

Otel İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Elde Etmek İçin Bir İleri Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi

Çağrı KÖROĞLU*

ÖZET

Turizm günümüzde tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de büyük bir hızla gelişim gösteren ve buna bağlı olarak diğer sektörleri de etkileyerek gelişmelerinde öncü rol oynayan geniş bir sektör haline gelmiştir. Turizm sektörünün bu rolü, sektörün en önemli yapı taşlarından birini oluşturan otel işletmelerinin sayısını arttırmış ve bu işletmeler arasında yoğun bir rekabet ortamı yaratmıştır. Bu nedenle, yoğun rekabet ortamında işletmelerin ayakta kalabilmesi için satışlarını arttırması kadar maliyetlerini de doğru bir biçimde hesaplaması gerekmektedir. Bu yönde izlenecek en önemli kararlardan birisini, işletmelerde ileri yönetim muhasebesi yöntemlerinin uygulanması oluşturmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, ileri yönetim muhasebesi yöntemlerinden biri olan faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini, Marmaris’te faaliyet gösteren bir otel işletmesinde uygulayarak yöntemin, maliyet hesaplamada ne derece etkili olduğunu ortaya koymaktır.

Anahtar Kelimeler: Rekabet, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Maliyet Dağıtımı, Otel.

JEL Sınıflandırması: M41, M49

Analysis of Activity Based Costing Method as an Advanced Administrative Accounting Method to Get Competitive Edge over in Hotel Business

ABSTRACT

Today, tourism has become a rapidly developing large business, which influences and pioneers other industries in Turkey as the rest of the world. This role of the sector has increased the number of hotel businesses, which comprise building blocks of the industry and this situation caused fierce competition in the sector. Because of the competitive environment, in order to survive, enterprises should not only increase their sales, but they should also account their costs accurately. One of the most important decisions to achieve this goal is adopting and implementing advanced administrative accounting methods.

The objective of this study is to apply activity based costing method, which is one the advanced administrative accounting methods, to a hotel business in Marmaris to prove how effective the method is.

Keywords: Competition, Activity based costing, Cost distribution, Hotel.

Jel Classification: M41, M49

* Dr. Çağrı Köroğlu, Muğla Üniversitesi, cagrikoroglu@hotmail.com

1. GİRİŞ

Küreselleşme olgusunun etkisiyle birlikte turizmde faaliyet gösteren işletmelerin ülke ekonomisindeki rollerinin giderek artması ve turizm sektörünün işletmelere yüksek kâr marjı elde etme imkanı sağlaması, otel işletme sayılarının artmasına ve aralarında rekabet ortamının oluşmasına neden olmuştur. Bu yoğun rekabet ortamında işletmelerin kâr elde etmesinin yolu, gelirlerini arttırmanın yanında giderlerini en aza indirecek yöntemlerin uygulanması olmaktadır (Köroğlu vd., 2011: 34). Yani, yalnızca satışlardan elde edilecek gelirler, otelin hedeflerine ulaşması açısından yeterli olmamaktadır. Değişen piyasa şartları altında işletmelerin piyasadaki rekabetçi ortamdan en az kayıpla çıkabilmesi veya kâr elde edebilmesi ancak maliyet yönetimi yoluyla gerçek maliyet hesaplamaya önem verilmesi ile söz konusu olabilmektedir. Çünkü gelirlerin oluşumunda temel etkiye sahip olan fiyat, piyasa koşullarında kendiliğinden oluşmaktadır. Bu durumda işletmeler, “*neyi hangi maliyetle üretirsem üreteyim, istediğim fiyata satarım*” klasik yaklaşımından kurtulmalı ve bunun yerine “*piyasada oluşan fiyata göre mamulümü ancak X TL’ye satabileceğime göre maliyetim ne kadar olsun ki kâr elde edebileyim*”, düşüncesini benimsemelidir (Yükçü, 2000: 23).

Günümüz piyasa şartlarında hakim olan yukarıdaki yaklaşım, ileri yönetim muhasebesi (İYM) kavramını ortaya çıkarmıştır. İYM, bir işletmenin uzun dönemde rekabet edebilmesi için gerekli olan kararların alınmasını ve bu kararların stratejik boyutlarının göz önünde bulundurulmasını sağlayan önemli bir karar verme mekanizmasıdır (Hansen vd., 2007: 376-377). Ayrıca bu mekanizma, maliyet hesaplamada çeşitli yöntemlerin geliştirilmesi, geliştirilen yöntemlerin maliyet verilerinde kullanılması durumunda işletmelere rekabet avantajı sağlayacak etkili maliyet bilgisi sağlamaktadır (Simons, 1999: 111; Moliner vd., 2010: 13). Bu nedenle, işletmeleri artan rekabet koşullarında ayakta tutabilmenin en önemli koşullarından birisi olan doğru maliyet bilgisi üretmede, İYM yöntemlerine ihtiyaç duyulmaktadır. İYM kapsamında beş temel yöntem kullanılmakta olup, işletmeler kendi maliyet yapılarına uygun olarak bunlardan birisini kullanmaktadır. Bu yöntemlerden birisi, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemidir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, geleneksel olarak adlandırabileceğimiz maliyet hesaplama yöntemlerinin doğru maliyet bilgisi üretme konusunda meydana gelen yanlışlıkları önlemek amacıyla alternatif bir yöntem olarak ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, yöntem, işletme faaliyetlerinin plânlanmasında, yönetilmesinde, bütçelenmesinde, kontrolünde ve mamul veya hizmet maliyetlerinin doğru bir biçimde hesaplanmasında çeşitli yararlar sağlayan İYM aracıdır (Cooper ve Kaplan, 1990: 38).

Çalışmada, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin bir otel işletmesinde uygulanması ele alınmıştır. Bu amaçla, ilk önce faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine ilişkin genel açıklamalara yer verilmiştir. Daha sonra uygulamanın yapıldığı otel işletmesinde faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre maliyetler hesaplanarak yöntemin üstün ve zayıf yönleri değerlendirilmiştir.

2. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN ORTAYA ÇIKIŞI, TANIMI VE TEMEL AMACI

1980’li yıllarda rekabet ortamında meydana gelen değişimler var olan geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama ve yönetim-kontrol sistemlerinin yeniden gözden geçirilmesine neden olmuştur. Bu kapsamda, faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yöntemi, ilk defa 1986 yılında Harvard İşletmecilik Okulu’nda öğretim üyeleri olan Robert Kaplan ve Robin Cooper tarafından geliştirilmiş ve mamul maliyetlerinin hesaplanması için farklı bir yöntem olarak ortaya atılmıştır (Eker, 2002: 239).

FTM yöntemi, ilk olarak ABD’de faaliyet gösteren üretim işletmelerinde uygulanmış, daha sonra 1990’lı yıllarda üretim sektörünün yanında hizmet sektörünün de hızlı bir gelişim göstermesi, FTM yönteminin hizmet sektöründe de uygulanması gerekliliğini ortaya koymuştur (Cooper ve Kaplan, 1991: 130 ; Jackson vd., 2007: 181). FTM yönteminin tarihsel gelişiminin ortaya konması, FTM yönteminin asıl olarak neyi başarmak istediğini kavramak yönünden önemlidir. Başarmak istenilen birinci hedef, endirekt maliyetlerin yönetimine destekte bulunması anlamına gelen faaliyet tabanlı yönetimdir. İkincisi ise, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerine göre daha tutarlı mamul maliyetlemesi sağlayabilmektir (Polat, 2008: 12).

FTM yöntemi, işletmenin sahip olduğu kaynaklar üzerinde çeşitli bağlantılar kurduğu için mamullerin, markaların, tüketicilerin, tesislerin, ya da dağıtım kanallarının hem ne kadar gelir getireceği hem de ne kadar kaynak tüketileceği hakkında yöneticilere net bir bilgi verir (Cooper ve Kaplan, 1991: 130). Bu nedenle, FTM yöntemi, işletmelerin daha çok kazanç elde edebilmesi için gerekli yardımı sağlayan güçlü bir yönetim muhasebesi aracı konumundadır (Cooper ve Slagmulder, 1999: 20).

FTM yöntemine ilişkin yukarıda verilen bilgiler çerçevesinde değişik kullanım amaçlarına bağlı olarak literatürde çeşitli tanımlar yer almaktadır. Bu tanımlardan bazılarını şu şekilde özetlemek mümkündür:

Cooper ve Kaplan (1988), FTM yönteminin işletme stratejisinin bir aracı olduğunu belirterek; mamul maliyetleme sisteminin yanında faaliyetlerle ilgili veri kaynağı oluşturan ve işletmenin fonksiyonlarına ilişkin önemli bilgiler sunan bir İYM yaklaşımı olduğunu belirtmişlerdir.

Kaplan ve Atkinson (1998), FTM yöntemini, maliyetlerin doğru bir şekilde hesaplanabilmesi için endirekt maliyetlerin ilk önce faaliyetlere yüklenmesini sağlayan, daha sonra faaliyetlerde yüklenen bu maliyetleri mamullere, hizmetlere ve müşterilere aktaran bir yöntem olarak tanımlamıştır.

FTM yöntemine ilişkin çeşitli yazarların yapmış olduğu tanımlardan hareketle bu yöntemin en temel amacını, geleneksel maliyet hesaplama sistemlerinde maliyetlerin mamullere yüklenmesi sürecinde kullanılan geleneksel hacim tabanlı maliyet anahtarlarının sebep olduğu yanlışları ortadan kaldırmak şeklinde özetleyebiliriz (Büyüksalvarcı, 2006: 163).

3. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN GENEL YAPISI VE TASARIM AŞAMALARI

Çalışmanın bu başlığında, FTM yönteminin genel yapısı ve tasarım aşamalarına ait bilgiler yer almaktadır.

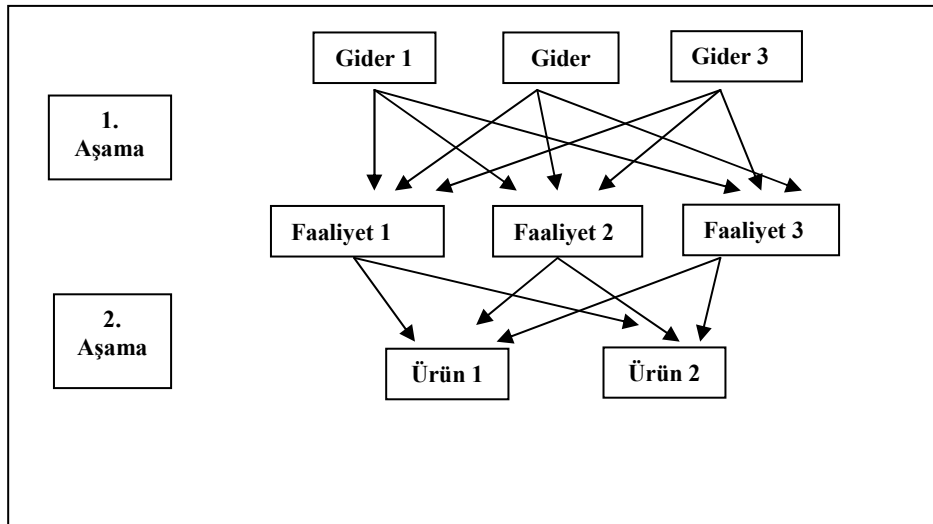
3.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Genel Yapısı

FTM yönteminin genel yapısına geçmeden önce bu yöntemin temel kavramlarının neler olduğunun iyi bilinmesi gerekmektedir. Çünkü, yöntemin genel yapısındaki işleyiş içerisinde bu kavramlar, önemli araçlar konumundadır. FTM yönteminin temel kavramlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Tseng ve Chien, 2007: 238):

- Kaynak,
- Faaliyet,
- Maliyet Havuzu,
- Maliyet Sürücüsü ve
- Maliyet Öznesi.

FTM yönteminin genel yapısı, yukarıda sıralanan kavramlar çerçevesinde kaynak-faaliyet ve faaliyet-maliyet öznesi arasında neden-sonuç ilişkisine dayanır (Kaygusuz, 2006: 156). Bu bağlamda, FTM yönteminin genel yapısı iki aşamalı maliyet yüklemine esas almaktadır. Buradaki temel mantık, faaliyetlerin kaynakları tüketmesi ve mamul, hizmet, sipariş gibi maliyet öznelerinin de faaliyetleri tüketmesidir (Polat, 2008: 14). FTM yöntemindeki iki aşamalı dağıtım süreci, Şekil-1’de gösterilmektedir.

Şekil-1: FTM yönteminin İki Aşamalı dağıtım Süreci



Kaynak: Roztocki vd., 2004: 20.

Şekil-1’de yer alan FTM yönteminin iki aşamalı dağıtım sürecinin, birinci aşaması; faaliyetlerin sınıflandırılması, faaliyetlerin maliyetlerle ilişkilendirilmesi, maliyet havuzlarının oluşturulması ve bu havuzlara ilişkin maliyet yükleme oranlarının bulunması şeklinde özetlenebilir (Polat, 2008: 15).

İkinci aşamayı ise, hesaplanan faaliyet maliyetlerinin, maliyet öznelerine maliyet sürücüleri vasıtasıyla dağıtılması oluşturmaktadır. Başka bir deyişle ikinci aşama, her bir maliyet havuzunda toplanan maliyetlerin, maliyet öznelerine dağıtılmasıdır (Topçu, 2005: 347).

3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tasarım Aşamaları

Rekabetçi üretim şartları, üreticileri mamul, ya da hizmetlerin kalitesi, maliyeti, piyasaya sürme zamanlaması gibi konularda sıkı bir mücadeleye zorlamaktadır. Üretilen mamul, ya da hizmet maliyetlerinin belirlenip, kontrol edilmesi rekabetçi üretim ortamlarında göz önünde bulundurulması gereken en önemli şartlardır (Arieh ve Qian, 2003: 169).

FTM yöntemi bir maliyet öngörme ve üretilen mamul, ya da hizmet maliyetlerinin hesaplanmasında bugünün üretim şartlarında kabul edilebilir bir doğruluk oranıyla uygulanan bir maliyet hesaplama yöntemidir. Ancak, bu yöntemin üretim sürecinde, eksiksiz bir şekilde uygulanabilmesi için iyi bir şekilde tasarlanması gerekmektedir. FTM yönteminin tasarlanması, yonteme dâhil olan faaliyetlerin belirlenmesinde, gruplandırılmasında ve faaliyet maliyetlerinin ayrıntılı olarak hesaplanabilmesinde önemli olanaklar sağlar (Gunasekaran ve Sarhadi, 1998: 231).

FTM yönteminin tasarlanması işletmeden işletmeye farklılıklar gösterse de genelde beş adımdan oluşmaktadır. Bu adımları şu şekilde sıralayabiliriz (Öker, 2003: 37):

- Faaliyetlerin belirlenmesi,
- Faaliyetlerin gruplandırılması,
- Faaliyetlerin maliyetlendirilmesi,
- Maliyet sürücülerinin seçimi ve
- Maliyetlerin mamullere/müşterilere/bölgelere yüklenmesi.

FTM yönteminin yukarıda sıralanan tasarım aşamalarında dikkat edilmesi gereken en önemli nokta, maliyet sürücülerinin seçilmesidir. Eğer FTM yöntemi uygulamalarında, faaliyet merkezlerinde biriken maliyetlerin, bu merkezlerde birden fazla gerçekleşen faaliyetlere zaman temelinde yüklenmek istendiğinde, çalışanlarla mülakatlar ya da anketler yapılarak zamanlarını hangi faaliyetlere harcadıkları tespit edilmektedir. Burada ifade edilen zaman, standart süre şeklinde yüzde olarak verilerek kapasitenin tamamının kullanıldığı varsayımı altında değerlendirilir.

4. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ İLE GELENEKSEL MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

İşletmeler için en önemli konulardan birisi üretilen mamul ya da hizmetlerin birim maliyetlerin doğru bir şekilde hesaplanmasıdır. Doğru birim maliyetin hesaplanmasında her bir mamule veya hizmete genel üretim maliyetlerinin uygun bir şekilde yüklenmesi gerekmektedir. Birim maliyetlerin hesaplanması konusunda FTM ile geleneksel yöntemler arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır (Gündüz, 1997: 86-87). Bu farklılıkların en önemlisi, maliyetlerin mamul ya da hizmetlere yüklenmesi sırasında ortaya çıkmaktadır.

Geleneksel yöntemlerde direkt maliyetler dışında kalan genel üretim maliyetlerinin mamul ya da hizmetlere yüklenmesinde, direkt işçilik saati, makine saati, hammadde tutarı gibi üretim hacmine bağlı maliyet sürücüleri kullanılır. Ancak, genel üretim maliyetlerinin birçoğu, üretim hacmine bağlı olarak tüketilmediğinden her bir mamul veya hizmetin maliyeti yanlış olarak hesaplanmaktadır (Elitaş, 2004: 140). Ayrıca, geleneksel yöntemlerde maliyetler, işletme içerisinde gerçekleşen faaliyetler dikkate alınmadan doğrudan mamul ya da hizmetlere yüklenir.

FTM yönteminde ise, iki aşamalı dağıtım süreci kullanılmaktadır. Kısaca maliyetler faaliyetlere, faaliyetlerde biriken maliyetler ise mamul ya da hizmetlere yüklenir. Maliyetlerin yüklenmesinde, geleneksel maliyet hesaplama yöntemlerinden farklı olarak üretilen mamul veya hizmetlerle, yürütülen faaliyetler arasında doğrudan ilişki kuran maliyet sürücüleri harekete geçirilir. Maliyet sürücüleri, çeşitli mamul veya hizmetlerin, her bir faaliyetten ne kadar tükettiğini miktar olarak ölçerler. Daha sonra faaliyet maliyetleri, mamul veya hizmetlerin bu faaliyetlerden tükettiği oranda, mamullere yüklenir (Erden, 2004: 191-192). Bu yüklemde geleneksel maliyet hesaplama yöntemlerinde kullanılan direkt maliyet sürücülerinden farklı olarak birçok endirekt maliyet sürücüsü kullanılarak mamul veya hizmet maliyetleri hesaplanmaktadır (Karcıoğlu, 2000: 156).

Tablo-1 yardımıyla, yukarıda anlatılan FTM yöntemi ile geleneksel maliyet hesaplama yöntemlerinin karşılaştırılmasını görmek mümkündür.

Tablo 1: FTM Yöntemi ile Geleneksel Maliyet Hesaplama Yöntemlerinin Yapısal Özellikleri Bakımından Karşılaştırılması

Maliyet Yükleme Ölçüsü	Geleneksel Maliyet Muhasebesine Dayanan Hesaplama Sistemleri	FTM Yöntemi
1- Kullanılan Kaynakları Etkileyen Faktörler	Yalnızca üretim hacmi	Harekete geçirme sayısı veya üretim siparişleri sayısı gibi birkaç faktör.
2- Maliyet Havuzları Sayısı	Bir tane maliyet havuzu	Kaynakların kullanımını etkileyen her bir faktör için bir adet olmak üzere çok sayıda
3- Maliyet Sürücüleri Sayısı	Bir tane maliyet sürücüsü	Her bir maliyet havuzu için bir adet olmak üzere çok sayıda
4- Mamul/Hizmetlerin Nasıl Maliyetlendirildiği	Maliyet sürücüsü olarak üretim hacminin kullanılması	Maliyet sürücülerinin her birinin ilgili maliyet havuzu için kullanılması

Kaynak: Karcıoğlu, 2000: 155.

5. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN BİR OTEL İŞLETMESİNDE UYGULANMASI

Uygulamanın yapıldığı otel işletmesi, 2003'de Marmaris ilçesinin Armutalan mevkiinde çam ormanları içinde kurulmuş dört yıldızlı bir oteldir. Tesisin toplam oda sayısı 426, yatak sayısı ise, 852'dir. Tesiste restoran, balo salonu, bar, sauna, internet gibi müşterilere hizmet sunan genel hizmet alanlarının yanı sıra, çeşitli hizmetler de

sunulmaktadır. Otel işletmesine Mayıs-Ekim ayları arasında dört tip müşteri grubu gelmiştir. Bu müşteri gruplarını A, B, C ve D olarak belirlemek gerekirse;

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

Otel işletmesinde altı aylık dönem zarfında yukarıda belirtilen müşteri gruplarına satılan yatak sayıları aşağıda yer alan Tablo-2’de yer almaktadır.

Tablo 2: Aylara Göre Müşteri Gruplarına Satılan Yatak Sayısı

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

Altı aylık süre zarfında otel işletmesinde meydana gelen giderler ve bunların toplam içindeki payları Tablo-3’de gösterilmiştir.

Tablo 3: X Otel İşletmesinin Gider Kalemleri ve Tutarları

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

Otel işletmesi 2010 yılından bu yana maliyetlerini, FTM yöntemine göre hesaplamaktadır. Bu nedenle, otelin bölümlerini dört temel faaliyet merkezine ayırarak, yukarıda yer alan gider kalemlerini belirli yükleme oranları vasıtasıyla bu faaliyet merkezlerine aktarmışlardır. Bu aktarma işlemi Tablo-4’de gösterilmiştir.

Tablo 4: Faaliyet Merkezlerinde Toplanan Gider Kalemleri

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

Tablo-4’de faaliyet merkezlerine yüklenen toplam gider kalemleri gösterilmiştir. Faaliyet merkezlerinden biri olan otelin genelini ilgilendiren faaliyet merkezi, müşteri gruplarının direkt olarak kullanmış olduğu bir faaliyet olmadığı için FTM yönteminde kullanılmaz. Bu nedenle, otelin genelini ilgilendiren faaliyet merkezinde biriken toplam gider tutarı, belirli oranlarda otelin diğer faaliyet merkezlerine dağıtılmıştır. Yöneticilerden alınan bilgiler ışığı altında, otelin genelini ilgilendiren faaliyet merkezinde biriken giderler, şu oranlara göre dağıtılmıştır.

- Odalar bölümü faaliyet merkezine %55,

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

Otelin genelini ilgilendiren faaliyet merkezindeki giderlerin diğer faaliyet merkezlerine yüklenmesi sonucunda yeni durum Tablo-5’de gösterilmiştir.

Tablo-5: Faaliyet Merkezlerinin Toplam Giderleri (TL)

FAALİYET MERKEZLERİ	TOPLAM GİDERLER (TL)
Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi	2.044.385,39
Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi	3.056.152,40
Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi	569.462,21
TOPLAM	5.670.000

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

5.1. Faaliyet Maliyetlerinin, Maliyet Sürücülerinin ve Maliyet Yükleme Oranlarının Tespit Edilmesi

Faaliyet maliyetlerinin ve maliyet yükleme oranlarının hesaplanabilmesi için ilk önce, X otel işletmesinde yapılan inceleme ve mülakatlar sonucu yukarıda belirtilen faaliyet merkezlerine ait faaliyetler oluşturulmuştur. Daha sonra, faaliyet maliyetlerinin maliyet öznesi olan müşterilere yüklenmesinde gerekli olan maliyet sürücüsü, satılan yatak sayısı olarak belirlenmiştir.

FTM yönteminin uygulanmasında, faaliyet merkezlerinde biriken maliyetlerin, bu merkezlerde birden fazla gerçekleşen faaliyetlere zaman temelinde yüklenmek istendiğinde, çalışanlarla mülakatlar, ya da anketler yapılarak zamanlarını hangi faaliyetlere harcadıkları tespit edilmektedir. Otel işletmesinde faaliyet merkezlerinde çalışan personelle ve yöneticilerle yapılan görüşmeler neticesinde her bir faaliyetin gerçekleşmesi için belirlenen standart süreler, yüzde olarak, Tablo-6’da gösterilmiştir. Faaliyet merkezinin toplam maliyeti, belirlenmiş standart süre oranlarıyla çarpılarak ilgili faaliyetin maliyeti hesaplanmıştır. Ayrıca Tablo-6’da faaliyet maliyetlerinin, maliyet öznelerine yüklenmesinde kullanılan maliyet sürücü sayısı ve her faaliyetin maliyet yükleme oranları gösterilmiştir.

Faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelerine yüklenmesinde kullanılan maliyet yükleme oranı, otel işletmesinde meydana gelen faaliyet maliyetlerinin, o faaliyeti kullanan müşteriye satılan yatak sayısına bölünmesiyle hesaplanır. Burada dikkate edilmesi gereken en önemli nokta, her faaliyeti her müşteri kullanmamaktadır. İşletmede dört tip müşteri grubu olup, her müşteri grubu farklı faaliyetlerden yararlanmaktadır. Örneğin, odalar bölümü faaliyet merkezini ele alacak olursak, bu faaliyet merkezi içerisinde yer alan rezervasyon işlemlerinden, D grubu müşteriler yararlanmamaktadır. Bu nedenle, rezervasyon faaliyetinin, maliyet öznesi olan müşterilere yüklenmesinde D grubu müşteriler, hesaplanacak maliyetin dışında kalır.

Tablo 6: Faaliyet Maliyetlerinin ve Maliyet Yükleme Oranlarının Tespit Edilmesi

FAALİYET MERKEZLERİ	FAALİYETLER	YÜKLEME ORANI	FAALİYET MALİYETLERİ(TL)	Maliyet Sürücüsü Miktarı (Yatak Sayısı)	Maliyet Yükleme Oranı
Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi	Rezervasyon İşlemlerinin Yapılması	0,14	286.213,95	128.309	2,23066152802
	Müşterilere Bilgilerin Verilmesi	0,06	122.663,12	139.467	0,87951357668
	Giriş ve Çıkış İşlemlerinin Yapılması	0,16	327.101,66	139.467	2,34536958563
	Odaların Günlük Temizlik İşlemleri	0,23	470.208,64	139.467	3,37146880624
	Çıkış Sonrası Temizlik	0,41	838.198,02	139.467	6,0100096797
TOPLAM			2.044.385,39		
Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi	Kahvaltı Faaliyetleri	0,21	641.792,01	128.309	5,00192511826
	Öğle Yemeği Faaliyetleri	0,28	855.722,67	73.917	11,5768046592
	Akşam Yemeği Faaliyetleri	0,35	1.069.653,34	111.573	9,58702678963
	Bar Faaliyetleri	0,16	488.984,38	139.467	3,50609377128
TOPLAM			3.056.152,40		
Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi	Promosyon Faaliyetleri	0,20	113.892,44	139.467	0,81662644209
	Müşteri Ziyaretleri	0,46	261.952,62	111.573	2,34781371837
	Telefon, Faks ve E-Mail Faaliyetleri	0,34	193.617,15	128.309	1,5089918534
TOPLAM			569.462,21		
GENEL TOPLAM			5.670.000		

5.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi

FTM yönteminin diğer aşamasını, faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelerine yüklenerek birim maliyetlerin hesaplanması oluşturmaktadır. Yapılan çalışmada maliyet öznelerini, her bir müşteri grubu için satılan yatak maliyeti oluşturmaktadır. İşletmenin her faaliyet merkezinde meydana gelen faaliyetlerden yararlanan müşteriler farklı olduğu için, her müşteri grubunun yatak maliyeti de farklı olacaktır.

Her müşteri grubunun yatak maliyetini hesaplamak için her faaliyet merkezi ayrı olarak ele alınmış ve tablolar oluşturulmuştur.

5.2.1. Odalar Bölümü Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi

Faaliyet maliyetlerinin, maliyet öznelerine yüklenmesinde her faaliyet maliyetinin yükleme oranıyla, maliyet sürücü miktarı çarpılır. Odalar bölümü faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin, maliyet öznelerine yüklenmesi için, Tablo-7 oluşturulmuştur.

Tablo 7: FTM Yönteminde Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi

FAALİYETLER	MALİYET SÜRÜCÜLERİ	MALİYET SÜRÜCÜ MİKTARI (YATAK)	MALİYET YÜKLEME ORANI (TL/YATAK)	TOPLAM MALİYET (TL)
Rezervasyon İşlemlerinin Yapılması	A Müşteri Yatak	73.917	2,23066152802	164.883,81
	B Müşteri Yatak	37.656	2,23066152802	83.997,79
	C Müşteri Yatak	16.736	2,23066152802	37.332,35
TOPLAM				286.213,95
Müşterilere Bilgi Verilmesi	A Müşteri Yatak	73.917	0,87951357668	65.011,00
	B Müşteri Yatak	37.656	0,87951357668	33.118,96
	C Müşteri Yatak	16.736	0,87951357668	14.719,54
	D Müşteri Yatak	11.158	0,87951357668	9.813,61
TOPLAM				122.663,12
Giriş ve Çıkış İşlemlerinin Yapılması	A Müşteri Yatak	73.917	2,34536958563	173.362,68
	B Müşteri Yatak	37.656	2,34536958563	88.317,24
	C Müşteri Yatak	16.736	2,34536958563	39.252,11
	D Müşteri Yatak	11.158	2,34536958563	26.169,63
TOPLAM				327.101,66

Odaların Günlük Temizlik İşlemleri	A Müşteri Yatak	73.917	3,37146880624	249.208,86
	B Müşteri Yatak	37.656	3,37146880624	126.956,03
	C Müşteri Yatak	16.736	3,37146880624	56.424,90
	D Müşteri Yatak	11.158	3,37146880624	37.618,84
TOPLAM				470.208,64
Çıkış Sonrası Temizlik	A Müşteri Yatak	73.917	6,0100096797	444.241,88
	B Müşteri Yatak	37.656	6,0100096797	226.312,92
	C Müşteri Yatak	16.736	6,0100096797	100.583,52
	D Müşteri Yatak	11.158	6,0100096797	67.059,69
TOPLAM				838.198,02
GENEL TOPLAM				2.044.385,39

5.2.2. Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi

Yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin, maliyet öznelerine yüklenmesi için, Tablo-8 oluşturulmuştur.

Tablo 8:FTM Yönteminde Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi

FAALİYETLER	MALİYET SÜRÜCÜLERİ	MALİYET SÜRÜCÜ MİKTARI (YATAK)	MALİYET YÜKLEME ORANI (TL/YATAK)	TOPLAM MALİYET (TL)
Kahvaltı Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	5,00192511826	369.727,30
	B Müşteri Yatak	37.656	5,00192511826	188.352,49
	C Müşteri Yatak	16.736	5,00192511826	83.712,22
TOPLAM				641.792,01
Öğle Yemeği Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	11,5768046592	855.722,67
TOPLAM				855.722,67
Akşam Yemeği Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	9,58702678963	708.644,26
	B Müşteri Yatak	37.656	9,58702678963	361.009,08
TOPLAM				1.069.653,34
Bar Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	3,50609377128	259.159,93
	B Müşteri Yatak	37.656	3,50609377128	132.025,47
	C Müşteri Yatak	16.736	3,50609377128	58.677,99
	D Müşteri Yatak	11.158	3,50609377128	39.120,99
TOPLAM				488.984,38
GENEL TOPLAM				3.056.152,40

5.2.3. Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi

Pazarlama bölümü faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin, maliyet öznelerine yüklenmesi için, Tablo-9 oluşturulmuştur.

Tablo 9: FTM Yönteminde Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi

FAALİYETLER	MALİYET SÜRÜCÜLERİ	MALİYET SÜRÜCÜ MİKTARI (YATAK)	MALİYET YÜKLEME ORANI (TL/YATAK)	TOPLAM MALİYET (TL)
Promosyon Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	0,81662644209	60.362,58
	B Müşteri Yatak	37.656	0,81662644209	30.750,89
	C Müşteri Yatak	16.736	0,81662644209	13.667,06
	D Müşteri Yatak	11.158	0,81662644209	9.111,92
TOPLAM				113.892,44
Müşteri Ziyaretleri	A Müşteri Yatak	73.917	2,34781371837	173.543,34
	B Müşteri Yatak	37.656	2,34781371837	88.409,27
TOPLAM				261.952,62
Telefon, Faks ve E-Mail Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	1,50899118534	111.540,10
	B Müşteri Yatak	37.656	1,50899118534	56.822,57
	C Müşteri Yatak	16.736	1,50899118534	25.254,48
TOPLAM				193.617,15
GENEL TOPLAM				569.462,21

5.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Maliyet Öznelerinin Birim Maliyetlerinin Hesaplanması

FTM yönteminde maliyet öznelerinin birim maliyetlerinin hesaplanması, bu yöntemin en son aşamasını oluşturmaktadır. Bu aşamada her müşteri grubunda biriken toplam maliyetin, ilgili gruba satılan yatak sayısına bölünmesiyle birim maliyetler bulunur. Her müşteri grubu için hesaplanan birim maliyetler, Tablo-10'da ayrıntılı bir biçimde gösterilmiştir.

Tablo 10: Maliyet Öznelerinin Birim Maliyetleri

MÜŞTERİ GRUPLARI	HER GRUBUN ALDIĞI MALİYET (TL)	SATILAN YATAK SAYISI	BİRİM MALİYET (TL/YATAK)	MALİYET ORANLARI (%)
A Müşteri Grubu	3.635.408,43	73.917	49,18	38
B Müşteri Grubu	1.416.072,71	37.656	37,60	29
C Müşteri Grubu	429.624,16	16.736	25,67	20
D Müşteri Grubu	188.894,70	11.158	16,93	13
Toplam	5.670.000	139.467		100

Tablo-10'da görüldüğü üzere, otel işletmesinde her faaliyetten yararlanan A müşteri grubu için birim maliyet 49,182 TL/Yatak olup, diğer müşteri gruplarına oranla en yüksek maliyete sahiptir. D müşteri grubu ise, otel işletmesinin sadece konaklama hizmetinden yararlandığı için, 16,929 TL/Yatak birim maliyetiyle en düşük maliyete sahiptir.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde küreselleşme ve teknolojik gelişmeler sonucunda, ulusal ve uluslararası piyasalarda rekabet önemli bir unsur haline gelmiştir. Bunun sonucunda, tüm sektörlerde olduğu gibi, turizm sektöründe de rekabet yoğun bir biçimde yaşanmaktadır. İşletmeler bu yoğun rekabet ortamında kâr sağlayabilmek için, çevresinde meydana gelen çeşitli değişimleri, riskleri ve belirsizlikleri göz önünde bulundurmalı; ve kendisini bu değişimlere uygun bir stratejik biçimde yenilemelidir. Bu yönde izlenecek stratejilerden en önemlisi, maliyetlerin düşürülmesi ve doğru maliyet bilgisi sağlamaya yönelik ileri yönetim muhasebesi politikasıdır.

İleri yönetim muhasebesi, artan rekabet koşullarında muhasebenin işlevini sadece tutulan bilgilerin ilgili kişilere sunulması görevinin dışına çıkarmış, işletmeyle ilgili geleceğe yönelik plân ve stratejilerin oluşturulması ve ortaya çıkabilecek gereksinimlerin önceden belirlenmesine olanak tanıyacak önemli bir araç konumuna getirmiştir. Muhasebe işlevi içerisinde yer alan maliyet muhasebesi ve geleneksel maliyet hesaplama yöntemleri, yoğun rekabet ortamında yönetimin gereksinim duyduğu bilgileri sağlamada yetersizdir. Bu nedenle, küresel rekabet ortamında işletmelerin başarısının daha sağlıklı ölçülmesine olanak tanıyan, daha kesin, daha doğru ve daha güvenilir bilgiler üreten bir yönetim muhasebesi yaklaşımı ortaya çıkmıştır. Bu yaklaşım, günümüzde önemi çok daha fazla olan endirekt maliyetlerin, üretim hacmine bağlı maliyet sürücüleri vasıtasıyla dağıtılmasından kaynaklanan hataları önleme konusunda etkili olan FTM yöntemidir. FTM yöntemi, maliyetlerin mamul, ya da hizmetlere yüklenmesinde kullanılan maliyetlerin mamul, ya da hizmetler tarafından değil, faaliyetler tarafından tüketildiğini; ve mamul, ya da hizmetlerin de, faaliyetleri tükettiğini kabul eden bir yöntemdir. Bu anlamda, faaliyetlerin maliyetleri tükettiği ve maliyet öznelerinin de faaliyetleri tükettiği anlayışıyla FTM yönteminin iki aşamalı bir yapıya sahip olduğu söylenebilir.

FTM yönteminin birçok üstünlüğü söz konusudur. Özellikle, miktarsal olmayan genel giderler söz konusu olduğunda daha kesin mamul ve hizmet maliyetine ulaşılmasında; müşteri açısından katma değeri olan faaliyetlerin belirlenip, katma değeri olmayan faaliyetlerin azaltılmasında; kapasite analizi yapılmasında; işletme içerisinde belirsizliğin azaltılmasında; ve performans geliştirme ile sürekli iyileştirme konularında birçok üstünlüğünü sıralayabiliriz. FTM yönteminin birçok üstünlüğe sahip olmasına rağmen çeşitli zayıf yönleri de mevcuttur. Özellikle, karmaşık bir yöntem olması, ölçümlerden kaynaklanan hatalar, kurulumunun uzun olması ve güncellemede yaşanan zorluklar bu yöntemin önemli eksikliklerini ortaya koymaktadır.

Uygulamanın yapıldığı otel işletmesinde FTM yöntemi kullanılmıştır. Bu nedenle, yöneticiler çalışanların faaliyetlerin yerine getirilmesi için gerekli olan standart süre oranlarını belirlemiştir. FTM yöntemini uygulamak için ilk adımı, faaliyet maliyetlerinin hesaplanması oluşturmaktadır. Bunun için, belirlenen bu standart oranlarla, her bir faaliyet merkezinin toplam maliyetlerinin çarpılmasıyla faaliyet maliyetleri hesaplanmıştır. İkinci adım ise, faaliyet maliyetlerinin o faaliyetten yararlanan müşteri sayısına bölünmesiyle maliyet yükleme oranlarının hesaplanması oluşturmaktadır. Her bir faaliyet maliyetinin yükleme oranıyla, maliyet sürücü miktarı, ya da başka bir deyişle faaliyetlerden yararlanan müşteri grubu sayısı çarpılarak faaliyet maliyetleri, maliyet öznelerine yüklenmiştir. FTM yönteminin en son aşamasını ise, birim maliyetlerin hesaplanması oluşturmaktadır. Bunun için, her bir müşteri grubuna yüklenen toplam maliyetin, ilgili gruba satılan yatak sayısına, ya da başka bir deyişle kişi sayısına bölünmesiyle birim maliyetler bulunmuştur.

FTM yönteminin uygulanması sonucunda, işletmenin katlanmış olduğu müşteri maliyetlerinden en yüksek payı, genellikle işletmenin sunduğu bütün faaliyetlerden yararlanan A müşteri grubu, en düşük payı ise, otel işletmesinden sadece konaklama ve bar faaliyetlerinden yararlanan D müşteri grubu almıştır.

Yöntem uygulaması basit ve geleneksel maliyet hesaplama yöntemlerine oranla daha doğru maliyet bilgisi sağlamaktadır. Ancak, otel işletmelerinde zaman kavramının önemli olması nedeniyle, personellerin bir faaliyeti yerine getirmek için gerekli olan süreler standart biçimde belirlenmiştir. Bu standart süreler teorik kapasiteye göre yapılmış olup, işçilerin işletmenin faaliyet süresi boyunca günde 24 saat çalıştıkları ve herhangi bir boşluklarının olmadığı varsayımı altında belirlenmiştir. Ancak, gerçek yaşamda hiçbir zaman böyle bir durum olmadığı ve teorik kapasitenin maliyet hesaplamada kullanılabilir iyi bir ölçü niteliği taşımadığını söyleyebiliriz. Bu nedenle, maliyet hesaplamada teorik kapasite yerine pratik kapasite kullanılarak, yani işçilerin hafta sonu, öğle yemeği, çay molası gibi çalışmadıkları süreler göz önüne alınarak maliyetler hesaplınsaydı daha gerçekçi sonuçlara ulaşılabilirdi.

Yukarıda verilen bilgiler ışığı altında otel işletmesinde FTM yönteminin uygulanması, geleneksel yöntemlere oranla daha gerçekçi bilgiler sağlar. Ancak, pratik kapasitenin göz önünde bulundurulmadan hesaplamaların yapılması, atıl kapasitenin yani çalışılmayan kapasitenin maliyetlere yüklenmesi, uygulamada sorun teşkil etmektedir. Bu nedenle, otel işletmesinde bu yöntemin gelecek yıllarda uygulanmasına devam edilmesi durumunda,

çalışanların faaliyetleri gerçekleştirecekleri zamanlar belirlenirken mülakat ya da gözlem yapılarak değil; bizzat hareket ve zaman etütlerinin yapılması sonucunda daha gerçekçi sonuçlara ulaşılabilir. Böylece, maliyetler hesaplanırken, atıl kapasite göz önünde bulundurulurken daha gerçekçi sonuçlara ulaşılabilir.

KAYNAKLAR

- Arieh, D. B. ve Qian, L. (2003) “Activity-Based Cost Management for Design and Development Stage”, *International Journal of Production Economics*, No. 83, pp. 169-183.
- Büyüksalvarcı, A. (2006) “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankalarda Bir Uygulama”, *Selçuk Üniversitesi, Karaman İ.İ.B.F. Dergisi*, Yıl 9, Sayı 10, ss. 160-180.
- Cooper, R. ve Kaplan, R. S. (1988) “Measure Cost Right: Make the Right Decision”, *Harvard Business Review*, pp. 96-103.
- Cooper, R. ve Kaplan, R. S. (1990) “Measure Cost Right: Make the Right Decision”, *the CPA Journal*, Vol. 60, No. 2, pp. 38-45.
- Cooper, R. ve Kaplan, R. S. (1991) “Profit Priorities from Activity-Based Costing”, *Harvard Business Review*, May-June, pp. 130-135.
- Cooper, R. ve Slagmulder, R. (1999) “Stategic Cost Management”, *Accounting & Tax Periodicals*, Vol. 80, No. 8, pp. 20-21.
- Eker, M. Ç. (2002) “Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı”, *Uludağ Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 21, Sayı 1, ss. 237-256.
- Elitaş, C. (2004) “Sigorta İşletmeleri için Maliyetleme Önerisi: Faaliyete Dayalı Maliyetleme”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl 4, Sayı 13, ss. 139-161.
- Erden, A. S. (2004) *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi: İstanbul.
- Gunasekaran, A. ve Sarhadi, M. (1998) “Implementation of Activity-Based Costing in Manufacturing”, *International Journal of Production Economics*, No. 56, pp. 231-242.
- Gündüz, H. G. (1997) *Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama*, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları-99: Ankara.
- Hansen, R. D., Mowen, M. M. ve Guan, L. (2007) *Cost Management, Accounting&Control*, South-Western Cengage Learning: Mason-USA.
- Jackson, S., Sawyors, R. ve Jenkins, G. (2007) *Managerial Accounting: A Focus on Ethical Decision Making*, Thomson/South-Western: Mason.
- Kaplan, R. S. ve Atkinson, A. A. (1998) *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall Inc: New York.

- Karcıoğlu, R. (2000) Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Aktif Yayınevi: Erzurum.
- Kaygusuz, S. Y. (2006) “Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Genel Üretim Giderleri Fark Analizi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 30, ss. 152-162.
- Köroğlu, Ç., Biçici, F. ve Sezer, D. (2011) “Otel İşletmelerinde Maliyet Kontrolünün rekabet Üstünlüğüne Etkisi”, İşletme Araştırmaları Dergisi, Cilt 3, Sayı1, ss.33-48.
- Moliner, J. P., Cortes, E. C. ve Azorin, F. M. (2010) “Strategy and Performance in the Spanish Hotel Industry”, Cornell Hospitality Quarterly, Vol. 51, No. 4, pp. 513-528.
- Öker, F. (2003) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar, Gazi Kitabevi: Ankara.
- Polat, L. (2008) Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Sanayi İşletmesi Uygulaması, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: İstanbul.
- Roztockı, N., Porter, J. D., Thomas, R. M. ve Needy, K. L. (2004) “A Procedure for Smooth Implementation of Activity-Based Costing in Small Companies”, Engineering Management Journal, Vol. 16, No. 4, pp. 19-27.
- Simons, R. (1999) Performance Measurement&Control Systems for Implementing Strategy, Prentice-Hall Inc: New Jersey.
- Topçu, N. (2005) “Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yöntemine Göre Kalite Maliyetlerinin Ölçülmesi-Tekstil Sektöründe Bir Uygulama”, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 6, Sayı 2, ss. 343-355.
- Tseng, L. J. ve Chien, W. L. (2007) “ABC Joint Product Decision with Multiple Resource Constraints”, Journal of American of Business, Cambridge, Vol. 11, No. 1, pp. 237-243.
- Yükçü, S. (2000) “Maliyet Düşürmede Sistematiik Yaklaşımlar”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 2, ss. 23-42.

