



Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi: Bir Otel İşletmesinde Uygulama

Dr. Öğretim Üyesi Aynur AKPINAR

KTO Karatay Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Ana Bilim Dalı, Konya, dr.aynur.akpinar@gmail.com, www.orcid.org/0000-0003-2108-8454

Utku Tevfik GÜLEÇ

Doktora Öğrencisi, KTO Karatay Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Konya, gulecutkutevfik@gmail.com, www.orcid.org/0000-0001-6222-6935

Öz

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) sistemi, işletmede meydana gelen maliyetlerin öncelikle faaliyetlere dağıtılması ve daha sonra faaliyetlere dağıtılan maliyetlerin ürünlere/hizmetlere dağıtılmasıdır. Bu çalışmanın amacı, bir otel işletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi kullanılarak birim maliyetlerin nasıl hesaplanacağını ve uygulanabilirliği göstermektir. Bundan dolayı örnek olay yöntemi kullanılmıştır. Çalışmada haziran-temmuz-ağustos aylarında otel işletmesine gelen X Tipi (her şey dâhil konseptine göre konaklayan müşteriler) ve Y Tipi (tam pansiyon konaklayan müşteriler) olmak üzere iki farklı müşteri grubu olduğu belirlenmiştir. Bu müşteri gruplarına 3 aylık süre boyunca satılan yatak sayısı tespit edilmiştir. Bundan sonra otel işletmesinin faaliyetleri ve faaliyet merkezleri belirlenmiştir. Daha sonra, otel işletmesinde üç aylık süre itibarıyla oluşan kaynaklar saptanmış ve bu kaynaklar farklı kaynak sürücülerini aracılığıyla faaliyet merkezlerine dağıtılmıştır. Son olarak, faaliyetlerin maliyetleri, maliyet sürücülerini (müşteri gruplarına satılan yatak sayısı) yardımıyla maliyet nesnelere (müşteri gruplarına satılan yatak maliyeti) yüklenmiştir. Sonuç olarak, X Tipi müşteri grubunun birim maliyeti, Y Tipi müşteri grubunun birim maliyetinden daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin otel işletmelerinde uygulanabilir olduğu belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi, Otel İşletmesi, Turizm Sektörü.

Makale Gönderme Tarihi: 03. 08. 2021

Makale Kabul Tarihi: 20. 09. .2021

Önerilen Atıf:

Akpınar, A. ve Güleç, U. T. (2021). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi: Bir Otel İşletmesinde Uygulama, *İşletme Akademisi Dergisi*, 2 (3): 254-283.

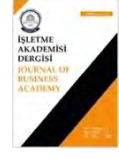


Journal of Business Academy

2021, 2 (3): 254-283

DOI:10.26677/TR1010.2021.852

Dergi web sayfası: www.isakder.org



Activity-Based Costing System: Application in a Hotel Business

Asst. Prof. Dr. Aynur AKPINAR

KTO Karatay University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Department of Business Administration, Konya, dr.aynur.akpinar@gmail.com, www.orcid.org/0000-0003-2108-8454

Utku Tevfik GÜLEÇ

PhD Student, KTO Karatay University, Graduate Education Institute, Department of Business Administration, Konya, gulecutkutevfik@gmail.com, www.orcid.org/0000-0001-6222-6935

Abstract

Activity-Based Costing (ABC) system is the distribution of the costs incurred in the business to the activities first and then the distribution of the costs allocated to the activities to the products/services. The aim of this study is to show how to calculate unit costs and applicability by using Activity-Based Costing system in a hotel business. Therefore, the case study method was used. In the study, it was determined that there are two different customer groups, namely X Type (customers who stay according to the all-inclusive concept) and Y Type (customers who stay full board) who come to the hotel in june-july-august. The number of beds sold to these customer groups along the 3-month period has been determined. After that, the activities and activity centers of the hotel business were determined. Then, the resources consisted in the hotel business as from a three-month period were determined and these resources were distributed to the activity centers through different resource drivers. Finally, the costs of the activities were allocated to cost objects (cost of beds sold to customer groups) with the help of cost drivers (number of beds sold to customer groups). As a result, it has been determined that the unit cost of the X Type customer group is higher than the unit cost of the Y Type customer group. It has been determined that the Activity-Based Costing system is applicable in hotel businesses.

Keywords: Activity-Based Costing System, Hotel Business, Tourism Sector.

Received: 03. 08. 2021

Accepted: 20. 09. .2021

Suggested Citation:

Akpınar, A. and Güleç, U. T. (2021). Activity-Based Costing System: Application in a Hotel Business, *Journal of Business Academy*, 2 (3): 254-283.

1. GİRİŞ

Konaklama işletmelerinin hızlı büyümesi ve sayılarının artmasıyla birlikte bu sektörde rekabet ortamı yoğunlaşmıştır. Rekabet sadece ulusal pazarda değil küresel pazarda da işletmelerin hem varlığını tehdit edecek hem de ortadan kaldıracak hızda gerçekleşmektedir. Böyle bir ortamda işletmelerin varlıklarını devam ettirebilmek ve stratejik kararlar alabilmek amacıyla maliyet muhasebesi sisteminin oluşturduğu bilgilere ihtiyaçları artmaktadır. İşletmeye özgü maliyet muhasebesi sistemi ile daha doğru maliyetler belirlenebilmekte, gereksiz maliyetler azaltılabilmekte, kârlılık geliştirilebilmekte ve piyasada rekabet avantajı sağlanabilmektedir. Otel işletmelerinde ekonomik durgunluk ve artan enflasyon dönemlerinde maliyetleri yeniden yapılandırma önemli bir eylem olmaktadır. Maliyetleri yapılandırma sürecinde; hızlı gerçekleşen ekonomik gelişmeler ve teknolojik gelişmeler, artan rekabet baskısı, müşteri ihtiyaçlarını kapsayan performans ölçümlerinin gerekliliği, etkin maliyet kontrolü gereksinimlerinden dolayı geleneksel maliyetleme yeterli olmamaktadır. Bundan dolayı bu eksikliği bertaraf etmek için Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminden faydalanılabilir (Ciğer, 2020: 165). Konaklama işletmeleri önceden sadece gecelik konaklama faaliyetlerini yürütürken, zamanla yiyecek-içecek, eğlence, toplantı yapma vb. gibi birçok faaliyeti gerçekleştirmiştir. Konaklama işletmeleri hem maliyetleri kontrol etme hem de kârlılık ve verimliliklerini artırabilmek için bu faaliyetlerle ilgili daha çok bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Bunun sebebi ise tespit edilemeyen veya sayısallaştırılmayan faaliyetlerin kontrolünün zor olması ve yanlış kararların alınmasına sebebiyet vermesidir. Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi uygulanarak hangi faaliyetlerin kârlı ve verimli olduğuna karar verilebilmekte ve daha doğru kararlar alınabilmektedir (Altuntaş, 2014: 55).

Çalışmada turizm sektöründe faaliyet gösteren bir otel işletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi uygulanarak, sunulan hizmetin birim maliyeti hesaplanmıştır.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Aşağıda farklı yıllarda otel işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve genel olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme konusu ile ilgili çalışmaların incelemesi yer almaktadır.

Tablo 1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile İlgili Literatür İncelemesi

Yazar(lar) / Yıl	Sonuçlar/Bulgular
Şen (2008)	Bu çalışmada otel işletmelerinde genel üretim giderlerinin toplam giderler içinde yüksek pay almasından dolayı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminin kullanılmasına elverişli bir durum olduğundan bahsedilmektedir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme uygulamasının otelin türü, sınıfı, büyüklüğü, konumu, konsepti gibi birçok faktöre göre değişebileceği ifade edilmektedir. Bununla birlikte Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile katma değer sağlamayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması ve birbirine benzeyen faaliyetlerin gruplandırılması ile maliyetlerin düşürülmesine imkân sağladığı anlatılmaktadır.
Pavlatos ve Paggios (2009)	Bu çalışmada Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin hizmet fiyatlandırmasında, müşteri kârlılık analizinde, hizmet pazarlama karması kararlarında, performans değerlendirmede, bütçeleme ve maliyet azaltmada etkili olduğu ifade edilmektedir.

Dalci vd. (2010)	Bu çalışmada Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin farklı bir şekli olan Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi bir otel işletmesinde kârsız bulunan müşteri segmentlerinde kullanılarak bu müşteri gruplarının aslında kârlı oldukları tespit edilmiştir. Ayrıca bu yöntem otel işletmesinde ön büro, temizlik, yemek hazırlama ve pazarlama gibi faaliyetlerde atıl kaynakların maliyetini ortaya çıkarmıştır.
Köroğlu (2013)	Bu çalışmada otel işletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi uygulanmasının, Geleneksel Maliyetleme yöntemine göre daha doğru bilgi sağladığı ifade edilmektedir. Bununla birlikte maliyetler hesaplanırken, atıl kapasiteye dikkat edilmek şartıyla daha doğru sonuçlara ulaşılabileceği vurgulanmaktadır.
Altuntaş (2014)	Bu çalışmada konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin uygulanmasıyla birlikte kapasite kullanımında verimliliğin artabileceği, maliyetleri azaltmada etkili olabileceği ve daha doğru maliyet verilerinin elde edilebileceği sonucuna ulaşılmıştır. Bununla birlikte konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin uygulanmasıyla faaliyetlerin her birinin ayrı ayrı analiz edilmek suretiyle hizmetler için daha doğru fiyatların belirlenebileceği ifade edilmektedir. Yani Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin işletmelerin fiyatlama kararlarında etkili olduğu anlatılmaktadır.
Özer ve Bilici (2017)	Bu çalışmada Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'yi uygulayan otel işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin otelde kullanılan ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanmasında daha doğru sonuçlar verdiği tespit edilmiştir. Böylelikle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin bu otel işletmelerinde fayda sağladığı ifade edilmektedir.
Ardiansyah vd. (2017)	Bu çalışmada Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemini kullanan bir beş yıldızlı otel işletmesinde müşterilerin maliyetleri ve müşterilerin kârlılıkları hakkında daha doğru bilgiler elde edildiği ifade edilmekle birlikte bu yöntemin işletmenin kâr etmesine yardımcı olduğu anlatılmaktadır.
Mashayekhi ve Ara (2017)	Bu çalışmada otel işletmesinde uygulanan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin daha doğru ve daha ayrıntılı bilgiler sağladığı için yöneticilere kârlılık analizi, bütçeleme, fiyatlandırma vb. gibi ilgili kararlar noktasında karar verme sürecini kolaylaştırdığı tespit edilmiştir.
Ekinci (2020)	Bu çalışmada işletmelerin değer katmayan faaliyetlerini tahmin etmede Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin önemli bir rolü olduğu ifade edilmektedir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile işletmelerin değer katmayan faaliyetlerini azaltmak suretiyle kârlılıklarını artırabildiği anlatılmaktadır. Aynı zamanda Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin işletmeler için rutin olarak planlama, uygulama, kontrol ve geleceğe yönelik doğru kararlar alınabilmesini kolaylaştıracağı açıklanmaktadır. Sonuç olarak işletmelerin bu yöntem ile değer katmayan faaliyetlerini azalttığı, israfın önüne geçtiği ve müşterilerin

	değer katan faaliyetlere harcama yaptığı bir durumu sağlayacağı ifade edilmektedir.
Ciğer (2020)	Bu çalışmada bir otel işletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminin uygulanmasıyla faaliyet maliyetlerinin azaltılabileceği tespit edilmiştir. Bununla birlikte Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminin Geleneksel Maliyetleme yöntemine göre birim maliyetleri daha doğru ve gerçekçi hesapladığı anlatılmaktadır. Aynı zamanda Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminin kâr marjının artırılması noktasında önemli bir araç olduğu açıklanmaktadır. Otel işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi faaliyetlerin doğru bir şekilde belirlenmesi ve ölçülmesi sonucunda kolaylıkla uygulanabilir olduğu ifade edilmektedir.
Alsayegh (2020)	Bu çalışmada Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin benimsenmesi gelişmiş ülkelerde daha fazla olduğu tespit edilmiştir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin uygulanması işletmenin kârlılığını, rekabet gücünü nihai olarak artırarak, daha doğru ürün/hizmet maliyetlendirmesi sağladığı ifade edilmektedir. Bununla birlikte Faaliyet Tabanlı Maliyetleme uygulanarak planlama, kontrol ve karar verme aşamalarında şeffaflık sağlandığı açıklanmaktadır.

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

3. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİ

Muhasebe tarihi, yeni muhasebe tekniklerinin belirli aralıklarla muhasebeye dâhil edildiğini göstermiştir. FTM sistemi de birçok araştırmacı ve uygulayıcı tarafından yönetim muhasebesinin en önemli yeniliklerinden biri olduğu kabul edilmiştir (Gosselin, 2007: 641). FTM'nin George Staubus tarafından 1971 yılında yazılan "Activity Costing and Input-Output Accounting" adlı kitabıyla temelleri atılmıştır. Ayrıca 1980'li yılların sonunda Cooper ve Kaplan tarafından FTM tanımlanmış ve üstün bir maliyetleme yöntemi olduğu anlatılmıştır (Karğın, 2013: 23). Bununla birlikte Johson ve Kaplan tarafından 1987 yılında yazılan "Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting" adlı kitaplarında tam maliyet yöntemi sorgulanmak suretiyle FTM önerilmiştir (Law, 2016: 13).

İşletmelerde yöneticiler, gelirlerin ve maliyetlerin kontrolünü ya da işletmelerin performansının kontrolünü kaybetme riskiyle çalışmalarını sürdürmektedirler. Bundan dolayı yöneticiler, araştırma ve geliştirme, bütçeleme, üretim planlaması, fiyatlandırma ve müşterilere sunulacak ürünler veya hizmetler hakkında kararlar almak için maliyet muhasebesi bilgilerini kullanmaktadırlar (Horngren vd, 2015: 24). Dünya genelinde rekabet baskısı nedeniyle işletmeler ürünlerin/hizmetlerin maliyet yapılarını daha iyi anlamaya çalışmaktadır. Aynı zamanda ürünlerin/hizmetlerin maliyet yapıları zaman içinde değişmektedir. Günümüzde işletmelerin maliyet yapısında ürünler; daha çok sayıda, daha fazla pazar segmentine göre uyarlanmış, üretimi daha karmaşık, daha sık değişen ve üretim gereksinimleri çeşitlilik gösteren bir yapıda olmaktadır. İşçilik maliyetlerinin toplam üretim maliyetlerinde oranı oldukça azalmıştır. Bu nedenle işletmeler ürün maliyetlerine yönelik daha gelişmiş bir maliyetleme sistemine geçiş yapma gereği duymuşlardır. Bu maliyetleme sistemlerinden olan FTM birçok işletme tarafından kullanılmaktadır. Bu işletmeler; Caterpillar, Coca-Cola, Chrysler, Hewlett-Packard, John Deere, Johnson & Johnson, Pfizer, Boise Cascade, Pennzoil'dir. FTM hizmet sektörü işletmelerinde de kullanılmaktadır. Hizmet sektöründe son yıllarda artan rekabet, temel iş süreçlerinde dış kaynak kullanımı ve İnternet'in büyümesiyle birlikte dinamik bir değişim yaşanmış, birçok hizmet

işletmesi iş modelini değiştirmiştir. Hizmet sektörü işletmelerinde iş modellerinin değişmesiyle birlikte FTM'nin kullanımı artmıştır. Bu hizmet işletmeleri; American Airlines, American Express, AT&T, Blue Cross/Blue Shield, DHL Express, FedEx, Toronto-Dominion Bank'dır. Gelişmiş gerçek zamanlı bilgi sistemleriyle birlikte artan otomasyon, son derece hassas ürün maliyetlendirme sistemlerini uygulamak için gerekli verileri sağlamaktadır. Bu nedenle FTM için gerekli olan veriler geçmişe oranla daha kolay elde edilmektedir. (Hilton ve Platt, 2019: 182-183).

FTM, maliyetleri faaliyetlere, süreçlere, ürünlere/hizmetlere, müşterilere dağıtmanın bir yöntemidir. Yani ürün ve hizmetlerin üretilmesi için gerekli çabaların ölçülebileceği ve bu sebeple ürün veya hizmetlere dağıtılabileceği düşüncesi üzerine kurulmuştur (Bahnuş, 2010: 1). FTM, genel üretim giderlerini bir üretim veya hizmet sağlama sürecinde gerçekleştirilen belirli faaliyetlere dağıtan bir sistem olarak açıklanmaktadır. Bununla birlikte FTM, maliyet objelerinin maliyetlerini daha doğru bir şekilde sağlamaya çalışmaktadır (Eldenburg vd., 2020: 379). FTM, yöneticilere ürünlerin, markaların, müşterilerin, tesislerin, dağıtım kanallarının nasıl hem gelir ürettiği nasıl hem de kaynakları tükettiği noktasında anlaşılır bir bilgi sağlamaktadır. Aynı zamanda FTM yöneticilerin faaliyetleri iyileştirmesine yardımcı olmaktadır (Cooper ve Kaplan, 1991: 130). FTM'nin temel amacı, bir işletmenin kaynaklarını talep eden ana faaliyetleri belirlemek ve ardından bu talepleri oluşturan ürün veya hizmetlere dolaylı maliyetleri dağıtmaktır (Whitecotton vd., 2019: 162).

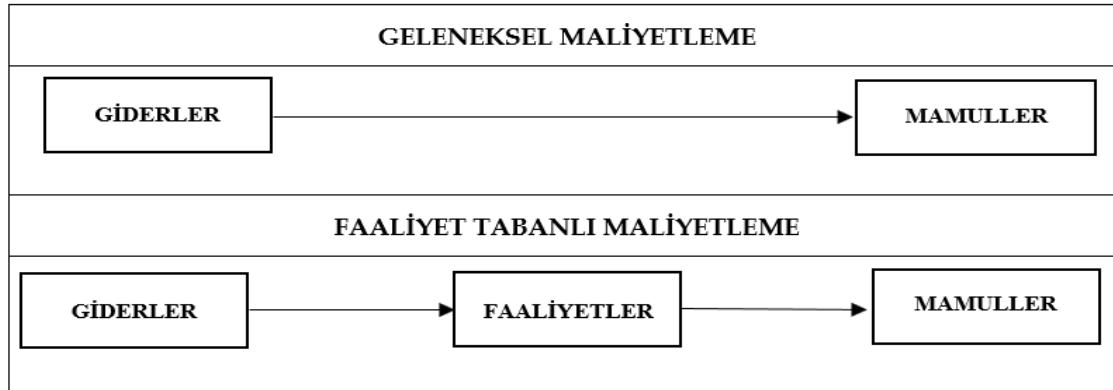
3.1. Geleneksel Maliyetleme Sistemi ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması

Geleneksel Maliyetleme yaklaşımında üretim giderlerinin üretilen ürünler için yapıldığı kabul edilmek suretiyle bu giderler ile ürünler arasında bağlantı sağlanmaktadır. Bu maliyetleme yönteminde direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderlerinde bağlantı direkt olduğu için giderler ilgili olan ürünlerin maliyetine doğrudan dağıtılmaktadır. Genel üretim giderlerinde ise gider-ürün bağlantısı dolaylı olduğundan bu giderler üretilen ürünlere bir iş ölçüsü yardımıyla dağıtılmaktadır. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminde ise giderler ürünler için değil, faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için yapıldığı düşünülerek maliyet hesaplanmaktadır. Bu maliyetleme yönteminde ürünler söz konusu bu faaliyetlerden yararlanmaktadır. Bundan dolayı giderler önce faaliyetlere dağıtılarak, her bir faaliyetin maliyeti hesaplanmaktadır. Her faaliyetin maliyetinden ürünlere, o faaliyetten yararlanma derecesine bağlı olarak pay verilmektedir (Büyükmirza, 2021: 800). Maliyet muhasebesinde endirekt giderlerin üretilen ürün ve hizmetlerle direkt bağlantısının kurulamaması, bu giderlerin ürün ve hizmetlere neye göre ve nasıl dağıtılacağı problemini oluşturmaktadır. Faaliyet Tabanlı Maliyet sistemi, endirekt giderlerin dağıtım problemini çözmek amacıyla geliştirilmiş bir yöntem olmaktadır. Bu yöntemin Geleneksel Maliyetleme sisteminden ayrılan yönü, endirekt giderlerin birden çok havuzda toplanması ve bu havuzlarda toplanan giderlerin farklı maliyet sürücüleri ile dağıtılmasıdır (Çaldağ, 2015: 260).

Geleneksel Maliyetleme sistemi ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi daha detaylı bir şekilde aşağıda karşılaştırılmıştır (Abdioğlu, 2016: 291-292):

- Geleneksel Maliyetleme sisteminin maliyet hesaplama amacı dışında kullanımı bulunmazken, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi ise maliyet hesaplamayla birlikte stratejik karar alma aracı olarak da yöneticilere fayda sağlamaktadır.
- Geleneksel Maliyetleme sisteminde ürünler kaynakları tüketirken, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminde ise faaliyetler kaynakları tüketmekle birlikte ürünler de faaliyetleri tüketmektedir.

- Geleneksel Maliyetleme sisteminde maliyetlerin toplandığı yer gider yeri iken, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminde ise maliyetlerin toplandığı yer maliyet havuzu olmaktadır.
- Geleneksel Maliyetleme sisteminde üretimin hacmi kaynak maliyetini etkilemekteyken, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminde ise üretim olmasa bile üretim amacına yönelik faaliyetler maliyetlerin oluşmasını etkilemektedir.
- Geleneksel Maliyetleme sisteminde üretim hacmi kaynak kullanımının nedeni olmaktadır, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminde ise kaynak kullanımının birçok nedeni bulunmakla birlikte bunlardan sadece bir tanesi üretim hacmi olmaktadır.
- Geleneksel Maliyetleme sisteminde tek gider dağıtım anahtarı kullanılmaktayken, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminde ise her bir maliyet havuzu için bir maliyet dağıtım anahtarı (maliyet sürücüsü) kullanmak suretiyle birçok maliyet sürücüsü kullanabilme imkânı bulunmaktadır.
- Geleneksel Maliyetleme sisteminde genel üretim giderleri daha basit bir şekilde üretilen ürünlere dağıtılırken, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminde ise daha ayrıntılı ve daha gerçekçi bir maliyet dağıtımı yapılmaktadır.
- Geleneksel Maliyetleme sisteminde üretilen ürünlere odaklanılırken, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminde ise üretim yapılması için gerekli faaliyetlere odaklanılmaktadır.
- Geleneksel Maliyetleme sisteminde genel üretim giderleri toplu bir şekilde hesaba katılmakta ve ürünlere dağıtılmaktayken, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminde ise genel üretim giderleri faaliyetlere ayrılmakla birlikte ürünlere kadar izlenmektedir.
- Geleneksel Maliyetleme sisteminde ürünlere hassas bir gider yüklemesi yapılmadığı için doğru bir ürün kâr analizi gerçekleştirilemezken, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminde ise hassas bir maliyet yüklemesi sonucunda her bir üründen elde edilen kâr gerçekçi bir biçimde belirlenebilmektedir.



Şekil 1. Geleneksel Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Kaynak: Büyükmirza, 2021: 801

3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Amaçları

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin genel olarak amaçları aşağıda açıklanmıştır (Cokins, 2001: 92; Morgan, 1993: 11; Kim, 2017: 25):

- Düşük katma değerli faaliyetlerin maliyetlerini ortadan kaldırabilmek ya da hiç olmazsa en aza indirebilmek,

- Yüksek katma değerli faaliyetlerin daha hızlı ya da daha düşük maliyetle yapılabilmesini sağlamak,
- Gerçekçi kâr merkezlerine ve ürün/hizmet kârlılığı rakamlarına ulaşmak,
- Daha basit ve daha kolay anlaşılır hesaplar oluşturmak,
- Daha iyi bir yönetsel muhasebe anlayışı sunmak suretiyle hesap verilebilirlik ve kontrol sağlamak,
- Tam Zamanında Üretim (JIT) ve Malzeme İhtiyaç Planlaması (MRP) gibi tekniklerle ortaya çıkan gelişmeyi takip etmek için doğru bir işletme ortamı sağlamak,
- Maliyetlerin dağıtılması sırasında eksiklikleri gidererek maliyetlerin doğru tahmin edilmesine yardımcı olmak.

3.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Temel Unsurları

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin temel unsurları; kaynaklar, faaliyetler, faaliyet havuzları, kaynak sürücüleri, maliyet havuzları, maliyet sürücüleri ve maliyet objeleri olmaktadır.

Kaynaklar, faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan maliyet unsurları; yani bir üretim işletmesinde direkt işçilik, direkt ilk madde ve malzeme, üretimin dolaylı maliyetleri ve üretim dışında kalan maliyetler kaynaklar olarak ifade edilmektedir (Abdioğlu, 2016: 291).

Faaliyetler, bir üretim ya da hizmet sürecine dâhil olan iş veya eylem türleri olarak ifade edilmektedir. Örnek olarak, montaj, inceleme, tasarım vb. gibi faaliyetler söylenebilir (Warren ve Tayler, 2020, s. 160). Başka bir deyişle faaliyetler, bir çalışmayı ortaya çıkaran süreç veya işlemler bütünü olarak açıklanmaktadır. Faaliyetlerin temel işlevi ise malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri gibi üretim girdilerini kullanmak suretiyle çıktı yani ürünleri/hizmetleri oluşturmaktır. Bundan dolayı faaliyetler, üretimin ya da hizmetin yapılması amacıyla yönelik olarak kaynakların kullanılma süreci olup, maliyetlerin oluşmasına sebep olmaktadır (Abdioğlu, 2016: 291).

Faaliyet havuzları/faaliyet merkezleri, bir işletme için önemli olan faaliyetlerin bir araya getirildiği yerler olarak ifade edilmektedir. Bununla beraber işletmelerdeki faaliyetlerin çok sayıda olması durumunda, hepsinin ayrı ayrı izlenmesinin ekonomik olarak uygun olmaması nedeniyle bu faaliyetlerin birkaç tanesinin faaliyet merkezi olması noktasında karar verilebilmektedir (Alkan, 2005: 44).

Kaynak sürücüleri, kaynakların maliyetlerini faaliyetlere dağıtmada kullanılmaktadır. Kaynak sürücüsü gideri ortaya çıkaran etken olarak faaliyetlerin toplam maliyetinde bir değişikliğe neden olmaktadır. Yani kaynaklar ve faaliyetler arasında köprü görevi görmektedir (Ülker ve İskender, 2005: 199).

Maliyet havuzları, faaliyetlerin kullandığı kaynakların meblağlarını her bir faaliyet kapsamında bir araya getirildiği yerler olarak tanımlanmaktadır. İşletmede maliyet havuzlarının tespit edilmesinde; üretim ya da hizmetin gerçekleştirilme sürecinde faaliyetlerin belirlenmesi, alt faaliyetlerin tanımlanması ve faaliyetlerin kullandığı kaynakların saptanması gerekli olmaktadır (Abdioğlu, 2016: 291).

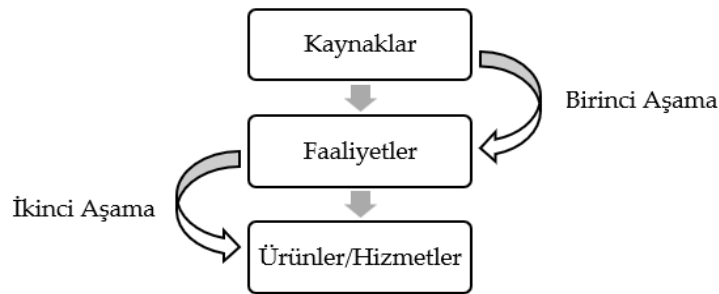
Maliyet sürücüleri, faaliyet maliyetlerini ürünlere/hizmetlere yüklemek için kullanılmaktadır. Başka bir deyişle maliyet sürücüleri, bir faaliyet gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan çaba veya iş yükünü belirleyen etkene denilmektedir (Alkan, 2005, s. 45). Geleneksel Maliyetleme sisteminde kullanılan dağıtım anahtarı yerine Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminde maliyet sürücüsü kavramı kullanılmaktadır. Her bir faaliyet merkezi için belirlenen maliyet sürücüleri

kullanılarak, her bir ürün/hizmet grubunun söz konusu maliyet sürücüsünü kullanma derecesine göre faaliyetlerde toplanan maliyetlerden pay verilmektedir (Abdioğlu, 2016: 291).

Maliyet objeleri/maliyet nesneleri/maliyet özneleri, maliyet hedefleri, maliyetlerin yüklendiği son nokta olmaktadır. Aynı zamanda faaliyetlerin yapılma nedeni ve nihai hedef olmaktadır. Başka bir deyişle faaliyet aracılığıyla kaynakların değişiminin sonucu, faaliyetin ürettiği bir ürün veya müşteri olabilmektedir (Ülker ve İskender, 2005: 200). Yani muhasebede maliyeti tespit edilen şeye maliyet objesi denilmektedir. Maliyet objesi bir sonuç olabileceği gibi, bir faaliyet de olması mümkündür. İşletmede maliyet verilerine duyulan ihtiyaca bağlı olarak birçok maliyet objesi oluşmaktadır. Örnek olarak; satın alınan bir ürün, üretilen bir mamul, sağlanan bir hizmet, üretim yapan bir atölye, bir makine saatlik çalışma, yapılan bir gezi, elde bir miktar nakit tutma, belli bir müşteri grubuna yapılan satış gibi birçok şeyin maliyeti tespit edilebilmektedir (Büyükmirza, 2021: 126).

3.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Yapısı

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin yapısı, ilk olarak maliyetleri faaliyetlere, daha sonra ürünlere dağıtmak suretiyle iki aşamalı bir süreçten oluşmaktadır. Söz konusu bu süreç sistemin temel felsefesine bağlı olarak oluşturulmuştur. Faaliyetler maliyetleri tükettiğinden dolayı ilk aşama olarak endirekt üretim maliyetleri faaliyetlere dağıtılmaktadır. Daha sonra ürünlerin faaliyetleri tükettiği noktadan hareketle, faaliyetlerin maliyetleri ürünlere yüklenmekte ve bu sürece “İki Aşamalı Süreç” denilmektedir (Doğan, 1996: 113). Yani Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, işletmenin ürettiği ürünlere ve hizmetlere genel üretim giderlerini dağıtmak için kullanılan iki aşamalı bir yöntem olmaktadır. Bu yöntemin ilk aşamasında ürünün/hizmetin üretiminde önemli olan faaliyetler belirlenmekte ve kaynakların bu faaliyetler tarafından tüketilmesine uygun olarak genel üretim giderleri faaliyet havuzlarına dağıtılmaktadır. Birinci aşamadaki faaliyet havuzlarına genel üretim giderleri dağıtıldıktan sonra, ikinci aşamada her maliyet havuzuna uygun maliyet sürücüleri tanımlanmaktadır. Bundan sonra genel üretim giderleri her bir faaliyet havuzundan her bir maliyet objesine (ürün/hizmete), maliyet objesi tarafından tüketilen maliyet sürücüsünün miktarı ile orantılı olarak dağıtılmaktadır (Hilton ve Platt, 2019: 172).



Şekil 2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi

Kaynak: Cooper vd., 1993: 10

3.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Uygulama Süreçleri

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin uygulama süreçleri aşağıda açıklanmıştır (Çaldağ, 2015: 259-260):

1. Faaliyetleri tanımlamak,
2. Maliyet sürücülerini belirlemek,
3. Faaliyetler bakımından maliyetleri belirlemek,

4. Maliyetleri ürünlere/hizmetlere dağıtmak şeklinde ifade edilmektedir.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemini uygulamak için aşağıdaki adımlar gerekli olmaktadır (Blocher vd., 2018: 141-142):

- 1. Kaynakları ve Faaliyetleri Belirleme:** Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin uygulama sürecinde ilk aşama, kaynaklardan hangilerinin belirlenen faaliyetler tarafından tüketildiğini tespit etmektir. Belirli bir faaliyet için tüketilen kaynaklar, belirli bir maliyetin sadece küçük bir bölümü olabilmektedir. Ayrıca bir faaliyetin gerçekleşmesini sağlayan kaynaklar birkaç yerden gelebilmektedir.
- 2. Kaynakları Faaliyetlere Dağıtma:** Faaliyetler kaynakların tüketimini yönlendirmektedir. Bundan dolayı bir sonraki aşama, kaynakları faaliyetlere dağıtmak için kaynak sürücülerini kullanmaktır. Bir işletmenin neden-sonuç ilişkilerine dayalı olarak kaynak sürücülerini seçmesi gerekmektedir. Tipik kaynak sürücülerine; emek yoğun faaliyetler için işçilik saati, ücret ile ilgili faaliyetler için personel sayısı, temizlik faaliyetleri için metrekare örnek olarak verilebilmektedir. İdeal olarak kaynakların doğrudan takip edilmesi gerekmektedir. Bu durum da bir faaliyet tarafından kaynakların fiili kullanımının ölçülmesini gerekli kılmaktadır. Bu durumun aksine kaynakları doğrudan takip etmenin mümkün olmadığı durumda ise yöneticiler çalışanların belirlenen her faaliyet için harcadıkları zamanın (veya çabanın) miktarını ya da yüzdesini tahmin etmeleri gerekmektedir.
- 3. Faaliyet Maliyetlerini Maliyet Objelerine Dağıtma:** Son adım ise faaliyetlerin maliyetlerini, uygun olan maliyet sürücülerini kullanarak maliyet objelerine dağıtmaktır. Söz konusu maliyet objeleri de ürünler, hizmetler, müşteriler, projeler olabilmektedir.

3.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Faydaları

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin genel olarak faydaları aşağıda yer almaktadır (Blocher, 2018: 142-143):

- **Daha Doğru Kârlılık Ölçümleri:** Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi, daha doğru ve daha detaylı ürün/hizmet maliyetleri sağlamakla birlikte aynı zamanda daha doğru ürün/hizmet kârlılığı ölçümlerine olanak sağlamaktadır.
- **Daha Doğru Karar Alınması:** Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi, yöneticilerin ürün/hizmet değerlerini artırmalarına yardımcı olmakla birlikte aynı zamanda faaliyetlerin maliyetlerini daha doğru belirmelerine de yardımcı olmaktadır.
- **Süreç İyileştirme:** Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi, süreç iyileştirmenin gerekli olduğu alanları belirlemek için ihtiyaç duyulan bilgileri sağlamaktadır.
- **Doğru Planlama:** Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi kullanılarak iyileştirilen ürün/hizmet maliyetleri, bütçeleme ve planlama için daha doğru maliyet tahminleri sağlamaktadır.
- **Kullanılmayan Kapasite Maliyetinin Belirlenmesi:** Birçok işletme üretim ve satışta mevsimsel ve konjonktürel dalgalanmalar yaşadığından dolayı kapasitesini kullanmadığı zamanlar olmaktadır. Yani faaliyetler için maliyetler oluşmasına rağmen kapasite kullanılmamaktadır. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi, kullanılmayan kapasitenin maliyetini belirlemek ve bu maliyet için ayrı bir muhasebe sistemi oluşturmak için daha doğru bilgi sağlamaktadır.

3.7. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Kısıtları

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin faydalarına karşın kısıtları da bulunmaktadır. Bunlar (İlhan ve Kurtlar, 2018: 684):

- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin kullanılması ve uygulanması sırasında yaşanan zorluklar,
- İşletme yönetiminin iyi işlediğine inandığı maliyetleme sistemini uygulamaktan vazgeçmediği için Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemine destek vermemesi,
- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminde hesaplanan birim maliyetler, Geleneksel Maliyetleme sisteminden farklı ağırlıkları kullanan bir ağırlıklı ortalama maliyettir. Aynı zamanda FTM’de ağırlıklar farklı kavramsal muhakemelere göre seçildiğinden mutlak doğru ağırlıklı ortalama olamayabileceği ve FTM ile sağlanan birim maliyetlerin en iyi birim maliyetleri olmayacağı ifade edilmektedir.

4. TURİZM SEKTÖRÜNÜN İNCELENMESİ

The Tourism Society’e göre turizm kavramı, insanların normalde yaşadıkları ve çalıştıkları yerlerin dışındaki mekânlara geçici kısa süreli hareketleri/seyahatleri ve bu destinasyonlarda kaldıkları süre boyunca yaptıkları her türlü faaliyeti kapsamaktadır. Başka bir deyişle turizm, tatil, iş ve diğer amaçlar ile art arda bir yıldan fazla süreli olmamak üzere olağan yerlerin dışındaki mekânlara seyahat eden ve bu mekânlarda kalan kişilerin faaliyetlerini içermektedir (Middleton ve Clarke, 2002: 3-9). Turizm sektörü, genellikle kar amacı ile turistik ürün ve hizmet üreten, bunları pazarlayan, sonuç olarak katma değer oluşturan konaklama işletmeleri, yiyecek-içecek işletmeleri, rekreasyon işletmeleri ve seyahat işletmelerini kapsamaktadır. Turizm sektörünün gelişmesiyle birlikte ilişkili olduğu diğer sektörler de gelişmektedir. Turizm sektörü ve bu sektörü doğrudan ya da dolaylı olarak ilgilendiren diğer işletmeler, turizmden sağladıkları gelirler ile ekonomik gelişmelerini artırabilmektedir (Arabacı, 2018: 104).

Konaklama sektörü yapısı bakımından diğer sektörlerden farklılık göstermektedir. Konaklama sektörünü devamlı değişen talepler, gelişen teknolojiler, kültürel etkileşimler gibi faktörler etkilemektedir. Konaklama sektöründeki işletmelerin müşterilerine daha iyi bir konaklama hizmeti sağlayabilmek için sektörü etkileyen değişimleri takip etmeleri gerekmektedir. Günümüzde konaklama sektöründe her şey dâhil sisteminin getirdiği yoğun rekabet sebebiyle yiyecek-içecek kalemlerinin maliyetleri önemli hâle gelmiştir (Dönmez vd., 2011: 202). Konaklama işletmelerinde yatırım giderleri maliyetlerin büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Bu işletmelerde yatırım maliyetleri, işletmenin kurulmasından başlayarak, fiziki tesislerin yapılması ve işletmenin faaliyete geçmesine kadar devam eden zaman aralığında oluşan maliyetleri kapsamaktadır. Konaklama işletmesinin açılmasından sonra ise faaliyetin emek yoğun özellikleri barındırmasından dolayı iş gücü maliyetleri, yiyecek ve içecek ile ilgili malzeme maliyetleri, konaklama hizmetleri ile bağlantılı maliyetler ön plana çıkmaktadır (Türksoy, 2007: 109).

4.1. Dünyada Turizm Sektörü

Günümüzde turizm, dünyanın en önemli endüstrilerinden biri olmuştur. Birleşmiş Milletler Dünya Turizm Örgütü’nün (The United Nations World Tourism Organization) verilerine göre, 1950’li yıllarda yılda 25 milyon, 1960’lı yıllarda 70 milyon, 1980 yılında 278 milyon, 1995 yılında 527 milyon, 2014 yılında 1 milyar 133 milyon, 2019 yılında 1 milyar 481 milyon ve 2020 yılında ise Covid-19 nedeniyle 381 milyon turist yabancı bir ülkeye seyahat etmiştir. 2030 yılına kadar söz konusu bu sayının yılda 1 milyar 800 milyon kişiye ulaşacağı tahmin edilmektedir. Turizm harcamaları incelendiğinde dünya turizm harcamaları 1950 yılında 2 milyar dolar, 1960 yılında 6,8 milyar dolar, 1980 yılında 104 milyar dolar, 1995 yılında 415 milyar dolar, 2014 yılında 1

trilyon 245 milyar dolar ve 2019 yılında ise 1,7 trilyon dolara ulaşmıştır. Bununla birlikte turizm dünya genelinde iş alanı, istihdam oluşturan önemli bir kaynak olmaktadır. Dünya Seyahat ve Turizm Konseyi'ne (World Travel and Tourism Council) göre, 2014 yılında dünya genelinde 277 milyon kişi, 2020 yılında ise 272 milyon kişi doğrudan ve dolaylı olarak turizm sektöründe çalışmıştır. Ayrıca 2028 yılında ise 413 milyonu aşkın kişinin doğrudan turizm veya turizm ile bağlantılı sektörlerde istihdam edileceği tahmin edilmektedir. Böylelikle dünya ekonomisinde 10 kişiden 1 kişinin turizm endüstrisi ile ilişkili bir sektörde çalıştığı ortaya çıkmıştır. Dünya genelinde son 10 yılda oluşturulan yeni istihdam kaynağının %20'si, seyahat ve turizm sektörü tarafından sağlanmıştır. Turizm endüstrisi; gelirleri artan, boş zamanları çoğalan, farklı kültürleri ve yerleri görmeyi arzulayan insanların artan seyahat talebi ve ülkelerin döviz ihtiyacı gibi etkili faktörler sayesinde gelişmektedir (World Tourism Organization, 2021 ; World Travel Tourism Council, 2020 ; Boz, 2020: 1).

4.2. Türkiye'de Turizm Sektörü

Türkiye'nin 2020 yılı itibarıyla seyahat ve turizminin toplam GSYH'ye katkısı %5 oranında (toplam seyahat ve turizm geliri 249 milyar 100 milyon TL) gerçekleşmiştir. Bununla beraber Türkiye'nin 2020 yılında 2019 yılına göre seyahat ve turizm sektörünün gelirleri %54,2 oranında azalmıştır. Türkiye'nin 2020 yılı itibarıyla seyahat ve turizmin toplam istihdama katkısı %8,1 oranında (2020 yılında 2 milyon 189 bin 500 kişi seyahat ve turizm sektöründe çalışmıştır) gerçekleşmiştir. 2020 yılında Türkiye genelinde yabancı ziyaretçi 94 milyar 700 milyon TL (toplam ihracatın % 6,7'sine tekabül etmektedir) harcamıştır. 2020 yılında Türkiye genelinde yerli ziyaretçi 84 milyar 500 milyon TL harcamıştır (World Travel Tourism Council, 2021).

Türkiye, 11 aylık dönemde yabancı ziyaretçi sayısında yaklaşık yüzde 72 oranında düşüş yaşamıştır. 2019 yılında ilk 11 aylık dönemde ise Türkiye'yi ziyaret eden yabancı ziyaretçi sayısı 42,9 milyon olurken, 2020 yılının ilk 11 aylık döneminde ise bu sayı gerilemek suretiyle 12 milyon kişi olmuştur (Türk Seyahat Acenteleri Birliği, 2020).



Şekil 3. Yıllara Göre Ülkemize Gelen Yabancı Ziyaretçi Sayıları (Ocak-Kasım)

Kaynak: Türk Seyahat Acenteleri Birliği, 2020

Türkiye'nin 2020 yılı itibarıyla en çok ziyaretçi aldığı ülkeler sırayla; Rusya, Bulgaristan, Almanya, Ukrayna, İngiltere, Gürcistan, Irak, İran, Fransa ve Hollanda olmuştur. Söz konusu dönemde ziyaretçi sayılarında azalma görülmesine karşın ana pazarlardaki sıralamada değişiklik olmamıştır (Türk Seyahat Acenteleri Birliği, 2020).



Şekil 4. Ocak-Kasım 2020 Döneminde Ülkemize En Çok Ziyaretçi Gönderen İlk 10 Pazar

Kaynak: Türk Seyahat Acenteleri Birliği, 2020

5. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİNİN TURİZM SEKTÖRÜNDE UYGULANMASI

Turizm sektöründe faaliyet gösteren bir otel işletmesinin birim maliyetleri Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi kullanılarak hesaplanmıştır.

5.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Bu çalışmanın amacı, Antalya'nın Alanya ilçesinde faaliyet gösteren bir otel işletmesinin birim maliyetlerini Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemine göre hesaplamak ve bu yöntemin turizm sektöründe uygulanabilirliğini göstermektir. Çalışmanın sonucunda elde edilen bulguların turizm sektöründe faaliyet gösteren işletmelere ve gelecekte bu konu ile ilgili yapılacak araştırmalara katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu çalışma kapsamında Antalya'nın Alanya ilçesinde faaliyet gösteren bir otel işletmesinde örnek olay çalışması yapılmıştır. Örnek olay çalışmasında otel işletmesinin 3 aylık maliyet bilgileri kullanılmak suretiyle sunulan hizmetlerin birim maliyetleri hesaplanmıştır.

5.2. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışma örnek olay yöntemi kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Bununla birlikte çalışmada otel işletmesinin faaliyetlerini belirlemek ve maliyet bilgilerini elde etmek için gerçeğe yakın olan varsayımsal veriler kullanılmıştır. Gerçeğe yakın varsayımsal verilerin kullanılmasının nedeni, işletme yöneticilerinin gerçek verileri paylaşmak istememesinden kaynaklanmıştır. Ayrıca otel işletmesinin ismi gizli tutulmuştur.

5.3. Örnek İşletme ile İlgili Bilgiler

ABCD otel işletmesi, Antalya'nın Alanya ilçesinde faaliyet gösteren dört yıldızlı bir oteldir. Otelde; internet, toplantı salonu, yüzme havuzu, Türk hamamı, buhar odası, masaj salonu, sauna, jimnastik, bilyardo salonu, çamaşırhane, bar gibi hizmetler sunulmaktadır. Otelin odalarında ise saç kurutma makinesi, televizyon, telefon, emanet kasası, klima, balkon gibi imkânlar bulunmaktadır.

5.4. ABCD Otel İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Uygulanması

2018 yılı Haziran-Temmuz-Ağustos aylarında otele gelen iki tip müşteri grubu bulunmaktadır. Bunlar:

- X Tipi Müşteri Grubu:** Her şey dâhil konseptine göre konaklayan müşteriler bu grubu oluşturmaktadır. Yani her şey dâhil konsepti; konaklama, kahvaltı, öğle yemeği, akşam yemeği ve bar hizmetlerini kapsayan grup olmaktadır.
- Y Tipi Müşteri Grubu:** Tam pansiyon konaklayan müşteriler bu grubu oluşturmaktadır. Yani tam pansiyon; konaklama, kahvaltı, öğle yemeği ve akşam yemeği hizmetlerini kapsayan grup olmaktadır.

ABCD otel işletmesinin üç aylık dönem içerisinde yukarıda belirtilen müşteri gruplarına sattığı yatak sayıları aşağıda tablo aracılığıyla gösterilmiştir.

Tablo 2. Üç Aylık Dönem İçerisinde Müşteri Gruplarına Satılan Yatak Sayısı

Müşteri Grupları	Satılan Yatak Sayısı			Toplam
	Haziran	Temmuz	Ağustos	
X Tipi Müşteri Grubu	3.398	3.672	3.591	10.661
Y Tipi Müşteri Grubu	2.232	2.361	2.320	6.913
Toplam	5.630	6.033	5.911	17.574

5.4.1. Faaliyetlerin ve Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

ABCD otel işletmesinin faaliyetleri ve faaliyet merkezleri aşağıda tablo aracılığıyla açıklanmaktadır.

Tablo 3. ABCD Otel İşletmesinde Belirlenen Faaliyetler ve Faaliyet Merkezleri

Faaliyet Merkezleri	Faaliyetler
Resepsiyon ve Kat Hizmetleri Bölümü Faaliyet Merkezi	<ul style="list-style-type: none"> Otele gelen müşterilerin karşılanması ve bilgilendirilmesi Müşterilerin rezervasyon işlemlerinin gerçekleştirilmesi Müşterilerin otele giriş ve çıkış işlemlerinin yapılması Odaların günlük temizlik işlemlerinin gerçekleştirilmesi Müşterilerin otelden çıkışından sonra temizlik işlemlerinin yapılması
Yiyecek ve İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi	<ul style="list-style-type: none"> Kahvaltı servisinin açılması, kahvaltının hazırlanması, kahvaltının toplanması Öğle yemeği servisinin açılması, öğle yemeklerinin hazırlanması, öğle yemeklerinin toplanması Akşam yemeği servisinin açılması, akşam yemeklerinin hazırlanması, akşam yemeklerinin toplanması Bar ortamında siparişlerin alınması, içeceklerin hazırlanması, içeceklerin sunumu

Otelin Genel Faaliyet Merkezi	<ul style="list-style-type: none"> • Muhasebe faaliyetleri • Temizlik faaliyetleri • Güvenlik faaliyetleri • Genel yönetim faaliyetleri
--------------------------------------	---

5.4.2. Kaynakların Kaynak Sürücüleri Aracılığıyla Faaliyet Merkezlerine Yüklenmesi

ABCD otel işletmesinde üç aylık süre itibarıyla oluşan giderler ve bunların toplam maliyet içindeki payları tablo aracılığıyla gösterilmiştir. Tabloda yer alan kaynaklardan yiyecek giderleri, içecek giderleri ve züccaciye giderleri direkt ilk madde ve malzeme gideleri kapsamında olurken, geriye kalan kaynaklar otel işletmesinin genel üretim giderleri olmaktadır. Bu giderlerin toplamı kullanılmak suretiyle birim maliyetler hesaplanmıştır.

Tablo 4. ABCD Otel İşletmesinde Belirlenen Kaynaklar ve Kaynak Sürücüleri

Kaynaklar	Maliyetler (TL)	Toplam Maliyet İçindeki Payı (%)	Kaynak Sürücüleri
Personel Ücret ve Giderleri	970.545	34,44	Personel Sayısı
Yiyecek Giderleri	640.656	22,73	Direkt
İçecek Giderleri	240.334	8,53	Direkt
Temizlik Giderleri	69.297	2,46	Metrekare
Çamaşırhane Giderleri	60.952	2,16	Yıkanan Çamaşır (Ton)
Bakım-Onarım Giderleri	18.545	0,66	Belirlenmiş Oran
Elektrik-Su-Yakıt Giderleri	104.635	3,71	Elektrik - Kws Su – Ton Yakıt - Direkt
İletişim Giderleri	20.690	0,73	Konuşma Dakikası
Amortisman Giderleri	420.705	14,93	Metrekare
Mobilya Giderleri	34.567	1,23	Metrekare
Kırtasiye Giderleri	30.201	1,07	Belirlenmiş Oran
Züccaciye Giderleri	12.659	0,45	Direkt

Diğer Çeşitli Giderler	194.280	6,90	Belirlenmiş Oran
Toplam	2.818.066	100	

5.4.2.1. Personel Ücret ve Giderleri

Otelde 80 personel bulunmaktadır. Personel ücret ve giderleri personel sayısı baz alınarak dağıtılacaktır. 3 aylık dönem boyunca personel ücret ve giderleri 970.545 TL olarak gerçekleşmiştir. Otel işletmesinin yöneticileriyle yapılan görüşmede detaylı bilgi alınmadığı için işveren payları ayrılmamıştır.

Yükleme oranı = $970.545 / 80 = 12131,8125$ TL/Personel

Resepsiyon ve Kat Hizmetleri Bölümü (32 kişi) = $32 \times 12131,8125 = 388.218$ TL

Yiyecek ve İçecek Bölümü (36 kişi) = $36 \times 12131,8125 = 436.745,25$ TL

Otelin Genel Bölümü (12 kişi) = $12 \times 12131,8125 = 145.581,75$ TL

5.4.2.2. Yiyecek ve İçecek Giderleri

Yiyecek ve içeceklere ait giderler, otel işletmesinin sadece yiyecek- içecek bölümünü ilgilendiren giderler olduğu için bu giderler doğrudan yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezine aktarılmıştır. 3 aylık dönem boyunca yiyecek giderleri 640.656 TL olurken, içecek giderleri ise 240.334 TL olmuştur.

5.4.2.3. Temizlik Giderleri

Temizlik giderleri, otel işletmesinin bütün faaliyet merkezleri ile ilgili olduğu için her faaliyet merkezinin kapladığı alan üzerinden dağıtım yapılmıştır. Aşağıda faaliyet merkezlerinin kapladığı alanlar yer almaktadır.

- Resepsiyon ve kat hizmetleri bölümü faaliyet merkezi, 7.548 metrekare alanı kaplamaktadır.
- Yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezi, 910 metrekare alanı kaplamaktadır.
- Otelin genel faaliyet merkezi, 3.704 metrekare alanı kaplamaktadır.

3 aylık dönem boyunca temizlik giderleri 69.297 TL olarak gerçekleşmiştir.

Yükleme Oranı = $69.297 / 12.162 = 5,697829304$ TL/Metrekare

Resepsiyon ve Kat Hizmetleri Bölümü (7.548 metrekare) = $7.548 \times 5,697829304 = 43.007,22$ TL

Yiyecek ve İçecek Bölümü (910 metrekare) = $910 \times 5,697829304 = 5.185,02$ TL

Otelin Genel Bölümü (3.704 metrekare) = $3.704 \times 5,6978304 = 21.104,76$ TL

5.4.2.4. Çamaşırhane Giderleri

Çamaşırhane giderlerinin dağıtımında 3 ay boyunca yıkanan çamaşır tonu kullanılmıştır. Otel işletmesinde 3 ay boyunca yıkanan çamaşır 190 ton olmuştur. Yine 3 ay boyunca gerçekleşen çamaşırhane gideri 60.952 TL olmuştur. Otel işletmesinin yöneticileriyle yapılan görüşmede yıkanan çamaşır tonunun %80'i resepsiyon ve kat hizmetleri bölümü faaliyet merkezinde, %17'i yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezinde, %3 ise otelin genel bölüm faaliyet merkezi ile ilgili olduğu ortaya çıkmıştır.

Yükleme oranı = $60.952 / 190 = 320,8$ TL/Ton

Resepsiyon ve Kat Hizmetleri Bölümü (%80'i 152) = $152 \times 320.8 = 48.761,60$ TL

Yiyecek ve İçecek Bölümü (%17'si 32.3) = $32.3 \times 320.8 = 10.361,84$ TL

Otelin Genel Bölümü (%3'ü 5.7) = $5.7 \times 320.8 = 1.828,56$ TL

5.4.2.5. Bakım-Onarım Giderleri

Bakım-onarım giderleri, otel işletmesinin yöneticileriyle yapılan görüşmede yöneticilerin tahmin ettiği oranlar baz alınarak dağıtılmıştır. Otel işletmesinde 3 ay boyunca bakım-onarım gideri 18.545 TL olmuştur. Yöneticilerin tahminlerine göre oranlar; resepsiyon ve kat hizmetleri bölümü için %70, yiyecek-içecek bölümü için %17, otelin genel bölümü için %13 olmuştur.

Resepsiyon ve Kat Hizmetleri Bölümü= $18.545 \times 0,70 = 12.981,50$ TL

Yiyecek ve İçecek Bölümü= $18.545 \times 0,17 = 3.152,65$ TL

Otelin Genel Bölümü= $18.545 \times 0,13 = 2.410,85$ TL

5.4.2.6. Elektrik-Su-Yakıt Giderleri

Otel işletmesinde elektrik giderleri bütün faaliyet merkezlerini ilgilendirmekle birlikte her bölümde sayaç olmadığı için bu giderlerin faaliyet merkezlerine dağıtılması için yöneticilere başvurularak tahmini veriler (kws, elektrik gideri) elde edilmiştir. Böylelikle 3 ay boyunca toplam elektrik gideri 49.930 TL olmakla birlikte 91.129,77 kws tüketilmiştir. Yöneticilerin tahminlerine göre resepsiyon ve kat hizmetleri bölümü %65 oranında, yiyecek ve içecek bölümü %20 oranında, otelin genel bölümü ise %15 oranında kws tüketmiştir.

Resepsiyon ve Kat Hizmetleri Bölümü (%65) = $91.129,77 \times 0,65 = 59.234,35$ kws

Yiyecek ve İçecek Bölümü (%20) = $91.129,77 \times 0,20 = 18.225,95$ kws

Otelin Genel Bölümü (%15) = $91.129,77 \times 0,15 = 13.669,47$ kws

Yükleme oranı = $49.930 / 91.129,77 = 0,5478999892$ TL/Kws

Resepsiyon ve Kat Hizmetleri Bölümü = $59.234,35 \times 0,5478999892 = 32.454,50$ TL

Yiyecek ve İçecek Bölümü = $18.225,95 \times 0,5478999892 = 9.986$ TL

Otelin Genel Bölümü = $13.669,47 \times 0,5478999892 = 7.489,50$ TL

Otel işletmesinde su giderleri de bütün faaliyet merkezlerini ilgilendirmekle birlikte bu giderlerin faaliyet merkezlerine dağıtımında yöneticilere başvurulmak suretiyle tahmini veriler sağlanmıştır. Böylelikle otel işletmesinde 3 ay boyunca toplam su gideri 29.597,25 TL olmakla birlikte 6.231 ton su tüketilmiştir. Yöneticilerin tahminlerine göre resepsiyon ve kat hizmetleri bölümü %60 oranında, yiyecek ve içecek bölümü %26 oranında, otelin genel bölümü ise %14 oranında ton su tüketmiştir.

Resepsiyon ve Kat Hizmetleri Bölümü (%60) = $6.231 \times 0,60 = 3.738,60$ ton su

Yiyecek ve İçecek Bölümü (%26) = $6.231 \times 0,26 = 1.620,06$ ton su

Otelin Genel Bölümü (%14) = $6.231 \times 0,14 = 872,34$ ton su

Yükleme oranı = $29.597,25 / 6.231 = 4,75$ TL/Ton

Resepsiyon ve Kat Hizmetleri Bölümü = $3.738,60 \times 4,75 = 17.758,35$ TL

Yiyecek ve İçecek Bölümü = $1.620,06 \times 4,75 = 7.695,285$ TL

Otelin Genel Bölümü = $872,34 \times 4,75 = 4.143,615$ TL

Yakıt giderlerinden sadece yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezi faydalanmaktadır. Söz konusu yakıt giderleri, yemeklerin pişirilmesi amacıyla kullanılan tüp giderleri olmaktadır. Otel işletmesinde 3 ay boyunca toplam yakıt gideri 25.107,75 TL olmuştur. Böylelikle bu giderlerin tamamı doğrudan yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezine aktarılmıştır.

5.4.2.7. İletişim Giderleri

İletişim giderleri, otel işletmesinin bütün faaliyet merkezlerini ilgilendiren bir gider olmaktadır. Otel işletmesinde altı ay boyunca toplam iletişim gideri 20.690 TL olmuştur. Bu gider telefon ile konuşulan dakikaya göre dağıtılacaktır. Bu işletmede toplam 41.380 dakika konuşulmuştur.

- Resepsiyon ve Kat Hizmetleri Bölümü 22.759 dakika,
- Yiyecek ve İçecek Bölümü 6.207 dakika,
- Otelin Genel Bölümü 12.414 dakika telefon ile görüşmüştür.

Yükleme oranı = $20.690 / 41.380 = 0,50$ TL/Dakika

Resepsiyon ve Kat Hizmetleri Bölümü = $22.759 \times 0,50 = 11.379,50$ TL

Yiyecek ve İçecek Bölümü = $6.207 \times 0,50 = 3.103,5$ TL

Otelin Genel Bölümü = $12.414 \times 0,50 = 6.207$ TL

5.4.2.8. Amortisman Giderleri

Amortisman giderleri otel işletmesinin kapladığı metrekareye göre dağıtılacaktır. Resepsiyon ve kat hizmetleri bölümü faaliyet merkezi, 7.548 metrekare, yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezi, 910 metrekare, otelin genel faaliyet merkezi ise 3.704 metrekare alanı kaplamaktadır. Otel işletmesi toplam 12.162 metrekare olmaktadır. Otelin 3 ay boyunca toplam amortisman gideri 420.705 TL olmuştur.

Yükleme oranı = $420.705 / 12.162 = 34.59176122$ TL/Metrekare

Resepsiyon ve Kat Hizmetleri Bölümü = $7.548 \times 34.59176122 = 261.098,62$ TL

Yiyecek ve İçecek Bölümü = $910 \times 34.59176122 = 31.478,50$ TL

Otelin Genel Bölümü = $3.704 \times 34.59176122 = 128.127,88$ TL

5.4.2.9. Mobilya Giderleri

Mobilya giderleri, otel işletmesinin bütün faaliyet merkezlerini ilgilendiren bir gider türü olmakla birlikte her faaliyet merkezi belirli metrekare cinsinden bu gider türünden faydalanmıştır. Otel işletmesi toplam 12.162 metrekare alanı kaplamaktadır. Otel işletmesinde 3 ay boyunca toplam 34.567 TL mobilya gideri oluşmuştur. Faaliyet merkezlerinin bu giderden faydalanma derecelerini öğrenmek için otel işletmesinin yöneticilerine başvurulmuştur.

- Resepsiyon ve kat hizmetleri bölümü 7.548 metrekare alana sahip olmakla birlikte bu alanın %65'i mobilya giderinden faydalanmıştır. Yani, $7.548 \times 0,65 = 4.906,2$ metrekareden faydalanmıştır.
- Yiyecek ve içecek bölümü 910 metrekare alana sahip olmakla birlikte bu alanın %35'i mobilya giderinden faydalanmıştır. Yani, $910 \times 0,35 = 318,50$ metrekareden faydalanmıştır.
- Otelin genel bölümü 3.704 metrekare alana sahip olmakla birlikte bu alanın %55'i mobilya giderinden faydalanmıştır. Yani, $3.704 \times 0,55 = 2.037,20$

Mobilya giderlerinin söz konusu faaliyet merkezlerinden aldıkları toplam metrekare:

- Alan (metrekare) = $4.906,2 + 318,50 + 2.037,20 = 7.261,90$ metrekare olmaktadır.

Yükleme oranı = $34.567 / 7.261,90 = 4,760049023$ TL/Metrekare

Resepsiyon ve Kat Hizmetleri Bölümü = $4.906,20 \times 4,760049023 = 23.353,75$ TL

Yiyecek ve İçecek Bölümü = $318,50 \times 4,760049023 = 1.516,08$ TL

Otelin Genel Bölümü = $2.037,20 \times 4,760049023 = 9.697,17$ TL

5.4.2.10. Kırtasiye Giderleri

Kırtasiye giderleri, otel işletmesinin bütün faaliyet merkezlerini ilgilendirmekle birlikte çoğunlukla fatura, dosya gibi öğeleri kapsamaktadır. Otel işletmesinde 3 ay boyunca toplam 30.201 TL kırtasiye gideri oluşmuştur. Bu giderin dağıtılması için otel işletmesinin yöneticileriyle görüşülerek faaliyet merkezlerinin kırtasiye giderlerinden yararlanma oranları elde edilmiştir. Yöneticiler tarafından resepsiyon ve kat hizmetleri bölümü için %45, yiyecek ve içecek bölümü için %20, otelin genel bölümü için %35 oranları belirlenmiştir.

Resepsiyon ve Kat Hizmetleri Bölümü = $30.201 \times 0,45 = 13.590,45$ TL

Yiyecek ve İçecek Bölümü = $30.201 \times 0,20 = 6.040,20$ TL

Otelin Genel Bölümü = $30.201 \times 0,35 = 10.570,35$ TL

5.4.2.11. Züccaciye Giderleri

Züccaciye giderlerinden sadece yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezi faydalanmaktadır. Züccaciye giderleri, porselen yemek takımı, bardak gibi öğeleri kapsamaktadır. Otel işletmesinde 3 ay boyunca toplam 12.659 TL züccaciye gideri olmuştur. Bu giderlerin tamamı doğrudan yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezine aktarılmıştır.

5.4.2.12. Diğer Çeşitli Giderler

Diğer çeşitli giderler, otel işletmesinin yukarıda sayılan giderleri dışında kalan kira giderleri (otelin içindeki ek binaların kiralari), güvenlik giderleri, sigorta giderleri gibi öğelerden oluşmaktadır. Otel yöneticileriyle görüşme sonucunda bu giderlerin bütün faaliyet merkezlerinde eşit kullanıldığı için eşit dağıtım yapılmıştır. Otel işletmesinde 3 ay boyunca toplam 194.278 TL diğer çeşitli giderler oluşmuştur.

Her faaliyet merkezine bu gider eşit dağıtılacağı için $194.280 / 3 = 64.760$ TL

Tablo 5. Faaliyet Merkezlerinde Toplanan Kaynaklar

Faaliyet Merkezler	Resepsiyon ve Kat Hizmetleri Bölümü Faaliyet Merkezi	Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi	Otelin Genel Faaliyet Merkezi	Toplam Tutar (TL)
Kaynaklar				
Personel Ücret ve Giderleri	388.218	436.745,25	145.581,75	970.545
Yiyecek Giderleri	-	640.656	-	640.656

İçecek Giderleri	-	240.334	-	240.334
Temizlik Giderleri	43.007,22	5.185,02	21.104,76	69.297
Çamaşırhane Giderleri	48.761,60	10.361,84	1.828,56	60.952
Bakım-Onarım Giderleri	12.981,50	3.152,65	2.410,85	18.545
Elektrik Giderleri	32.454,50	9.986	7.489,50	49.930
Su Giderleri	17.758,35	7.695,285	4.143,615	29.597,25
Yakıt Giderleri	-	25.107,75	-	25.107,75
İletişim Giderleri	11.379,50	3.103,50	6.207	20.690
Amortisman Giderleri	261.098,62	31.478,50	128.127,88	420.705
Mobilya Giderleri	23.353,75	1.516,08	9.697,17	34.567
Kırtasiye Giderleri	13.590,45	6.040,20	10.570,35	30.201
Züccaciye Giderleri	-	12.659	-	12.659
Diğer Çeşitli Giderler	64.760	64.760	64.760	194.280
Toplam	917.363,49	1.498.781,075	401.921,435	2.818.066

Yukarıdaki tabloda faaliyet merkezlerine yüklenen toplam gider kalemleri gösterilmektedir.

Tablo 6. Faaliyet Merkezlerinin Toplam Maliyetleri

Faaliyet Merkezleri	Toplam Maliyetler
Resepsiyon ve Kat Hizmetleri Bölümü Faaliyet Merkezi	1.158.516,35
Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi	1.659.549,65
Toplam	2.818.066

Otelin genel faaliyet merkezi, oteldeki müşteri tipi gruplarının doğrudan kullanmış oldukları bir faaliyet olmadığı için Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminde kullanılması mümkün olmamaktadır. Bundan dolayı otelin genel faaliyet merkezinde biriken toplam giderler,

yöneticilerle görüşme sonucunda belirli oranlarla otelin diğer faaliyet merkezlerine dağıtılmıştır. Böylelikle resepsiyon ve kat hizmetleri bölümü için %60, yiyecek ve içecek bölümü için %40 oranında yükleme yapılmıştır.

Resepsiyon ve Kat Hizmetleri Bölümü = $401.921,44 \times 0,60 = 241.152,864$

Yiyecek ve İçecek Bölümü = $401.921,44 \times 0,40 = 160.768,576$

5.4.3. Faaliyet Maliyetlerinin, Maliyet Sürücülerinin ve Maliyet Yükleme Oranlarının Belirlenmesi

Otel işletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin uygulanmasında maliyet sürücüsü olarak müşteri gruplarına satılan yatak sayısı kullanılmıştır. Bununla birlikte faaliyet merkezlerinde biriken faaliyet maliyetlerinin maliyet nesnelere yüklenmesi aşamasında maliyet yükleme oranı kullanılmaktadır. Maliyet yükleme oranı, otel işletmesinde ortaya çıkan faaliyet maliyetlerinin söz konusu faaliyeti kullanan müşteriye satılan yatak sayısına bölünmesiyle bulunmaktadır.

İlk olarak, otel işletmesinin yöneticileriyle görüşülmesi sonucunda her faaliyet merkezindeki faaliyetlerin standart süreleri yüzde olarak belirlenmiştir. Faaliyet merkezindeki faaliyetlerin süreleri yüzde olarak aşağıda yer almaktadır.

Tablo 7. Faaliyet Merkezindeki Faaliyetlerin Standart Süreleri (%)

Resepsiyon ve Kat Hizmetleri Bölümü Faaliyet Merkezi	Belirlenen Oran (%)	Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi	Belirlenen Oran (%)
Otele Gelen Müşterilerin Karşılama ve Bilgilendirilmesi	5	Kahvaltı Faaliyetleri	22
Müşterilerin rezervasyon işlemlerinin gerçekleştirilmesi	13	Öğle Yemeği Faaliyetleri	30
Müşterilerin otele giriş ve çıkış işlemlerinin yapılması	16	Akşam Yemeği Faaliyetleri	38
Odalarda günlük temizlik işlemlerinin gerçekleştirilmesi	30	Bar Faaliyetleri	10
Müşterilerin otelden çıkışından sonra temizlik işlemlerinin yapılması	36	-	-
Toplam	100	Toplam	100

İkinci olarak faaliyetlerin yüzdeleri bulunduğundan sonra faaliyetlerin maliyetleri hesaplanacaktır. Yani, faaliyet merkezinin toplam maliyeti x faaliyetin oranı şeklinde hesaplanacaktır.

Tablo 8. Faaliyet Maliyetlerinin Belirlenmesi

Resepsiyon ve Kat Hizmetleri Bölümü Faaliyet Merkezi	Faaliyet Maliyeti	Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi	Faaliyet Maliyeti
Müşterilerin Karşılansması ve Bilgilendirilmesi	57.925,8175 (1.158.516,35 x 0,05)	Kahvaltı Faaliyetleri	365.100,923 (1.659.549,65 x 0,22)
Müşterilerin rezervasyon işlemlerinin gerçekleştirilmesi	150.607,1255 (1.158.516,35 x 0,13)	Öğle Yemeği Faaliyetleri	497.864,895 (1.659.549,65 x 0,30)
Müşterilerin otele giriş ve çıkış işlemlerinin yapılması	185.362,616 (1.158.516,35 x 0,16)	Akşam Yemeği Faaliyetleri	630.628,867 (1.659.549,65 x 0,38)
Odaların günlük temizlik işlemlerinin gerçekleştirilmesi	347.554,905 (1.158.516,35 x 0,30)	Bar Faaliyetleri	165.954,965 (1.659.549,65 x 0,10)
Müşterilerin otelden çıkışından sonra temizlik işlemlerinin yapılması	417.065,886 (1.158.516,35 x 0,36)	-	-
Toplam	100	Toplam	100

Üçüncü olarak, maliyet yükleme oranı hesaplanacaktır. Yani, faaliyet maliyeti / müşteriye satılan yatak sayısı (maliyet sürücüsü) şeklinde hesaplanacaktır.

Tablo 9. Maliyet Yükleme Oranlarının Belirlenmesi

Faaliyet Merkezleri	Resepsiyon ve Kat Hizmetleri Bölümü Faaliyet Merkezi	Faaliyet Maliyetleri (TL) (a)	Maliyet Sürücüsü Miktarı (Satılan Yatak Sayısı) (b)	Maliyet Yükleme Oranı (a/b)
Resepsiyon ve Kat Hizmetleri Bölümü Faaliyet Merkezi	Müşterilerin Karşılansması ve Bilgilendirilmesi	57.925,8175	17.574	3,296108882
	Müşterilerin Rezervasyon İşlemlerinin Gerçekleştirilmesi	150.607,1255	17.574	8,569883094
	Müşterilerin Otele Giriş ve Çıkış İşlemlerinin Yapılması	185.362,616	17.574	10,54754842
	Odaların Günlük Temizlik İşlemlerinin Gerçekleştirilmesi	347.554,905	17.574	19,77665329
	Müşterilerin Otelden Çıkışından Sonra Temizlik İşlemlerinin Yapılması	417.065,886	17.574	23,73198395
Toplam		1.158.516,35		
Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi	Kahvaltı Faaliyetleri	365.100,923	17.574	20,77506106
	Öğle Yemeği Faaliyetleri	497.864,895	17.574	28,32962871
	Akşam Yemeği Faaliyetleri	630.628,867	17.574	35,88419637
	Bar Faaliyetleri	165.954,965	10.661	15,5665477
Toplam		1.659.549,65		
Genel Toplam		2.818.066		

Yukarıdaki tabloda her faaliyet için ayrı ayrı maliyet yükleme oranları hesaplanmıştır. Her faaliyet için maliyet sürücüsü satılan yatak sayısı olmakla birlikte bu sayı yiyecek- içecek faaliyet merkezindeki bar faaliyetlerinde değiştiği görülmektedir. Bunun nedeni Y Tipi Müşteri Grubunun yani tam pansiyon konaklayan müşterilerin bar faaliyetlerinden faydalanamamasından kaynaklanmaktadır. Bundan dolayı toplam satılan yatak sayısından, Y Tipi Müşteri Grubuna satılan yatak sayısı çıkarılarak maliyet sürücüsü bulunmuştur.

5.4.4. Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Nesnelere Yüklenmesi

Bu aşamada faaliyet maliyetlerinin maliyet nesnelere yüklenmesiyle birlikte birim maliyetleri hesaplanmaktadır. Burada maliyet nesnelere her bir müşteri grubuna satılan yatak maliyeti olmaktadır.

Tablo 10. Resepsiyon ve Kat Hizmetleri Bölümü Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Nesnelere Yüklenmesi

Faaliyetler	Maliyet Sürücüleri	Maliyet Sürücü Miktarı (Satılan Yatak Sayısı) (a)	Maliyet Yükleme Oranı (TL/Yatak) (b)	Toplam Maliyet (TL) (a x b)
Müşterilerin Karşılanması ve Bilgilendirilmesi	X Tipi Müşterilere Satılan Yatak	10.661	3,296108882	35.139,81679
	Y Tipi Müşterilere Satılan Yatak	6.913	3,296108882	22.786,0007
Müşterilerin Karşılanması ve Bilgilendirilmesi Faaliyetinin Toplam Maliyeti				57.925,8175
Müşterilerin Rezervasyon İşlemlerinin Gerçekleştirilmesi	X Tipi Müşterilere Satılan Yatak	10.661	8,569883094	91.363,52367
	Y Tipi Müşterilere Satılan Yatak	6.913	8,569883094	59.243,60183
Müşterilerin Rezervasyon İşlemlerinin Gerçekleştirilmesi Faaliyetinin Toplam Maliyeti				150.607,1255
Müşterilerin Otele Giriş ve Çıkış	X Tipi Müşterilere Satılan Yatak	10.661	10,54754842	112.447,4137

İşlemlerinin Yapılması	Y Tipi Müşterilere Satılan Yatak	6.913	10,54754842	72.915,20223
Müşterilerin Otele Giriş ve Çıkış İşlemlerinin Yapılması Faaliyetinin Toplam Maliyeti				185.362,616
Odalarnın Günlük Temizlik İşlemlerinin Gerçekleştirilmesi	X Tipi Müşterilere Satılan Yatak	10.661	19,77665329	210.838,9007
	Y Tipi Müşterilere Satılan Yatak	6.913	19,77665329	136.716,0042
Odalarnın Günlük Temizlik İşlemlerinin Gerçekleştirilmesi Faaliyetinin Toplam Maliyeti				347.554,905
Müşterilerin Otelden Çıkışından Sonra Temizlik İşlemlerinin Yapılması	X Tipi Müşterilere Satılan Yatak	10.661	23,73198395	253.006,6809
	Y Tipi Müşterilere Satılan Yatak	6.913	23,73198395	164.059,205
Müşterilerin Otelden Çıkışından Sonra Temizlik İşlemlerinin Yapılması Faaliyetinin Toplam Maliyeti				417.065,886
Genel Toplam				1.158.516,35

Tablo 11. Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Nesnelere Yüklenmesi

Faaliyetler	Maliyet Sürücüleri	Maliyet Sürücü Miktarı (Satılan Yatak Sayısı) (a)	Maliyet Yükleme Oranı (TL/Yatak) (b)	Toplam Maliyet (TL) (a x b)
Kahvaltı Faaliyetleri	X Tipi Müşterilere Satılan Yatak	10.661	20,77506106	221.482,926
	Y Tipi Müşterilere Satılan Yatak	6.913	20,77506106	143.617,9971
Kahvaltı Faaliyetlerinin Toplam Maliyeti				365.100,923
Öğle Yemeği Faaliyetleri	X Tipi Müşterilere Satılan Yatak	10.661	28,32962871	302.022,1717
	Y Tipi Müşterilere Satılan Yatak	6.913	28,32962871	195.842,7233
Öğle Yemeği Faaliyetlerinin Toplam Maliyeti				497.864,895
Akşam Yemeği Faaliyetleri	X Tipi Müşterilere Satılan Yatak	10.661	35,88419637	382.561,4175
	Y Tipi Müşterilere Satılan Yatak	6.913	35,88419637	248.067,4495
Akşam Yemeği Faaliyetleri Toplam Maliyeti				630.628,867

Bar Faaliyetleri	X Tipi Müşterilere Satılan Yatak	10.661	15,5665477	165.954,965
Bar Faaliyetlerinin Toplam Maliyeti				165.954,965
Genel Toplam				1.659.549,65

5.4.5. Maliyet Nesnelere Ait Birim Maliyetlerin Hesaplanması

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin son aşamasında maliyet nesnelere ait birim maliyetlerin hesaplanması yer almaktadır. Söz konusu birim maliyetler, her müşteri grubuna ait toplam maliyetlerin, o müşteri grubuna satılan yatak sayısına bölünmesi ile bulunmaktadır.

Tablo 12. Maliyet Nesnelere Ait Birim Maliyetleri

Müşteri Grupları	Müşteri Gruplarına Ait Maliyetler (TL) (a)	Satılan Yatak Sayısı (b)	Birim Maliyet (TL/Yatak) (a/b)	Birim Maliyet Oranları (%)
X Tipi Müşteri Grubu	1.774.817,816	10.661	166,48	52
Y Tipi Müşteri Grubu	1.043.248,184	6.913	150,91	48
Toplam	2.818.066	17.574	317,39	100

Tablo 12’de görüldüğü gibi ABCD otel işletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi uygulandığı zaman tüm faaliyetlerden yararlanan X Tipi Müşteri Grubu müşterilerinin birim maliyeti 166,48 TL/Yatak, Y Tipi Müşteri Grubu müşterilerinin birim maliyeti ise 150,91 TL/Yatak şeklinde hesaplanmıştır. Bununla birlikte X Tipi Müşteri Grubunu oluşturan müşteriler en yüksek birim maliyete sahipken, Y Tipi Müşteri Grubunu oluşturan müşteriler en düşük birim maliyete sahip olmuştur.

6. SONUÇ

Otel işletmelerinde artan rekabet ile ürün/hizmet maliyetlerinin doğru bir şekilde belirlenmesi önem kazanmıştır. Bu işletmelerde doğru ürün/hizmet maliyetleri bilgisinin elde edilmesiyle planlama, fiyatlandırma, bütçeleme ve kontrol kolaylaşmaktadır. Aynı zamanda doğru ürün/hizmet maliyetleri bilgisi, yöneticilerin geleceğe yönelik kararlar almasına ve rekabet avantajının sağlanmasına yardımcı olmaktadır. Otel işletmelerinde genellikle genel üretim giderleri fazla olduğu için Geleneksel Maliyetleme sistemi yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle otel

işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi kullanılarak ürün/hizmet maliyetleri daha kolay, daha doğru ve daha ayrıntılı bir şekilde sağlanabilmektedir.

Bu çalışmada otel işletmesinin birim maliyetleri Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi kullanılarak hesaplanmıştır. Çalışmada ilk olarak, otel işletmesinin yöneticileriyle görüşülerek haziran-temmuz-ağustos aylarında otel işletmesine gelen müşteri grupları ve satılan yatak sayıları tespit edilmiştir. Böylelikle 3 aylık sürede X Tipi (her şey dâhil konseptine göre konaklayan müşteriler) ve Y Tipi (tam pansiyon konaklayan müşteriler) olmak üzere iki tane müşteri grubuna satılan yatak sayıları belirlenmiştir. İkinci olarak, otel işletmesinin faaliyetleri ve faaliyet merkezleri belirlenmiştir. Üçüncü olarak, otel işletmesinde üç aylık süre itibarıyla oluşan kaynaklar saptanmış ve bu kaynaklar farklı kaynak sürücüleri aracılığıyla faaliyet merkezlerine dağıtılmıştır. Son olarak, faaliyetlerin maliyetleri, maliyet sürücüleri (müşteri gruplarına satılan yatak sayısı) yardımıyla maliyet nesnelere (müşteri gruplarına satılan yatak maliyeti) dağıtılmıştır. Nihayetinde X Tipi müşteri grubunun birim maliyeti, Y Tipi müşteri grubunun birim maliyetinden daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Bu otel işletmesinde konaklayan müşteri gruplarının birim maliyetleri Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi ile sistemli, detaylı ve kolay bir şekilde hesaplanmıştır. Turizm sektöründe Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin faaliyetler, faaliyet maliyetleri, kaynak sürücüleri ve maliyet sürücüleri doğru bir şekilde belirlendiği sürece kolaylıkla uygulanabileceği söylenebilir. Turizm sektöründe Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin uygulanması ile müşteriler bazında maliyet bilgisi elde edilerek, orta ve uzun vadeli planlar yapılabilir. Bu planların başarısına bağlı olarak rekabet avantajı sağlanabilir. Araştırmacılara, bir otel işletmesinde birim maliyetlerin hem Geleneksel Maliyetleme sistemiyle hem de Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemiyle hesaplandığı bir çalışma önerilebilir. Böylelikle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin farkı ve katkıları daha etkili bir biçimde belirlenebilir. Bununla birlikte farklı sektörler açısından Faaliyet Tabanlı Yönetimin uygulanabilirliği üzerine bir araştırma yapılabilir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2016). Maliyet Muhasebesi. 3. Baskı. Bursa: Dora Yayınevi.
- Alkan, A. T. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (13), 39-56.
- Alsayegh, M. F. (2020). Activity Based Costing around the World: Adoption, Implementation, Outcomes and Criticism. Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies, 6 (1), 251-262.
- Altuntaş, C. (2014). Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1 (1), 54-69.
- Arabacı, H. (2018). Turizm Sektörünün Ekonomik Büyümeye Etkisi Üzerine Teorik Bir İnceleme. Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi, 4 (3), 104-109.
- Ardiansyah, G. B., Tjahjadi, B., & Soewarno, N. (2017). Measuring Customer Profitability Through Time-Driven Activity-Based Costing: A Case Study At Hotel x Jogjakarta. In SHS Web of Conferences (34).
- Bahnub, B. J. (2010). Activity-based Management for Financial Institutions: Driving Bottom Line Results (35). John Wiley & Sons.
- Blocher, E. J., Stout, D. E., Juras, P. E., & Smith, S. D. (2018). Cost Management: A strategic Emphasis. New York: McGraw Hill International.

- Boz, M. (2019). *Sürdürülebilir Pazarlama Bakış Açısıyla Turizm Endüstrisi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Büyükmirza, K. (2021). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. 24. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Ciğer, A. (2020). *Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi: Bir Otel İşletmesinde Vaka Çalışması*. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, 23 (1), 164-185.
- Cokins, G. (2001). *Activity-Based Cost Management: an Executive's Guide*. John Wiley & Sons.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1991). Profit Priorities from Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*, 69 (3), 130-135.
- Cooper, R., Kaplan, R. S., Maisel, S. L., Eileen, M., & Oehm, R. M. (1993). *Implementing Activity Based Cost Management: Moving from Analysis to Action*. New Jersey: Institute of Management Accountants.
- Çaldağ, Y. (2015). *Maliyet-Yönetim Muhasebesi Uygulamaları*. 11. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Dalci, I., Tanis, V., & Kosan, L. (2010). Customer Profitability Analysis with Time-Driven Activity-Based Costing: A Case Study in a Hotel. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*.
- Doğan, A. (1996). *Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Uygulaması*. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara.
- Dönmez, A., Arıcı, A., & Kutluk, F. A. (2011). Antalya'daki Beş Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolü ve Fiyatlama Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma. *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 3 (1), 201-222.
- Ekinci, K. (2020). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Değer Katmayan Faaliyetlerin Azaltılmasında Etkisi ve Önemi. *İktisadi ve İdari Yaklaşımlar Dergisi*, 2 (1), 109-126.
- Eldenburg, L. G., Brooks, A., Oliver J., Vesty G., Dormer R., Murthy V., & Pawsey N. (2020). *Management Accounting*. 4th Edition, John Wiley & Sons.
- Gosselin, M. (2007). A Review of Activity-Based Costing: Technique, Implementation, and Consequences. In *Handbooks of Management Accounting Research* 2, 641-671.
- Hilton, R. W., & Platt, D. E. (2019). *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment*. New York: Mcgraw-Hill Education.
- Horngren, Charles T., Datar, Srikant M. & Rajan, Madhav V. (2015). *Cost Accounting A Managerial Emphasis*. (15th Edition, Global Edition). UK: Pearson
- İlhan, E. G. E., & Kurtlar, M. (2018). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane İşletmesinde Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (3), 679-704.
- Karğın, S. (2013). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yükselişi ve Düşüşü. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (58), 21-40.
- Kim, Y. W. (2017). *Activity Based Costing for Construction Companies*. John Wiley & Sons.
- Koroğlu, Ç. (2012). *Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama*. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Aydın.

- Köroğlu, Ç. (2013). Otel İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Elde Etmek İçin Bir İleri Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (57), 39-56.
- Law, J. (2016). *A Dictionary of Business and Management*. UK: Oxford University Press.
- Mashayekhi, B., & Ara, M. (2017). Activity-Based Costing in the Hospitality Industry: A Case Study in a Hotel. *World Academy of Science, Engineering and Technology International Journal of Social and Tourism Sciences*, 11 (9), 2180-2184.
- Middleton, V. T., & Clarke, J. R. (2002). *Marketing in Travel and Tourism*. Third Edition. Oxford: Butterworth-Heinemann.
- Morgan, M. J. (1993). Testing Activity-based Costing Relevance: Pharmaceutical Products Limited– A Case Study. *Management Decision*.
- Özer, S., & Bilici, N. (2017). Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanabilirliğinin Araştırılması: Van İl Merkezindeki Otel İşletmelerinde Bir Uygulama. *Artvin Çoruh Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 3 (2), 1-22.
- Pavlatos, O., & Paggios, I. (2009). Activity-Based Costing in the Hospitality Industry: Evidence from Greece. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 33 (4), 511-527.
- Şen, L. M. (2008). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Otel İşletmelerinde Uygulanması. *Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Sakarya.
- Türk Seyahat Acenteleri Birliği. (2020). *Türsab Kasım 2020- Son Verilerle Türkiye Turizm İstatistikleri Raporu*. <https://www.tursab.org.tr/duyurular/tursab-kasim-2020-son-verilerle-turkiye-turizm-istatistikleri-raporu> , (Erişim Tarihi: 02. 06. 2021).
- Türksoy, A. (2007). Konaklama İşletmelerinde Mali Başarısızlığa Yol Açan Etmenler. *Ege Akademik Bakış*, 7 (1), 99-115.
- Ülker, Y., & İskender, H. (2005). Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deere Örneği. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8 (13), 189-217.
- Warren, C. S., & Tayler, W. B. (2020). *Managerial Accounting*. 15th Edition. USA: Cengage Learning.
- Whitecotton, S. M., Libby, R., Phillips, F. (2019). *Managerial Accounting*. 4th edition. New York: McGraw-Hill Education.
- World Tourism Organization. (2021). *International Tourism Highlights, 2020 Edition*, UNWTO, Madrid.
- World Travel Tourism Council. (2020). *Economic Impact Reports*. <https://wttc.org/Research/Economic-Impact> , (Erişim Tarihi: 02. 06. 2021).
- World Travel Tourism Council. (2021). *Turkey 2021 Annual Research: Key Highlights*. <https://wttc.org/Research/EconomicImpact/moduleId/704/itemId/224/controller/DownloadRequest/action/QuickDownlad>, (Erişim Tarihi: 02. 06. 2021).