson, S.R.(2007), Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler And More Powerful Path To Higher Profits, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, 2007

Karaca, N.(2008), “Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelleri ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması”, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya, 2008

Kaya, E. ve Köse, T.(2013), Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Anadolu Üniversitesi, Editör Ali Kartal, Yayın No:2816, Ocak 2013

Kaygusuz, S.Y.(2007), “Faaliyet Tabanlı Maliyet-Hacim-Kar Analizi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 33, s. 10-22, 2007

Keskin, M.(2013), “Konaklama İşletmelerinde İşgörenlerin Hizmet Kalitesi Algılamaları: Sinop İlinde Faaliyet Gösteren Konaklama İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama”, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın, 2013

Koşan, L.(2007), “Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Müşteri Karlılık Analizinde Kullanılması: Bir Konaklama İşletmesinde Uygulama”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2007

Koşan, L.(2008), “Faaliyet Tabanlı Maliyet Müşteri Karlılık Analizi: Bir Konaklama İşletmesinde Uygulama”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 17, Sayı 1, ss.285-302, Adana, 2008

Kozak, N. , Kozak, M.A. ve Kozak, M.(2001), Genel Turizm, Detay Yayıncılık, Ankara, 2001

Kozak, N. , Çakıcı, A.C. , Kozak M.A. , Azaltun, M., Alptekin, S. ve Saruışık M.(2002), Otel İşletmeciliği, Detay Yayıncılık, Ankara, 2002

Kozak, N. , Kozak, M.A. ve Kozak, M.(2008), Genel Turizm, İlkeler-Kavramlar, Detay Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş Yedinci Basım, Ankara, 2008

Köroğlu, Ç.(2012), “Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama”, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2012

Köse, T.(2010), Sürece Dayalı Yönetim Kapsamında Maliyet Yönetimi, Detay Yayıncılık, Ankara, Mart 2010

Köse, T. ve Ağdeniz Ş.(2017), “Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kaynak Tüketim Muhasebesi Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 10(2) s. 139-160, Temmuz 2017;

Krishnan, A.(2006), “An Application Of Activity Based Costing In Higher Learning Institution: A Local Case Study”, Contemporary Management Research, Vol.2, No.2, ss.75-90, September 2006

Kurnaz, A.(2010), “Alternatif Turizm ve Ürün Çeşitliliği Oluşturmada Ekolojik Çiftlikler: Pastoral Vadi Örneği”, İşletme Araştırmaları Dergisi, Vol. 2, No:4, 2010

Küçüktüfekçi, M.(2014), “Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana

Maviş, F.(1985), Otel Yönetimi ve Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinde Likert Modeli Uygulaması, A.Ü.AÖF Yayınları, Eskişehir, 1985

Max, M.(2005), “Leveraging Process Documentation For Time-Driven Activity Based Costing”, Journal Of Performance Management, Vol.20, S.3, September,2005

Mert, Ö.L.(1989), Ağırlama ve Hizmet İşletmelerinde Yönetim ve Yöneticilik, İnce Ofset, Balıkesir, 1989

Mısır, F.R.(2012), “Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Sanayi İşletmesi Uygulaması”, Doğu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2012

Mısırlı, İ.(2001), Konaklama İşletmelerinde Ön Büro Teknikleri ve Uygulamaları, Detay Yayıncılık, Ankara, 2001

Monroy, C.R., Nasiri, A., ve Pelae, M.A.(2012), “Activity Based Costing, Time-Driven Activity-Based Costing and Lean Accounting: Differences Among Three Accounting Systems, Approach to Manufacturing”, Chapter 2 6th International Conference On Industrial Engineering and Industrial Management, XVI Congreso de Ingeniería de Organización, (401-408), CIO. Spain, Vigo, 18-20 July 2012

Mortaji, S.T.H., Bagherpour, M. ve Mazdeh, M.M.(2013), “Fuzzy Time-Driven Activity-Based Costing”, Engineering Management Journal, Vol.25, No.3, September 2013

Namazi, M.(2009), “Performans-Focused ABC: A Third Generation Of Activity Based Costing System”, Cost Management, 23 (5), 2009

Namazi, M.(2016), “Time-Driven Activity-Based Costing: Theory, Applications and Limitations”, Iranian Journal Of Management Studies (IJMS), Vol.9, No.3, ss. 457-482, Summer 2016

Nazik, M., Sarper F., Boran, N.Ş., Özdemir, Z., Denizci, E. ve Dikici, B.(2012), Yiyecek Üretimi, Kültür ve Turizm Bakanlığı Yayınları 3384 Araştırma ve Eğitim

Genel Müdürlüğü Yayınları: 368 Kılavuzlar, El Kitapları, Tarihçeler Dizisi:16, Ankara, Aralık 2012

Olalı, H. ve Kozay, M.(1989), Otel İşletmeciliği, Yön Ajan, İstanbul, 1989

Olalı, H. ve Kozay, M.(1989), Otel İşletmeciliği, Beta Basım Yayın, İstanbul, 1993

Öker, F.(2003), Faaliyet Tabanlı Maliyetleme-Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar, Literatür Yayınları, 1.Baskı, No:109, İstanbul, 2003

Öztürk, B.(2018), “Konaklama İşletmelerinin Seyahat Acentalarını Tercihlerinde Etkili Olan Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma” Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla, 2018

Özyapıcı, H.(2008), “An Implementation Of Time Driven Activity Based Costing System In A Healthcare Institution”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008

Özyürek H. ve Dinç Y.(2014), “Son Yıllarda Maliyet Yönetiminde Kullanılan Yöntemler ve Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Olay Çalışması”, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 15,Sayı 1

Polat, L.(2008), “Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Sanayi İşletmesi Uygulaması”, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008

Pernot, E.,Roodhofs, F. ve Abbeele, A.V.(2007), “Time Driven Activity Based Costing For Interlibrary Services: A Case Study In A University”, The Journal Of Academic Librarianship, 33(5): 551-560, 2007

Polat, L.(2011), “Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Bir Sanayi İşletmesinde Uygulanması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak 2011

Reddy, K.,Venter, H.S. ve Olivier M.S.(2011), “Using Time-Driven Activity-Based Costing To Manage Digital Forensic Readiness In Large Organisations”, Inf. Sys. Front, 14: 1061-1077

Romney, M. ve Steinbart, P.(2006), Accounting Information Systems, Pearson Prentice Hall, New Jersey, 2006

- Saban, M. ve İrak, G. G.(2009), “Çağdaş Maliyet Yönetimi Sistemlerinden Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, Zonguldak Kara Elmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 5, Sayı 10, ss. 97-108
- Sayed, E.N.,Laws, S. ve Uthman, B.(2017), “Using Time-Driven Activity-Based Costing to Implement Change”, Medical Reference Services Quarterly, Volume 36, Issue 3, ss. 253-265, 2017
- Sökmen, A.(2003), Ağırlama Endüstrisinde Yiyecek ve İçecek Yönetimi, Detay Yayıncılık, Ankara, 2003
- Stout, D. E., D, PH. vePropri, J. M.(2011), “Implementing Time-Driven Activity-Based Costing at a Medium-Sized Electronics Company”, Management Accounting Quarterly, Vol.12 No.3, Spring 2011
- Sü, S.(1999), “Konaklama İşletmelerinde Çalışan Personelin Sorunları ve Çözüm Önerileri”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir, 1999
- Szychta, A.(2010), “Time-Driven Activity-Based Costing In Service Industries”, Social Sciences/Socialiniai Mokslai, ISSN 1392-0758, Nr.1 (67), 2010
- Şakrak, M.(1997), Maliyet Yönetimi, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997
- Şener, B.(2001), Konaklama İşletmelerinde Ön büro Yönetimi, Detay Yayıncılık, Ankara, 2001
- Şener, R.(2004), Maliyet Unsurları Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004
- Şener, B.(2009), Konaklama İşletmelerinde Ön büro Yönetimi, Detay Yayıncılık, 3.Baskı, Ankara, 2009
- Şener, B.(2010), Modern Otel İşletmelerinde Yönetim ve Organizasyon, Detay Yayıncılık, 5.Baskı, Ankara, 2010
- Tanış, V.N.(1996), “An Assesment of Existing Cost Systems and Appropriateness of Activitiy Based Costing for Turkish and UK Paper Industries, Ph.D. Thesis, University of Aberdeen UK, 1996

Tanış, V.N.(1999), “Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Anlamı, Önemi ve Faydaları”, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 17, Sayı 2, 1999

Taşçı, H.(2004), Aktiviteye Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Uygulama Örneği, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara, Aralık 2004

Tekiner, Y. ve Albayrak, M.(2005), “Maliyetlerin Saptanmasında Yeni Yaklaşımlar”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 73, ss.220-226, Ekim-Kasım-Aralık

Terungwa, A.(2012), “Practicability Of Time-Driven Activity-Based Costing on Profitability Of Restaurants In MakurdiMetropolis Of Benue State, Nigeria”, Journal of Contemporary Management, ISSN: 1929-0128, 1929-0136, 2012

Thomson, J. ve Gurowka, J.(2005), “Sorting Out The Clutter”, Strategic Finance, 2005

Tse, M.S.C. ve Gong, M.Z.(2009), “ Recognition Of IdleResourcesIn Time-Driven Activity-Based Costingand Resource Consumption Accounting Model”, JAMAR, Vol.7, Number 2, 2009

Usta, Ö.(1996), Turizm, Altın Kitaplar Yayınevi, İstanbul, 1996

Usta, Ö.(2002), Genel Turizm, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2002

Winata, L. ve Mia, L.(2005), “ Information Technology and Performance Effect of Managers’ Participation in Budgetin: Evidence from The Hotel Industry”, Int.Journal of Hospitality Management, Vol:24, Iss:1, March 2005

Weetman, P.(2006), Management Accounting, Spain: Prentice Hall Financial Times, First Edition, 2006

Yıldız, S.B.(2013), “Konaklama İşletmelerinde Markalaşma ve Turistlerin Satın Alma Tercihleri Üzerindeki Etkileri: Antalya’daki Zincir Konaklama İşletmelerinde Bir Uygulama”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir, 2013



Yaşar, R.Ş.(2017), “Zaman Esaslı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile Konteyner Terminallerinde Maliyet Analizi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak/2017

Yılmaz, R. ve Baral, G.(2007), “Kurumsal Performans Yönetiminde Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi, Haziran, Celalabat, Kırgızistan, 2007

Zorlu, Ö.(2008), “Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Hizmetlerinde Dış Kaynak Kullanımı (Outsourcing) ve Marmaris Yöresinde Bir Araştırma”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir, 2008

Kültür ve Turizm Bakanlığı, (Çevrimiçi), <http://www.kultur.gov.tr/> , 27 Ocak 2019

