

STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ KAPSAMINDA SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN ANALİZİ ve BİR OTEL İŞLETMESİNDE UYGULAMA

Prof. Dr. Selim BEKÇİOĞLU*

Dr. Çağrı KÖROĞLU**

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, Marmaris'deki bir otel işletmesinin faaliyette bulunduğu Mayıs-Ekim ayları arasında katlandığı maliyetlerin sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemiyle hesaplanmasının, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre, doğuracağı farklılıkları analiz ederek belirlemektir.

Çalışmada temel hipotez, "sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre, daha doğru maliyet bilgisi sağladığı" şeklinde belirlenmiştir. Yöntem olarak örnek olay yöntemi benimsenmiş olup, çalışmanın materyalini birincil ve ikincil veriler oluşturmaktadır. Birincil veriler, uygulamanın gerçekleştirildiği otelde çalışan yönetici ve işgörenler ile doğrudan yapılan görüşmelerdir. İkincil veriler ise, konuyla ilgili olarak, literatürde yer alan yerli ve yabancı kaynaklardan sağlanan bilgilerdir.

Anahtar Kelimeler: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Faaliyet, Maliyet Dağıtımı, Otel.

ABSTRACT (THE ANALYSIS of THE TIME-DRIVEN ACTIVITY-BASED COSTING METHOD UNDER the SCOPE of THE STRATEGIC COST MANAGEMENT and A CASE STUDY in A HOTEL BUSINESS)

The aim of study is to analyse and determine the possible differences between the costs incurs according to the time-driven activity based costing method versus activity-based costing method. in a Four Stars hotel in Marmaris which runs only during the tourism season between May-October. The main hypothesis of the study is put forward as "The cost information procured by time-driven activity based costing is more precise than the information provided by activity based costing method."

The method adopted for this study is the "case study method. The materials of the study are made up of the primary and the secondary data. The primary data has been derived directly by interviewing the managers and staff working in the hotel in which the study was done. The secondary data has been obtained from the domestic and foreign literature sources related to the subject.

Keywords: Time-driven Activity based costing method, Activity, Cost Distribution, Hotel

* Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İ.İ.B.F.

** Muğla Üniversitesi, Datça Kazım Yılmaz M.Y.O.

GİRİŞ

Günümüzde küreselleşme ve teknolojik gelişmeler sonucunda, ulusal ve uluslararası piyasalarda rekabet önemli bir unsur haline gelmiştir. Bunun sonucunda, tüm sektörlerde olduğu gibi, turizm sektörü ve işletmelerinde rekabet yoğun bir biçimde yaşanmaktadır. İşletmeler bu yoğun rekabet ortamında kâr sağlayabilmek için, çevresinde meydana gelen çeşitli değişimleri, riskleri ve belirsizlikleri göz önünde bulundurmalı; ve kendisini bu değişimlere uygun bir stratejik biçimde yenilemelidir. Bu yönde izlenecek stratejilerden en önemlisi, işletmelerin belirlemiş olduğu stratejik unsurların çok daha ön plânda, kesin, açık ve biçimsel olduğu maliyet analizlerine dayanan ve daha doğru maliyet bilgisi üreten stratejik maliyet yönetimi politikasıdır.

Stratejik maliyet yönetimi, artan rekabet koşullarında muhasebenin işlevini sadece tutulan bilgilerin ilgili kişilere sunulması görevinin dışına çıkarmış, işletmeyle ilgili geleceğe yönelik plân ve stratejilerin oluşturulması ve ortaya çıkabilecek gereksinmelerin önceden belirlenmesine olanak tanıyacak önemli bir araç konumuna getirmiştir. Günümüzde mamul ve hizmet üretimi yapan birçok işletmede stratejik maliyet yönetimi uygulanmaktadır. Stratejik maliyet yönetiminde beş temel yöntem kullanılmakta olup, işletmeler kendi maliyet yapılarına uygun olarak bunlardan birisini kullanmaktadır. Bu yöntemlerden birisi, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemidir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, mamul, hizmet veya faaliyetlerin maliyetlerini doğru bir biçimde hesaplayabilen bir maliyet yöntemi olmasının ötesinde toplam kalite yönetimi için gerekli olan alt yapının kurulmasına da hizmet eden bir sistemdir. Ayrıca bu yöntem, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sis-

temlerinin aksine endirekt maliyetlerin, maliyet öznelerine daha sağlıklı dağıtılmasına yardım eden yararlı bir stratejik maliyet yönetim aracıdır. Ancak, yöntemin çok sayıda faaliyetin olması durumunda doğru sonuç vermemesi, maliyet sürücülerinin bireyler tarafından belirlenmesi sonucu özneliğin ortaya çıkması ve işletmede çalışılmayan veya atıl geçen sürelerin raporlanamaması nedeniyle birçok yönden eleştirilmiştir. Bu eleştirilere belirli açılardan çözüm getirmek amacıyla sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi geliştirilmiştir.

Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, kolay kurulum güncellenebilen, daha gerçekçi maliyet ve kârlılık bilgileri sunan, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin geliştirilmiş şeklidir. Bu yöntem gereksinim duyulan bilgi miktarını azaltmış ve mevcut kapasitenin birim maliyeti ile bir faaliyetin gerçekleşmesi için gerekli zamanın hesaplanmasını gerekli kılmıştır. Ayrıca, bu yöntemde atıl kapasite maliyetleri ayrıştırılarak, müşteri-mamul-sipariş bazında kârlılık hesaplanabilmektedir.

Çalışmada, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminden sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine geçiş süreci incelenmiştir. Bu amaçla, ilk önce faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin zayıf yönlerine değinilmiş ve sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine ilişkin genel açıklamalara yer verilmiştir. Daha sonra uygulamanın yapıldığı otel işletmesinde SDFTM yöntemine göre maliyetler hesaplanarak FTM yönteminden ne gibi farklılıklar olduğu değerlendirilmiştir.

1. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN ZAYIF YÖNLERİ

Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yöntemi, 1980'lerin ortalarında Amerika Birleşik Devleti'ndeki bazı üretim işletmelerindeki tecrübelerle

dayanarak Cooper ve Kaplan tarafından geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerine alternatif olmak üzere geliştirilmiştir (Dalcı ve diğerleri, 2010: 610). FTM yöntemi, işletme kaynaklarını faaliyetlerin, faaliyetleri ise mamul, hizmet, ya da müşterilerin tükettiğini varsayan bir yöntemdir (Max, 2005: 1).

Geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemleri, genel üretim maliyetlerini maliyet yerlerinde toplayıp daha sonra çeşitli maliyet taşıyıcıları vasıtasıyla mamul, hizmet ve benzeri öznelerle yüklerken, FTM yöntemi, genel üretim maliyetlerini maliyet öznelerine uygun faaliyet ölçütleri ile yüklemektedir. FTM yöntemi sayesinde yöneticilerin tüm gelirlerinin iyi gelir olmadığı ve tüm müşterilerinin de kârlı müşteriler olmadığını anladıkları belirtilmektedir. Ancak, gerek işletme kazançlarıyla ilgili gerekse müşteri kârlılıklarıyla ilgili işletmelere çeşitli fırsatları sunan FTM yönteminin özellikle güncellenmesi ve uygulanmasında yaşanan zorlukların sistemin dezavantaj olduğu düşünülmektedir.

FTM yöntemine ilişkin yukarıda verilen bilgiler ışığı altında bu yöntemin zayıf yönlerini şu şekilde özetleyebiliriz (Koşan, 2007a: 81-83 ; Polat, 2008: 28-30 ; Kaplan ve Anderson, 2007: 7):

- Karmaşık bir yöntem olması,
- Ölçümlerden kaynaklanan hatalar,
- Kurulumunun uzun olması,
- Güncellemede yaşanan zorluklardır.

FTM yöntemi ile yaşanan yukarıdaki problemler, 1990'lı yılların başında geliştirilen FTM yönteminin son yıllarda ekonomide ve iş çevrelerinde yaşanan gelişmelere paralel olarak süreç dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme (SDFTM) yöntemi olarak yenilendiği belirtilmektedir.

Maliyetlerin ve kârlılığın sürekli ve dinamik bir şekilde ölçülebileceğini belirten SDFTM yönteminin etkin bir yönetim sistemi olacağı ve FTM yöntemine yöneltilen eleştiriler içerisinde yer alan çeşitli olumsuzlukları ortadan kaldıracığı savunulmaktadır (Koşan, 2007b: 156-157).

2. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNDEN SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNE GEÇİŞ

1980'li yıllarda ilk defa kullanıma giren FTM yöntemi, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinin birçok eksikliğini gidermiş olup, üretim ve hizmet alanlarında işletmelere çok büyük faydalar sağlamıştır (Newman ve Robinson, 1998: 375). İşletmeler, FTM uygulamaları ile kârlılığı artırıcı birçok fırsat ile birlikte maliyetleri kurumsal anlamda çok daha etkin yönetebilmenin yollarını keşfetmişlerdir (Saban ve İrak, 2009: 99). Ayrıca, FTM yöntemiyle hesaplanan maliyetler yöneticilere verecekleri kararlarda fayda sağlayıp, gelişim fırsatlarını yakalama yönünde çeşitli olanaklar sağlamıştır (Stouthuysen vd., 2010: 84).

FTM yönteminin yukarıda belirtilen çeşitli yararlarına rağmen dinamik ortamlarda temel faaliyetlerin hesaplanmasının, yöntemin kurulmasının ve işletilmesinin çok maliyetli ve zaman alıcı olması nedeniyle birçok işletme FTM yöntemini bırakıp yeni bir yöntem arayışına girmiştir (Everaert vd., 2008a: 176). Böylece, S. R. Anderson ve Acorn Systems ekibi tarafından FTM yöntemine bir alternatif olarak geliştirilen ve FTM yönteminde meydana gelen problemleri çözme konusunda başarılı olan SDFTM isminde yeni bir yöntem geliştirmişlerdir.

SDFTM yöntemi tıpkı FTM yöntemi gibi işletme kaynaklarının faaliyetler tarafından, faaliyetlerin ise, ilgili maliyet öznesi tarafından kulla-

nıldığı bir maliyet yöntemidir. Bu yöntemin uygulanması hızlı ve kolay, güncellemesi ucuz, kullanılan kapasiteyi ve etkin süreci görme olanağı daha fazladır. Yöntem gelecekteki kaynak talebini siparişlerin miktarına ve karmaşıklığına dayanarak tahmin etme imkânı da vermektedir. Bu özellikleri ile SDFTM yöntemi, yöneticiler için daha kullanışlı olmaktadır (Saban ve İrak, 2009: 98).

Çalışmanın bu kısmında SDFTM yöntemine ilişkin genel açıklamalara yer verilecektir. Bu bağlamda, SDFTM yönteminin ortaya çıkışı, tanımı, amacı ve temel özelliği, genel yapısı konularına yer verilmiştir.

2.1. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Ortaya Çıkışı

SDFTM yöntemi, FTM yönteminin zorluk ve kısıtlamalarını ortadan kaldırmak için 1990'lı yılların sonlarına doğru S. R. Anderson ve Acorn Systems ekibi tarafından ortaya atılan yeni bir yöntemdir (www.acornsys.com/time-driven-activity-based-costing.aspx).

Bu yöntemin tarihsel süreci, S. R. Anderson ve Acorn Systems işletmesinin zaman denklemlerini ve ortalama zaman tahminlerini kullanarak daha tutarlı ve etkin model süreçleri konusunda deneyler yapmasıyla başlamıştır. R. S. Kaplan ise yapmış olduğu çalışmalarda tüm maliyet sisteminin nasıl iki parametre (tedarik edilen kapasite için maliyet oranı ve her bir işlemde kullanılan kapasite) üzerine inşa edilebileceğini tanımlayarak SDFTM yönteminin ortaya çıkışının arka plânı vurgulanmıştır. 2004 yılında S. R. Anderson ve R.S. Kaplan bir araya gelerek, bu yöntemi geliştirmeye ve tamamlamaya yönelik yazılar yazarak SDFTM yönteminin, literatürde SMY yaklaşımlarına ilave edilecek etkin bir yöntem olarak kullanılmasını sağlamışlardır (Everaert vd., 2008b: 126).

2.2. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tanımı, Amacı ve Temel Özelliği

SDFTM yöntemi en genel anlamıyla işletmelere, maliyetlerin ve kapasite kullanımının belirlenmesi, siparişlerin, mamul, ya da hizmetlerin ve müşteri kârlılıklarının tespiti için hassas ve pratik çözümler oluşturan stratejik maliyet yönetimi yaklaşımı olarak tanımlanabilir (Kaplan ve Anderson, 2007: 4). Ayrıca, SDFTM yöntemi, işletmelere maliyet yönetim sistemlerini geliştirme olanağı sağlayarak süreç geliştirme için öncelikleri belirleme, mamul ve hizmet miktarını belirleme, müşteri siparişlerini fiyatlama ve müşteri ilişkilerini karşılıklı fayda esasına göre yönetmede kendilerine çok fayda yaratacak doğru maliyet ve kârlılık bilgileri sağlamaktadır (Kaplan ve Anderson, 2004: 133).

SDFTM yönteminin en temel amacı ise, gereksiz zaman harcanmasına neden olan faaliyetler ve yüksek maliyetli araştırmalar sonlandırılarak FTM yönteminden daha doğru bilgi sağlanmasıdır. Böylece FTM yönteminin yararları çoğaltılmakta ve eksik yönleri azaltılmaktadır (Atmaca ve Terzi, 2007: 372 ; Barrett, 2005: 2). Yöntemin en önemli özelliği, kapasitenin dinamik şekilde hesaplanıp, faaliyet maliyetlerine yansıtılabilmesi ve atıl kapasite maliyetinin ayrıştırılabilmesidir. Bu nedenle, SDFTM yöntemi işletme yöneticilerine daha anlamlı maliyet ve kârlılık bilgilerini, daha hızlı ve daha ucuza sunmaktadır (Demir, 2009: 46).

2.3. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Genel Yapısı

SDFTM yöntemi, FTM yönteminde olduğu gibi kaynakların faaliyetler tarafından, faaliyetlerin ise ilgili maliyet özneleri tarafından kullanıldığı temel mantığına dayanan bir maliyet hesaplama yöntemidir (Koşan, 2007a: 84). SDFTM yöntemi

mi, faaliyetlerin yerine getirilmesi için gereken süre ile mevcut kapasitenin birim süre maliyeti yardımıyla her bir işlem, mamul, hizmet, ya da müşterinin kaynak talebinin hesaplanmasında yöneticilere yardımcı olan FTM yönteminin gelişmiş şeklidir. (Saban ve İrak, 2009: 99).

SDFTM yönteminin uygulanması için, yukarıda belirtildiği üzere mevcut kapasitenin birim süre maliyeti ile faaliyetlerin yerine getirilmesi için gerekli birim süre olmak üzere iki temel parametreye ihtiyaç duyulmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2007: 8). Bu parametrelerden birim süre maliyeti şu formül yardımıyla hesaplanabilir (Kaplan ve Anderson, 2003: 7):

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{\text{Faaliyet Merkezinin Toplam Maliyeti}}{\text{Faaliyet Merkezinin Pratik Kapasitesi}}$$

Birim maliyetin hesaplanmasında, yukarıda belirtilen formülde yer alan faaliyet merkezinin toplam maliyetinin hesaplanması, faaliyette bulunan bölümlerle ilgili tüm maliyetlerin toplanmasıyla yapılır (Kaplan ve Anderson, 2004: 133). Faaliyet merkezinin toplam maliyeti belirlendikten sonra ikinci hesaplanması gereken unsur, faaliyet merkezinin pratik kapasitesidir. SDFTM yönteminde pratik kapasite, çalışılan vardiya sayısına göre hesaplanan yıllık mesai süresinden hafta sonu ve diğer tatiller, yıllık izinler, gün içindeki yemek ve dinlenme molaları, olağan bakım, ayar ve bekleme süreleri ve diğer normal kesintiler düşüldükten sonra kalan sürede tam verimle çalışılması halinde ulaşılacak maksimum faaliyet düzeyi olarak tanımlanabilir (Büyükmirza, 2003: 527).

SDFTM yönteminde tedarik edilen kaynak kapasitesinin birim maliyeti hesaplandıktan sonra her birim faaliyeti yerine getirmek için gereken birim zamanın hesaplanması gerekmektedir (Cengiz, 2011: 41). Birim zaman, çalışanlarla

yüz yüze görüşme yapılarak, ya da doğrudan gözlemler yapılarak elde edilebilir. Geleneksel yöntemde olduğu gibi anket yapmaya gerek yoktur. Ancak, SDFTM yönteminin büyük kurumlarda uygulanması sonucu çalışanlarla anket yapmak işe yarayabilir. Birim zamanın belirlenmesinde önemli olan çalışanın bir işi yapmak için örneğin, siparişleri işleme koymak gibi harcadığı zamanın oranı ile ilgili olmayıp o işin bir partisini tamamlamak için (bir siparişi işleme koymak için gereken zaman) harcadığı zaman olduğunun altı çizilmelidir (Gümüş, 2007: 112). Burada yüzde yüz doğruluk temel kıstas olmayıp tutarlı bir sonuç yeterli görülmektedir (Kaplan ve Anderson, 2004: 133).

SDFTM yönteminin yapısına ilişkin yukarıda verilen bilgiler kapsamında yöntemin uygulanabilmesi için altı aşamalı bir sürecin tamamlanması gerekmektedir. Bu aşamaları şu şekilde sıralayabiliriz (Bruggeman vd., 2005: 10):

- Faaliyet merkezlerinin belirlenmesi,
- Her bir faaliyet merkezinin maliyet tespitinin yapılması,
- Her bir faaliyet merkezi için pratik kapasitenin hesaplanması,
- Her bir faaliyet merkezinin birim maliyetlerinin hesaplanması,
- Faaliyetlerin yerine getirilmesi için gerekli birim zamanın hesaplanması,
- Her bir faaliyetin birim maliyetlerinin hesaplanması.

3. SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN BİR OTEL İŞLETMESİNDE UYGULANMASI

Uygulamanın yapıldığı otel işletmesi, 2003'de Marmaris ilçesinin Armutalan mevkiinde çam

ormanları içinde kurulmuş dört yıldızlı bir oteldir. Tesisin toplam oda sayısı 426, yatak sayısı ise, 852'dir. Tesiste restoran, balo salonu, bar, sauna, internet gibi müşterilere hizmet sunan genel hizmet alanlarının yanı sıra, çeşitli hizmetler de sunulmaktadır. Otel işletmesine Mayıs-Ekim ayları arasında dört tip müşteri grubu gelmiştir. Bu müşteri gruplarını A, B, C ve D olarak belirlemek gerekirse;

- **A Grubu Müşteriler:** Otelde tam pansiyon olarak konaklayan müşterilerdir.
- **B Grubu Müşteriler:** Otelde yarım pansiyon olarak konaklayan müşterilerdir.
- **C Grubu Müşteriler:** Bu tip müşteri grupları otelde sabah kahvaltısı + konaklama faaliyetlerinden yararlanan müşterilerdir.
- **D Grubu Müşteriler:** Bu tip müşteri grupları otelde sadece konaklama faaliyetinden yararlanan müşterilerdir.

Otel işletmesinde altı aylık dönem zarfında yukarıda belirtilen müşteri gruplarına satılan yatak sayıları aşağıda yer alan Tablo-1'de yer almaktadır.

Tablo-1: Aylara Göre Müşteri Gruplarına Satılan Yatak Sayısı

Müşteri Grupları	Aylara Göre Satılan Yatak Sayısı						Toplam
	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	
A Grubu	10.616	13.053	14.434	13.994	13.262	8.558	73.917
B Grubu	5.408	6.650	7.353	7.129	6.756	4.360	37.656
C Grubu	2.404	2.955	3.268	3.168	3.003	1.938	16.736
D Grubu	1.602	1.971	2.179	2.113	2.001	1.292	11.158
Toplam	20.030	24.629	27.234	26.404	25.022	16.148	139.467

Altı aylık süre zarfında otel işletmesinde meydana gelen giderler ve bunların toplam içindeki payları Tablo-2'de gösterilmiştir.

Tablo-2: X Otel İşletmesinin Gider Kalemleri ve Tutarları

Gider Kalemleri	Tutarlar (TL)	Payı (%)
Personel Ücreti	1.752.000	30,90
Yiyecek Gideri	694.008	12,24
İçecek Gideri	829.521	14,63
Çamaşırhane	243.810	4,3
Mefruşat (Döşeme) Gideri	96.390	1,70
Pazarlama Gideri	174.636	3,08
Temizlik Gideri	373.086	6,58
Bakım-Onarım Gideri	159.327	2,81
Elektrik-Su-Yakıt Gideri	328.860	5,80
Telefon Gideri	27.216	0,48
Amortisman	357.210	6,30
Kırtasiye Giderleri	76.008	1,34
Diğer Giderler	557.928	9,84
TOPLAM	5.670.000	100

Otel işletmesi 2010 yılından bu yana maliyetlerini, FTM yöntemine göre hesaplamaktadır. Bu nedenle, otelin bölümlerini dört temel faaliyet merkezine ayırarak, yukarıda yer alan gider kalemlerini belirli yüklenme oranları vasıtasıyla bu faaliyet merkezlerine aktarmışlardır. Bu aktarma işlemi Tablo-3’de gösterilmiştir.

Tablo-3: Faaliyet Merkezlerinde Toplanan Gider Kalemleri

Gider Kalemleri \ Faaliyet Merkezi	Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi	Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi	Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi	Otelin Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi	TOPLAM TUTAR (TL)
Personel Ücreti	473.108,19	829.500,02	116.498,63	332.893,16	1.752.000
Yiyecek Giderleri	-	694.008	-	-	694.008
İçecek Giderleri	-	829.521	-	-	829.521
Çamaşırhane Giderleri	182.857,34	48.761,96	7.314,29	4.876,42	243.810
Mefruşat Giderleri	63.724,74	4.601,38	1.162,44	26.901,44	96.390
Pazarlama Gideri	-	-	174.636	-	174.636
Temizlik Giderleri	234.056,58	33.800,96	3.013,80	102.214,66	373.086
Bakım-Onarım Giderleri	105.155,82	25.492,32	6.373,08	22.305,78	159.327
Elektrik Giderleri	133.338,79	55.174,67	6.896,83	34.484,17	229.894,47
Su Giderleri	54.617,30	15.856,64	1.761,85	15.856,64	88.092,42
Yakıt Giderleri	-	10.873,11	-	-	10.873,11
Telefon Giderleri	12.791,52	816,48	7.620,48	5.987,52	27.216
Amortisman Giderleri	181.003,46	68.479,09	16.009,69	91.717,76	357.210
Kırtasiye Giderleri	26.602,8	21.282,24	9.120,96	19.002	76.008
Diğer Giderler	139.482	139.482	139.482	139.482	557.928
TOPLAM	1.606.738,54	2.777.649,86	489.890,05	795.721,54	5.670.000

Tablo-3'de faaliyet merkezlerine yüklenen toplam gider kalemleri gösterilmiştir. Faaliyet merkezlerinden biri olan otelin genelini ilgilendiren faaliyet merkezi, müşteri gruplarının direkt olarak kullanmış olduğu bir faaliyet olmadığı için FTM yöntemi ile çalışmanın temel konusunu oluşturan SDFTM yönteminde kullanılmaz. Bu nedenle, otelin genelini ilgilendiren faaliyet merkezinde biriken toplam gider tutarı, belirli oranlarda otelin diğer faaliyet merkezlerine dağıtılmıştır. Yöneticilerden alınan bilgiler ışığı altında, otelin genelini ilgilendiren faaliyet mer-

kezinde biriken giderler, şu oranlara göre dağıtılmıştır.

- Odalar bölümü faaliyet merkezine %55,
- Yiyecek-içecek faaliyet merkezine %35,
- Pazarlama bölümü faaliyet merkezine %10 oranında yükleme yapılmıştır.

Otelin genelini ilgilendiren faaliyet merkezindeki giderlerin diğer faaliyet merkezlerine yüklenmesi sonucunda yeni durum Tablo-4'de gösterilmiştir.

Tablo-4: Faaliyet Merkezlerinin Toplam Giderleri (TL)

FAALİYET MERKEZLERİ	TOPLAM GİDERLER (TL)
Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi	2.044.385,39
Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi	3.056.152,40
Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi	569.462,21
TOPLAM	5.670.00

Otel işletmesine ait yukarıda verilen bilgilere göre, işletmede SDFTM yönteminin uygulanabilmesi için sırasıyla aşağıdaki işlemler yapılmıştır.

3.1. Faaliyet Merkezlerindeki Faaliyetlerin Tespit Edilmesi

Otel işletmesinde otelin genelini ilgilendiren faaliyet merkezinin belirli oranlar dâhilinde diğer merkezlere aktarılması sonucu üç faaliyet merkezi söz konusudur. Bu faaliyet merkezlerinde gerçekleşen faaliyetler aşağıdaki gibidir.

- **Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi:** Rezervasyon işlemlerinin yapılması, müşterilere bilgi verilmesi, giriş ve çıkış işlemlerinin yapılması, odaların günlük temizliği ve çıkış sonrası temizlik.

- **Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi:** Kahvaltı faaliyetleri, öğle yemeği faaliyetleri, akşam yemeği faaliyetleri, bar faaliyetleri.

- **Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi:** Promosyon faaliyetleri, müşteri ziyaretleri, telefon, fax, e-mail faaliyetleri.

3.2. Faaliyet Merkezlerinin Birim Kapasite Maliyetlerinin Tespit Edilmesi

Birim maliyetin hesaplanabilmesi için, faaliyet merkezinin toplam maliyetinin o faaliyet merkezinde çalışanların pratik kapasitesine bölünmesiyle elde edilir. Tablo-5'de pratik kapasite ve birim maliyetler gösterilmiştir.

Tablo-5: SDFTM Yöntemine Göre Pratik Kapasite ile Birim Kapasite Maliyetinin Tespiti

Faaliyet Merkezi	Faaliyet Merkezinin Maliyeti (TL)	Aktif Çalışanların Sayısı	Aylık Çalışılan Gün Sayısı	Günlük Çalışma Zamanı (SAAT)	Mola Eğitim, Dinlenme Zamanı (SAAT)	Birim Çalışan İçin Net Çalışma Süresi (SAAT)	Birim Çalışan İçin Net Aylık Çalışma Süresi (SAAT)	Birim Çalışan İçin Net Aylık Çalışma Süresi (DAKİKA)	Toplam Çalışanlar İçin Net Aylık Pratik Kapasite (DAKİKA)	Birim Kapasite (Süre) Maliyeti (TL/Dakika)
Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi	2.044.385,39	49	24	9	1	8	192	11.520	3.386.880	0,6036190
Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi	3.056.152,40	73	24	9	1	8	192	11.520	5.045.760	0,605672
Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi	569.462,21	4	24	9	1	8	192	11.520	276.480	2,059686
TOPLAM	5.670.000									

3.3. Faaliyet Merkezlerinin Maliyet Yükleme oranlarının ve Kapasite Kullanım Bilgilerinin Tespit Edilmesi

SDFTM yönteminin uygulanmasında gerekli olan bir diğer bilgi ise, faaliyet merkezlerinin maliyet yükleme oranları, maliyet özneleri tarafından tüketilen her bir faaliyetin süresi ile maliyeti, faaliyet merkezleri bazında; toplam kapasite maliyeti ile toplam kullanılan ve kullanılmayan kapasite maliyet bilgileri hesaplanmıştır.

Her faaliyet merkezi için hesaplanan bu bilgiler, alt başlıklar altında tablolar yardımıyla gösterilmiştir.

3.3.1. Odalar Bölümü Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme Oranlarının ve Kapasite Kullanım Bilgilerinin Tespit Edilmesi

Odalar bölümü faaliyet merkezinin maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin tespit edilmesi için, Tablo-6 oluşturulmuştur.

Tablo-6: Odalar Bölümü Faaliyet Merkezinde Faaliyetlerin Yerine Getirilmesi için Gereken Süre ile Maliyet Yükleme Oranlarının Tespiti

FAALİYETLER	Birim Faaliyet Süresi (Dakika/Yatak)	Birim Süre Maliyeti (TL/Dakika)	Birim Maliyet Yükleme Oranı (TL/Yatak)	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücü Miktarı (Yatak Sayısı)	Toplam Tüketilen Süre (Dakika)	Toplam Faaliyet Maliyeti (TL)
Rezervasyon İşlemlerinin Yapılması	2,5	0,6036190	1,5090475	Yatak Sayısı	128.309	320.772,5	193.624,38
Müşterilere Bilgi Verilmesi	1,4	0,6036190	0,8450666	Yatak Sayısı	139.467	195.253,8	117.858,90
Giriş İşlemlerinin Yapılması	2,3	0,6036190	1,3883237	Yatak Sayısı	139.467	320.774,1	193.625,34
Çıkış İşlemlerinin Yapılması	1,2	0,6036190	0,7243428	Yatak Sayısı	139.467	167.360,4	101.021,92
Odaların Günlük Temizlik İşlemleri	5,5	0,6036190	3,3199045	Yatak Sayısı	139.467	767.068,5	463.017,12
Çıkış Sonrası Temizlik	9,8	0,6036190	5,9154662	Yatak Sayısı	139.467	1.366.776,6	825.012,32
Toplam Kullanılan						3.138.005,9	1.894.159,98
Pratik Kapasite						3.386.880	2.044.385,39
ATIL KAPASİTE						248.874,1	150.225,41
Kullanılmayan Kapasite Oranı (%)						7,34	7,34

3.3.2. Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme Oranlarının ve Kapasite Kullanım Bilgilerinin Tespit Edilmesi

Yiyecek-İçecek bölümü faaliyet merkezinin maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin tespit edilmesi için, Tablo-7 oluşturulmuştur.

Tablo-7: Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezinde Faaliyetlerin Yerine Getirilmesi İçin Gereken Süre ile Maliyet Yükleme Oranlarının Tespiti

FAALİYETLER	Birim Faaliyet Süresi (Dakika/Yatak)	Birim Süre Maliyeti (TL/Dakika)	Birim Maliyet Yükleme Oranı (TL/Yatak)	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücü Miktarı (Yatak Sayısı)	Toplam Tüketilen Süre (Dakika)	Toplam Faaliyet Maliyeti (TL)
Kahvaltı Faaliyetlerinin Yerine Getirilmesi	8	0,605672	4,845376	Yatak Sayısı	128.309	1.026.472	621.705,35
Öğle Yemeği Faaliyetlerinin Yerine Getirilmesi	17	0,605672	10,296424	Yatak Sayısı	73.917	1.256.589	761.080,77
Akşam Yemeği Faaliyetlerinin Yerine Getirilmesi	15,5	0,605672	9,387916	Yatak Sayısı	111.573	1.729.381,5	1.047.437,95
Bar Faaliyetlerinin Yerine Getirilmesi	5	0,605672	3,02836	Yatak Sayısı	139.467	697.335	422.356,28
Toplam Kullanılan						4.709.777,5	2.852.580,35
Pratik Kapasite						5.045.760	3.056.152,40
ATIL KAPASİTE						335.982,5	203.572,05
Kullanılmayan Kapasite Oranı (%)						6,66	6,66

3.3.3. Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme Oranlarının ve Kapasite Kullanım Bilgilerinin Tespit Edilmesi

Otel işletmesinde pazarlama bölümü faaliyet merkezinin maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin tespit edilmesi için, otel işletmesinin pazarlama bölümünde çeşitli gözlemler ve bu merkezlerde çalışanlarla görüşmeler yapılarak her müşteri faaliyeti için harcanan birim zamanlar tespit edilmiştir.

Pazarlama bölümü faaliyet merkezinde üç temel faaliyet gerçekleşmekte olup, bu faaliyetlerin içerikleri şu şekildedir:

- **Promosyon Faaliyetleri:** Promosyon faaliyetleri, müşteriler için promosyon paketlerinin temini ve çeşitli promosyon indirimleri hakkında

müşterilere bilgi verme faaliyetlerinden oluşmaktadır.

- **Müşteri Ziyaret Faaliyetleri:** Müşteri ziyaretlerinin yapılması faaliyetleri, müşterilerin istek ve şikayetlerinin dinlenmesi ve müşterilere verilen hizmet kalitesinin belirlenmesi amacıyla görüşmelerin yapılması faaliyetlerinden oluşmaktadır.

- **Telefon, Faks ve E-Mail Faaliyetleri:** Otel işletmesine rezervasyon yapan müşterilerin otele gelmeden önce çeşitli bilgilerine ihtiyaç duyulması nedeniyle gerçekleşen faaliyetlerdir.

Pazarlama bölümü faaliyet merkezinin maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin tespit edilmesi için, Tablo-8 oluşturulmuştur.

Tablo-8: Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezinde Faaliyetlerin Yerine Getirilmesi için Gereken Süre ile Maliyet Yükleme Oranlarının Tespiti

FAALİYETLER	Birim Faaliyet Süresi (Dakika/Yatak)	Birim Süre Maliyeti (TL/Dakika)	Birim Maliyet Yükleme Oranı (TL/Yatak)	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücü Miktarı (Yatak Sayısı)	Toplam Tüketilen Süre (Dakika)	Toplam Faaliyet Maliyeti (TL)
Promosyon Faaliyetlerinin Yerine Getirilmesi	0,36	2,059686	0,74148696	Yatak Sayısı	139.467	50.208,12	103.412,96
Müşteri Ziyaretlerinin Yapılması	1,12	2,059686	2,30684832	Yatak Sayısı	111.573	124.961,76	257.381,99
Telefon, Faks ve E-Mail Faaliyetlerinin Yerine Getirilmesi	0,70	2,059686	1,4417802	Yatak Sayısı	128.309	89.816,3	184.993,38
Toplam Kullanılan						264.986,18	545.788,33
Pratik Kapasite						276.480	569.462,21
ATIL KAPASİTE						11.493,82	23.673,88
Kullanılmayan Kapasite Oranı (%)						4,15	4,15

3.4. Faaliyet Maliyetlerinin Müşteri Gruplarına Yüklenmesi

SDFTM yönteminin diğer aşamasını faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelerine yüklenmesi oluşturmaktadır. Her müşteri grubunun yatak maliyetini hesaplamak için her faaliyet merkezi ayrı olarak ele alınmış ve tablolar oluşturulmuştur.

3.4.1. Odalar Bölümü Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Müşteri Gruplarına Yüklenmesi

SDFTM yönteminde faaliyet maliyetlerinin, müşteri gruplarına yüklenmesinde her faaliyet maliyetinin birim maliyet yükleme oranıyla, maliyet sürücü miktarının çarpılır. Odalar bölümü faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin, müşteri grubuna yüklenmesi için, Tablo-9 oluşturulmuştur.

Tablo-9: SDFTM Yönteminde Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Müşteri Gruplarına Yüklenmesi

FAALİYETLER	MALİYET SÜRÜCÜLERİ	MALİYET SÜRÜCÜ MİKTARI (YATAK)	MALİYET YÜKLEME ORANI (TL/YATAK)	TOPLAM MALİYET (TL)
Rezervasyon İşlemlerinin Yapılması	A Müşteri Yatak	73.917	1,5090475	111.544,26
	B Müşteri Yatak	37.656	1,5090475	56.824,69
	C Müşteri Yatak	16.736	1,5090475	25.255,42
TOPLAM				193.624,38
Müşterilere Bilgi Verilmesi	A Müşteri Yatak	73.917	0,8450666	62.464,79
	B Müşteri Yatak	37.656	0,8450666	31.821,83
	C Müşteri Yatak	16.736	0,8450666	14.143,03
	D Müşteri Yatak	11.158	0,8450666	9.429,25
TOPLAM				117.858,90
Giriş İşlemlerinin Yapılması	A Müşteri Yatak	73.917	1,3883237	102.620,72
	B Müşteri Yatak	37.656	1,3883237	52.278,72
	C Müşteri Yatak	16.736	1,3883237	23.234,99
	D Müşteri Yatak	11.158	1,3883237	15.490,92
TOPLAM				193.625,34
Çıkış İşlemlerinin Yapılması	A Müşteri Yatak	73.917	0,7243428	53.541,25
	B Müşteri Yatak	37.656	0,7243428	27.275,85
	C Müşteri Yatak	16.736	0,7243428	12.122,60
	D Müşteri Yatak	11.158	0,7243428	8.082,22
TOPLAM				101.021,92

Odalarnn Günlük Temizlik İşlemleri	A Müşteri Yatak	73.917	3,3199045	245.397,38
	B Müşteri Yatak	37.656	3,3199045	125.014,32
	C Müşteri Yatak	16.736	3,3199045	55.561,92
	D Müşteri Yatak	11.158	3,3199045	37.043,49
TOPLAM				463.017,12
ıkış Sonrası Temizlik İşlemleri	A Müşteri Yatak	73.917	5,9154662	437.253,52
	B Müşteri Yatak	37.656	5,9154662	222.752,80
	C Müşteri Yatak	16.736	5,9154662	99.001,24
	D Müşteri Yatak	11.158	5,9154662	66.004,77
TOPLAM				825.012,32
GENEL TOPLAM				1.894.159,98

3.4.2. Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Müşteri Gruplarına Yüklenmesi

Yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin, müşteri gruplarına yüklenmesi için, Tablo-10 oluşturulmuştur.

Tablo-10: SDFTM Yönteminde Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Müşteri Gruplarına Yüklenmesi

FAALİYETLER	MALİYET SÜRÜCÜLERİ	MALİYET SÜRÜCÜ MİKTARI (YATAK)	MALİYET YÜKLEME ORANI (TL/YATAK)	TOPLAM MALİYET (TL)
Kahvaltı Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	4,845376	358.155,66
	B Müşteri Yatak	37.656	4,845376	182.457,48
	C Müşteri Yatak	16.736	4,845376	81.092,21
TOPLAM				621.705,35
gle Yemeği Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	10,296424	761.080,77
TOPLAM				761.080,77
Akşam Yemeği Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	9,387916	693.926,59
	B Müşteri Yatak	37.656	9,387916	353.511,36
TOPLAM				1.047.437,95

Bar Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	3,02836	223.847,29
	B Müşteri Yatak	37.656	3,02836	114.035,92
	C Müşteri Yatak	16.736	3,02836	50.682,63
	D Müşteri Yatak	11.158	3,02836	33.790,44
TOPLAM				422.356,28
GENEL TOPLAM				2.852.580,35

3.4.3. Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Müşteri Gruplarına Yüklenmesi

Pazarlama bölümü faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin, müşteri gruplarına yüklenmesi için, Tablo-11 oluşturulmuştur.

Tablo-11: SDFTM Yönteminde Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Müşteri Gruplarına Yüklenmesi

FAALİYETLER	MALİYET SÜRÜCÜLERİ	MALİYET SÜRÜCÜ MİKTARI (YATAK)	MALİYET YÜKLEME ORANI (TL/YATAK)	TOPLAM MALİYET (TL)
Promosyon Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	0,74148696	54.808,49
	B Müşteri Yatak	37.656	0,74148696	27.921,43
	C Müşteri Yatak	16.736	0,74148696	12.409,53
	D Müşteri Yatak	11.158	0,74148696	8.273,51
TOPLAM				103.412,96
Müşteri Ziyaretleri	A Müşteri Yatak	73.917	2,30684832	170.515,31
	B Müşteri Yatak	37.656	2,30684832	86.866,68
TOPLAM				257.381,99
Telefon, Faks ve E-Mail Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	1,4417802	106.572,07
	B Müşteri Yatak	37.656	1,4417802	54.291,68
	C Müşteri Yatak	16.736	1,4417802	24.129,63
TOPLAM				184.993,38
GENEL TOPLAM				545.788,33

3.5. Müşteri Gruplarının Birim Maliyetlerinin Hesaplanması

SDFTM yönteminde, her müşteri grubunun tüm faaliyet merkezlerinde oluşan faaliyetlerden almış olduğu maliyetler belirlendikten sonra, her müşteri grubunun birim maliyetlerinin hesaplanması gerekmektedir. Birim maliyetlerin hesaplanması, uygulamanın temel konusunu oluşturan SDFTM yönteminin en son aşamasını oluşturmaktadır.

Her müşteri grubu için hesaplanan birim maliyetler, Tablo-12’de ayrıntılı bir biçimde gösterilmiştir.

Tablo-12: Müşteri Gruplarının Birim Maliyetleri

MÜŞTERİ GRUPLARI	HER GRUBUN ALDIĞI MALİYET (TL)	SATILAN YATAK SAYISI	BİRİM MALİYET (TL/YATAK)	MALİYET ORANLARI (%)
A Müşteri Grubu	3.381.728,09	73.917	45,75	38
B Müşteri Grubu	1.335.052,76	37.656	35,45	29
C Müşteri Grubu	397.633,21	16.736	23,76	20
D Müşteri Grubu	178.114,60	11.158	15,96	13
Toplam	5.292.528,66	139.467		100

Tablo-12’de otel işletmesinin faaliyet merkezlerinde meydana gelen çeşitli faaliyetlerden yararlanan müşteri gruplarının, işletmeye yüklediği birim maliyetler yer almaktadır. İşletmenin bütün faaliyetlerinden yararlanan A müşteri grubu, otel açısından en yüksek birim maliyetli olup, D müşteri grubu ise, en düşük birim maliyete sahiptir.

4. MÜŞTERİ MALİYETLERİ BAKIMINDAN HER İKİ YÖNTEMİN KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışmanın bu kısmında, SDFTM yöntemine göre hesaplanmış olduğumuz müşteri maliyetleri ile otel işletmesinde uygulanan FTM yöntemi sonucunda elde edilen maliyetler karşılaştırılmıştır. Karşılaştırmanın yapılabilmesi için, Tablo-13 ile Tablo-14 oluşturulmuştur.

Tablo-13: SDFTM Yöntemi ve FTM Yönteminde Müşteri Gruplarının Birim Maliyetleri

MÜŞTERİ GRUPLARI	FTM YÖNTEMİ (TL/Yatak)	SDFTM YÖNTEMİ (TL/Yatak)	FARK (TL/Yatak)
A Müşteri Grubu	49,18	45,75	3,43
B Müşteri Grubu	37,61	35,45	2,16
C Müşteri Grubu	25,67	23,76	1,91
D Müşteri Grubu	16,93	15,96	0,97

Tablo-14: SDFTM Yöntemi ve FTM Yönteminde Müşteri Gruplarının Toplam Maliyetleri

MÜŞTERİ GRUPLARI	FTM YÖNTEMİ (TL)	SDFTM YÖNTEMİ (TL)	FARK (TL)
A Müşteri Grubu	3.635.408,43	3.381.728,09	253.680,34
B Müşteri Grubu	1.416.072,71	1.335.052,76	81.019,95
C Müşteri Grubu	429.624,16	397.633,21	31.990,95
D Müşteri Grubu	188.894,70	178.114,60	10.780,10

Tablo-13 ve Tablo-14’de görüleceği üzere uygulamanın gerçekleştirildiği işletmenin uygulamış olduğu FTM yönteminden sağlanan sonuçlar ile SDFTM yöntemi ile hesaplanan sonuçlar arasında farklılıklar bulunmaktadır.

Otel işletmesi, 2010-2011 döneminden itibaren FTM yöntemini uygulamaya başlamıştır. Bu nedenle, işletmenin faaliyette bulunduğu dönemler itibarıyla her bölümde çalışan toplam personelin, bir faaliyeti yerine getirebilmek için harcamış olduğu süre, standart olarak belirlenmiştir. Standart süreler, çalışanların pratik kapasitesinin tamamını, ya da başka bir deyişle, kapasitesinin %100’ünü kullandığı varsayımı altında oluşturulmuştur. Bu nedenle, bir faaliyetin yeri-

ne getirilmesi için belirlenen standart süreler, yüzde olarak verilmiştir.

Ancak, otel işletmesinde SDFTM yönteminin uygulanması durumunda, çalışanların bir faaliyeti yerine getirebilmek için harcamış oldukları süreler, yapılan gözlemler sonucunda tespit edilmiştir. Bu süreye, fiili, ya da başka bir deyişle gerçekleşmiş süre de denilebilir. SDFTM yönteminde tespit edilen fiili süre, yöneticilerin FTM yöntemine göre belirlemiş oldukları standart sürelerden farklı çıkmaktadır. Örneğin, odalar bölümü faaliyet merkezinde, rezervasyon işleminin gerçekleşmesi için bir kişinin harcamış olduğu standart süreyi yöneticiler %14 olarak belirlemekte ve zaman olarak 3,5 dakikaya denk

gelmektedir. Ancak, SDFTM yönteminde rezervasyon işlemi, yapılan gözlem sonucunda 2,5 dakikada gerçekleşmektedir. Arada bir dakikalık fark bulunmaktadır. Bu iki zaman arasındaki farka, “atıl kapasite” denilmektedir.

Sonuç olarak, FTM yöntemi, hesaplanan bu atıl kapasiteyi dikkate almadan maliyetleri hesaplayarak, müşteri başına birim maliyetleri bulmaktadır. Ancak, SDFTM yönteminin atıl kapasiteyi maliyetlerden ayırarak hesaplama yaptığı göz önünde bulundurulduğunda, müşteri başına düşen birim maliyetler, FTM yönteminden farklı çıkmaktadır. Bu nedenden dolayı, işletme birim maliyetleri hesaplayacağı zaman, atıl kapasiteyi ve bu kapasiteye bağlı olarak atıl kapasite maliyetini göz önünde bulundurarak hesaplama yapılmalıdır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Ülkemizde turizm sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin özellikle otellerin sayıları her yıl artmaktadır. Otel işletmelerinin sayısındaki bu artış, otellerin kâr marjlarını korumalarını ve geliştirmelerini oldukça güçleştirmiştir. Sonuçta, otel işletmelerinin katlanmış oldukları maliyetleri yükseltmiş ve kâr marjları düşmüştür. Bu nedenle, otel işletmeleri rekabetin yoğun olarak yaşandığı turizm sektöründe ayakta kalabilmek için, maliyetlerini stratejik bir biçimde yönetmelidirler.

Maliyetleri stratejik biçimde yönetme konusunda alınacak en önemli karar, değişen çevre koşulları sonucu ortaya çıkan maliyet yapılarındaki değişimleri göz önüne almak, doğru ve anlamlı maliyet bilgilerini sağlayacak maliyet yöntemlerini uygulamaktır. Ancak, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemleri ile bu amacı gerçekleştirmek olanaksızdır. Çünkü, Teknolojinin günümüzde hızla gelişmesi, işletmelerin üretim süreçlerini önemli ölçüde etkilemekte ve hızla değiştirmektedir. Üre-

tim ortamlarındaki bu değişim, işletmelerin maliyet yapılarında özellikle, endirekt maliyetlerin de önemli bir artışa yol açmıştır. Bu durum, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinde endirekt maliyetlerin, bunların geleneksel anahtarları aracılığı ile dağıtılmasından ötürü, yanlış hesaplanmasına yol açmıştır. Böylece, endirekt maliyetlerin, üretilmesi plânlanan mamullere, ya da hizmetlere geççe daha yakın biçimde yüklenmesine olanak verecek stratejik maliyet yönetimlerine gereksinim olmuştur.

İşletme yönetimlerinin ihtiyaç duyduğu maliyet bilgilerini sağlayacak ve geleneksel maliyet muhasebesine dayalı hesaplama sistemlerinin eksikliklerini giderecek yaklaşımlarından birisi, FTM yöntemidir. Ancak, yöntemin çok sayıda faaliyetin olması durumunda doğru sonuç vermemesi, güncellenmesinin çok zor olması, maliyet sürücülerinin bireyler tarafından belirlenmesi sonucu özneliğin ortaya çıkması ve işletmede çalışılmayan, ya da başka bir deyişle atıl kapasite sürelerinin raporlanamaması nedeniyle birçok yönden eleştirilmiştir. Bu eleştirilere belirli açılardan çözüm getirmek amacıyla, SDFTM yöntemi geliştirilmiştir.

SDFTM yöntemi, kolay kurulup güncellenebilen, daha gerçekçi maliyet ve kârlılık bilgileri sunan FTM yönteminin geliştirilmiş şeklidir. Bu yöntem, gereksinim duyulan bilgi miktarını azaltmış ve mevcut kapasitenin birim maliyeti ile herhangi bir faaliyetin gerçekleşmesi için gerekli zamanın hesaplanmasını gerekli kılmıştır. Ayrıca, SDFTM yönteminde atıl kapasite maliyetleri ayrıştırılarak, müşteri-mamul-sipariş bazında kârlılık hesaplanabilmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, çalışmanın uygulama bölümünde SDFTM yöntemi, örnek olay yöntemi kullanılarak Marmaris’te faaliyet gösteren dört yıldızlı bir otel işletmesinde uygulanmıştır. “Sürece dayalı faaliyet tabanlı

maliyetlemenin, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre, daha doğru maliyet bilgisi sağladığı” şeklinde belirtilen çalışmanın hipotezini test etmek için, otel işletmesinin FTM yöntemiyle elde ettiği maliyetlerle, SDFTM yöntemi uygulanarak elde edilen maliyetler arasındaki farklar ortaya konulmuştur.

Bu farklılıkların en önemli nedeni, atıl kapasiteden kaynaklanmıştır. Çünkü, FTM yönteminde, belirlenen standart süre oranları ile SDFTM yönteminde belirlenen süreler birbirinden farklıdır. FTM yönteminde belirlenen oranlar, çalışanların pratik kapasitesinin tamamını faaliyetler için harcadığını göstermektedir. Ancak, SDFTM yönteminde yapılan hareket-zaman etütlerinde ve gözlemlerde, çalışanların pratik kapasitesinin tamamını kullanmadıklarını göstermiştir. Bunun sonucunda, gerçekleşen süre ile standart süre arasında fark vardır. Bu farkın nedeni, atıl kapasiteden kaynaklanmış olup, FTM yönteminde bu atıl kapasite dikkate alınmadan maliyetler hesaplanmıştır.

Başka bir deyişle, FTM yönteminde faaliyet merkezlerine ait maliyetler, işletmede meydana gelen faaliyetlere yüklenirken, yöneticilerle görüşmeler yapılarak çalışanların zamanlarını hangi faaliyetlere ne oranda harcadıklarına ilişkin subjektif bilgiler elde edilerek yüklenmiştir. Yani, FTM yönteminde maliyetler tahmini yüklenme oranları kullanılarak faaliyetlere yüklenmiş-

tir. Ancak, SDFTM yönteminde maliyetler, fiili, ya da gerçekleşen süreler göz önünde bulundularak faaliyetlere yüklenmiştir.

Yukarıda belirtilen açıklamalar ışığı altında, otel işletmesinde çeşitli faaliyetlerin olması ve bu faaliyetlerin hızlı bir şekilde müşterilere sunulması gereği, SDFTM yönteminin gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bu yöntemin zaman temelli olması ve maliyetlerin müşterilere yüklenmesinde zamanı, birim düzeyinde tespit etmesinden dolayı, FTM yöntemine göre daha iyi bir çözüm ürettiği görülecektir. Ayrıca, SDFTM yönteminin özellikle, atıl kapasite ve bu kapasiteye bağlı maliyet konularını dikkate alarak maliyet hesaplamalarında bulunması, bu yöntemin uygulanmasının FTM yöntemine göre daha uygun olacağı düşünülmektedir.

SDFTM yöntemi, sezon boyunca otele gelen müşteri gruplarının gerek memnuniyet derecesinin belirlenmesinde gerekse de her faaliyet merkezi kapasitelerinin etkin bir biçimde kullanılmasına ilişkin alınacak kararlarda yöneticilere yol gösterebilir. Bu nedenle, SDFTM yöntemi, FTM yöntemine göre müşteriler bakımından stratejik kararlar açısından daha etkili bir yöntem olup, doğru ve zamanında üretilen maliyet bilgileri sayesinde geleceğe yönelik isabetli kararların alınmasında önemli fırsatlar sunmaktadır.

KAYNAKÇA

- Atmaca, M. ve Terzi, S. (2007) "Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme", *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Aralık, ss. 367-384.
- Barrett, R. (2005) "Time-Driven Costing: The Bottom Line on the New ABC", http://www.bpmmag.net/mag/time-driven_costing_bottom_line_0305/index1.html.
- Bruggeman, N., Everaert, P., S. R. Anderson ve Levant, Y. (2005) "Modeling Logistic Costs Using TDABC: A Case in a Distribution Company", *Working Paper*, Semtember, pp. 1-51.
- Büyükmirza, K. (2003) *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Gazi Kitabevi: Ankara.
- Cengiz, E. (2011) "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Arasındaki Farklar-Bir Mobilya Üreticisi Firmada Vak'a Çalışması", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 50, Nisan, ss. 33-58.
- Dalci, İ., Tanış, V. ve Koşan, L. (2010) "Customer Profitability Analysis with Time-Driven Activity-Based Costing: A Case Study in a Hotel", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, vol. 22, no. 5, pp. 609-637.
- Demir, İ. (2009) *Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Müşteri Kârlılık Analizi: Bir Eğitim Kurumunda Uygulama*, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi: Adana.
- Everaert, P., Bruggeman, W. ve Creus, G. D. (2008b) "Sanac Inc.: From ABC to Time-Driven ABC (TDABC)-An Instructional Case", *Journal of Accounting Education*, no: 26, pp. 118-154.
- Everaert, P., Bruggeman, W., Sarens, G., Anderson, S. R. ve Levant, Y. (2008a) "Cost Modeling in Logistics Using Time-Driven ABC: Experiences from a Whole Saler", *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, vol. 38, no. 3, pp. 172-191.
- Gümüş, Y. (2007) *Üretim İşletmelerinde Lojistik Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması ve Bir Uygulama*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: İzmir.
- <http://www.acornys.com/time-driven-activity-based-costing.aspx>.
- Kaplan, R. S. ve Anderson, S. R. (2003) "Time-Driven Activity Based Costing", *Working Papers Series*, November, pp. 1-18.
- Kaplan, R. S. ve Anderson, S. R. (2004) "Time-Driven Activity-Based Costing", *Harvard Business Review*, November, pp. 131-138.
- Kaplan, R. S. ve Anderson, S. R. (2007) *Time-Driven Activity Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profit*, Harvard Business School Pres: Boston.
- Koşan, L. (2007a) *Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Konaklama İşletmesinde Uygulama*, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: Adana.
- Koşan, L. (2007b) "Maliyet Hesaplanmasında Yeni Bir Yaklaşım: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi", *Mali Çözüm Dergisi*, s. 84, ss. 155-168.
- Max, M. (2005) "Sox + ABC = VALUE!" *The Performance Group White Paper*, pp. 1-8.
- Newman, J. E. ve Robinson, P. (1998) "The Cost of Library Services: Activity Based Costing in an Australian Academic Library", *The Journal of Academic Librarianship*, Semtember, pp. 373-379.
- Polat, L. (2008) *Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Sanayi İşletmesi Uygulaması*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: İstanbul.

Saban, M. ve İrak, G. G. (2009) “Çağdaş Maliyet Yönetimi Sistemlerinden Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, c. 5, s. 10, ss. 97-108.

Stouthuysen, K., Swiggers, M., Reheul, A. M. ve Roodhooft, F. (2010) “Time-Driven Activity-Based Costing for a Library Acquisition Process: A Case Study in a Belgian University”, *Library Collections, Acquisition & Technical Services*, no. 34, pp. 83-91.