

# OTEL İŞLETMELERİNDE STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ: SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ VE HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN ENTEGRASYONUNA YÖNELİK BİR MODEL ÖNERİSİ\*

Dr. Öğr. Üyesi Özlem Nilüfer KARATAŞ ARACI\*\*

Kadriye ARISOY\*\*\*

Prof. Dr. Hüseyin DALGAR\*\*\*\*

Araştırma Makalesi/Research Article

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi  
Mart 2020, 22(1), 192-217

## ÖZ


Stratejik maliyet yöntemlerinden sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile hedef maliyetleme yöntemini birbiriyle entegre ederek etkin maliyet yönetimini gerçekleştirebilmek amacıyla gerçekleştirilen bu çalışma, Türkiye’de Antalya ilinde herşey dahil konseptle hizmet veren beş yıldızlı bir otel işletmesinde uygulanmıştır.


Çalışmanın temel hipotezi entegresinin yapıldığı modellerin geleneksel maliyet hesaplama yöntemine ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre daha doğru maliyet verisi sağlayacağıdır. Çalışma sonucunda elde edilen sonuçlar bu hipotezin kabul edildiğini göstermektedir. Bu durumun sebebi, sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde atıl kapasitenin göz önünde bulundurulmasından ötürü daha doğru hedef maliyet verisi sağlaması ve ayrıca dağıtım anahtarı seçiminin geleneksel faaliyet tabanlı yöntemine göre daha kolay olmasıdır.


**Anahtar Kelimeler:** Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Hedef Maliyetleme, Otel İşletmeleri

**JEL Sınıflandırması:** M40, M41

\* Makale geliş tarihi: 23.10.2019; kabul tarihi: 14.02.2020

\*\* Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Y.O., Konaklama İşletmeciliği Bölümü, onkaraci@mehmetakif.edu.tr,  orcid.org/0000-0001-9761-927X

\*\*\* Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, Doktora Öğrencisi, kadriyearisoy7@gmail.com,  orcid.org/0000-0002-7659-5464

\*\*\*\* Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, hdalgar@mehmetakif.edu.tr,  orcid.org/0000-0001-9743-3766

**Atıf (Citation):** Karataş Aracı, Ö. N., Arısoy, K. ve Dalgac, H. (2020). Otel işletmelerinde stratejik maliyet yönetimi: sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ve hedef maliyetleme yönteminin entegrasyonuna yönelik bir model önerisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(1), 192-217.

<https://doi.org/10.31460/mbdd.636971>

## STRATEGIC COST MANAGEMENT IN HOTEL BUSINESSES: A MODEL PROPOSAL FOR THE INTEGRATION OF TIME DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING AND TARGET COSTING

### ABSTRACT

Time driven activity-based costing method and target costing method which are strategic cost methods by integrating to realize effective cost management carried out this study, the province of Antalya in Turkey all-inclusive concept serving a five-star hotel business has been applied.

The main hypothesis of the study is that the integrated models will provide more accurate cost data than the traditional costing method and the activity-based costing method. Results from the study suggest that this hypothesis is accepted. This is because it provides more accurate target cost data due to the idle capacity being considered in the time-driven activity-based costing method, and also the choice of distribution switch is easier than the traditional activity-based method.

**Keywords:** Time-Driven Activity-Based Costing, Target Costing, Hotels

**JEL Classification:** M40, M41

### 1. GİRİŞ

Rekabetin en üst seviyede gerçekleştiği sektörlerden biri olan turizm sektöründe satış fiyatları piyasa tarafından belirlenmekte ve işletmelerde bu fiyatları kabul etmek zorunda kalmaktadırlar. Bir başka deyişle geleneksel yöntemin bir ifadesi olan “maliyet artı kar, satış fiyatını belirler” anlayışı günümüzde birçok sektörde olduğu gibi turizm sektöründe de geçerliliğini yitirmiştir (Acar ve Şenol 2014,3). Bu nedendir ki maliyetlere göre satış fiyatı değil, satış fiyatına göre maliyetlerin yönetilmesi gerekmektedir. Bu durum bizi stratejik maliyet yöntemlerinden hedef maliyetleme yaklaşımına yönlendirmektedir. Hedef maliyetleme, mamul veya hizmetlerin geliştirilmesinde, fiyatlandırılması ve maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılan bir maliyet ve kar yönetim yaklaşımıdır. Öte yandan yaklaşım incelendiğinde, işletmede hedef maliyetlemenin uygulanması aşamasında hedef maliyetin ayrıştırılmasında, faaliyet merkezlerinin maliyetlerinin tahmin edilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda hedef maliyetleme yönteminde geleneksel yöntemlerden yararlanıldığı, faaliyet merkezi ayrımlarının net olarak yapılmadığı ve atıl kapasite gibi maliyet hesaplamada önemli yer tutan bir olgunun kullanılmadığı görülmektedir. Bu noktada yapılan literatür taramaları ve piyasa aktörleriyle görüşmeler sonucunda, kullanılacak en uygun yöntemin sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi (SDFTM) olduğu kanısına varılmıştır. SDFTM, faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yaklaşımının geliştirilmiş şeklidir. SDFTM, uygulanması ve güncellenmesi kolay, zamana dayalı, işletme yöneticilerinin ihtiyacı olan maliyet bilgilerini daha hızlı ve daha ucuza sunan bir yaklaşımdır. Ayrıca bu yaklaşımın en önemli özelliği kapasitenin dinamik şekilde hesaplanarak faaliyet maliyetlerine yansıtılabilmesi ve atıl kapasite maliyetinin açıkça rapor edilmesidir (Saban ve İrak 2009,97). Çalışmada söz konusu yöntemlerin otel işletmelerinde entegrasyonu araştırılarak varılan sonuçlar maliyet ve kar yönetimi açısından incelenmiştir.

## 2. SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE HEDEF MALİYET YÖNTEMİ

### 2.1. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi

FTM, örgütsel süreç içerisinde tüketilen kaynak maliyetlerini ölçümleyen stratejik bir maliyet yönetimidir (Cooper ve Kaplan 1992,1). Son yıllarda FTM yaklaşımı işletmelere elde ettikleri tüm gelirin yeterli veya tüm müşterilerin karlı olarak nitelendirilemeyeceğini görmelerine olanak sağlamıştır. Ancak uygulamadaki güçlükler yöntemin etkili, zamanında ve güncel bir yönetim aracı olmasını engellemiştir. FTM yöntemine getirilen eleştirileri dikkate alarak Kaplan ve Anderson (2003) yeni bir sistem olarak SDFTM yöntemini geliştirmişlerdir. SDFTM yöntemi FTM'nin kaynaklar faaliyetler tarafından tüketilir ve faaliyetlerde maliyet objeleri tarafından tüketilir temel prensibine dayanmakla beraber, dağıtım anahtarı olarak sadece zaman birimini kullanmasıyla ve atıl kapasiteyi dikkate almasıyla FTM'den ayrılmaktadır. Bu nedenle kurulması ve güncellenmesi FTM sistemine göre daha kolay ve daha pratiktir (Küçüktüfekçi ve Güner 2014,216).

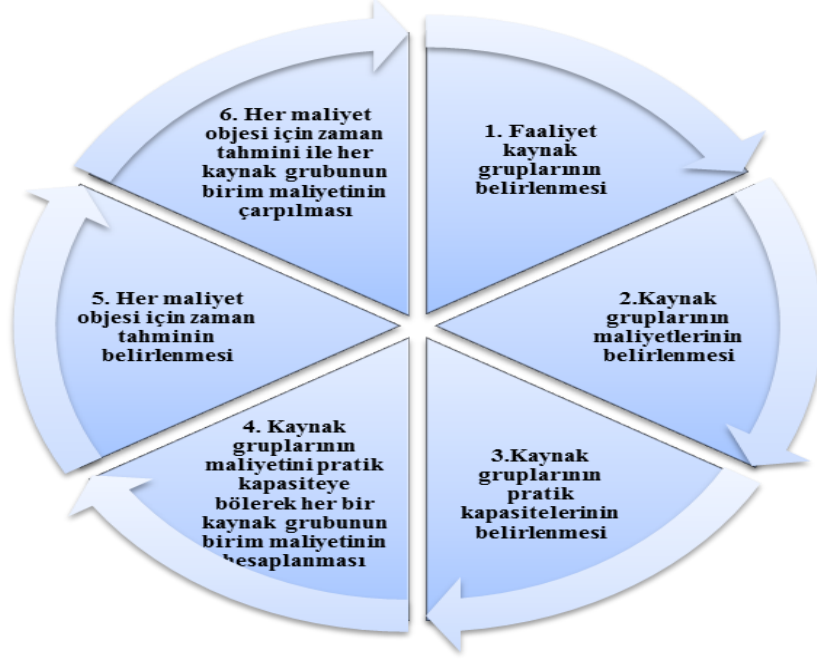
SDFTM yönteminin, geleneksel FTM yönteminin eksikliklerini de tamamlayarak işletmelere sunduğu fayda ve kolaylıklar aşağıda sıralanmıştır (Kaplan ve Anderson 2003,15-16);

- Kolay ve hızlı bir şekilde uygulanabilir,
- Hızlı ve ucuz bir şekilde sürdürülebilir ve güncellenebilir,
- Mevcut veriler ile yeni kurulan Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) ve Müşteri İlişkileri Yönetimi (CRM) sistemlerine iyi bir şekilde entegre olur,
- İşlemler, tedarikçiler ve müşteriler için özel nitelikler kazandırılmayı kolaylaştırır.
- Kurumsal çaptaki modellere ölçeklenebilir,
- Süreç verimliliği ve kapasite kullanımında daha fazla görünürlük sağlar.

SDFTM'nin uygulama süreci altı aşamadan oluşmaktadır. Yöntemin uygulama aşamaları Şekil 1'de açıklanmıştır.

SDFTM, sürecin işlerliğini sağlamak için iki parametreye ihtiyaç duymaktadır. Bunlar; tedarik edilen kaynağın (kapasitenin-zamanın) birim maliyeti ile maliyet objeleri için yerine getirilen faaliyetlerce tüketilen kapasite birim zamanıdır (Kaplan ve Anderson 2004,133). Bu parametrelerden kaynak (kapasite) birim maliyetinin hesaplanmasında kullanılan formül şu şekildedir (Kaplan ve Anderson 2007,10);

$$\text{Birim Kapasite Maliyeti} = \text{Tedarik Edilen Kapasite Maliyeti} / \text{Tedarik Edilen Kaynak Pratik Maliyeti}$$



**Şekil 1. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi Uygulama Aşamaları**

**Kaynak :** (Everaert ve Bruggeman 2007,17)

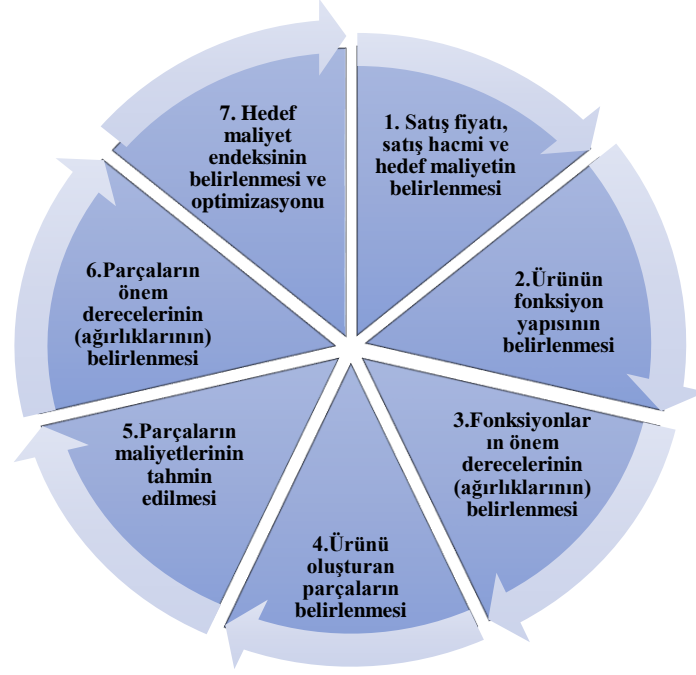
## 2.2. Hedef Maliyetleme Yöntemi

1960'lı yıllarda Japonya'da ortaya çıkan ve ilk defa Toyota firması tarafından kullanılan hedef maliyetleme sistemi (Kato 1993, 36; Feil ve diğerleri 2004,10) Japon dilinde “gen-ka ki-kaku” olarak ifade edilmiştir (Monden ve Hamada 1991,17). 1970'li yıllarda yaşanan petrol krizi nedeniyle Japon firmalarınca satış faaliyetlerinin kontrolüne yönelik olarak geliştirilen hedef maliyetleme, ürün yaşam seyri boyunca ürün maliyetlerinin düşürülmesini hedef alan stratejik bir kar ve maliyet yönetim yaklaşımıdır (Alagöz ve diğerleri 2005,47). Hedef maliyetleme sisteminde ürünün tasarım aşamasında gelecekteki maliyetinin ne olacağı planlanmakta, bir anlamda ürünün geliştirilme safhasında gelecekte ortaya çıkacak maliyetler kontrol edilmektedir. Bu bakımdan hedef maliyetleme uzun vadeli bir maliyetleme stratejisidir (Türk 1999,206).

Hedef maliyetleme sisteminin temel amacı, kar ve maliyet planlamasını gerçekleştirirken hedef karın elde edilmesini sağlamaktır (Şakrak 1997,301; Kutay ve Akkaya 2000,2). Hedef maliyetlemenin diğer amaçları ise: pazar payının büyütülmesi, karın maksimize edilmesi, işletmelerin tasarım aşamasında maliyetlerin yönetilmesi, işletmelerde hedeflerin devamlı kontrol altına alınması ile dinamik maliyet yönetiminin gerçekleştirilmesidir (Çetin ve Atmaca 2009,315). Hedef maliyetleme yaklaşımına göre, bir ürünün maliyeti, hedef satış fiyatından hedef kâr marjının çıkarılması ile hesaplanır (Gökçen 2003,79-80).

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Hedef Satış Fiyatı} - \text{Hedef Kar Marjı}$$

Hedef maliyet, mamul için pazar şartlarına göre belirlenen satış fiyatından hedeflenen karın çıkarılması ile elde edilen maliyettir. Satış fiyatı pazar analizleri sonucu belirlenir. İşletme pazar şartlarını dikkate alarak kendisi için hedef bir fiyat belirleme yoluna gider. Hedef fiyat işletmenin gelecekteki pazar stratejileri ile ilgilidir. Pazara giriş, pazarda kalma ve pazardan pay almayı planladığı pay oranı bu açıdan önemlidir. Aynı şekilde bu stratejiler hedef karın belirlenmesinde de etkili olur. Hedef kar yapılacak yatırımdan beklenen kar olarak da ifade edilebilir (Karakaya, 2007: 724). Hedef maliyetleme yönteminin uygulama aşamaları ise şu şekildedir;



**Şekil 2. Hedef Maliyetleme Yöntemi Uygulama Aşamaları**

**Kaynak:** (Alagöz 2006,70-72; Ertaş 1998, 190-191; Karcıoğlu ve Öztürk, 2015,309)

### 3. LİTERATÜR İNCELEMESİ

SDFTM ve hedef maliyetleme yöntemleri ile ilgili yabancı ve Türk akademik literatürü tarandığında çalışmaların 3 grupta toplandığı görülmektedir. Birinci grup, yöntemlerin tek başlarına uygulamaya konu olduğu ve genelde sonuçların geleneksel maliyet yöntemleriyle karşılaştırıldığı, ikinci grup hedef maliyetleme yönteminin seçilen bazı çağdaş maliyetleme yöntemleriyle karşılaştırıldığı, üçüncü grup ise söz konusu yöntemlerin çağdaş maliyetleme yöntemleriyle entegre edilip uygulanabilirliğinin araştırıldığı çalışmalardır. Bu çalışmalardan bazıları şunlardır; Novel (2008) çalışmasında bir otel işletmesinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanmasını analiz ederek yöntemin otel işletmelerinde rekabet avantajı sağlama açısından uygulanabilir olduğu sonucuna ulaşmıştır. Eser (2009) geleneksel maliyetleme yöntemi ile hedef maliyetleme yönteminin karşılaştırmasını bir konaklama işletmesinde araştırmıştır. Çalışma ile hedef işletmenin karlılık oranları tespit edilerek geleneksel maliyetlemeye

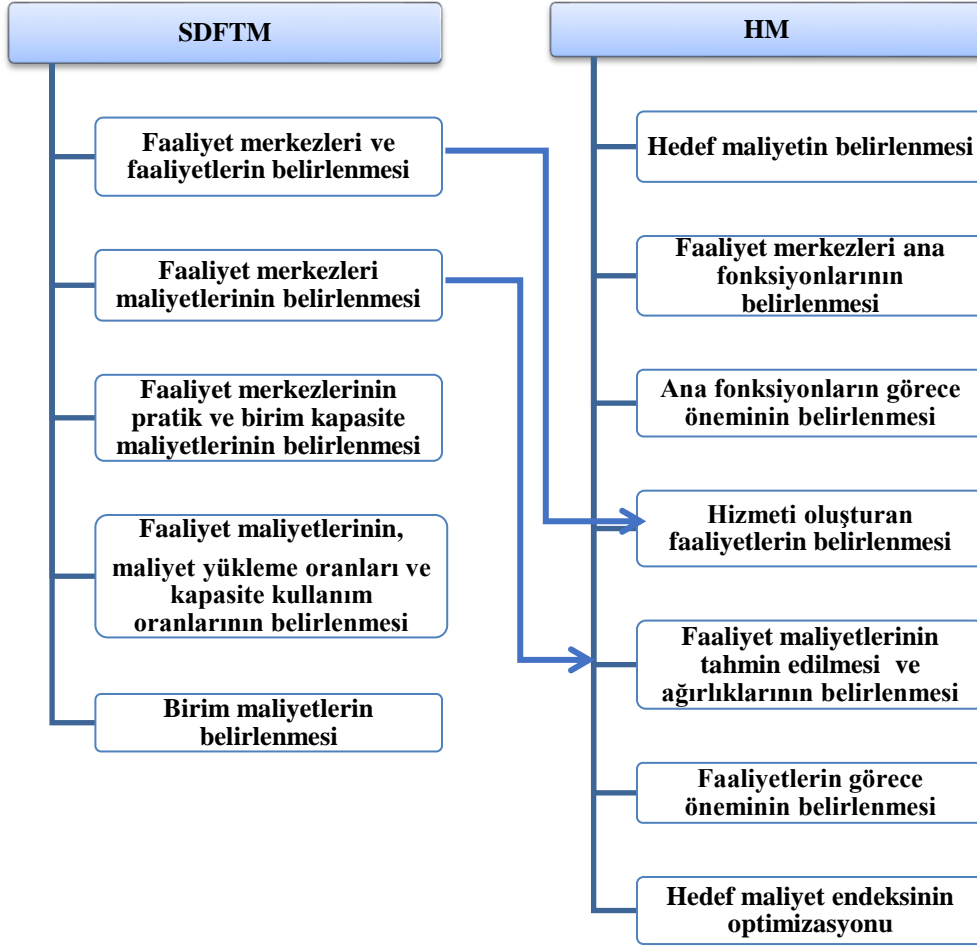
nazaran hedef maliyetleme sisteminin daha avantajlı olacağı tespit edilmiştir. Akkaya (2010) çalışmasında konaklama işletmeleri açısından hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğini araştırmıştır. Hedef maliyetleme yöntemi ile yabancı tur operatörlerinin fiyat baskısını kendi tedarikçilerine geçirebilecekleri ve hizmet ürünlerini kaliteden ödün vermeden uzun dönemli bakış açısıyla üretebilecekleri sonucuna ulaşılmıştır. Şenol (2011) çalışmada herşey dahil sistem uygulayan beş yıldızlı bir otel işletmesinde hedef maliyetleme yönteminin uygulama düzeyinin tespitine yönelik anket çalışması yapılmış ve hedef maliyetlemenin uygulaması gerçekleştirilmiştir. Bu doğrultuda yapılan anket çalışması ile hedef maliyetlemenin konaklama işletmelerinde farklı bir isim altında da olsa farkında olarak ya da olmayarak uygulandığı sonucuna ulaşılmıştır. Alpkan (2012) çalışmasında bir otel işletmesinde hedef maliyetleme yöntemini uygulamıştır. Araştırma ile maliyet kontrollerini yaparken hizmet bileşenleri arasındaki maliyet dağılımlarının hedef maliyetleme yöntemi süreçlerinin sonucunda ortaya çıkan analiz sonuçlarına göre yapılmasının işletme açısından daha sağlıklı olacağı sonucuna ulaşılmıştır. Köroğlu (2013) çalışmasında geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile SDFTM yöntemini bir otel işletmesinde uygulayarak yöntemler arasında karşılaştırma yapmıştır. Buna göre işletme de etkin kapasite kullanımı, müşteri memnuniyeti gibi konularda alınacak kararlarda SDFTM ile yöneticilere doğru ve zamanında maliyet bilgisi sunulabileceği tespit edilmiştir. Basuki ve Riendiansyaf (2014) bir otel işletmesinde SDFTM yöntemini uygulayarak geleneksel maliyet yöntemi ile karşılaştırmışlardır. SDFTM uygulaması ile elde edilen atıl kapasite verisinin yöneticilere artan işlerin ne kadarının mevcut kapasite ile karşılanabileceğini tahmin etmelerine olanak sağladığı ve SDFTM ile geleneksel maliyet yöntemlerine göre daha doğru veriye ulaşıldığı sonucuna varılmıştır. Okutmuş ve Ergül (2015) çalışmasında otel işletmelerinde hedef maliyetlemenin diğer stratejik maliyet yöntemleri ile birlikte uygulanabilirliğini 5 yıldızlı bir otel işletmesinde araştırmış ve bu doğrultuda maliyetlerin tam ve doğru hesaplanmasında stratejik maliyet yöntemlerinin entegrasyonunun sağlanması önerisinde bulunmuştur. Biçici (2016) çalışmasında bir otel işletmesinde geleneksel maliyet hesaplama yöntemleri ile SDFTM yöntemini karşılaştırarak SDFTM ile yeni bir maliyet verisine ulaşmıştır. Sucu (2017) çalışmasında hedef maliyetleme yöntemi ile faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin entegrasyonu bir konaklama işletmesi içerisinde araştırarak birçok verinin faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanması ile elde edildiği sonucuna varmıştır. Çolak (2018) çalışmasında hedef maliyetleme yönteminin kalite maliyetleme yöntemi ile entegrasyonunu bir konaklama işletmesinde araştırmış ve işletmenin başarısızlık maliyetlerini elemine ederek arzuladığı kâr ve maliyet hedefine ulaşabileceği ve ek yatırım gerektirmeden sunduğu kalite seviyesini iyileştirebileceği sonucuna ulaşmıştır.

Çalışmaya otel işletmelerinde çağdaş maliyetleme yöntemlerinin uygulanması ile ilgili bir araştırma yapılmak üzere başlanmış, Türk ve Dünya literatürü etraflıca taranmıştır. Bu taramalar sırasında hedef maliyetlemenin ve SDFTM'nin hem maliyet yapısı hem de uygulanabilirliği açısından konaklama sektörüne çok uygun iki yöntem olduğu kanısına varılmıştır. Bu yöntemlerle ilgili çalışma ve

araştırmalar yapılırken de yöntemlerde yaşanan bazı eksiklik ve aksamaların birbirleriyle entegrasyonu halinde giderilebileceği öngörülmüştür. Bu doğrultuda yapılan literatür taramaları sonucunda ise gerek Dünya gerek Türk literatüründe sektörde bir araştırma boşluğu olduğu sonucuna varılmıştır. Bu durum çalışmanın özgünlüğünü, ulaşılan sonuçlar ise sektör için önemini oluşturmaktadır.

#### **4. SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ VE HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMLERİNİN ENTEGRASYON MODELİ**

Otel işletmelerinde satış fiyatının piyasa tarafından belirlenmesi, sunulan hizmet çeşitliliği ve spesifik olarak gider kalemlerinde yüksek gerçekleşen maliyetlerinin olması işletmelerin rekabet avantajı elde etmede maliyet kontrolüne önem vermeleri gerektiğini açık olarak göstermektedir. Maliyet kontrolünün etkili bir şekilde yapılabilmesi ise anlamlı ve gerçeğe yakın maliyet verisi üzerinden gerçekleşmektedir. Bu noktada çalışmada stratejik maliyet yöntemlerinden atıl kapasite hesaplamayı sağlayan SDFTM yöntemi ile bütçe faaliyetlerinde yöneticilere yol gösterici hedef maliyetleme yöntemlerinin entegrasyonuna ilişkin bir model tasarlanmıştır. Entegrasyon modelinin SDFTM ile hedef maliyetleme yönteminin uygulama aşamasına veri geçişi sağlanmaktadır. Veri geçişi ile hedef maliyetlemenin uygulama kısmında faaliyet merkezlerinin tahminlenmesine gerek kalmamaktadır. SDFTM ile atıl kapasiteden arındırılmış faaliyet merkezleri maliyetleri kullanılmakta dolayısıyla faaliyet bazında ortaya konulacak hedef verilere SDFTM'den elde edilen yeni maliyet verisi ile ulaşılmaktadır.



Şekil 3. SDFTM ve Hedef Maliyetleme Yöntemleri Entegrasyon Modeli

## 5. OTEL İŞLETMELERİNDE SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMLERİNİN ENTEGRASYONUNA YÖNELİK BİR MODEL ÖNERİSİ

### 5.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Çalışmanın amacı bir otel işletmesinin tüm departmanlarında stratejik maliyet yöntemlerinden SDFTM yöntemi ve hedef maliyetleme yönteminin birarada uygulanarak daha sağlıklı ve doğru maliyet verisine ulaşmaktır. Bu doğrultuda SDFTM yönteminin hedef maliyetleme ile birlikte uygulanmasının maliyet kontrolüne etkileri ve yöneticilerin bütçe çalışmalarına sağladığı katkılar çalışmanın sektör açısından, bu entegrasyonla ilgili literatürde ki boşluğun giderilmesi ise akademik açıdan önemini oluşturmaktadır.

### 5.2. Araştırmanın Kısıtları

Konaklama işletmelerinde gerçekleşen faaliyetlerin çeşitliliğinin fazla olması SDFTM'nin uygulanmasındaki elverişliliği artırmaktadır. Ancak otomasyondan yararlanma seviyesinin az oluşu konaklama sektöründe faaliyetlerin zaman temelli ölçülmesinde subjektif görüşlere yer verilmesine



neden olmaktadır. Çalışmada bu kısıtlılığın minimize edilmesi açısından subjektif görüşlerin yanı sıra otel işletmesinde farklı zamanlarda gözlem yoluna da başvurulmuştur.

### 5.3. İşletmeye İlişkin Bilgiler

Çalışmada uygulamanın gerçekleştirildiği otel işletmesi Antalya-Manavgat'ta oteller bölgesinde kurulmuş beş yıldızlı bir tesistir. Toplam oda sayısı 266, yatak sayısı ise 667'dir. Otelde hizmet verilen alanlar; restoran, açık yemek alanı, alakart restoran, çok amaçlı salon, 2 adet toplantı salonu, fitness salonu, Türk hamamı- sauna- buhar -masaj odası, yüzme havuzu, bar, tenis kortu, basketbol- voleybol sahası, çocuk kulübü, kuaför ve otoparktır. Otel turizm işletme belgesine sahip olup herşey dahil konsepti içerisinde misafirlere hizmet vermektedir. İşletmenin adı ticari verinin güvenliği ve yönetimin isteği doğrultusunda gizli tutulmuştur. Otelde çalışan personel sayısı sezon içerisinde aydan aya değişkenlik göstermesi özellikle faaliyet dönemi içerisinde artış yaşanmasından dolayı departmanlar bazında Nisan-Ekim ayları içerisinde çalışan ortalama personel sayısı baz alınarak belirlenmiştir. İşletmenin 2018 yılı Nisan-Ekim faaliyet dönemi giderleri tutarı 7.775.206,29 TL'dir. Tablo 1 ve Tablo 2'de yöntemlerin uygulanması için gerekli olan, personel bilgileri, otel alan metrajları ve gider bilgilerine yer verilmiştir.

**Tablo 1. ABC Otel İşletmesi 2018 Faaliyet Dönemi Personel Sayısı ve Otel Alan Metrajları**

Departman	Personel Sayısı	Yer	M2
Ön Büro	11	Ön Büro	5
Kat Hizmetleri	33	Odalar	7.935
Servis	49	Bahçe	7.452
Mutfak	43	Plaj	5.000
Animasyon	10	Servis	70
Bahçe	2	Mutfak	550
Danışma	1	Restoran	648
Doktor	1	Çamaşırhane	40
Güvenlik	5	Barlar(lobi/bistro/pool)	727
İdari	2	Anfi Tiyatro	300
Teknik Servis	9	Hamam-Sauna	100
Satıl Alma	2	Toplantı Salonları	173
Muhasebe	4		
<b>TOPLAM</b>	<b>172</b>	<b>TOPLAM</b>	<b>23.000</b>

**Tablo 2. ABC İşletmesi 2018 yılı Faaliyet Dönemi Gider Bilgileri**

GİDER KALEMLERİ	TUTARLAR (TL)	GİDER PAYI (%)
Personel Giderleri	1.107.396,23	14,24
Yiyecek Gideri	2.519.057,4	32,40
İçecek Gideri	1.761.869,2	22,66
Temizlik Gideri	137.529,08	1,76
Elektrik	695.433,00	8,94
Su	211.240,00	2,71
Yakıt	87.415,44	1,12
Kırtasiye Malz.	12.743,13	0,16
Basılı Evrak Giderleri	4.971,76	0,06
Çamaşırhane	244.484,63	3,14
Bakım-Onarım	135.903,43	1,74

Haberleşme Giderleri	9.166,67	0,11
Sigorta	54.430,40	0,70
Personel Üniforma	3.564,00	0,04
Boya- Dekorasyon	744,62	0,009
Havuz Kimyasalları	27.092,20	0,34
Otel İlaçlama, Park Bahçe Bakım	6.260,05	0,08
Pazarlama- Satış- Dağıtım Giderleri	244.639,8	3,14
Personel Taşıma, Lojman, Eğitim Gid.	170.473,59	2,19
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	73.901,23	0,95
Vergi, Resim, Harçlar	145.138,18	1,87
Diğer Çeşitli Giderler	121.752,25	1,57
<b>TOPLAM</b>	<b>7.775.206,29</b>	<b>100</b>

İşletmenin gider kalemlerine ilişkin dikey analizde toplam içerisinde işçilik giderlerinin ve yiyecek- içecek giderlerinin payının yüksek olduğu Tablo 2’den anlaşılmaktadır. Otel işletmelerinde işçilik giderlerinin ve yiyecek- içecek giderlerinin toplam içerisindeki payı yüksektir. Faaliyet dönemlerinde artan işçi sayısı işçilik giderlerini etkilemektedir. İçecek giderlerinde ise alkollü içecekler, maliyeti artıran unsurlardır. Uygulamanın gerçekleştirildiği otel işletmesinde ise maliyet yapısı genel olarak turizm sektörünün lokomotifi olan otel işletmelerine uygundur. Otelde gerçekleşen gider toplamının %55,06’sı yiyecek- içecek giderlerine, % 14,24’ü işçilik giderlerine aittir.

#### 5.4. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması

SDFTM uygulanmasına FTM yönteminde olduğu gibi faaliyet merkezleri (kaynak grupları) ve faaliyet merkezlerinin maliyetinin belirlenmesi ile başlanmaktadır. Bir sonraki aşama SDFTM’nin parametrelerinden birim kapasite maliyetinin belirlenmesidir. Birim kapasite maliyetinin belirlenmesi ile maliyet yükleme oranı tespit edilerek kapasite kullanım bilgisine ulaşılmakta son olarak birim maliyetler faaliyet merkezi bazında hesaplanmaktadır.

##### 5.4.1. Faaliyet Merkezleri ve Faaliyetlerin Belirlenmesi

Otel yöneticileriyle yapılan görüşmeler ve departmanlar bazında yapılan gözlemler sonucunda otel konaklama bölümü (odalar), yiyecek- içecek bölümü (food and beverage, F&B) ve otelin tamamını ilgilendiren diğer işletme bölümleri şeklinde 3 ana bölüme ayrılmıştır. Oteldeki bu bölümlerde *giderlerin ortaya çıktığı departmanlar* ise şu şekildedir; konaklama bölümü departmanları; ön büro, kat hizmetleri (housekeeping - HK) ve yiyecek- içecek bölümünde yer alan departmanlar servis ve mutfaktır. Diğer işletme bölümleri ise otelde esas hizmet üretim gider yerlerine (konaklama ve yiyecek- içecek) yardımcı hizmet üretim gider yerleridir. İşletme de bu bölümler giderlerin olduğu yerler baz alınarak; teknik-servis, animasyon, genel yönetim ve diğer işletme (muhasebe, güvenlik, bahçe, havuz) şeklinde ayrılmıştır. Bu bölümlerin, ortaya çıkan hizmetlerle (çıktılarla) direkt ilişkisi bulunmamaktadır. Ortaya çıkan işletme gider kalemleri içerisinde diğer işletme bölümüne ilişkin tutarlar faaliyet havuzlarında verildikten sonra toplam gider oluşum oranları temel alınarak buradaki faaliyetlerin ortaya çıktığı faaliyet merkezlerine dağıtılmıştır. Tablo 3’de oteldeki faaliyet merkezleri ve ortaya çıkan faaliyetler verilmiştir.

**Tablo 3. Faaliyet Merkezleri ve Faaliyetler**

FAALİYET MERKEZLERİ		FAALİYETLER
KONAKLAMA (ODALAR) BÖLÜMÜ	<b>ÖN BÜRO FAALİYET MERKEZİ (F1)</b>	-Müşterilerin karşılanması -Rezervasyon işlemlerinin yapılması -Münferit rezervasyon işlemlerinin yapılması -Müşteri giriş işlemlerinin yapılması (Check-in) -Müşterilerin odaya yerleştirilmesi -Müşteri çıkış işlemlerinin yapılması (Check-out) -Müşteri hesaplarının tutulması ve kontrol edilmesi -Gece raporlamasının yapılması
	<b>KAT HİZMETLERİ FAALİYET MERKEZİ-HK (F2)</b>	-Odaların günlük temizliğinin yapılması -Çıkış odalarının temizliği -Ertesi gün temizliğine hazırlık -Meydan temizliğinin yapılması
YIYECEK İÇECEK BÖLÜMÜ (F&B)	<b>SERVİS FAALİYET MERKEZİ (F3)</b>	<b>Havuz-Sahil-Lobi Bar Faaliyetleri</b> -Havuz, sahil, lobi bölgesindeki barların temizliği -Temizlik formunun doldurulması -Eksik malzemelerin tespiti ve depodan istenmesi -Hazırlık -Check listelerinin doldurulması -Servis -Bar kapanışı <b>Sabah Kahvaltısı Açık Büfe Servisi</b> -Hazırlık -Büfe sunumlarına ve showlara hazırlık -Servis -Büfe, tabak, çatal, bardak vs. temizlenmesi <b>Snack (Atıştırmalık) Açık Büfe Servisi</b> -Hazırlık -Sunum ve pizza, kumpir açılışı -Servis -Büfe, tabak, çatal, bardak vs. temizlenmesi <b>Öğle Yemeği Açık Büfe Servisi</b> -Hazırlık -Büfelerin açılış ve showlara hazırlık -Servis -Büfe, tabak, çatal, bardak vs. temizlenmesi <b>Coffee Break Açık Büfe Servisi</b> -Hazırlık -Sıcak pankek ve pişinin servisi, pasta, börek sunumu -Temizlik <b>Akşam Yemeği Açık Büfe Servisi</b> -Hazırlık -Büfe ve showlara hazırlık -Servis -Büfe, tabak, çatal, bardak vs. temizlenmesi <b>Çorba Saati Açık Büfe Servisi</b> -Hazırlık -Servis -Temizlik <b>Alacart</b> -Masalara meze ve ekmek yerleştirilmesi -Servis -Temizlik
	<b>MUTFAK FAALİYET MERKEZİ (F4)</b>	-Yiyecek ve Tabakların Ana Mutfakta Hazırlanması
<b>GENEL ORTAK FAALİYET MERKEZİ</b>	<b>DiĞER İŞLETME FAALİYET MERKEZİ (F5)</b>	-Animasyon -Teknik Servis -Genel Yönetim -Diğer İşletme (Bahçe,Havuz,Güvenlik,Muhasebe)

#### 5.4.2. Faaliyet Merkezi Maliyetlerinin Belirlenmesi

Bu aşamada her bir gider için maliyet sürücüsü tespit edilerek faaliyet merkezlerine aktarımı sağlanmaktadır. Çalışmada uygulama yapılan otel işletmesine ait maliyetlerin faaliyetler bazında dağıtımı Tablo 4'te verilmiştir. <sup>1</sup>

**Tablo 4. Faaliyet Merkezi Maliyetleri**

FAALİYET MERKEZLERİ GİDERLER	F1 (Ön Büro)	F2 (Kat Hizmetleri)	F3 (Servis)	F4 (Mutfak)	F5 (Diğer İşletme Bölümü)	TOPLAM
Personel Giderleri	41.680,30	118.936,94	128.146,78	160.188,17	658.444,04	1.107.396,23
Yiyecek Gideri	-	-	54.698,04	2.356.516,11	107.843,25	2.519.057,4
İçecek Gideri	-	54.352,65	1.700.957,04	6.559,51	-	1.761.869,2
Temizlik Gideri	-	84.617,82	19.477,39	33.433,87	-	137.529,08
Elektrik	34.771,97	333.807,69	69.543,26	139.086,53	118.223,55	695.433,00
Su	-	101.394,94	31.686,07	73.934,18	4.224,81	211.240,00
Yakıt	42,65	68.026,75	6.798,41	10.218,94	2.328,69	87.415,44
Kırtasiye Malz.	7.086,71	1.271,28	28,50	-	4.356,64	12.743,13
Basılı Evrak Gid.	-	4.971,76	-	-	-	4.971,76
Çamaşırhane	-	244.484,63	-	-	-	244.484,63
Bakım-Onarım	3.345,49	4.531,89	1.834,29	21.849,38	104.342,38	135.903,43
Haberleşme	-	-	-	-	9.166,67	9.166,67
Sigorta	-	-	-	-	54.430,40	54.430,40
Personel Üniforma	296,00	695,00	480,00	1.818,00	275,00	3.564,00
Boya Dekorasyon	-	-	-	-	744,62	744,62
Havuz Kimyasalları	-	-	-	-	27.092,20	27.092,20
Otel İlaçlama, Park Bahçe Bakım	-	-	-	-	6.260,05	6.260,05
Pazarlama-Satış-Dağıtım	-	-	-	-	244.639,8	244.639,8
Personel Taşıma, Lojman, Eğitim Giderleri	-	-	-	-	170.473,59	170.473,59
Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler	-	-	-	-	73.901,23	73.901,23
Vergi, Resim, Harçlar	-	-	-	-	145.138,18	145.138,18
Diğer Çeşitli	6.756,82	1.075,61	2.277,83	32.946,59	78.695,40	121.752,25
<b>FAALİYET MERKEZİ MALİYETİ</b>	<b>93.979,94</b>	<b>1.018.166,96</b>	<b>2.015.927,61</b>	<b>2.836.551,28</b>	<b>1.810.580,5</b>	<b>7.775.206,29</b>

Toplam giderin faaliyet merkezlerine dağılımı şu şekildedir; %1,21'i önbüro, %13,09'u kat hizmetleri, %25,93'ü servis, %36,48'i mutfak ve %23,29'u diğer işletme departmanlarıdır. Diğer işletme bölümündeki yaklaşık %24'lük gider işletmenin tamamını ilgilendiren ortak giderler olup faaliyetlerin tüketimi ile direkt ilişkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla buradaki toplam 1.810.580,5 TL gider faaliyet merkezlerine gider oluşum oranları dahilinde dağıtılmıştır.

<sup>1</sup> Sayfa ve kelime kısıtından dolayı tüm dağıtımlar gösterilmemiş, elektrik gideri örnek olarak verilmiştir. Toplam elektrik tüketimi TL cinsinden 695.433,00 TL, KW cinsinden 1.628.648 KW'dır. Yükleme oranı 0,4270 TL/Kw hesaplanmıştır. Otelde belirlenmiş oranlar dahilinde elektrik giderinin faaliyet merkezlerine dağıtımı şu şekildedir;  
F1= 0,05x1.628.648=81.432,4 x 0,4270 =34.771,97 TL  
F2= 0,48x1.628.648 =781.751,04 x0.4270= 333.807,69 TL  
F3= 0,10x1.628.648 =162.864,8x 0,4270= 69.543,26 TL  
F4= 0,20x1.628.648 =325.729,6 x0.4270= 139.086,53 TL  
F5= 0,17x1.628.648 = 276.870,16x0.4270=118.223,55 TL

**Tablo 5. Diğer İşletme Bölümü Giderlerinin Dağıtımı**

FAALİYET MERKEZİ	F5 GİDER TUTARI	YÜKLEME ORANI	DAĞITIM TUTARI	TOPLAM FAALİYET GİDER MERKEZİ
F1(Ön Büro)	1.810.580,5	0,08	144.846,44	238.826,38
F2 (Kat Hizmetleri)	1.810.580,5	0,19	344.010,295	1.362.177,255
F3 (Servis)	1.810.580,5	0,32	579.385,76	2.595.313,37
F4 (Mutfak)	1.810.580,5	0,41	742.338,005	3.578.889,285
<b>TOPLAM</b>		<b>100</b>	<b>1.810.580,5</b>	<b>7.775.206,29</b>

**Tablo 6. Faaliyet Merkezi Maliyetleri**

FAALİYET MERKEZİ	GİDER TUTARI
F1 (Ön Büro)	238.826,38
F2 (Kat Hizmetleri)	1.362.177,255
F3 (Servis)	2.595.313,37
F4 (Mutfak)	3.578.889,285
<b>TOPLAM</b>	<b>7.775.206,29</b>

#### 5.4.3. Faaliyet Merkezlerinin Pratik ve Birim Kapasite Maliyetlerinin Belirlenmesi

Pratik kapasite, subjektif olarak belirlenebileceği gibi, analitik olarak da belirlenebilir. Subjektif tahmin yöntemine göre pratik kapasitenin belirlenmesi, teorik kapasitenin belli bir yüzdesi olarak kabul edilmesi şeklinde olur. Literatürde pratik kapasitenin, teorik kapasitenin %80'i ile %85'i civarında olduğu vurgulanmıştır (Adıgüzel 2008, 60). Maliyet yükleme oranının belirlenmesinde iki parametrenin kullanımı söz konusudur. Bu parametrelerden birisi de tedarik edilen kaynağın birim maliyetidir. Aşağıdaki formül yardımıyla birim kapasite maliyetleri belirlenmiştir.

*\*Birim Kapasite (Kaynak) Maliyeti= Tedarik edilen kapasite maliyeti/ Tedarik edilen pratik kapasite*

**Tablo 7. Birim Kapasite Maliyetleri**

Faaliyet Merkezleri	F1 (Ön Büro)	F2 (Kat Hizmetleri)	F3 (Servis)	F4 (Mutfak)
Faaliyet Merkezi Çalışan Sayısı	11	33	49	43
Aylık Çalışma Süresi (gün)	26	26	26	26
Net Günlük Çalışma Süresi (saat) <sup>2</sup>	9	9	9	9
Aylık Net Çalışma Saati	234	234	234	234
Aylık Net Çalışma Dakikası	14.040	14.040	14.040	14.040
6 Aylık Net Çalışma Dakikası (dk)	84.240	84.240	84.240	84.240
Toplam 6 Aylık Pratik Kapasite (dk)	926.640	2.779.920	4.127.760	3.622.320
Faaliyet Merkezi Maliyetleri (TL)	238.826,38	1.362.177,255	2.595.313,37	3.578.889,285
<b>Birim Kapasite Maliyeti (TL/dk)</b>	<b>0,26</b>	<b>0,49</b>	<b>0,62</b>	<b>0,98</b>

<sup>2</sup> Net günlük çalışma süresi = günlük çalışma süresi – mola,dinlenme,ara = 10 saat – 1 saat = 9 saat'dir.

#### 5.4.4. Faaliyet Merkezleri Zaman Ölçümleri

Faaliyet merkezinde gerçekleşen faaliyetlerin maliyetlerine ulaşabilmek için maliyet yükleme oranlarının belirlenmesi gerekmektedir. Maliyet yükleme oranının belirlenmesinde kullanılan parametreler; maliyet özneleri tarafından tüketilen kaynak kapasitesinin birim zamanı (ölçümlenen standart süreler) ve tedarik edilen kaynak kapasitenin birim maliyeti (birim kapasite maliyeti)'dir. Bir önceki aşamada kaynak kapasitenin birim maliyeti hesaplanmıştı burada ise öncelikle faaliyetlere ilişkin ölçümlenen standart süreler (birim zaman) tespit edilmiştir. Faaliyetlere ilişkin standart süreler farklı zaman dilimlerindeki gözlemler ve departman amirlerinin beyanları doğrultusunda ulaşılmıştır. Fiili kapasite hesabı otelin sezon faaliyet dönemi 210 gün üzerinden belirlenmiştir. Faaliyet merkezlerine ilişkin fiili kapasite ve kişi başı ortalama faaliyet süreleri Tablo 8 ve Tablo 9'da açıklanmıştır. Otelde servis ve mutfak faaliyet merkezi için ölçümlenmelerde kullanılacak faaliyet süreleri şu şekildedir;

Sabah Kahvaltısı 07:00- 10:30 (210dk) - Snack(Atıştırmalık) 12:00-15:30 (210dk)

Öğlen Yemeği 12:30-14:30 (120dk) - Coffee Break 16:00-17:00 (60dk)

Akşam Yemeği 18:30-21:00 (150dk) - Çorba Saati 22:30-01:00 (150dk)

F4 Mutfak faaliyet merkezi için bir önceki aşamada pratik kapasite 3.622.620 dk hesaplanmıştır. Tablo 8'de kullanılan fiili kapasite oranları ise mutfak şefi (executive chef) ile yapılan görüşmeler neticesinde belirlenmiştir.

**Tablo 8. Faaliyet Merkezleri Zaman Ölçümleri**

F1 Ön Büro	Ölçümlenen Standart Faaliyet Süresi (dk) (1)	Zaman Miktarı (2) (satılan oda sayısı)	Sürücüsü	Toplam Tüketilen Süre (dk) (3) (1x2)	Konaklayan Kişi Sayısı (4)	Oda Başına Düşen Ortalama Faaliyet Süresi (dk/kişi) (5) (3/4)
Müşterilerin karşılanması	≈ 2dk	42.843		85.686	86.953	0,9854 dk/kişi
Rezervasyon işlemlerinin yapılması (acenta)	≈2dk	42.843		85.686	86.953	0,9854 dk /kişi
Münferit rezervasyon işlemlerinin yapılması	≈ 4dk	42.843		171.372	86.953	1,9708 dk /kişi
Müşterilerin odaya yerleştirilmesi	≈5dk	42.843		214.215	86.953	2,4635 dk/kişi
Müşteri çıkış işlemlerinin yapılması (Check-out)	≈2dk	42.843		85.686	86.953	0,9854 dk/kişi
Müşteri hesaplarının tutulması ve kontrol edilmesi(online resmi müşteri listesinin çekilmesi)	≈1dk	42.843		41.843	86.953	0,4812 dk/kişi
Gece raporlamasının yapılması	≈20 dk	210 gün		4.200	86.953	0,0483 dk/kişi
<b>TOPLAM</b>						<b>7,92 dk/kişi</b>
F2 Kat Hizmetleri	Ölçümlenen Standart Faaliyet Süresi (dk)(1)	Zaman Miktarı (2)	Sürücüsü	Toplam Tüketilen Süre (3) (1x2)	Konaklayan Kişi Sayısı (4)	Kişi Başına Düşen Ortalama Faaliyet Süresi (5) (3/4)
Odaların günlük temizliğinin yapılması	≈20dk	42.843		856.860	86.953	9,8542dk/kişi
Çıkış odalarının temizliği	≈45dk	42.843		1.927.935	86.953	22,1721dk/kişi
Ertesi gün temizliğine hazırlık	≈15dk	210 gün		3.150	86.953	0,0362 dk/kişi
Meydan temizliğinin yapılması	≈20dk	210 gün		4.200	86.953	0,0483 dk/kişi
<b>TOPLAM</b>						<b>32,1108dk/kişi</b>
F3 Servis	Ölçümlenen Standart Faaliyet Süresi (dk) (1)	Zaman Miktarı (2) (sezon gün sayısı)	Sürücüsü	Toplam Tüketilen Süre (3) (1x2)	Konaklayan Kişi Sayısı (4)	Kişi Başına Düşen Ortalama Faaliyet Süresi (dk/kişi) (5) (3/4)
<b>Havuz-Sahil-lobi Bar Faaliyetleri</b>						
Havuz, sahil, lobi bölgesindeki barların temizliği	≈40 dk	210 gün		8.400	86.953	0,0966dk/kişi
Temizlik formunun doldurulması	≈5 dk	210 gün		1.050	86.953	0,0120 dk/kişi
Hazırlık ve eksik malzemenin depodan istenmesi (2 kişi) (09:00-10:30)	90dk	210 gün		18.900	86.953	0,2173 dk/kişi

Check listelerinin doldurulması	≈5dk	210 gün	1.050	86.953	0,0120 dk/kişi
Servis süresi (10:00-00:00)	840 dk	210 gün	176.400	86.953	2,0286 dk/kişi
Bar kapanışı	20 dk	210 gün	4.200	86.953	0,0483dk/kişi
<b>TOPLAM</b>					<b>2,4148 dk/kişi</b>
<b>Sabah Kahvaltısı</b>					
Hazırlık(00:00-05:30)	330 dk	210 gün	69.300	86.953	0,7969dk dk/kişi
Büfe sunumlarına ve showlara hazırlık (07:00-08:30)	90 dk	210 gün	18.900	86.953	0,2173dk dk/kişi
Servis (07:00-10:30)	210 dk	210 gün	44.100	86.953	0,5071dk dk/kişi
Büfe, tabak, çatal, bardak vs. temizlenmesi (08:30-10:30)+40dk büfe temizliği	160dk	210 gün	33.600	86.953	0,3864dk dk/kişi
<b>TOPLAM</b>					<b>1,9077 dk/kişi</b>
<b>Snack (Atıştırma)</b>					
Hazırlık 08:00-11:00	180 dk	210 gün	37.800	86.953	0,4347dk dk/kişi
Sunum ve pizza, kumpir açılışı (12:00-13:00)	60 dk	210 gün	12.600	86.953	0,1449dk dk/kişi
Servis (12:00-15:30)	210 dk	210 gün	44.100	86.953	0,5071dk dk/kişi
Büfe, tabak, çatal, bardak vs. temizlenmesi (15:30-17:00)	90 dk	210 gün	18.900	86.953	0,2173dk dk/kişi
<b>TOPLAM</b>					<b>1,304dk/kişi</b>
<b>Öğle Yemeği</b>					
Hazırlık (08:00-11:30)	210 dk	210 gün	44.100	86.953	0,5071dk/kişi
Büfelerin açılış ve showlara hazırlık(12:30-13:30)	60 dk	210 gün	12.600	86.953	0,1449dk/kişi
Servis(12:30-14:30)	120 dk	210 gün	25.200	86.953	0,2898dk/kişi
Büfe, tabak, çatal, bardak vs. temizlenmesi (13:00-14:30)	90 dk	210 gün	18.900	86.953	0,2173dk/kişi
<b>TOPLAM</b>					<b>1,1591 dk/kişi</b>
<b>Coffee Break</b>					
Hazırlık (15:30-16:00)	30 dk	210 gün	6.300	86.953	0,0724dk/kişi
Sıcak pankek ve pişinin servisi, pasta, börek sunumu (16:00-17:00)	60 dk	210 gün	12.600	86.953	0,1449dk/kişi
Temizlik(17:00-17:30)	30 dk	210 gün	6.300	86.953	0,0724dk/kişi
<b>TOPLAM</b>					<b>0,2897dk/kişi</b>
<b>Akşam Yemeği</b>					
Hazırlık (13:00-17:30)	270 dk	210 gün	56.700	86.953	0,6520dk/kişi
Büfe ve showlara hazırlık (17:30-18:30)	60 dk	210 gün	12.600	86.953	0,1449dk/kişi
Servis(18:30-21:00)	150 dk	210 gün	31.500	86.953	0,3622dk/kişi
Büfe, tabak, çatal, bardak vs. temizlenmesi (19:00-21:00) + 21:00-22:00 Büfe temizliği	180 dk	210 gün	37.800	86.953	0,4347dk/kişi
<b>TOPLAM</b>					<b>1,5938dk/kişi</b>
<b>Çorba Saati</b>					
Hazırlık (22:00-22:30)	30 dk	210 gün	6.300	86.953	0,0724dk/kişi
Servis(22:30-01:00)	150dk	210 gün	31.500	86.953	0,3622dk/kişi
Temizlik (01:00-01:15)	15dk	210 gün	3.150	86.953	0,0362dk/kişi
<b>TOPLAM</b>					<b>0,4708dk/kişi</b>
<b>Alacart</b>					
Hazırlık (13:30-18:30)	900 dk	210 gün	189.000	86.953	2,1735dk/kişi
Masalara meze ve ekmek yerleştirilmesi(18:30-19:00)	30dk	210 gün	6.300	86.953	0,0724dk/kişi
Servis (19:00-21:00)	60dk	210 gün	12.600	86.953	0,1449dk/kişi
Temizlik (21:00-22:00)	60dk	210 gün	12.600	86.953	0,1449dk/kişi
<b>TOPLAM</b>					<b>2,5357dk/kişi</b>
<b>F3 TOPLAM</b>					<b>11,6756 dk/kişi</b>
<b>F4 Mutfak</b>	<b>Zaman sürücüsü miktarı (2)</b>	<b>Ölçümlenen Standart Faaliyet Süresi<sup>3</sup> (dk) (1)</b>	<b>Toplam Tüketilen Süre (dk) (3) (1x2)</b>	<b>Konaklayan Kişi Sayısı (4)</b>	<b>Kişi Başına Düşen Ortalama Faaliyet Süresi (dk/kişi) (5) (3/4)</b>
<b>Yiyeceklerin ve tabakların hazırlanması</b>					
Sabah Kahvaltısı	%20	3.622.320	724.464	86.953 <sup>4</sup>	8,3316dk/kişi
Öğle Yemeği	%25	3.622.320	905.580	86.953	10,4145dk/kişi
Snack	%10	3.622.320	362.232	86.953	4,1658dk/kişi
Çay Saati	%5	3.622.320	181.116	86.953	2,0829dk/kişi

<sup>3</sup> 3.622.320 dakika mutfak faaliyet merkezi için hesaplanan toplam kapasitedir. F4 faaliyet merkezinde bulunan faaliyetlerin fiili kapasiteleri toplam pratik kapasite x zaman sürücüsü olarak hesaplanmıştır.

<sup>4</sup> Mutfak şefinden fiili kapasiteye ilişkin sağlıklı veri alınmış fakat yüzdesel olarak kaç kişinin kahvaltıda, öğle yemeğinden vb. faydalandığı konusunda sağlıklı bilgiye ulaşılamadığından toplam ana kütle üzerinden hesaplama yapılmıştır.

Akşam	%35	3.622.320	1.267.812	86.953	14.580dk/kişi
Çorba saati	%5	3.622.320	181.116	86.953	2,0829dk/kişi
<b>TOPLAM</b>					<b>39.5748dk/kişi</b>

#### 5.4.5. Faaliyet Maliyetleri, Maliyet Yükleme Oranları ve Kapasite Kullanım Oranlarının Belirlenmesi

Faaliyetlere ilişkin maliyet yükleme oranları, faaliyet maliyetleri ve kapasite kullanım bilgileri sırasıyla Tablo 9-10-11-12’de hesaplanmıştır.

**Tablo 9. F1 Faaliyet Maliyeti ve Atıl Kapasite Maliyeti**

F1 (Ön Büro)	Kişi Başına Düşen Ort. Faaliyet Süresi (1)	Birim Kapasite Maliyeti (2)	Birim Maliyet Yükleme Oranı 1x2 (3)	Zaman Sürücüsü Miktarı (4)	Fiili Kapasite (dk) (5) 1x4	Faaliyet Maliyeti (TL) 3x4 (6)
Müşterilerin karşılanması	0,9854 dk	0,26	0,256204	86.953	85.683,48	22.277,70
Rezervasyon işlemlerinin yapılması	0,9854dk	0,26	0,256204	86.953	85.683,48	22.277,70
Münferit rezervasyon işlemlerinin yapılması	1,9708dk	0,26	0,512408	86.953	171.366,97	44.555,15
Müşterilerin odaya yerleştirilmesi	2,4635dk	0,26	0,64051	86.953	214.208,71	55.694,26
Müşteri giriş ve çıkış işlemlerinin yapılması (Check-in / Check-out)	0,9854dk	0,26	0,256204	86.953	85.683,48	22.277,70
Müşteri hesaplarının tutulması ve kontrol edilmesi(online resmi müşteri listesinin çekilmesi)	0,4812dk	0,26	0,125112	86.953	41.841,78	10.878,86
Gece raporlamasının yapılması	0,0483dk	0,26	0,012558	86.953	4.199,82	1.091,95
<b>Toplam FİİLİ KAPASİTE</b>						<b>179.053,32</b>
<b>PRATİK KAPASİTE</b>						<b>238.826,38</b>
<b>ATIL KAPASİTE</b>						<b>59.773,06</b>
<b>ATIL KAPASİTE ORANI</b>						<b>0,25</b>

**Tablo 10. F2 Faaliyet Maliyeti ve Atıl Kapasite Maliyeti**

F2 (Kat Hizmetleri)	Kişi başına Düşen Ortalama Faaliyet Süresi (1)	Birim Kapasite Maliyeti (2)	Birim Maliyet Yükleme Oranı 1x2 (3)	Zaman Sürücüsü Miktarı (4)	Fiili Kapasite (dk) (5) (1x4)	Faaliyet Maliyeti (TL) 3x4 (6)
Odalarn günlük temizliğinin yapılması	9,8542dk	0,49	4,828558	86.953	856.852,25	419.857,60
Çıkış odalarının temizliği	22,1721dk	0,49	10,0864329	86.953	1.927.935	877.045,6
Ertesi gün temizliğine hazırlık	0,0362dk	0,49	0,017738	86.953	3.147,69	1.542,37
Meydan temizliğinin yapılması	0,0483dk	0,49	0,023667	86.953	4.199,82	2.057,91
<b>Toplam FİİLİ KAPASİTE</b>						<b>1.300.503,48</b>
<b>PRATİK KAPASİTE</b>						<b>1.362.177,255</b>
<b>ATIL KAPASİTE</b>						<b>61.673,775</b>
<b>ATIL KAPASİTE ORANI</b>						<b>0,04</b>

**Tablo 11. F3 Faaliyet Maliyetleri ve Atıl Kapasite Maliyeti**

F3 (Servis)	Kişi başına ortalama faaliyet süresi(1)	Birim Kapasite Maliyeti (2)	Birim Maliyet Yükleme Oranı 1x2 (3)	Zaman Sürücüsü Miktarı (4)	Fiili Kapasite (dk) 1x4 (5)	Faaliyet Maliyeti (TL) 3x4 (6)
<b>Havuz-Sahil-Lobi Bar Faaliyetleri</b>						
Havuz, sahil, lobi bölgesindeki barların temizliği	0,0966	0,62	0,059892	86.953	8.399.659	5.207,78
Temizlik formunun doldurulması	0,0120	0,62	0,00744	86.953	1.043.436	646,93
Hazırlık ve eksik malzemenin depodan istenmesi (2 kişi) (09:00-10:30)	0,2173	0,62	0,134726	86.953	18.894,88	11.714,82
Check listelerinin doldurulması	0,0120	0,62	0,00744	86.953	1.043.436	646,93



Özlem Nilüfer KARATAŞ ARACI – Kadriye ARISOY – Hüseyin DALGAR  
Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2020, 22(1), 192-217

Servis süresi (10:00-00:00)	2,0286	0,62	1,257732	86.953	176.392,85	109.363,57
Bar kapanışı	0,0483	0,62	0,029946	86.953	4.199,82	2.603,89
<b>TOPLAM</b>						<b>130.183,92</b>
<b>Sabah Kahvaltısı</b>						
Hazırlık(00:00-05:30)	0,7969dk	0,62	0,494078	86.953	69.292,84	42.961,56
Büfe sunumlarına ve showlara hazırlık (07:00-08:30)	0,2173dk	0,62	0,134726	86.953	18.894,88	11.714,82
Servis (07:00-10:30)	0,5071dk	0,62	0,314402	86.953	44.093,86	27.338,19
Büfe, tabak, çatal, bardak vs. temizlenmesi (08:30-10:30)+40dk büfe temizliği	0,3864dk	0,62	0,239568	86.953	33.598,63	20.831,15
<b>TOPLAM</b>						<b>102.845,72</b>
<b>Snack (Atıştırma)</b>						
Hazırlık 08:00-11:00	0,4347dk	0,62	0,269514	86.953	37.798,46	23.435,05
Sunum ve pizza, kumpir açılışı (12:00-13:00)	0,1449dk	0,62	0,089838	86.953	12.599,48	7.811,68
Servis (12:00-15:30)	0,5071dk	0,62	0,314402	86.953	44.093,86	27.338,19
Büfe, tabak, çatal, bardak vs. temizlenmesi (15:30-17:00)	0,2173dk	0,62	0,134726	86.953	18.894,88	11.714,82
<b>TOPLAM</b>						<b>70.299,74</b>
<b>Öğle Yemeği</b>						
Hazırlık (08:00-11:30)	0,5071dk	0,62	0,314402	86.953	44.093,86	27.338,19
Büfelerin açılış ve showlara hazırlık(12:30-13:00)	0,1449dk	0,62	0,089838	86.953	12.599,48	7.811,68
Servis(12:30-14:30)	0,2898dk	0,62	0,179676	86.953	25.198,97	15.623,36
Büfe, tabak, çatal, bardak vs. temizlenmesi (13:00-14:30)	0,2173dk	0,62	0,134726	86.953	18.894,88	11.714,82
<b>TOPLAM</b>						<b>62.488,05</b>
<b>Coffee Break</b>						
Hazırlık (15:30-16:00)	0,0724dk	0,62	0,044888	86.953	6.295,39	3.903,14
Sıcak pankek ve pişinin servisi, pasta, börek sunumu (16:00-17:00)	0,1449dk	0,62	0,089838	86.953	12.599,48	7.811,68
Temizlik(17:00-17:30)	0,0724dk	0,62	0,044888	86.953	6.295,39	3.903,14
<b>TOPLAM</b>						<b>15.617,96</b>
<b>Akşam Yemeği</b>						
Hazırlık (13:00-17:30)	0,6520dk	0,62	0,40424	86.953	56.693,35	35.149,88
Büfe ve showlara hazırlık (17:30-18:30)	0,1449dk	0,62	0,089838	86.953	12.599,48	7.811,68
Servis(18:30-21:00)	0,3622dk	0,62	0,224564	86.953	31.494,37	19.526,51
Büfe, tabak, çatal, bardak vs. temizlenmesi(19:00-21:00)+ 21:00 -22:00 Büfe temizliği	0,4347dk	0,62	0,269514	86.953	37.798,46	23.435,05
<b>TOPLAM</b>						<b>85.923,12</b>
<b>Çorba Saati</b>						
Hazırlık (22:00-22:30)	0,0724dk	0,62	0,044888	86.953	6.295,39	3.903,14
Servis(22:30-01:00)	0,3622dk	0,62	0,224564	86.953	31.494,37	19.526,51
Temizlik (01:00-01:15)	0,0362dk	0,62	0,022444	86.953	3.147,69	1.951,57
<b>TOPLAM</b>						<b>25.381,22</b>
<b>Alacart</b>						
Hazırlık (13:30-18:30)	2,1735dk	0,62	1,34757	86.953	188.992,34	117.175,25
Masalara meze ve ekmek yerleştirilmesi(18:30-19:00)	0,0724dk	0,62	0,044888	86.953	6.295,39	3.903,14
Servis(19:00-21:00)	0,1449dk	0,62	0,089838	86.953	12.599,48	7.811,68
Temizlik (21:00-22:00)	0,1449dk	0,62	0,089838	86.953	12.599,48	7.811,68
<b>TOPLAM</b>						<b>136.701,75</b>
Toplam FİİLİ KAPASİTE						<b>629.441,48</b>
PRATİK KAPASİTE						<b>2.595.313,37</b>
ATIL KAPASİTE						<b>1.965.871,89</b>
ATIL KAPASİTE ORANI						<b>0,75</b>

**Tablo 12. F4 Faaliyet Maliyetleri ve Atıl Kapasite Maliyeti**

F4 (Mutfak)	Kişi Başına Düşen Ortalama Faaliyet Süresi (1)	Birim Kapasite Maliyeti (2) TL/dk	Birim Maliyet Yükleme Oranı 1x2 (3) (TL/kişi)	Zaman Sürücüsü Miktarı (4)	Fiili Kapasite (dk) (5) 1x4	Faaliyet Maliyeti (TL) 3x4 (6)
Yiyeceklerin ve tabakların hazırlanması						
Kahvaltı	8,3316dk	0,98	8,164968	86.953	724.457,61	709.968,46
Öğle Yemeği	10,4145dk	0,98	10,20621	86.953	905.572,01	887.460,57
Snack	4,1658dk	0,98	4,082484	86.953	362.228,80	354.984,23
Çay Saati	2,0829dk	0,98	2,041242	86.953	181.114,40	177.492,11
Akşam	14,580dk	0,98	14,2884	86.953	1.276.774,74	1.242.419,24
Çorba saati	2,0829dk	0,98	2,041242	86.953	181.114,40	177.492,11
Toplam FİİLİ KAPASİTE						3.549.516,72
PRATİK KAPASİTE						3.578.889,285
ATIL KAPASİTE						29.372,565
ATIL KAPASİTE ORANI						0,008

#### 5.4.6. SDFTM Yöntemine Göre Birim Maliyetlerin Belirlenmesi

Atıl kapasite maliyetleri göz önünde bulundurularak Tablo 13’de birim maliyetler hesaplanmıştır.

**Tablo 13. SDFTM Yöntemine Göre Birim Maliyetler**

Faaliyet Merkezi	Atıl Kapasite Oranı (%)	Pratik Kapasite Maliyetleri (1)	Fiili Kapasite Maliyetleri (2)	Atıl Kapasite Maliyetleri (3)	Birim Maliyetler (4) ((1+3)/86.953))
F1 (Ön Büro)	0,25	238.826,38	179.053,32	59.773,06	3,4340
F2 (Kat Hizmetleri)	0,04	1.362.177,255	1.300.503,48	61.673,775	16,3749
F3 (Servis)	0,75	2.595.313,37	629.441,48	1.965.871,89	52,4557
F4 (Mutfak)	0,008	3.578.889,285	3.549.516,72	29.372,565	41,4966
<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>0,27</b>	<b>7.775.206,29</b>	<b>5.658.515,16</b>	<b>2.116.391,29</b>	<b>113,76</b>

İşletmede gerçekleşen atıl kapasite toplamda %27 ve SDFTM ile ortaya çıkan yeni birim maliyet 113,76 TL’dir. Birim maliyetler incelendiğinde atıl kapasitenin en yüksek gerçekleştiği servis faaliyet merkezinde birim maliyetler daha yüksektir.

#### 5.5. Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanması

SDFTM ile ortaya çıkan veriler doğrultusunda entegrasyon hedef maliyetlemenin uygulanması ile devam etmektedir. Hedef maliyetlemenin uygulanmasında ilgili yerlerde SDFTM ile elde edilen veriler kullanılmaktadır.

##### 5.5.1. Hedef Maliyetin Belirlenmesi

İşletmenin bütçe raporları incelenerek ortalama satış gelirleri üzerinden %55 kar marjı hedefi belirlediği tespit edilmiştir. Tur operatörleri ve diğer piyasa aktörlerince belirlenen satış fiyatı 305,00

TL'dir. İşletme satış geliri üzerinden %55 kar marjı belirlemiştir. Buna göre hedef maliyet hesaplaması şu şekilde olacaktır; Hedef Kar = 305,00 x 0,55= 167,75 TL olmaktadır. Hedef maliyete ise hedef satış gelirinden hedef karın düşülmesi ile ulaşılmaktadır.

Hedef Maliyet = Kişi başı ortalama satış geliri - Kişi başı hedef kar

Hedef Maliyet = 305,00 – 167,75 = 137,25 TL'dir.

İşletmenin 100.000 geceleme üzerinden toplam satış geliri 30.500.000,00 TL, hedef karı 16.775.000,00 TL ve hedef maliyeti ise 13.725.000,00 TL'dir. İşletme fiili verileri doğrultusunda birim maliyetini 121,51 TL hesaplamaktadır. İşletme fiili verileri üzerinden SDFTM yöntemini uygulayarak birim maliyetleri 113,76 TL hesaplamıştık.

**Tablo 14. Hedef Maliyetin Belirlenmesi**

Fiili Veriler	2018 Fiili Veriler (TL)	2019 Bütçe Verileri	Bütçelenen (Hedef) Veriler (TL)
Kişi başı fiili ortalama satış geliri	297,22	Kişi başı ortalama hedef satış geliri	305,00
Kişi başı fiili kar	175,70	Kişi başı hedef kar	167,75
<b>Kişi başı fiili maliyet</b>	<b>121,51</b>	<b>Kişi başı hedef maliyet</b>	<b>137,25</b>
Fiili kar marjı	% 59	Hedef kar marjı	% 55
Geceleme	86.000	Geceleme	100.000

### 5.5.2. Hizmetin Ana Fonksiyonlarının Belirlenmesi

İşletme herşey dâhil konsepti içerisinde misafirlerine hizmet vermektedir. Otelde konaklama hizmeti, yiyecek-içecek hizmeti yer almaktadır. Bu doğrultuda işletme hizmetlerinin ana fonksiyonları; hijyen ve temizlik, servis hızı, lezzet ve çeşitlilik, güler yüzlü hizmet ve sunum olarak belirlenmiştir.

### 5.5.3. Ana Fonksiyonların Görece Öneminin Belirlenmesi

Faaliyet merkezleri temel alınarak otel içerisinde verilen hizmetin ana fonksiyonları belirlendikten sonra bu fonksiyonlara ilişkin önem dereceleri belirlenmiştir. Önem derecelerinin belirlenmesinde departman çalışanlarına yapılan geri bildirimlerden yola çıkılmıştır.

**Tablo 15. Fonksiyon Görece Önem Dereceleri**

Fonksiyonlar	Görece Önem Derecesi	
	Puan	%
Hijyen ve Temizlik	10	31,25
Servis Hızı	5	15,63
Lezzet ve Çeşitlilik	9	28,12
Güler Yüzlü Hizmet	8	25,00
<b>TOPLAM</b>		<b>100</b>

### 5.5.4. Hizmeti Oluşturan Faaliyetlerin Belirlenmesi

Otelde SDFTM yönteminin uygulanması aşamasında hizmet verilen bölümler belirlenmiştir. Buna göre otelde konaklama (odalar) bölümü içinde ön büro ve kat hizmetleri faaliyetleri, yiyecek-içecek

bölümünde servis ve mutfak faaliyetleri yer almaktadır. Hedef maliyetlemenin SDFTM ile entegrasyonunda hizmeti ortaya çıkaran parçalar faaliyetlerdir. Bu faaliyetlere ilişkin bilgi ise SDFTM'nin uygulama aşamasında elde edilmiştir. Dolayısıyla hedef maliyetleme yöntemine yine entegrasyon ile veri geçişi sağlanmaktadır.

#### 5.5.5. Faaliyetlerin Maliyetlerinin Tahmin Edilmesi ve Ağırlıklarının Belirlenmesi

SDFTM yönteminin uygulanması ile daha önce faaliyet maliyetleri hesaplanmıştır. Bu doğrultuda hedef maliyetleme yönteminin uygulanmasında SDFTM yöntemi yardımıyla hem işletme faaliyetleri hem de faaliyet maliyetleri belirlenmiş olmakta dolayısıyla SDFTM ile veri elde edilmiş olmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken SDFTM ve hedef maliyetlemenin entegrasyonu ile hedef maliyetlemeye SDFTM'den veri akışının sağlanmasıdır. Dolayısıyla faaliyet maliyeti olarak atıl kapasitenin dikkate alındığı SDFTM ile elde edilen yeni maliyet verisinin kullanımı söz konusu olmaktadır.

**Tablo 16. Faaliyet Maliyetleri**

<b>Faaliyet Merkezleri</b>	<b>Faaliyet Merkezi Maliyetleri (TL)</b>	<b>Maliyet Ağırlığı (%)</b>
F1 (Ön Büro Faaliyetleri)	179.053,32	3,16
F2 (Kat Hizmetleri Faaliyetleri)	1.300.503,48	22,98
F3 (Servis Faaliyetleri)	629.441,48	11,13
F4 (Mutfak Faaliyetleri)	3.549.516,72	62,73
<b>TOPLAM</b>	<b>5.658.515,16</b>	<b>100</b>

#### 5.5.6. Faaliyetlerin Görece Öneminin Belirlenmesi

Faaliyetlerin önem derecelerinin belirlenmesinden önce faaliyetlerin yerine getirilmesinde fonksiyonların sağladığı katkı oranı olarak açıklanmıştır. Örneğin; hijyen ve temizlik fonksiyonu %50 oranında kat hizmetleri faaliyetinde gerçekleştirilmiştir. Faaliyetlerin görece önemi ise şu şekilde hesaplanmaktadır;

$$F1 = (0,05 \times 31,25) + (0 \times 15,63) + (0 \times 28,12) + (0,70 \times 25,00) = 19,06$$

**Tablo 17. Faaliyetlerin Görece Önem Dereceleri**

	Hijyen ve Temizlik	Servis Hızı	Lezzet ve Çeşitlilik	Güler Yüzlü Hizmet	Faaliyetlerin Görece Önemi
	<b>31,25</b>	<b>15,63</b>	<b>28,12</b>	<b>25,00</b>	<b>100</b>
F1	0,05	0	0	0,70	19,06
F2	0,50	0,10	0,05	0,20	23,60
F3	0,10	0,50	0,35	0,05	22,03
F4	0,35	0,40	0,60	0,05	35,31
<b>TOPLAM</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>

#### 5.5.7. Hedef Maliyet Endeksinin Belirlenmesi

Faaliyet merkezlerinin önem derecelerinin maliyet ağırlığına oranlanması ile değer endeksi bulunmaktadır. Bir başka ifade ile faaliyet merkezinin hedef maliyet endeksi belirlenmiş olmaktadır.

Hedef Maliyet Endeksi = Faaliyet merkezi önem derecesi / Faaliyet merkezi maliyet ağırlığı

**Tablo 18. Hedef Maliyet Endeksi**

Faaliyet Merkezleri	Görece Önem Derecesi	Maliyet Ağırlığı	Hedef Maliyet Endeksi
F1	19,06	3,16	<b>6,03</b>
F2	23,60	22,98	<b>1,02</b>
F3	22,03	11,13	<b>1,97</b>
F4	35,31	62,73	<b>0,56</b>

### 5.5.8. Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu

Değer endeksi 1'den büyük olduğunda ( $HME > 1$ ) hizmet (parça) maliyeti ucuz; 1'den küçük olduğunda ise ( $HME < 1$ ) hizmet (parça) maliyeti pahalı olmaktadır. Bu bağlamda,  $HME > 1$  olması durumunda ürünün yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir. Ancak,  $HME < 1$  olduğunda parça maliyeti müşteriler için pahalı olduğundan maliyet düşürücü tedbirlerin alınması gerekmektedir (Alagöz ve Ceran, 2006: 72).

İşletmenin hedef maliyet endekslerine bakıldığında ön büro faaliyetleri, kat hizmetleri ve servis faaliyetlerinin hedef maliyet endeksi 1'den büyüktür. Bu durum faaliyet merkezlerinde maliyet artırılması ya da faaliyet merkezlerindeki faaliyetlerin geliştirilmesi gerektiğini göstermektedir. Maliyet arttırılması işletme tarafından istenen bir durum olmadığı için öncelikle önem derecelerine göre faaliyetlerin geliştirilmesi opsiyonu tercih edilmelidir. Faaliyetlerin geliştirilmesi konusunda ön büro faaliyetleri ana fonksiyonu güler yüzlü hizmet alınırsa burada çalışan personelin motivasyon artışını destekleyici geliştirmeler yapılarak faaliyet merkezinde ideal oran olan 1'e yaklaşılabılır. Kat hizmetlerinde ise temizlik personelinin daha dikkatli çalışması yönünde tedbirler alınmalı yeterli gelmiyorsa temizlik giderleri artırılarak maliyet artırımını sağlanmalı ve böylece en yüksek önem derecesine sahip temizlik ve hijyen fonksiyonu dikkate alınarak optimizasyon gerçekleştirilebilir. SDFTM ile en yüksek atıl kapasitenin hesaplandığı servis faaliyet merkezinde ise hedef maliyet endeksi uyumludur. Bu faaliyet merkezinin hedef maliyet endeksinin 1'den büyük olması maliyet artırıcı önlemlerin ya da geliştirmelerin yapılmasını gerektirmektedir. Atıl kapasitesi de göz önünde bulundurulduğunda servis faaliyet merkezinde geliştirmelerin yapılması yerinde olacaktır. Faaliyet merkezinde çalışan sayısı 49 olup burada çalışanların faaliyet sürelerinin artırılması çalışanlardan alınan verimliliği arttıracığı gibi aynı zamanda atıl kapasitenin düşürülmesine de yardımcı olacaktır. Son olarak mutfak faaliyet merkezinin hedef maliyet endeksinin 1'den küçük olması departmanda maliyet azaltımı yapılmasını açıklamaktadır. Mutfak faaliyet merkezi otel işletmesinde en yüksek faaliyet maliyetinin olduğu faaliyet merkezidir. Burada en önemli maliyet artırıcı unsur olan yiyecek giderlerinde azaltıma gidilerek işletmenin burada maliyet analizi, gider kontrolü gibi hususlara önem vermesi gerekmektedir. Hedef maliyetleme yönteminin uygulanması sonucu faaliyet merkezlerinin hedef maliyetleri ise Tablo 19'da gösterilmiştir.

**Tablo 19. Faaliyet Merkezlerinin Hedef Maliyetleri**

<b>Faaliyet Merkezleri</b>	<b>Faaliyet Merkezi Maliyetleri (TL)</b>	<b>Maliyet (%)</b>	<b>Ağırlığı</b>
F1 (Ön Büro Faaliyetleri)	433.710,0	3,16	
F2 (Kat Hizmetleri Faaliyetleri)	3.154.005,0	22,98	
F3 (Servis Faaliyetleri)	1.527.592,5	11,13	
F4 (Mutfak Faaliyetleri)	8.609.692,5	62,73	
<b>TOPLAM</b>	<b>13.725.000,00</b>	<b>100</b>	

SDFTM yöntemi ve hedef maliyetleme yöntemleri birlikte uygulanması sonucu ortaya çıkan faaliyet maliyetleri Tablo 20’de açıklanmıştır. Atıl kapasite maliyetinin göz önünde bulundurulması ile ortaya çıkan toplam faaliyet merkezleri maliyetleri hedef maliyetlere göre daha düşüktür.

**Tablo 20. SDFTM ve Hedef Maliyetleme Yöntemlerine göre Faaliyet Merkezi Maliyetleri**

<b>Faaliyet Merkezleri</b>	<b>SDFTM Maliyetler</b>	<b>Hedef Maliyetler (TL)</b>
F1 (Ön Büro Faaliyetleri)	179.053,32	433.710,0
F2 (Kat Hizmetleri Faaliyetleri)	1.300.503,48	3.154.005,0
F3 (Servis Faaliyetleri)	629.441,48	1.527.592,5
F4 (Mutfak Faaliyetleri)	3.549.516,72	8.609.692,5
<b>TOPLAM</b>	<b>5.612.139,87</b>	<b>13.725.000,00</b>

İşletmenin gelecek yıl atıl kapasiteyi göz önünde bulundurarak 100.000 geceleme üzerinden hesaplayacağı toplam hedef maliyeti 13.725.000,00 TL ile fiili faaliyet maliyetlerinden yola çıkarak 86.953 geceleme üzerinden atıl kapasiteden arındırılmış fiili maliyeti 5.612.189,87 TL arasından fark esas itibariyle geceleme sayısından kaynaklıdır. Burada dikkat edilmesi gereken hedef maliyetin fiili veriden hareketle tahmini veri kullanımınıdır. Tablo 20’deki veriler yöneticiye bütçe verisi hazırlarken departman bazında oluşturacağı bütçe için hem SDFTM ile atıl kapasiteyi göz bulundurmasına hem de atıl kapasiteden hareketle ortaya çıkacak hedef maliyetleri değerlendirme imkanı vermektedir. İki yöntemin birarada kullanımı ile ortaya çıkan veriler (SDFTM ile hesaplanan maliyet verileri ve departman bazında değişen hedef maliyetler) işletmeye maliyet kontrolünü etkin bir şekilde yapmasına olanak sağlayarak rekabet avantajı kazandırmakta aynı zamanda hedeflerini daha sağlıklı maliyet verisi üzerinden yapmasına olanak sağlamaktadır.

## **6. SONUÇ**

Günümüz turizm sektöründe sayıları her geçen yıl artan ve sektörün lokomotif konumundaki otel işletmeleri ülke içerisindeki ekonomik gelişmeler, ikili ülke ilişkileri ve bunlara benzer birçok değişkenden sıklıkla etkilenmektedir. Sektörü etkileyen değişkenlerin varlığı ile birlikte küresel rekabet ortamı içerisinde varlıklarını sürdürmekte olan otel işletmeleri maliyet analizi ve gider kontrolü ile yakından ilgilenmek durumundadır.

Çalışmada Akdeniz turizm bölgesine yön veren Antalya’da herşey dahil konsepti ile çalışan beş yıldızlı bir otel işletmesinde stratejik maliyet yöntemlerinden SDFTM ve hedef maliyetleme yöntemleri birlikte uygulanmıştır. Çalışmadan elde edilen başlıca sonuç ve öneriler şu şekildedir;

**Tablo 21. Geleneksel Maliyetleme, SDFTM ve Hedef Maliyetleme Yöntemlerine göre Birim Maliyetler**

GELENEKSEL MALİYETLEME MALİYETLERİ	BİRİM	ENTEGRE MODEL MALİYETLERİ	BİRİM	HEDEF MALİYETLEME BİRİM MALİYETLERİ
10.566.580,15/86953 = <b>121,52</b>		7.775.206,29 + 2.116.391,29 / 86.953 = <b>113,76TL</b>		13.725.000,00 / 100.000 = <b>137,25 TL</b>

Sürece dayalı FTM yönteminin uygulanması sonucunda toplam tüketilen faaliyet süreleri bazında fiili kapasite maliyetleri ve atıl kapasite maliyetleri belirlenmiştir. Tablo 21’de de görüldüğü üzere, işletmenin 2018 yılı içinde fiili kişi başı ortalama birim maliyeti 121,52 TL’dir. Dolayısıyla işletme yöneticileri bütçe çalışmalarında bu birim maliyeti baz almaktadır. SDFTM yöntemi ile atıl kapasitenin göz önünde bulundurulduğu birim maliyet 113,76 TL hesaplanmıştır. Atıl kapasite maliyetinin ayrıştırılması ve birim maliyetin hesaplanmasında göz önünde bulundurulması daha anlamlı ve sağlıklı maliyet verisinin üretilmesine olanak sağlamaktadır.

İşletmede atıl kapasite oranı toplamda 0,27 gerçekleşmektedir. Faaliyet merkezi bazında en düşük %0,008 ile mutfak bölümünde en yüksek %75 ile servis bölümünde oluşmaktadır. Servis bölümündeki yüksek atıl kapasiteye ilişkin çıkarılacak en genel sonuç aynı zamanda SDFTM’nin otel işletmelerinde uygulamasında dikkat edilmesi gereken hususunda açıklamaktadır. Şöyle ki; araştırmanın kısıtlarında da bahsedildiği gibi SDFTM otel işletmelerinde faaliyet sayısının fazla ve belirgin olmasından dolayı uygulanmasında elverişliliği artırmakta öte yandan zaman temelli maliyet yükleniminde otomasyonun az oluşu subjektif görüşü artırmaktadır. Uygulama işletmemiz özelinde faaliyet sayısının fazla olmasından kaynaklı servis bölümünün faaliyet sürelerinin artırılması önerilmektedir. Servis bölümünde çalışan 49 personel sayısı departmanın pratik kapasitesinin yüksek gerçekleşmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla pratik kapasitenin yüksek gerçekleşiyor olması zaman temelinde gerçekleşen fiili kapasite maliyetini karşılamamaktadır. Burada atıl kapasitenin kontrol altına alınması çalışan personel sayısından verim alınmasına bağlıdır. Servis bölümünde maliyetleri artıran önemli bir etkende alkollü içecek maliyetleridir.

İşletmede hedef maliyetlemenin uygulanması aşamasında hedef maliyetin ayrıştırılmasında faaliyet merkezlerinin maliyetlerinin tahmin edilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda birebir işletme verileri ile SDFTM yönteminde faaliyet merkezlerinin maliyetleri belirlenmiş dolayısıyla hedef maliyetleme uygulama aşamasına veri geçişi sağlanmıştır. Dolayısıyla SDFTM ile hedef maliyetleme yöntemine veri akışının gerçekleştiği görülmektedir.

İşletmenin 2019 yılı bütçe raporlarında birim hedef maliyeti 137,25 TL’dir. Atıl kapasitenin göz önünde bulundurulması ile birim maliyetler 113,76 TL hesaplanmıştır. Bu doğrultuda yöneticilerin

bütçe çalışmalarında belirlediği hedef kar ve hedef kar marjında atıl kapasite maliyetinin göz önünde bulundurulması yararlı olacaktır. Bir başka ifade ile hedef maliyetlemenin SDFTM ile birlikte uygulanması işletmelerin hedeflerini belirlemede atıl kapasite maliyetlerini göz önünde bulundurmalarına imkan tanıyacak ve daha sağlıklı maliyet verisi üzerinden bütçe çalışmalarını yönetebileceklerdir.

Elde edilen bütün sonuçlar değerlendirildiğinde çalışma ile SDFTM'nin ve hedef maliyetleme yöntemlerinin otel işletmelerinde genel uygulanabilirliği açıklanarak faaliyet merkezi bazında ise uygulamada karşılaşılabilecek sorunlar ve bu sorunlar için öneriler getirilmiştir. Ayrıca işletme yöneticilerine bütçe çalışmalarında yol gösterecek daha anlamlı ve sağlıklı maliyet verisi sunulmuştur.

---

#### **YAZARLARIN BEYANI**

Bu çalışmada, Araştırma ve Yayın Etiğine uyulmuştur, çıkar çatışması bulunmamaktadır ve de bu çalışma için finansal destek alınmamıştır.

#### **AUTHORS' DECLARATION**

This paper complies with Research and Publication Ethics, has no conflict of interest to declare, and has received no financial support.

---

#### **KAYNAKÇA**

- Acar, D. ve Şenol, H. 2014. "Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Uygulama Düzeylerinin Tespitine Yönelik Araştırma", Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2 (20): 1-25.
- Adıgüzel, H. 2008. Time-Driven Activity Based Budgeting: An Implementation on a Manufacturing Company, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Alagöz, A. Yılmaz, B. Ay, M. 2005. "Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Hedef Maliyetleme Yönteminin Rolü ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma", V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, İstanbul Ticaret Üniversitesi ,47-51.
- Alagöz, A. ve Ceran Y. 2006. "Stratejik Maliyet ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management)", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 15: 61-83.
- Alpkan, S. 2012. "Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Bir Konaklama İşletmesinde Uygulama", Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.



- Akkaya, F. A. 2010. “Hedef Maliyetleme Yönetiminin Konaklama İşletmelerinde Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi ve Bir Turizm İşletmesinde Uygulama”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Basuki, B. ve Riediansyaf, M. 2014. The Application of TimeDriven Activity-Based Costing in the Hospitality Industry: An Exploratory Case Study, JAMAR, 2 (1): 27-54.
- Biçici, F. 2016. “Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Geleneksel Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması: Konaklama İşletmelerinde Bir Uygulama”, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
- Cooper, R. ve Kaplan, R. S. 1992. “Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage”, Accounting Horizons, 6 (3): 1-13.
- Çetin A. ve Atmaca, M. 2009. “Hedef ve Standart Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi,1:313-329.
- Çolak, O. 2018. Her Şey Dahil Sistemde Fiyat Duyarlılık Ölçümü ve Kalite Maliyetleri Yönetiminin Hedef Maliyetleme Sürecine Entegrasyonu: Bir Otel İşletmesinde Uygulama, Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
- Ertaş, F.C. 1998. “Yeni ve Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yöntemi”, Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 12(1-2):181-196.
- Eser, K. 2009. Konaklama İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi ve Karlılık İlişkisi, Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Everaert, P. ve Bruggeman W. 2007. “Time Driven Activity Based Costing: Exploring The Underlying Model”, Cost Management”, March/April, 16-20.
- Gökçen, G. 2003. “Maliyet Düşürme Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 20.
- Feil, P. Yook, K.H. Kim, I.W. 2004.“Japanese Target Costing: A Historical Perspective”, International Journal of Strategic Cost Management, Spring, 10-19.
- Karakaya, M. 2007. Maliyet Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Karcıoğlu, R. ve Öztürk, M. 2015. “BİST’e Kayıtlı Sanayi İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetlemenin Uygulanma Düzeyinin Belirlenmesi”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 19 (1): 307-328.
- Kaplan, R. S. ve Anderson, S.R. 2003. “Time-Driven Activity Based Costing”, Working Papers Series, November, 1-18.

- Kaplan, R. S. ve Anderson, S. R. 2004. “Time-Driven Activity Based Costing” White Paper, HBS, Working Papers Series, November, 131-138.
- Kaplan, R. S. ve Anderson, S. R. 2007. Time-Driven Activity Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profit, Harvard Business School Press: Boston.
- Kato, Y. 1993.“Target Costing Support Systems: Lessons from Leading Japanese Companies”, Management Accounting Research, 4:33-47.
- Kutay, N. ve Akkaya, G. C. 2000. “Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, D.E.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, 15(2):1-15.
- Köroğlu, Ç. 2013. “Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama”, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
- Küçüktüfekçi, M. ve Güner, F. M. 2014. “Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi”, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 23(2):211-226.
- Monden, Y. ve Hamada, K. 1991. “Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies”, Journal of Management Accounting Research, 3:16-34.
- Novel, I. 2008. “Specifike Hotelirstva Kot Faktör Za Uvanjanje Metode Ciljnih Stroskov V Hotelirsko Dejavnost”, Organizacija, 41(2): 139-148.
- Okutmuş, E. ve Ergül, A. 2015. “Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme, Değer Analizi ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Birlikte Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak, 97-116
- Saban, M. ve İrak, G.G. 2009, “Çağdaş Maliyet Yönetimi Sistemlerinden Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 5(10): 97-108.
- Sucu, Ö.E. 2017. “Konaklama İşletmelerinde Etkin Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama”, Journal of Social and Humanities Sciences Research, 4:412-427.
- Şakrak, M. 1997. Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Yasa Yayınları, 80, İstanbul.
- Şenol, H. 2011. Konaklama İşletmelerinde Herşey Dahil Sisteminin Hedef Maliyetleme Bağlamında Analizi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Doktora Tezi.
- Türk, Z. 1999. “Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme”, D.E.Ü. İ.İ.B.F Dergisi ,14 (1):199-214.