



# KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN UYGULANABİLİRLİĞİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA A RESEARCH OF THE APPLICABILITY OF ACTIVITY BASED COST SYSTEM OF ACCOMMODATION SECTOR

Caner ALTUNTAŞ  
SMMM

## ÖZET

Önceleri basit bir organizasyona sahip olan konaklama sektörü, günümüzde aynı çatı altında pek çok hizmeti barındıran bir işletme haline gelmiştir. Hizmet çeşitliğinin artmasıyla maliyet hesaplamalarında da çeşitli zorluklar ve karmaşıklıklar ortaya çıkmıştır. Günümüz rekabet koşullarında işletmeler, piyasada belirlenen fiyatlara etki edememektedir. İşletmeler de maliyetler üstünde yoğunlaşarak, kar oranlarını belirlemeye çalışmaktadır. Bu yüzden, maliyetlerin doğru şekilde tanımlanması ve hesaplanması gerekir. Konaklama işletmelerinde daha doğru maliyet bilgilerine ulaşmak için Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi en uygun tercihlerden biri gibi gözükmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Konaklama İşletmeleri

## ABSTRACT

Formerly, accommodation sector had a simple organization. Nowadays, accommodation sector has become many service. Increase of the variety of service causes some complexities of the service cost calculations. Hotels can't influence market-determined prices on today's competitive environment. Businesses concentrating on costs when they try to determine profit rates. Therefore, the costs have to calculate and define correctly. Probably, Activity Based Costing is the best choice for calculate the actual costs on the accommodation sector.

**Key Words:** Activity Based Costing, Accommodation Sector

# GİRİŞ

Son yıllarda ülkemizde turizmin daha da gelişmesiyle konaklama işletmelerinin sayısı da buna paralel olarak artmaktadır. Bu durum işletmeler için ulusal boyutta bir rekabet ortamı oluşturmaktadır. Fakat küreselleşen dünyada, rekabet sadece ulusal boyutta kalmamakta aynı zamanda uluslararası boyutta yaşanmaktadır. Rekabetin yoğun olduğu konaklama işletmelerinde de faaliyetlerin doğru ve uygun olarak belirlenmesi hayati önem taşımaktadır. Özellikle günümüz işletmelerinin bünyelerine teknolojik kullanımların girmeye başlaması ile konaklama işletmelerinde de maliyet unsurları değişmiştir. Değişen maliyet unsurlarına hâkim olmak ve bunları yönetmek çok önemli bir hale gelmiştir. Konaklama sektöründeki işletmelerde uygulanan mevcut yöntemler artık yetersiz kalmaktadır. Ortaya çıkan yetersizliğin önüne faaliyet tabanlı maliyetleme sistemini uygulayarak geçmek mümkündür. Çünkü faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, işletmelerin daha doğru ve ayrıntılı maliyet bilgilerine ulaşmasını sağlamaktadır.

Rekabet ortamında karlılığı etkileyen önemli etkenlerden biri olan satışlar için, satış gelirlerinin temel belirleyicilerinden biri olan satış fiyatına pek müdahale imkânı bulunmamaktadır. Diğer yandan karlılığı arttıracak bir başka önemli unsur olan maliyetlerin doğru ve hassas bir şekilde belirlenip iyi yönetilmeleri önem kazanmıştır. (Unutkan, 2010:92) Direkt ilkmadde ve direkt işçilik mamullere doğrudan kolaylıkla yüklenebilmektedir. Ancak üçüncü unsur olan genel üretim giderleri ile mamuller arasında doğrudan bir ilişki olmadığından birbirinden farklı birçok gider aynı kolaylıkla yüklenememektedir. Son yıllarda yapılan araştırmalarda genel üretim giderlerinin toplam maliyetler içindeki oranının oransal olarak arttığı görülmüştür. Buna karşılık direkt işçilik maliyetleri ise yine oransal anlamda azalma trendi içine girmiştir. Dolayısıyla yapılması gereken tasarrufların genel üretim giderleri üzerinde yoğunlaşması öncelikli konu haline gelmiştir. (Arzova, 2002:22)

Konaklama işletmeleri açısından da bu gelişim sürecini inceleyecek olursak, önceleri sadece gecelik konaklama amacı güden konaklamacılık sektörünün zamanla yeme-içme, eğlenme, toplantı yapma ve benzeri şekilde birçok faaliyete ev sahipliği yaptığını söyleyebiliriz. Bu durumda konaklama işletmelerinin hem maliyetlerini kontrol etmek için hem de karlılık ve verimliliklerini arttırabilmeleri için bu faaliyetler üzerindeki bilgilerini arttırmalarını gerektiğini söylemek mümkündür. Çünkü sayısallaştırılamayan ya da tespit edilemeyen faaliyetlerin kontrol edilmesi zordur. Bu durum yanlış kararlar alınmasına sebep olabilmektedir. Bu yüzden konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) sistemi uygulanmaya oldukça müsaittir. FTM'nin uygulanmasıyla konaklama işletmeleri, hangi faaliyetlerinin karlı ve verimli olduğuna karar verebilirken daha doğru kararlar alabilme imkânına da kavuşmuş olur.

Bu çalışmanın amacı, konaklama işletmelerinde maliyetlerin daha iyi yönetilebilmesi için uygulanabilecek yöntemlerden, faaliyet tabanlı maliyet sisteminin uygulanabilirliğini ortaya koymak ve yapılacak olan araştırmayla da bu sistemin konaklama işletmelerinde uygulanma etkinliğini test etmektir.

## 1. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ

Son yıllarda yaşanan hızlı teknolojik değişim, etkisini sadece üretim sistemleri üzerinde göstermemiş, aynı zamanda işletmelerin muhasebe yapılarının da değişmesini zorunlu kılmıştır. Bu etkileşim sayesinde işletmeler, maliyet yapılarının değişen teknolojiye uygunluğunu sağlayabilmek amacıyla yeni maliyetleme sistemlerine ihtiyaç duymuşlardır.

Gerçekten de, yeni üretim ortamlarında kullanılan emeğin azalmasıyla birlikte geleneksel olarak en önemli maliyet unsuru olarak bilinen ve maliyetleme sürecinin önemli bir dayanağını teşkil eden direkt işçilik maliyetleri oran olarak azalmıştır. Genel üretim maliyetlerinin ise önemi ve tutarı artmıştır. Bunun anlamı, üretim maliyetleri içerisindeki direkt maliyet unsurlarının azalması, endirekt unsurların artmasıdır. Günümüzde bir işletmede maliyetlerin; %10'unu direkt işçilik, %55'ini malzemeler, %35'ini ise genel üretim giderleri oluşturmaktadır (Ülkü, 2002:97). Bu yüzden maliyet dağıtımının tek bir dağıtım ölçütüne özellikle de direkt işçilik saatine göre yapılmasının ne kadar yanlış olduğu bu oranlardan da görülebilmektedir. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin en büyük yararı da bu noktada ortaya çıkmaktadır (Alkan, 2005:40).

### 1.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Tanımı

FTM sistemi, maliyet unsurlarından genel üretim giderlerinin, üretim ve işletme süreçlerinin yerine getirilmesi için yapılması zorunlu faaliyetlerden kaynaklanan giderler olduğu fikrine dayanır (Unutkan, 2010:89).

FTM sistemi işletmenin kaynakları, faaliyetleri, maliyet unsurları ve sonuçları ile ilgili verileri yönetimin kullanılabileceği bilgiler haline getiren muhasebe bilgi sistemi olduğu da söylenebilir. Daha geniş anlamda şöyle tanımlanabilir “Faaliyet tabanlı maliyet sistemi gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetlerle ilgili maliyeti izler ve bu faaliyetlere ait maliyetlerin mamüllere yüklenmesinde çeşitli maliyet dağıtım anahtarları kullanılır. Bu dağıtım anahtarları, mamüllerle ilgili faaliyet tüketimlerini yansıtır.” (Unutkan, 2010:90).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımında kaynakları faaliyetler tüketir. Bu nedenle maliyetlerin mamüllere gerçekleşen faaliyetlerden hareketle dağıtılmasının daha doğru olduğu savunulur. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine dayalı maliyet sisteminde, faaliyetlerin tükettiği kaynakların bileşimiyle oluşan mamüllere ilişkin faaliyetlerin maliyetlerini izlemek için daha fazla maliyet dağıtım anahtarı kullanmak gerekir. Bu suretle daha doğru ve gerçekçi maliyet hesaplaması yapılabilir (Soyaltın, 2007:54).

### 1.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Amaçları

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, üretilen mamullerle ilgili doğru ve ayrıntılı maliyet bilgisi sağlayarak maliyet düşürme, performans değerlendirme, değer yaratmayan faaliyetleri elimine etme, sürekli iyileştirme stratejilerine hizmet ederken, işletme yönetiminin alacağı diğer stratejik kararlara, planlama ve kontrol faaliyetlerine de yardımcı olmaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin başlıca amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:31);

- Düşük katma değere sahip, diğer bir ifadeyle mamul ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da en düşük düzeye indirmek
- Karlılığı arttırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında, etkin ve verimli bir bilgi tabanı sağlamak
- Problemlerin temel nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak
- Zayıf varsayımları ( kabullenmeler) ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak
- Yöneticilerin kararlarını doğru verebilmeleri için doğru maliyet bilgileri sağlayabilmek

## 2. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ İLE GELENEKSEL MALİYET SİSTEMLERİNİN FARKLILIKLARI

Klasik muhasebe sistemlerinin amacı, verimli ve etkili bir şekilde mamulleri maliyetlendirmek, yani finansal raporlama amacıyla stokları değerlemektir. Oysa son yıllarda, bazı işletmeler genelde sabit olarak nitelendirilen maliyetlerin değişken olduğunu tespit etmiş, bunun yanında klasik mamul maliyetlerinin o mamul için yapılan faaliyetlerin tükettiği kaynakların gerçek durumu yansıtmadığını görmüştür (Karacan, 2003:30).

Bunun yanında, mamullerin maliyetlerini tespit etmek için klasik maliyet muhasebesi bilgisini kullanan yöneticiler, ciddi pazarlama hataları yapabilmektedirler. Bu hatalar, klasik maliyet muhasebesi sistemlerinin GÜĞ'ni mamüllere yüklemek için kullanıldığı yükleme oranlarının mamul maliyetlerini çarpıtmasından kaynaklanmakta ve bu duruma direkt işçilik saati, makine saati veya malzeme giderleri gibi “çıktı hacmi” ile doğrudan değişiklik gösteren miktarlara göre GÜĞ'nin mamüllere yüklenmesi neden olmaktadır.

Ayrıca bu sistemde, diğer bir mamule oranla daha fazla direkt işçilik veya makine saati gerektiren bir mamulün, nispeten daha fazla direkt işçilik veya makine saati tüketeceği kabul edilmektedir. Fakat gerçekte maliyetler, GÜĞ'nin sadece çıktı hacimleri ile değişiklik göstermesi durumunda mamüllere doğru olarak yüklenebilmektedir (Karacan, 2003:37).

Bu çarpıklığı fark eden yönetim muhasebecileri üretim hacminin, maliyetlerin değişmesine ve oluşmasına neden olan tek faktör olmadığını anlamışlardır. Bir işletmede harekete geçirme sayısı, kalite kontrol sayısı, üretim siparişi

sayısı gibi diğer faktörler de katlanılan maliyetlerin düzeyini etkileyebilmektedir. Bu faktörlerin artış göstermesinden dolayı, klasik mamul maliyeti hesaplama sisteminin yetersiz olduğu anlaşılmaya başlanmıştır(Karcıoğlu, 2002:154).

Hacme dayalı klasik maliyet muhasebesi sistemleri, GÜG'nin dağıtımında sadece tek dağıtım anahtarı kullanarak yüksek hacimli mamullerin aşırı maliyetlendirilmesine, düşük hacimli mamullerin ise düşük maliyetlendirilmesine yol açmıştır. Bu çarpıklaşmış maliyet bilgisinin pazarlama stratejilerine yol göstermek için kullanılması durumunda, yöneticilerin düşük hacimli mamul hatlarını çoğaltması teşvik edilmiş olacak ve gerçekte işletmenin kâr payları önemli ölçüde azalış gösterecektir. Bunun sonucunda, işletmenin piyasadaki rekabet gücü değişerek "Ölüm spirali (death spiral)" denen bir döngüye girme tehlikesi ortaya çıkabilecek ve böylece işletmeler iflasın eşiğine gelebilecektir. Bunun tek çözümü ise, faaliyet esasına dayalı muhasebe sistemleri olarak bilinen mamul maliyetleme sistemidir. Bu sistem GÜG'ni "hacim" esasına göre değil, "faaliyet" esasına göre dağıttığından daha doğru mamul maliyetlerini sağlamaktadır(Karacan, 2003:37).

Geleneksel maliyetleme sistemi, kullanılan kaynakları etkileyen tek faktörün üretim hacmi olduğunu (yani ne kadar birim üretilirse o kadar fazla üretim maliyetine katlanılacağını) kabul eder. Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, kaynak kullanımının çok sayıda nedenlerinin bulunduğunu ve bunlardan birisinin üretim hacmi olduğunu ifade etmektedir. Nitekim geleneksel maliyetlemede genel üretim giderleri için yalnızca tek bir maliyet havuzu bulunurken, faaliyete dayalı maliyetlemede çok sayıda maliyet havuzu yer almaktadır.

Geleneksel maliyetleme sadece bir tek maliyet dağıtım anahtarı kullanmakta ve o da üretim hacmine bağlı olmaktadır. Geleneksel maliyetlemeye göre ortak maliyet dağıtım anahtarı üretilen birim sayıları, direkt işçilik saatleri ve makine saatleridir. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde ise her bir maliyet havuzu için bir tane olmak üzere birkaç maliyet dağıtım anahtarı kullanılır.

Sonuç olarak, geleneksel maliyetleme yalnızca bir tek maliyet dağıtım anahtarı kullanarak ürün maliyetlerini hesaplar, faaliyet tabanlı maliyet sistemi ise çeşitli maliyet havuzları için farklı maliyet dağıtım anahtarı kullanarak ürün maliyetlerini tespit eder(Karcıoğlu, 2002:156).

### **3. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN YAPISI VE KURULMASI**

#### **3.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Yapısı**

Faaliyete dayalı maliyet sistemi, maliyetleri ilk olarak faaliyetlere, daha sonra mamullere yükleyen bir sistemdir. Bu nedenle sistemin yapısı iki aşamalı bir süreçten oluşur.

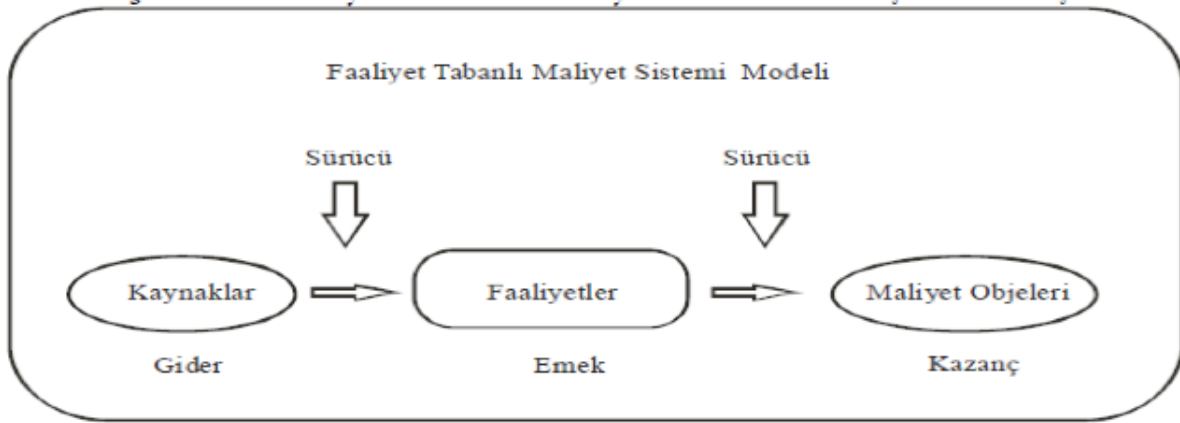
Birinci aşamada faaliyetler tanımlanır ve endirekt faaliyetlerin maliyetlerin maliyet havuzlarına paylaştırılır. Bu amaçla önce faaliyetler kategorilere ayrılır. Maliyetler bu bölümlerle ilgili maliyetlerdir. Daha sonra homojen maliyet havuzları tanımlanır. Dolayısıyla endirekt faaliyetlerin bir maliyet havuzunda yer alabilmesi için bu faaliyetlerin mantıksal olarak birbirleriyle ilişkisi olması ve bu faaliyetlerin tüm mamuller için aynı tüketim oranına sahip olması gerekmektedir.

İkinci aşamada, her bir maliyet havuzunda toplam maliyetler mamullere paylaştırılır. Bu paylaşımın yapılması için öncelikle yapılması gereken, her mamulün tükettiği kaynak miktarının ölçülmesidir. Daha sonra birinci aşamada hesaplanan yükleme oranı ve bu ölçüler kullanılarak maliyetler mamullere yüklenmiş olur(Unutkan, 2010:95).

#### **3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Kurulması**

Faaliyet tabanlı maliyet sistemi 4 aşamada kurulur. Öncelikle kaynaklar (giderler) belirlenir. Ardından faaliyetler belirlenir ve giderler faaliyetlere paylaştırılır. Üçüncü aşamada faaliyetler faaliyet merkezlerine göre ayrılır ve böylece maliyet havuzları oluşturulur. Son olarak maliyet sürücüleri belirlenir ve buna göre ürüne ya da hizmete dağıtım yapılır. Bu süreç Şekil 1'de gösterilmiştir.

### Şekil 1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Bileşenleri



Kaynak: Linda J.Taylor, "Activitt Based Costing", Financial Accounting & Reporting, May / June 2002, s.51

#### 3.2.1. Kaynaklar

Kaynaklar, faaliyet tabanlı maliyet sisteminin ilk finansal girdilerini sağlayan unsurlardır. İşletme kaynaklarının hangi kategorilerde toplanacağı önemli bir adımdır. Bu açıdan sistemin kaynaklarının neler olduğuna karar verirken ve bunların maliyetlerini tespit ederken başvurulacak ilk yer, işletmenin büyük defter kayıtlarıdır.

#### 3.2.2. Faaliyet

Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin bir işletme uygulanabilmesi için yapılması gereken ilk iş, bütün işletme faaliyetlerinin faaliyet gruplarına ayrılmasıdır (Arzova, 2008:18). Faaliyetler ve oluşturduğu gruplar işletmelerin ne yaptığını açıklar. Bir faaliyetin temel işlevi, girdileri (kaynaklar), çıktıya dönüştürmektir. Faaliyetler belirli bir çıktıyı üretmek için kaynakları tüketen süreçtir. Bir faaliyetin amacına ulaşabilmesi için kaynaklara gereksinimi vardır.

Faaliyet Merkezi (Faaliyet Havuzu): Faaliyet merkezi genel olarak "bir işletme için önem taşıyan faaliyetlerin bir arada toplandığı yerler" olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle "faaliyet merkezleri, homojen faaliyetlerin fonksiyonel veya ekonomik olarak gruplanmasıdır". Bu durumda işletmedeki faaliyetler çok sayıda olduğundan ve hepsinin ayrı olarak izlenmesi ekonomik olarak yapılabilir olamayacağından, bu faaliyetlerin birkaç tanesinin birer faaliyet merkezi olarak ele alınacağı konusunda bir karar verilebilir (Doğan, 1997).

#### 3.2.3. Maliyet Havuzu

Faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplam tutarının faaliyetler itibarıyla belirlenmesi işlemine "maliyet havuzu" oluşturma adı verilir. Faaliyetlerin belirlenmesi işlemi tamamlandıktan sonra sıra bu faaliyetlerin maliyetlendirmesine gelir. Maliyet havuzunun sağlıklı oluşturulabilmesi için temel şart işletmenin faaliyetlerinin, alt faaliyetlerinin ve bunların tükettiği kaynakların neler olduğunun iyi belirlenmesidir (Arzova, 2002:25).

#### 3.2.4. Maliyet Sürücüsü

Bu kavram faaliyet maliyetlerini maliyet objelerine yani mamullere aktarmak için kullanılır. Yani maliyet sürücüleri, bir faaliyet icra etmek için ihtiyaç duyulan çaba ya da iş yükünü belirleyen faktörlere verilen isimdir. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde, maliyet sürücüsü, geleneksel sistemdeki dağıtım anahtarları yerine kullanılmaktadır. Maliyet sürücüleri, maliyetlerle mamuller arasında sebep-sonuç ilişkisine dayanan gerçek bir ilişki kurmaktadır. Dağıtım anahtarları ise, genellikle subjektif bir maliyet dağıtımı için kullanılırlar. Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, böyle bir subjektif dağıtım yerine "sebep olan faktöre göre" maliyet yüklemeyi getirmektedir (Alkan, 2005:45).

## 4. KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİ

Klasik sistemlerde mamuller kaynakları tüketirken faaliyet esasına göre maliyetleme yapılan sistemlerde faaliyetler kaynaklarını, mamuller de faaliyetleri tüketir. Konaklama işletmelerinin burada ki diğer sektörlerden ayrılan yanı, ayrılamayan ve bölünemeyen hizmetleri üretmesi ve beraber pazarlamak zorunda olmasıdır. Bu durum belli zorluklar doğurmakta kimi zaman detaylandırılmadan maliyetleme yapılmasına sebep olmaktadır. Önceleri basit bir organizasyona sahip olan konaklamacılık günümüzde aynı çatı altında pek çok hizmeti barındıran bir işletme haline gelmiştir. Örneğin ilk zamanlar sadece yatak hizmeti sunan oteller, zamanla gerek müşterilerin isteklerini karşılamak gerekse rekabet amacıyla faaliyetlerini çeşitlendirmiştir. Artık sadece yatak hizmeti değil restoran, bar, havuz, sauna gibi müşteriye her şekilde memnun etmeye çalışan bir hizmet yelpazesi sunmaktadır.

Bu tür hizmet üreten işletmelerde de faaliyetler detaylandırılabilir ve faaliyet anahtarına göre maliyet dağıtımları yapılabilir. Böylece hizmet sunan işletme olan oteller faaliyetlerin getirilerini de hesaplayabileceklerdir. Hatta bazı faaliyetleri gereksiz bulup vazgeçme kararı bile alabileceklerdir ki FTM uygulaması bu yönde de yönetim kararlarına dolaylı veya dolaysız etki edecek sonuçlar verebilecektir.

Konaklama işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin kurulmasını 4 aşamada şu şekilde inceleyebiliriz;

### 4.1. Konaklama İşletmelerinde Faaliyetlerin Belirlenmesi

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin kilit noktası olan faaliyetler, şu şekilde belirlenebilir(Sucu, 2011);

**Şekil 2: Konaklama işletmelerindeki faaliyetler**

Rezervasyon işlemlerinin yapılması	Plajın hazırlanması	Menü ve reçetelerin hazırlanması
Müşterilerin karşılanması	Havuzun hazırlanması	Masaların hazırlanması
Müşterilerinin kayıtlarının yapılması	Barın hazırlanması	Masalara servisin açılması
Müşterilerin hesaplarının tutulması	Müşterilere plaj malzemelerinin sağlanması	Masalardan servisin kaldırılması
Otel çıkış işlemlerinin yapılması	Müşterilerden siparişlerin alınması	Siparişin alınması ve bildirimi
Telefon hizmeti verilmesi	Yiyecek ve içeceklerin hazırlanması	Yiyecek ve içeceklerin hazırlanması
Müşterilerden geri bildirimleri toplanması ve yardımcı olunması	Müşterilere servis yapılması	Müşteriden tahsilatın yapılması
Odaların temizlenmesi	Odaların kontrol edilmesi ve raporlanması	Genel temizliğin yapılması

Konaklama işletmelerinin yapıları gereği, müşterilerin talepleri üzerine bu faaliyetler dışındaki faaliyetler de istisnai olarak yapılabilmektedir.

### 4.2. Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

Konaklama işletmelerinde hizmet bir süreci ifade etmektedir ve bu süreç otel içerisinde belli bir alanda gerçekleşmektedir. Otel sınırları içerisinde farklı hizmetler söz konusudur. Müşterinin seçtiği hizmet paketi göz önüne alınarak otelde yararlanılabileceği hizmetler belirlenmiştir. Müşterinin seçtiği hizmet paketinin içerisinde olmayan hizmetler, müşteri tarafından başka bir hizmet olarak satın alınmayı gerektirmektedir. Konaklama işletmelerinde faaliyet merkezleri belirlenirken, otelin sunduğu hizmetler ve otelin maliyet kalemleri göz önünde alınarak faaliyet merkezleri oluşturulmalıdır. Buna göre yukarıda belirttiğimiz faaliyetlere göre faaliyet merkezlerini şu şekilde sıralayabiliriz(Sucu, 2011);

**Ön büro:** Konaklama hizmetinden yararlanmak isteyen müşterilerle ilgili faaliyetlerin gerçekleştirildiği faaliyet merkezi olarak belirlenmiştir. Ön büro faaliyet merkezi şu faaliyetlerden oluşmaktadır;



- \* Rezervasyon işlemlerinin yapılması
- \* Müşterilerinin kayıtlarının yapılması
- \* Otel çıkış işlemlerinin yapılması
- \* Müşterilerden geri bildirimleri toplanması ve yardımcı olunması
- \* Müşterilerin karşılanması
- \* Müşterilerin hesaplarının tutulması
- \* Telefon hizmeti verilmesi

**Kat Hizmetleri:** Konaklama hizmetine konu olan odalar ve otelin genel düzeni ve temizliği ile ilgili faaliyetleri kapsamaktadır. Kat hizmetleri faaliyet merkezi şu faaliyetlerden oluşmaktadır;

- \* Odaların temizlenmesi
- \* Odaların kontrol edilmesi ve raporlanması
- \* Genel temizliğin yapılması

**Restoran:** Otele, sunulan belirli bir hizmet paketini seçerek gelen müşterilerin yeme içme ihtiyaçlarını karşılamaya yanı sıra otele sadece yeme içme ihtiyaçlarını karşılamak üzere gelen müşterilerin bu taleplerini karşılamak için yapılan faaliyetleri de kapsamaktadır. Restoran faaliyet merkezi şu faaliyetlerden oluşmaktadır;

- \* Menü ve reçetelerin hazırlanması
- \* Masaların hazırlanması
- \* Masalara servisin açılması
- \* Masalardan servisin kaldırılması
- \* Siparişin alınması ve bildirimi
- \* Yiyecek ve içeceklerin hazırlanması
- \* Müşteriden tahsilatın yapılması

**Diğer:** Otelde konaklayan müşteriler ile birlikte otelin diğer hizmetleri olan plaj, havuz ve barından yararlanmak isteyen müşterilerle ilgili faaliyetleri kapsamaktadır. Diğer olarak adlandırılan faaliyet merkezi şu faaliyetlerden oluşmaktadır;

- \* Plajın hazırlanması
- \* Havuzun hazırlanması
- \* Barın hazırlanması
- \* Müşterilere plaj malzemelerinin sağlanması
- \* Müşterilerden siparişlerin alınması
- \* Yiyecek ve içeceklerin hazırlanması
- \* Müşterilere servis yapılması

**Ortak Faaliyetler:** Otelin tüm diğer faaliyet merkezleri ile doğrudan ilişki kurulamayan yönetim faaliyetleri gibi faaliyetleri kapsamaktadır.

### 4.3. Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Merkezlerinin Maliyetlerinin Bulunması

Faaliyetler ve faaliyetlerin ilişkilendirileceği faaliyet merkezlerinin belirlenmesinden sonra, maliyetlerin bu faaliyet merkezlerine nasıl dağıtılacağı belirlenmesi gerekmektedir. Eğer işletmede faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi kullanılmıyorsa, maliyetlerin faaliyet merkezlerine toplanması aşamasında çeşitli dağıtım anahtarları ile faaliyet merkezlerine dağıtılabilir. Bu amaçla aşağıda çeşitli maliyet çeşitleri ve maliyetlerle ilgili veriler açıklanmıştır. Fakat şunu da belirtmekte fayda vardır ki, bu giderlerin daha önce belirtilen faaliyet merkezlerine dağıtımında işletmeden işletmeye farklılıklar olabilir.

\* **Yiyecek maliyeti;** Yiyecek giderlerinin restoran faaliyet merkezine ve diğer faaliyet merkezine ait olduğu söylenebilir. Malzeme istek fişleri, fişler ve adisyonlar göz önüne alınarak otelin yiyecek giderleri restoran faaliyet merkezine ve diğer faaliyet merkezine dağıtılır.

\* **İçecek maliyeti;** İçecek giderlerinin restoran faaliyet merkezine ve diğer faaliyet merkezine ait olduğu söylenebilir. Malzeme istek fişleri ve adisyonlar göz önüne alınarak, içecek maliyetleri faaliyet merkezlerine dağıtılır.

\* **Temizlik giderleri:** Temizliğin yapıldığı alanlar, kullanılan malzemelerin nitelikleri ve çalışma saatleri göz önüne alınarak, otelin temizlik giderlerinin kat hizmetleri faaliyet merkezi ve restoran faaliyet merkezine dağıtımı gerçekleştirilir.

\* **Personel gideri:** Personel giderleri, faaliyet merkezlerine dağıtılırken, personel sayısı dikkate alınmıştır, bazı çalışanların birden çok faaliyette çalışma ihtimali olması sebebiyle, bu çalışanlar ilgili faaliyet merkezlerine paylaştırılır.

\* **Mobilya ve mefruşat giderleri:** Bu giderin hepsinin kat hizmetleri faaliyet merkezine ait olduğu söylenebilir.

\* **Yakıt ve yakacak gideri:** Yakıt ve yakacak giderleri mekanların ısıtılması ile birlikte restoranda yemeklerin hazırlanması için katlanılan yakıt ve yakacak giderlerini de içermektedir. Sadece m2 baz alınarak dağıtım gerçekleştirilirse, yemeklerin pişirilmesi için kullanılan yakacak giderleri hesaba alınmamış olur. Bu sebeple restoran faaliyet merkezine yakacakla ilgili makinelerin kullanımı sebebiyle m2sine eklemeye yapılmalı ve giderler m2 ye göre dağıtılmalıdır.

\* **Sigorta gideri:** Bu gider kalemi ortak faaliyet merkezi ile ilgilidir.

\* **Kirtasiye ve matbu evrak giderleri:** Bu gider kaleminin büyük bir kısmı idari bölüm tarafından kullanılır. Mal-

zeme istek fişleri göz önüne alınarak, otelin kırtasiye ve matbu evrak giderleri faaliyet merkezlerine dağıtılmalıdır.

\* **Elektrik ve su gideri:** Elektrik giderleri faaliyet merkezlerinin alanlarının m<sup>2</sup>'lerine göre dağıtılmalıdır. Su giderleri ise musluk sayıları ve tahmini musluk kullanım sürelerine göre dağıtılmalıdır.

\* **İletişim ve haberleşme giderleri:** Telefon kullanım sayıları ve görüşme süreleri göz önüne alınarak faaliyet merkezlerine dağıtılmalıdır.

\* **Vergi resim harç ve noter giderleri:** Bu gider kalemleri ortak faaliyet merkezi ile ilgilidir.

\* **Havuz giderleri:** Bu gider kalemi, havuz faaliyetlerinin yer aldığı diğer faaliyet merkezi ile ilgilidir.

\* **Elektrik ve elektronik malzeme giderleri:** Bu gider kalemi kat hizmetleri, önbüro, restoran ve diğer faaliyet merkezleri ile ilgili olabilmektedir. Bu yüzden faaliyet merkezlerine eşit olarak dağıtılmalıdır.

\* **Taşıt giderleri:** Bu gider kalemi ortak faaliyet merkezi ile ilgilidir.

\* **Oda, dernek ve bağış giderleri:** Bu gider kalemi ortak faaliyet merkezi ile ilgilidir.

\* **Banka işlemleri giderleri:** Bu gider kaleminin, müşteri işlemleri ile ilgili olduğundan ön büro faaliyetlerinden kaynaklanmaktadır.

\* **Amortisman giderleri:** Faaliyet merkezlerinde amortismanına tabi olan varlıklar muhasebe kayıtları incelenerek faaliyet merkezlerine dağıtılmalıdır.

\* **Tamir, bakım ve onarım giderleri:** Bu gider kalemi kat hizmetleri, önbüro, restoran ve diğer faaliyet merkezleri ile ilgilidir. Bu yüzden bu faaliyetlere eşit olarak dağıtılmalıdır.

\* **Eğlence, ilan reklam giderleri:** Bu gider kalemi ortak faaliyet merkezi ile ilgilidir.

\* **Züccaciye gideri:** Bu gider kalemi restoranda kullanılacak eşyalarla ilgili olduğundan, restoran faaliyet merkezi- ne ait olmalıdır.

\* **Dondurma gideri:** Dondurma gideri, dondurma satışlarının yapıldığı yer dikkate alınarak faaliyet merkezlerine yüklenmelidir. Dondurma satışları genelde havuz ve plajda yapıldığından, dondurma giderleri diğer faaliyet merkezini ilgilendirmektedir.

\* **Kira gideri:** Bu gider kalemi faaliyet merkezlerinin m<sup>2</sup>'lerine göre, faaliyet merkezlerine dağıtılmalıdır.

#### **4.4. Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Maliyetlerinin Hizmetlere Yüklenmesi**

Faaliyetler belirlenip, faaliyet merkezleri ile ilişkilendirildikten sonra bu merkezlerin maliyetleri belirlenmiştir. Son olarak da bulunan maliyetlerin hizmetlere yüklenmesi gerekmektedir. Fakat bu işlem otelin verdiği hizmet şekline göre (yarım pansiyon, tam pansiyon, her şey dahil vb..) ve verilecek içerik hizmetlerine göre değişebilmektedir.

Bu aşama da konaklama işletmelerinin maliyet sürücülerinin belirlenmesi gerekir. Bu da faaliyet merkezlerine göre ayrıştırılabilir. Örneğin ön büro faaliyet merkezi maliyetlerinin, kahvaltı ve akşam yemeği maliyetlerinden oluşan restoran faaliyet merkezi maliyetlerinin, ortak faaliyet merkezi maliyetlerinin ve plaj, bar ve havuz hazırlama faaliyetleri ile plaj malzeme faaliyetleri maliyetlerinden oluşan diğer faaliyet merkezi maliyetlerinin dağıtımında maliyet sürücü olarak geceleme sayısı kullanılabilir. Kat hizmetleri faaliyet merkezi maliyetlerinin dağıtımında ise oda sayısı maliyet sürücü olarak kullanılabilir(Sucu, 2011).

### **5.KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE FAALİYET TABANLI MALİYE SİSTEMİNİN UYGULAMA ETKİNLİĞİNİN TESPİT EDİLMESİNE YÖNELİK ARAŞTIRMA**

Çalışmanın bu bölümünde, konaklama işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin uygulama etkinliğinin tespit edilmesine yönelik değerlendirmeler yer almaktadır. Bu doğrultuda İstanbul ili Avrupa yakasında faaliyet gösteren 5 yıldızlı otellerin FTM sistemini uygulama etkinliğini ölçülmüştür.

#### **5.1. Araştırmanın Amacı**

Çalışmada, İstanbul ili Avrupa yakasında faaliyet gösteren 5 yıldızlı otellerin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi- ni uygulama etkinliğinin ölçülmesi amaçlanmaktadır.



## 5.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları

T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından açıklanan, İstanbul ili Avrupa yakasında faaliyet gösteren, Turizm İşletme Belgeli ve beş yıldızlı sahip 37 otel (www.kultur.gov.tr) araştırma kapsamına alınmıştır.

## 5.3. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada, saha araştırmasında veri toplama yöntemlerinden birisi olan anket yöntemi kullanılmıştır. Anket, birincil kaynaklardan bilgi toplamak üzere hazırlanan sistematik bir soru formu olup, araştırmanın problemini çözecek ve ele alınan hipotezleri test edecek bilgileri sistematik biçimde toplamak ve saklamak mümkündür (İslamoğlu, 2009:113).

Araştırmada kullanılan soru formu 3 bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde işletmeyle alakalı genel bilgiler elde edilerek maliyet sistemleri hakkında bilgi alınmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde Faaliyet tabanlı Maliyetleme sistemini kullanıp kullanmadıklarına yönelik bilgi elde edilmeye çalışılmıştır. Üçüncü bölümde ise işletmelerin FTM'yi kullanıp kullanmama durumlarına göre 5'li likert ölçeğinde sorular ile görüşleri ölçülmeye çalışılmıştır.

## 5.4. Verilerin Toplanması

Araştırma kapsamında ana kütlenin tamamına ulaşmak amacıyla tüm kuruluşlardan elektronik posta ve telefon yoluyla randevu alınmaya çalışılmıştır. Bu aşamadan sonra 7 adet firmanın üst düzey yöneticileri ile yüz yüze görüşülerek anket uygulanırken 9 firma da e-mail yoluyla anketlere cevap vermiştir. Böylece toplamda 16 adet anket ile veriler toplanmıştır. Toplamda 37 adet olan firmadan 16 tanesine ulaşılarak %43 oranında geri dönüş olmuştur. Anket, araştırma kapsamında yer alan işletmelerin muhasebe-finance bölümleri yöneticilerine uygulanmıştır.

## 5.5. Araştırmanın Güvenilirliği

Araştırmada, güvenilirlik analizi yapılırken Cronbach's Alpha değeri kullanılmıştır. Cronbach's Alfa, sorular arası korelasyona bağlı uyum değeridir. Cronbach's Alfa değeri faktör altındaki soruların toplamdaki güvenilirlik seviyesini göstermektedir. Cronbach's Alfa değerinin 0.70 ve üstü olduğu durumlarda ölçeğin oldukça güvenilir olduğu kabul edilir. (Kayış 2008, s.405) Ancak, soru sayısı az olduğunda bu sınır 0.60 değeri ve üstü olarak kabul edilebilir (Dinç 2008, s.78).

**Tablo 1. Cronbach's Alfa Değeri**

Cronbach's Alpha	Yorumu
0.80-1.00	Arası Yüksek
0.60-0.80	Arası Oldukça güvenilir
0.40-0.60	Arası Güvenilirlik düşük
0.40'dan aşağısı	Güvenilir değil

Çalışmada 5'li likert ölçekle sorulan soru grubuna güvenilirlik testi yapıldığında Cronbach's Alfa değeri 0.72 olarak bulunmuştur. Bu değer oldukça güvenilir bir seviye olarak kabul edilmektedir. Ancak sosyal bilimlerde %50 değeri de makul görülebilmektedir (Nunnally, 1978; Altunışık ve diğerleri, 2004:115; Saruhan ve Özdemirci, 2005:118).

## 5.6. Verilerin Analizi ve Analiz Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Araştırmada anket soruları SPSS 13.0 sürümü kullanılarak analiz edilmiştir. Bu doğrultuda İstanbul ili Avrupa yakasında faaliyet gösteren 5 yıldızlı otellerin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemini uygulama etkinliğinin ölçülmesi için ise tek yönlü ANOVA analizi ve T-testi kullanılmıştır. Çalışma 0.05 anlamlılık seviyesinde değerlendirilmiştir.

Araştırmada işletmeler ve işletmelerin maliyet sistemleri ile ilgili sorulara ait frekanslar Tablo 2'de özet olarak verilmiştir.

Tablo 2. İşletmeler ve maliyet sistemleri ile ilgili frekanslar

	Frekans	Yüzde
<b>İşletmenin Faaliyet Yılı</b>		
11-15 yıl	4	25
15 yıl ve üzeri	12	75
<b>İşletmede Çalışan Sayısı</b>		
50-99	12	75
100-149	4	25
<b>İşletme bünyesinde maliyet muhasebesi konusunda uzmanlaşmış, konuya özel bir çalışan vardır.</b>		
Evet	8	50
Hayır	8	50
<b>Ürettiğiniz hizmetlerin maliyetini doğru olarak hesapladığınıza inanıyor musunuz?</b>		
Evet	10	62,5
Hayır	6	37,5
<b>Maliyet muhasebesi konusunda yeni bir sistemin geliştirilmesine ihtiyacınız olduğunu düşünüyor musunuz?</b>		
Evet	6	37,5
Hayır	10	62,5
<b>İşletmenizde bölüm düzeyinde maliyet raporlaması yapılmakta mıdır?</b>		
Evet	8	50
Hayır	8	50
<b>İşletmenizde bölüm düzeyinde karlılık raporlaması yapılmakta mıdır?</b>		
Evet	8	50
Hayır	8	50
<b>Faaliyet dönemi başlarında, dönemle ilgili maliyet tahmin çalışması yapılmakta mıdır?</b>		
Evet	16	100
<b>Faaliyet dönemi sonunda, tahmini maliyetler ile gerçekleşen maliyetlerin karşılaştırılması yapılıyor mu?</b>		
Evet	16	100

Çalışmaya katılan 16 işletmeden %75'i 15 yıldan fazla süredir faaliyet göstermektedir ve yine %75'inin çalışan sayısı 50 ile 99 arasındadır. İşletmelerin maliyet sistemlerine baktığımızda ise %50'si ayrı bir maliyet muhasebecisine sahipken kalan %50'lik kısmın ayrı bir muhasebecisi yoktur. Araştırmaya katılan işletmelerin %62,5'i maliyetlerini doğru hesapladıklarını düşündüklerini belirtmelerine rağmen yine %62,5'i yeni bir maliyet muhasebesi sistemine ihtiyaç duyduklarını belirtmiştir. İşletmelerin %50'si bölüm düzeyinde maliyet ve karlılık raporlaması yaparken, geri kalan %50'lik kısım bu raporlamayı yapmamaktadır. Araştırmaya katılan tüm işletmeler dönem başlarında maliyet tahmin çalışması yaptığını belirtip, dönem sonunda da tahmini maliyetler ile gerçekleşen maliyetleri karşılaştırdıklarını belirtmişlerdir.

Araştırmaya katılan işletmelerin FTM'yi uygulayıp uygulamama durumları ile ilgili frekanslar Tablo 3'te verilmiştir.

**Tablo 3. İşletmelerin FTM Uygulama Frekansları**

	Frekans	Yüzde
<b>Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemini Uygulama Durumunuz Nedir?</b>		
Hiç duymadım	4	25
Bilgim var; fakat uygulamıyoruz	6	37,5
Uyguluyoruz	6	37,5
<b>Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminden kaç yıldır yararlanıyorsunuz?</b>		
2-3 yıl	2	12,5
4-5 yıl	4	25
<b>Faaliyet Tabanlı Maliyetleme için belirlediğiniz faaliyet sayısı kaçtır?</b>		
10'dan az	4	25
11 - 25 arası	2	12,5

Araştırmaya katılan işletmelerin %37,5'i FTM'yi uyguladıklarını belirtmişlerdir. Ankete cevap veren katılımcıların %25 FTM'yi hiç duymadıklarını belirtirken, %37,5'i ise bu yöntemi bildikleri halde uygulamadıklarını söylemişlerdir. FTM'yi uygulayan işletmelerin %25'i 4-5 yıldır bu sistemi uyguladıklarını belirtmişlerdir. Yine FTM'yi uygulayan işletmelerin %25'inin FTM için belirlediği faaliyet sayısı 10'dan azdır.

Araştırmaya katılan işletmelerin FTM ile ilgili genel yargıları Tablo 4'te belirtilmiştir

**Tablo 4. İşletmelerin FTM ile ilgili genel yargıları**

	<b>N</b>	<b>Ortalama</b>	<b>Standart Sapma</b>
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması kolaydır.	16	2,88	0,8062
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması maliyetlerin düşürülmesinde etkilidir.	16	3,25	1,0000
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması, konaklama işletmelerinin kapasite kullanımında verimliliği artırır.	16	4,00	0,5164
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile daha doğru işletme için daha doğru maliyet verilerine ulaşılır.	16	4,25	0,4472
Konaklama işletmelerinde faaliyetlerin ayrı ayrı maliyet analizlerini yapmak faydalıdır.	16	4,75	0,4472
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması ile hizmetler için daha doğru bir fiyat belirlenebilir.	16	4,63	0,5000
Bütçeleme yaparken Faaliyet Tabanlı Maliyetleme daha doğru bilgi verir.	16	4,50	0,5164
Mevcut maliyetleme sistemi yeterlidir.	16	2,63	0,8851
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması maliyetlidir.	16	3,38	0,5000
Konaklama işletmelerinde faaliyetlerin birbirinden ayrılması zordur.	16	3,63	0,5000
Yeterli personele sahip olmadığımız için Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yapamıyoruz.	16	2,50	1,1547
Üst yönetim yeni bir maliyetleme sistemine karşıdır.	16	3,50	0,7303

Tablo 4'e göre ankete katılan işletmeler verdiği cevaplar doğrultusunda, Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin konaklama sektöründe uygulanmasının çok kolay olmadığını (2,88) sonucu çıkmaktadır. Buna karşın FTM'nin uygulanması ile konaklama işletmelerinin kapasite kullanımında verimliliğin artırılabilceği (4,00), maliyetleri düşürmede etkili olacağı (3,25), daha doğru maliyet verilerine ulaşılabilceği (4,25) sonucu çıkmıştır. Aynı şekilde konaklama işletmelerinde FTM'nin uygulanması ile faaliyetlerin ayrı ayrı analizinin yapılmasının faydalı olacağı (4,75), böylece hizmetler için daha doğru fiyat belirlenebilceği (4,63) ve bütçeleme yaparken FTM sayesinde daha doğru verilere ulaşılabilceği (4,50) sonucuna ulaşılmıştır. Araştırmaya katılan işletmeler maliyet sistemlerini yeterli bulmazken (2,63), konaklama işletmelerinde FTM'nin uygulanmasının maliyetli (3,38) ve faaliyetlerin birbirinden ayrılmasının zor olduğunu belirtmişlerdir (3,63).

İşletmelerin maliyet bilgisine neden ihtiyaç duydukları hususunda sorulan soruda, katılımcılardan en önemsizen en önemli olmak üzere bunların önem derecesini sıralamaları istenmiştir. Bunun sonucunda belirtilen soruya T-testi uygulandığında Tablo 5'teki sonuçlara ulaşılmıştır. (1 en önemli – 5 en önemsiz)

**Tablo 5. İşletmelerin maliyet bilgisine ihtiyaç duyma sebepleri**

	N	Ort.	Std. Sapma	Test Value = 0 t	Sig. (2-tailed)
<b>Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı</b>	16	1,625	0,719	9,043	0,000
<b>Maliyet (azaltımı) yönetimi</b>	16	4,000	0,894	17,889	0,000
<b>Bütçeleme</b>	6	3,125	1,088	11,491	0,000
<b>Fiyatlama Kararları</b>	16	2,375	1,628	5,836	0,000
<b>Hangi hizmetlerin karlı olduğunun belirlenmesi</b>	16	3,875	1,088	14,249	0,000

T-testi sonucuna göre işletmelerin maliyet bilgisine daha çok genel üretim giderlerini dağıtma konusunda ihtiyaç duydukları(1,625), ardından da fiyatlama kararlarında bu bilgilere ihtiyaç duydukları (2,375) sonucuna ulaşılmıştır. Hangi hizmetlerin karlı olduğunu bulma konusundaki ihtiyacın dördüncü sırada yer alması aslında faaliyetleri bölümlemeye verdikleri önemin düşük olduğunun bir diğer göstergesi olmuştur.

Yapılan ANOVA analizleri sonucu 15 adet anlamlı sonuç bulunmuştur. Bu sonuçlar şu şekilde özetlenebilir. İşletmelerin ürettikleri hizmetlerin maliyetlerini doğru hesaplayıp hesaplamadığı algısı ile anlamlı çıkan 4 adet yargı bulunmaktadır. Yargılar şu şekildedir;

**Tablo 6. Üretilen hizmetlerin maliyetinin doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığı algısı ile ilgili olarak anlamlı çıkan yargılar**

	Ortalama	F	Sig.
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması maliyetlerin düşürülmesinde etkilidir.	5,400	7,875	0,014
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması, konaklama işletmelerinin kapasite kullanımında verimliliği artırır.	1,066	5,090	0,040
Mevcut maliyetleme sistemi yeterlidir.	8,816	42,079	0,000
Üst yönetim yeni bir maliyetleme sistemine karşıdır.	6,666	70,000	0,000

Tablo 6'ya göre araştırmaya katılan işletmelerin kendi hesapladıkları maliyetlerin doğruluğu ile FTM'ye karşı olan algılarında anlamlı sonuçlar ortaya çıkmıştır. Buna göre bu işletmeler kendi maliyet sistemlerini yeterli görürken, FTM'nin maliyetlerin düşürülmesinde etkili olduğunu ve verimliliği arttırdığını belirtmişlerdir

**Tablo 7. ANOVA analizi sonucu çıkan sonuçlar**

<b>Maliyet muhasebesi konusunda yeni bir sistemin geliştirilmesine ihtiyaç olup olmadığı hususu ile ilgili olarak anlamlı çıkan yargılar</b>			
	<b>Ortalama</b>	<b>F</b>	<b>Sig.</b>
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması maliyetlerin düşürülmesinde etkilidir.	5,400	7,875	0,014
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması, konaklama işletmelerinin kapasite kullanımında verimliliği artırır.	1,067	5,091	0,041
Mevcut maliyetleme sistemi yeterlidir.	8,817	42,080	0,000
Üst yönetim yeni bir maliyetleme sistemine karşıdır.	6,667	70,000	0,000
<b>İşletmenin fiyatlama kararları ile ilgili anlamlı çıkan yargılar</b>			
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması, konaklama işletmelerinin kapasite kullanımında verimliliği artırır.	1,000	4,667	0,049
Konaklama işletmelerinde faaliyetlerin ayrı ayrı maliyet analizlerini yapmak faydalıdır.	1,000	7,000	0,019
Bütçeleme yaparken Faaliyet Tabanlı Maliyetleme daha doğru bilgi verir.	1,000	4,667	0,049
<b>İşletmenin FTM sistemini kullanıp kullanmamasıyla ilgili olarak anlamlı çıkan yargılar</b>			
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması kolaydır.	3,708	20,661	0,000
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması maliyetlerin düşürülmesinde etkilidir.	4,333	8,895	0,004
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması, konaklama işletmelerinin kapasite kullanımında verimliliği artırır.	0,833	4,643	0,030
<b>İşletme bünyesinde maliyet muhasebesi konusunda uzmanlaşmış, konuya özel bir çalışan olması ile ilgili anlamlı çıkan yargı</b>			
Yeterli personele sahip olmadığımız için Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yapamıyoruz.	9,000	11,455	0,004

FTM'yi uygulayan firmalar, FTM sistemini kolay bulurken, FTM'nin maliyetlerin düşürülmesinde ve kapasite kullanımında verimliliği artırıcı etkisi olduğunu düşünmektedirler. İşletmelerin fiyatlama kararlarında FTM'nin etkili olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü çalışma sonucunda çıkan sonuçlara göre araştırmaya katılan işletmeler faaliyetlerin ayrı ayrı maliyet analizlerinin yapılmasının faydalı olduğunu düşünmektedirler. Böylece her bir faaliyet için maliyet takibi yapılabilmesinin ve buna göre önlem alınabilme imkânının ortaya çıkmasının işletmeler açısından istenen bir durum olduğunu söyleyebiliriz.

Ayrıca işletmeler dönemsel bütçelerini yaparken FTM'nin daha doğru sonuçlar vereceğini belirtmişlerdir. Bu durum da işletmelerin bütçeleme dönemlerinde, faaliyet bazında oluşturulmuş maliyet verilerini kullanmanın, gelecek planlarını önemli derecede etkileyeceğini düşündükleri sonucunu bizlere vermektedir.

İşletmeler yeterli personele sahip olunmamasını, FTM sisteminin uygulanması konusunda bir engel oluşturmadığını düşünmektedir. Fakat FTM sisteminin uygulanabilmesinin maliyet muhasebesi konusunda uzman birisinin



olması ile ilişkili olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Böylece çalışmaya katılan işletmeler açısından, FTM'nin uygulanmasında, personel sayısının değil personel yetkinliğinin daha etkin olduğu sonucuna varmak mümkündür.

## SONUÇ

Önceleri sadece gecelik konaklama amacı güden konaklamacılık sektörünün, zamanla yeme-içme, eğlenme, toplantı yapma ve benzeri şekilde birçok faaliyete ev sahipliği yaptığını söyleyebiliriz. Bu durumda konaklama işletmelerinin hem maliyetlerini kontrol etmek için hem de karlılık ve verimliliklerini arttırabilmeleri için bu faaliyetler üzerindeki bilgilerini arttırmalarını gerektiğini söylemek mümkündür. Çünkü sayısallaştırılmayan ya da tespit edilemeyen faaliyetlerin kontrol edilmesi zordur. Bu durum da yanlış kararlar alınmasına sebep olabilmektedir. Bu yüzden konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) sistemi uygulanmaya oldukça müsaittir. FTM'nin uygulanmasıyla konaklama işletmeleri, hangi faaliyetlerinin karlı ve verimli olduğuna karar verebilirken daha doğru kararlar alabilme imkânına da kavuşmuş olur.

Yapılan araştırma sonucunda Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin konaklama sektöründe uygulanmasının çok kolay olmadığını sonucu çıkmaktadır. Buna karşın FTM'nin uygulanması ile, konaklama işletmelerinin kapasite kullanımında verimliliğin arttırılabileceği, maliyetleri düşürmede etkili olacağı ve daha doğru maliyet verilerine ulaşılabileceği sonucu çıkmıştır. Ayrıca konaklama işletmelerinde FTM'nin uygulanması ile faaliyetlerin ayrı ayrı analizinin yapılmasının faydalı olacağı böylece hizmetler için daha doğru fiyat belirlenebileceği ve bütçeleme yaparken FTM sayesinde daha doğru verilere ulaşılabileceği düşünülmektedir. Araştırmaya katılan işletmeler maliyet sistemlerini yeterli bulmazken, konaklama işletmelerinde FTM'nin uygulanmasının maliyetli ve faaliyetlerin birbirinden ayrılmasının zor olduğunu belirtmişlerdir. .

İşletmelerin fiyatlama kararlarında da FTM'nin etkili olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü çıkan sonuçlara göre araştırmaya katılan işletmeler faaliyetlerin ayrı ayrı maliyet analizlerinin yapılmasının faydalı olduğunu düşünürken, bütçeleme yaparken FTM'nin daha doğru sonuçlar vereceğini belirtmişlerdir.

Yapılan T-testi sonucu da göstermiştir ki işletmeler maliyet bilgisine ulaşmada daha çok genel üretim giderlerinin dağıtımında ihtiyaç duymaktadır. Bu da bize çalışmanın en başında söylediğimiz FTM'nin genel üretim giderlerini başarılı bir şekilde dağıtmasının neden önemli olduğunu göstermektedir. Çünkü işletmelerin genel üretim giderlerini dağıtmadaki maliyet bilgisine olan ihtiyacın FTM sistemi ile giderilmesi mümkündür.

Sonuç olarak FTM'yi uygulayan ya da uygulamayan işletmeler FTM'nin firma için faydalı olacağını düşünmektedir. Bu doğrultuda FTM'yi uygulamayan işletmelerde bu sisteme geçebileceklerini belirtmişlerdir.

## KAYNAKÇA

1. Alkan, A. Tunga, (2005) “Faaliyet tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, Selçuk Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı:13
2. Altunışık, R.,Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E., (2004). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, SPSS Uygulamalı, Sakarya: Sakarya Kitabevi,
3. Arzova, S. Burak, (2002). Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi, Türkmen Kitabevi,İstanbul.
4. Büyükşalvarcı, Ahmet, (2006), Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankalarda Bir Uygulama”, Selçuk Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı:10
5. Dinç Engin, Gerekan Bilal, (2008), “İç Denetim Hizmetlerinin Dışarıdan Satın Alınması Kararını Etkileyen Faktörler ve Bazı Nitelikler Açısından Farklılıkların Analizi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:13, Sayı:3
6. Doğan, Ahmet, (1997), “Mamul Maliyetlemeye Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Yaklaşımlar: Bir arşılaştırma”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 12
7. Dumanoğlu, Sezai (2005) “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama” Muhasebe Finansman Dergisi, Temmuz.
8. Erden, Selman Aziz, (2004), “Stratejik Maliyet Yönetimi”, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
9. Hacırüstemoğlu, Rüstem ve Şakrak Münir, (2002), Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
10. İslamoğlu, A. Hamdi (2009), “Sosyal Bilimlerde Araştırma Yötemleri - SPSS Uygulamalı”, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İzmit.
11. Karacan, Sami, (2003), Otel İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Derya Kitabevi Trabzon.
12. Kayış, Aliye, (2008) SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, Editör: Kalaycı Şeref, 3. Baskı, Ankara.
13. Necmettin Erdoğan ve Metin Saban, (2006), “Maliyet ve Yönetim Muhasebesi”, Barış Yayınları, İzmir.
14. Nunnally, J.C.,(1978). Psychometric Theory, Second Edition, McGraw-Hill, New York.
15. Özkan, Azzem, Semra Aksoylu, (2002) “Kaizen ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 3, Eylül.
16. Özgür Ekin Sucu, (2011), “Konaklama İşletmelerinde Etkin Maliyet Yönetiminin Önemi Ve Bir Uygulama”, İstanbul Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi.
17. Resat Karcioğlu, (2000), Stratejik Maliyet Yönetimi-Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Aktif Yayınevi, Erzurum.
18. Saruhan, Ş. ve Özdemirci, A.,(2005). Bilim, Felsefe ve Metodoloji, Alkım Yayınları, İstanbul.
19. Soyaltın, Tuncay, (2007), “Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Uygulama”, İstanbul Üniversitesi SBE, Doktora Tezi
20. Unutkan, Özcan, (2010), ‘Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama’, Mali Çözüm, Sayı: 97.
21. Ülkü, Ergun, , Karamaraş, B. Esra, (2002), “İki Çağdaş Yönetim Muhasebesi Yaklaşımının Karşılaştırılması: Faaliyet Esesanı Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 1, Mart.