

Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi: Bir Otel İşletmesinde Vaka Çalışması

Activity Based Costing Method In The Hospitality Industry: A Case Study In A Hotel

Ayşegül CİĞER*

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, Antalya ilinde faaliyet gösteren bir otel işletmesinde, faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yöntemine göre maliyetlerin nasıl hesaplanacağını göstermek ve ortaya çıkan maliyet sonuçlarını tartışmaktır. Maliyet hesaplamaları otelin ön büro, kat hizmetleri, mutfak, bulaşıkhanesi ve servis bölümlerinde yapılmıştır. Her bölümdaki faaliyetlerin maliyeti maliyet sürücülerini kullanarak belirlenmiştir. FTM yöntemi uygulamasının sonucunda, maliyetlerin azaltılması için hangi faaliyetlerin maliyetinin katlanılabilir olduğu hangi faaliyetlerin maliyetlerinin düşürülebileceği ortaya çıkmıştır. Hedeflenen maliyete yaklaşılmasında maliyetlerin nerede ve hangi faaliyette kaliteyi etkilemeden azaltılması gerektiği konusunda, yöneticilere en doğru kararı aldırarak bilgilerin üretilmesini sağlamıştır. FTM yöntemine göre hesaplanan birim maliyet geleneksel maliyet yöntemine göre hesaplanan birim maliyete göre daha doğru ve gerçekçidir. Satış fiyatının piyasada belirlendiği bir ortamda kar marjının artırılabilmesi için FTM önemli bir araçtır. FTM yönteminin uygulanmasındaki en önemli zorluklar, otel işletmesinde maliyet muhasebesi sistemi ve eğitilmiş personel olmamasıdır.

ANAHTAR KELİMELER

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi, Konaklama İşletmeleri, Otel, Maliyet Yönetimi

ABSTRACT

The aim of this study is to show how to calculate costs according to activity based costing (ABC) method in a hotel business in Antalya and discuss the resulting cost results. Cost calculations are made in the front office, housekeeping, kitchen, dishwasher and service departments of the hotel. The cost of activities in each segment is determined using cost drivers. As a result of the application of ABC method, it has emerged which cost of activities is bearable in order to reduce costs and which costs of activities can be reduced. It has produced the information that will make the most accurate decision for the managers about where the costs should be reduced without affecting the quality in approaching the target cost. The unit cost calculated according to the ABC method is more accurate and realistic than the unit cost calculated according to the traditional cost method. ABC is an important tool for increasing the profit margin in an environment where the sales price is determined in the market. The most important difficulties in the application of the ABC method are the cost accounting system and lack of trained personnel in the hotel business.

KEYWORDS

Activity Based Costing Method, Hospitality Industry, Hotel, Cost Management

<i>Makale Geliş Tarihi / Submission Date</i> 23.12.2019	<i>Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance</i> 18.02.2020
Atf	Ciğer, A. (2020). Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi: Bir Otel İşletmesinde Vaka Çalışması. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 23 (1), 164-185.

GİRİŞ

Günümüzde turizm, dünyanın en büyük endüstrilerinden biri haline gelmiştir. Dünya Turizm Örgütü'nün hazırladığı rapora göre, dünya çapında bir ihracat kategorisi olarak turizm, kimyasallar ve yakıtlar ve otomotiv ürünlerinden sonra üçüncü sırada yer almaktadır. Gelişmekte olan birçok ülkede turizm, ihracat kategorisinde en üstte yer almaktadır (UNWTO, 2018:6). Dolayısıyla turizmin gelir getirici ve döviz girdisi sağlama özelliği, ülke ekonomileri üzerinde olumlu etkiler yaratmaktadır (Yağcı, 2003:16).

Türkiye'de de, turizm gelirlerinin ekonomiye önemli katkısı bulunmaktadır. Özellikle 2001- ve 2008 kriz dönemlerinde, turizm gelirlerinin gayri safi yurt içi hasılasındaki payı 2001 yılında %4,11 ve 2008 yılında payı %3,15 olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu oranlar, diğer dönemlerdeki oranlara göre yüksektir. 2018 yılında ise bu oran %3,8 olarak gerçekleşerek önemli bir pay aldığı ifade edilebilir (www.tursab.org.tr/istatistikler-icerik/turizm-geliri, Erişim Tarihi: 20.11. 2019).

Turizm endüstrisi içinde faaliyet gösteren ve endüstrinin bel kemiği olan konaklama işletmeleri, günümüzde en önemli iş kollarından biri haline gelmiştir. Özellikle 21. yüzyılda, insanların gelir seviyesindeki artışlar, boş zamanlarının artması, insanların rahatlığına ve dinlenmesine daha çok önem vermeleri, teknoloji ve küreselleşmeyle seyahatlerin artması, konaklama işletmelerinin gelişmesine ve ekonomide daha önemli hale gelmesine neden olmuştur. Turizm endüstrisi küreselleşme süreci içinde yaşanan tüm değişimlere açık olacak ve küreselleşmenin olumlu özelliklerini kabul ederek başarıya ulaşmak için çaba gösteren ve gelişen bir endüstri olacaktır (Holjevac, 2003:130-131). Türkiye'de 2014 yılında turizm yatırım belgeli işletme sayısı 1970 yılına göre %271; turizm işletme belgeli tesis sayısı ise %972 oranında artarak (www.turob.com/tr/istatistikler/turkiye-otel-istatistikleri-9d67c3c, Erişim Tarihi: 20.11.2019) dikkat çekici bir artış olmuştur. Konaklama işletmelerinin hızlı bir şekilde büyümesi ve işletme sayısının artması beraberinde yoğun bir rekabet ortamını doğurmaktadır. Rekabet, artık sadece ulusal pazarda değil küresel pazarda da işletmelerin varlığını tehdit edecek hatta yok edecek şiddette yaşanmaktadır. İşletmeler, böyle bir ortamda varlıklarını sürdürebilmek ve stratejik kararlar verebilmek için maliyet muhasebesi sisteminden sağlanan bilgilere daha fazla ihtiyaç duymaktadırlar. İşletmeler, uygun maliyet muhasebesi sistemi ile daha doğru maliyetler belirleyebilir, gereksiz maliyetleri azaltabilir, karlılığını geliştirebilir, müşteri tatminini artırabilir ve böylece pazarda rekabetçi avantaj sağlayabilir. Diğer taraftan otel işletmelerinin ekonomik durgunluk ve artan enflasyon dönemlerinde yapmaları gereken en önemli eylem maliyetlerini yeniden yapılandırmaktır. Bu yapılandırma sürecinde; hızlı yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmeler, artan şiddetli rekabet, müşteri gereksinimlerini kapsayacak bir şekilde performans ölçümlerinin gerekliliği, etkin maliyet kontrolü ihtiyaçları sebepleri ile geleneksel maliyet muhasebesi sistemi yeterli olmayabilir. Bu yetersizliği ortadan kaldırmak amacı ile faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yöntemi kullanılabilir.

İşletmelerin, maliyet azaltmada etkili olan, maliyetlerin daha etkin hesaplanmasını sağlayan, müşteri ihtiyaçlarını ve beklentilerini maksimum düzeyde karşılayabilmek için yeni maliyet yöntemlerini kullanmalarını gerekli hale getirmiştir. Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yöntemi, bu yöntemlerden biridir. FTM, maliyet hesaplama ve yönetim muhasebesindeki en önemli yeniliklerden biri olarak kabul edilmektedir (Gosselin, 2007:666). Ayrıca, FTM; hedef maliyete ulaşmak için kullanılan önemli araçlardan biridir (Karcioğlu, 2000: 190).

Kaplan ve Cooper (1998) ve Brignall (1997), oteller gibi sabit ve dolaylı maliyeti yüksek olan işletmelerin, FTM yöntemini kullanmaları gerektiğini savunmaktadır.

Çalışmanın amacı, bir otel işletmesinin temel hizmet bölümlerinde FTM yönteminin uygulanmasının sonuçlarını değerlendirmek ve yarattığı etkiyi tartışmaktır. Çalışmanın sonuçları, diğer vaka çalışmalarının sonuçlarıyla uyumludur.

Çalışma iki bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde FTM'nin tanımı, amacı ve otel işletmelerinde FTM'nin gerekliliği ve alanda yapılan çalışmalar; ikinci bölümde ise 5 yıldızlı bir otel işletmesinde yapılan vaka çalışması yer almaktadır.

Çalışmada faaliyetler ve maliyet hesaplamaları diğer yapılan vaka çalışmalarına göre daha ayrıntılı olması açısından farklılık göstermektedir. Çalışma muhasebe sistemi olan otel işletmeleri için uygulanabilir olma özelliği taşımaktadır.

1. OTEL İŞLETMELERİNDE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ

1.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tanımı ve Amacı

Geleneksel maliyet sistemi, aynı zamanda hacim tabanlı maliyet sistemi olarak da adlandırılmaktadır. Nitekim genel üretim giderlerinin dağıtımında hacim esasına dayanan maliyet sistemi kullanıldığında, ürün hacminde değişiklik meydana geldiğinde ürün maliyetleri de değişmektedir. Geleneksel maliyet sistemleri,

genel üretim giderlerini, ürünün maliyet oluşturduğu esasına dayalı olarak ürün tabanlı olarak izlemektedir (Turney, 1990: 40-42).

FTM, üretimde gerçekleştirilen faaliyetler üzerine odaklanmaktadır. FTM, maliyet nesneleri, kaynaklar ve faaliyetlerin performansı ve maliyetini ölçen, kaynakları faaliyetlere ve faaliyetleri maliyet nesnelere yükleyen, faaliyetlere neden olan maliyet sürücülerinin ilişkilerini tanımlayan bir yöntemdir (Plowman, 2001: 13).

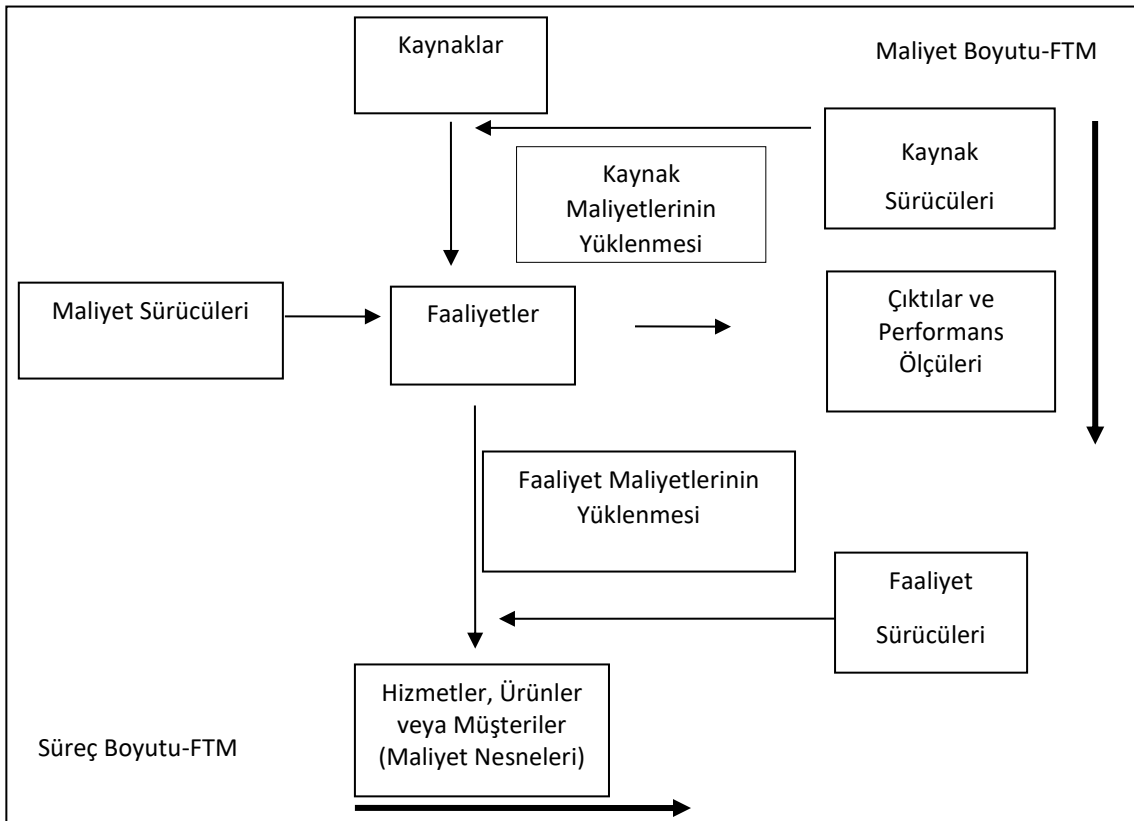
Bir diğer tanıma göre FTM, ürün, müşteri, hizmet gibi maliyet nesnelere ölçen bir yöntemdir. FTM, öncelikle işletme tarafından gerçekleştirilen faaliyetlere kaynak maliyetlerini yükler. Daha sonra, faaliyet maliyetleri, ürünlere, müşterilere ve hizmetlere o fayda yüklenir veya faaliyetler için talebi yaratır (Kidwell, ve diğ., 2002: 63). Diğer bir ifadeyle, faaliyetler işletme kaynaklarını tüketir, böylece maliyetlerin oluşmasında ürünler sıra ile faaliyetleri tüketir.

FTM, esas olarak ürün maliyeti için kullanılmaktadır. FTM, geliştirilmiş ürün maliyet bilgisi sağlama yanında aynı zamanda maliyet azaltma olanaklarını yaratan güçlü bir yöntemdir. Zaten, günümüz muhasebe sistemleri, maliyet azaltma olanaklarını ve maliyet bilgisini sağlamak durumundadır (Sievanen ve Tornberg, 2002: CSC.15.1).

FTM yöntemi, özellikle işletmelerde çok sayıda ürün üretildiği ya da üretim süreçleri karmaşık hale geldiği zaman ve maliyet yapısının değişmesinden dolayı, ürün maliyetinin hesaplanmasında geleneksel maliyet yöntemlerine göre daha doğru bilgi sağlayabilmesi amacıyla geliştirilmiştir (Latshaw ve Cortese, 2002: 30-31). FTM, ürün maliyetlerini oluşturan endirekt giderleri yani genel üretim giderlerinin ürünlere yüklenmesi ile ilgili bir yöntemdir. Dolayısıyla FTM, üretim hacmini esas alan geleneksel maliyet yöntemine alternatif bir yöntem olarak ortaya çıkarılmıştır. FTM'nin benimsenmesinin en önemli algılanan yararlarından biri, ürün maliyetlemesi için daha doğru maliyet bilgisidir (Cooper ve Kaplan, 1991: 130; Cohen ve diğ., 2005:983).

FTM modeli, başlangıçta ürün maliyetlerinin daha doğru hesaplanması amacı ile kullanılırken; müşteri karlılığı, işgücünden faydalanma, dağıtım kanalları, finansal olmayan maliyetler ve diğer yönetim sorunları gibi faktörleri de içine alarak Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi (FTMY)'ni de kapsamıştır (Plowman, 2001: 9; Babad ve Balachandran 1993: 563; Chenhall ve Smith 1999: 38). FTMY (FTY ve FTM bazen eşanlamlı olarak kullanılmaktadır (Cagwin ve Bouwman, 2002: 1), FTM altında geliştirilen bilgileri kullanır ve performans ölçümü, faaliyet analizi ve maliyet sürücüsü analizlerini kapsamaktadır. FTYM, yönetime maliyet tabanlı faaliyet kararlarının desteklenmesinde, organizasyon gelişiminde ve maliyetlerin yönetiminde yardımcı olur (Agrawal, ve diğ., 1998: 64). Bu kapsamda FTM modeli Şekil 1'de (CIMA Global, 2001:4) gösterilmiştir.

Şekil 1: Faaliyet Tabanlı Maliyet Modeli



FTM modeli, şekilden de görüldüğü gibi süreç ve maliyet boyutu olmak üzere iki tür bilgiyi içermektedir. Maliyet boyutunda dikey olarak; faaliyetler kaynakları tüketir diğer taraftan ürün ve müşteri gibi maliyet nesnelere ise faaliyetleri tüketir. Dolayısıyla dikey eksen maliyet tüketim zinciri olarak adlandırılabilir. Kısaca maliyet boyutu maliyetlerin genel akışını gösterir. Yatay ekseninde yer alan süreç boyutu ise işleri ve performansla ilgili bilginin akışını gösterir (Raffish, 1991: 38).

Kaynaklar faaliyetlere atanır, ardından faaliyetler kullanımlarına bağlı olarak maliyet nesnelere atanır. FTM, maliyet sürücülerinin faaliyetlerle nedensel ilişkisini tanımlar (Raffish ve Turney, 1991: 58).

FTM sürecinde beş amaç ön plana çıkmaktadır (Cokins, 1996: 9);

- Düşük katma değere sahip, diğer bir ifadeyle de mamul ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da minimize etmek,
- Karlılığı artırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında, etkin ve verimli bir bilgi tabanı sağlamak,
- Problemlerin temel nedenlerinin belirlenmesini ve düzeltilmesini sağlamak,
- Zayıf varsayımlar ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak,
- Yöneticilerin doğru karar almalarında doğru maliyet bilgileri sağlayabilmek.

Yönetim muhasebesi alanında yapılan bazı ampirik çalışmalar FTM'nin faydalarını organizasyonel ve finansal açıdan araştırmıştır. Bulgular, işletmeler geleneksel maliyetlendirme sistemleri yerine FTM kullandıklarında, firmanın finansal performansının arttığını göstermektedir (Diavastis, ve diğ., 2016: 762).

1.2. Otel İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemini Kullanmanın Gerekliği ve Sağlayacağı Yararlar

Otel endüstrisi söz konusu olduğunda, otel işletmelerinde, direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim gideri ayrımı yapılmamaktadır. Giderler direkt (doğrudan) giderler ve endirekt (dolaylı) giderler olarak takip edilebilmektedir. Oteller dolaylı olarak yüksek maliyetlere ve sabit bir maliyet bileşenine sahiptir (Brignall, 1997: 329; Pavlatos ve Paggios, 2007: 39) Dolaylı giderlerin fazla olması, giderlerin ürün ve hizmetlere yüklenmesini daha hassas hale getirmiştir. Ayrıca sabit maliyetlerin değişken maliyetlere oranla oldukça yüksek olması, maliyetlerin doğru hesaplanmasında yetersiz olmasına neden olmaktadır.

Geleneksel maliyetlendirme bu maliyetlerin doğru bir şekilde dağıtılmasında yetersiz ve başarısız olur. Çünkü maliyetlerin büyük kısmı dolaylıdır. Bu nedenle otellerde FTM yönteminin kullanılması, daha doğru maliyet elde etme açısından faydalı olacaktır.

Otellerin FTM'yi benimsemelerindeki nedenler, dolaylı maliyetlerin doğru dağıtımı yoluyla etkin ürün stratejilerinin uygulanması, ayrıntılı maliyet bilgilerinin kullanılması yoluyla rekabetçi bir pazarda konumlandırılması, katma değer yaratan faaliyetler ve örgütsel amaçlara maliyet kontrolü yoluyla ulaşılmasıdır (Patiar 2016: 3). Bununla birlikte, otellerin FTM gibi daha işlevsel maliyetlendirme sistemlerini benimsemeleri durumunda, düşük kaliteli hizmet sunmadan maliyetleri azaltabilecek, doğru fiyatlandırma kararları alabilecek, etkin performans ölçümü yapabilecek ve diğer yönetim uygulamaları için maliyet verilerinden geniş ölçüde yararlanabilecektir (Pavlatos ve Paggios, 2009: 523). FTM yöntemi, öncelikle ürün maliyetlerinin doğru bir şekilde belirlenmesi amacı ile geliştirilen bir yöntem olmasına rağmen, aynı zamanda bir performans ölçüm sistemi ve stratejik kararların alınmasında yönetime destek veren bir yöntem olarak da benimsenmiştir (Cagwin ve Bouwman 2002: 3).

Sonuç olarak, FTM'nin kullanılması, otelleri rakipler karşısında maliyet avantajı kazanmaya zorlamakta ve stratejik ve operasyonel kararlarda verimliliği arttırmakta, bu da karlılığı ve finansal performansı arttırmaktadır (Patiar, 2016: 7). Bu nedenle, FTM kullanımının otel finansal performansı üzerindeki etkisi olumlu olacaktır.

Noone ve Griffin (1997) ve Mashayekhi ve Ara (2017), otellerde bir FTM sistemi tasarlamak için dört adım olduğunu belirtmektedir. Bu adımlardan birincisi faaliyetleri tanımlamak, ikincisi maliyet havuzlarına maliyetleri dağıtmak, üçüncüsü faaliyetlerin maliyet nesnelere maliyetini değerlendirmek için uygun maliyet sürücülerini seçmek ve dördüncüsü de faaliyetlerin maliyetini hizmetlere ve müşterilere yüklemektir.

1.3. Otel İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi ile İlgili Yapılan Çalışmalar

Otellerde FTM le ilgili olarak yapılan çalışmaların çoğunlukla FTM'nin geleneksel maliyetleme yaklaşımlarından daha üstün olduğunu gösteren çeşitli çalışmalar ve yöntemin benimsenme ve uygulama düzeyini belirlemeye yönelik anket uygulamaları çalışmalarını kapsadığı görülmektedir. Konuyla ilgili ulaşılan çalışmalar tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1: FTM ile İlgili Otel İşletmelerine Yapılan Çalışmalar

Yazar/Yıl	Amaç	Yöntem Örnek	Sonuç
Pavlatos ve Paggios, (2007)	Yunan otel endüstrisi uygulamalarının maliyet muhasebesi alanındaki görüşlerini ortaya koymaktır.	Anket Yunanistan farklı bölgeler 85 otel (3,4 ve 5 yıldızlı oteller) Finans yöneticileri	Ankete katılan işletmelerin %23,5'i FTM kullanmaktadır. Ancak, az sayıda faaliyetin maliyetini hesapladıklarından ayrıntılı değildir. FTM kullanan oteller kullanmayanlara göre daha yüksek dolaylı maliyet ve satış gelirine sahiptir.
Pavlatos ve Paggios, (2009)	FTM kullanımına ilişkin mevcut genel eğilimlere ait ampirik kanıtlar sunmaktır.	Anket Yunanistan farklı bölgeler 85 otel (3,4 ve 5 yıldızlı oteller) Finans yöneticileri	Otellerin fiyatlandırma kararlarında ve müşteri karlılık analizinde FTM'yi benimsedikleri ortaya çıkmıştır. Reddetmenin temel nedenleri; mevcut maliyet muhasebesi sisteminden memnun olmaları ve FTM uygulamasının yüksek maliyetli olmasıdır.
Olotu ve Adamu, (2009)	Otel endüstrisinde FTM'nin uygulanabilirliğini incelemektir.	Anket ve yarı yapılandırılmış görüşme, Nijerya Keffi bölgesi 5 otel, 10 görüşme Yönetici ve muhasebeciler	Ankete katılan hiçbir otelin FTM kullanmadığı ortaya çıkmıştır.
Zounta ve Bekiaris (2009)	Otel muhasebecilerinin ve yöneticilerinin maliyete dayalı yönetim ve karar vermenin nasıl olduğu konusundaki algılarını incelemektedir.	Anket Yunanistan farklı bölgeler 72 lüks otel (5 yıldızlı oteller) Otel yöneticileri	Otel işletmelerinin %71'i FTM'nin farkında ancak sadece %15'nin yöntemi kullandığı ortaya çıkmıştır.
Dalci, ve diğ., (2010)	Bir Türk otel işletmesinde zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme (ZDFTM) kullanarak müşteri karlılık analizinin uygulanmasını göstermektedir.	Vaka çalışması Türkiye Mersin 4 yıldızlı otel	Geleneksel FTM yönteminde kârsız bulunan bazı müşteri segmentlerinin ZDFTM kullanılarak karlı olduğu ortaya çıkmıştır.
El-Deeb ve diğ., (2011)	Satın alma faaliyetlerinin performansını optimize etmek için satın alma bölümünde uygulanabilecek FTM yaklaşımının uygulanması yoluyla yeni bir model kullanmayı önermektedir.	Anket Mısır Kahire 30 otel 213 anket (5 yıldızlı oteller) Yönetici ve çalışanlar	FTM modelinin, konaklama endüstrisinde satın alma performansını artırdığı tespit edilmiştir.
Vazakidis ve Karagiannis, (2011)	Geleneksel maliyetlendirme ve FTM modellerinin üst düzey bir otel işletmesinde uygulanmasının sonucunu tartışmaktadır.	Vaka Çalışması Yunanistan 5 yıldızlı otel	Oda başına günlük farklı maliyetler ortaya çıktığı gibi, aynı zamanda birçok yönetim kararına yararlı olacak bilgiler üretmiştir. Stratejik karar vermede maliyet bilgisi daha doğru hesaplandı. Giderler ve fiyat politikasının nasıl olması gerektiğine karar vermede yardımcı olur.
Pavlatos, (2011)	Farklı işletme özelliklerinin (örneğin boyut, maliyet, yapı, rekabet) karmaşık maliyetlerin benimsenmesini etkileyebileceği, örneğin FTM gibi sistemleri inceleme ve tanımlamasıdır, Otelcilik bağlamında ve benzer çalışmalarla diğer endüstrilerdeki farklılıkları tespit etmek.	Anket Yunanistan farklı bölgeler 85 otel Finans yöneticileri	Bir otelin maliyet yapısındaki dolaylı maliyetlerin oranı ve ABC sistemlerinin benimsenmesi ile pozitif bir ilişki vardır. Stratejik yönetim muhasebesi tekniklerinin kullanımı ile ABC sistemlerinin benimsenmesi arasında pozitif bir ilişki vardır.

Bekçioğlu ve Köroğlu, (2012)	Bir otel işletmesinin katlandığı maliyetlerin ZDFTM yöntemiyle hesaplanmasının, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre, doğuracağı farklılıkları analiz ederek belirlemektir.	Vaka Çalışması Türkiye Muğla Marmaris 4 yıldızlı otel	ZDFTM yönteminin, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre, daha doğru maliyet bilgisi sağladığı belirlenmiştir.
Vij, (2012)	Hindistan otel endüstrisi tarafından benimsenen maliyet yapıları ve yönetimi konusundaki mevcut uygulamaları ortaya koymaktır.	Anket Hindistan farklı bölgeler 20 otel (3.4 ve 5 yıldızlı oteller) Yöneticiler	Otel işletmelerinin FTM uygulayarak maliyet muhasebesi sistemlerini modernize etmeleri gerektiği ortaya çıkmıştır.
Basuki ve Dwiputri, (2014)	Otelin odalar bölümüne ZDFTM yöntemini uygulamak ve mevcut maliyet sistemi ile karşılaştırmak.	Vaka Çalışması Endonezya Malang 5 yıldızlı Otel	ZDFTM yönteminin, karar verme için geleneksel maliyetlendirme yaklaşımından daha doğru maliyet bilgisi ürettiği ve fiyatlandırmada esneklik yarattığı ortaya çıkmıştır.
Alsoboa ve diğ., (2015)	Stratejik karar verme tekniklerinin kullanılmasının Ürdün otellerinin performansları üzerindeki etkilerini incelemektedir.	Anket Ürdün 42 otel (4 ve 5 yıldızlı oteller) Yönetici ve finans yöneticileri	ABC sisteminin stratejik karar verme tekniklerinin Ürdün otelleri tarafından kullanıldığı ortaya çıkmıştır. FTM yönteminin ve stratejik karar verme tekniklerinin Ürdün otellerinin performansı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi olduğunu göstermiştir.
Fathi ve Dozdahiri, (2015)	FTM uygulamasını etkileyebilecek dört olası örgütsel, çevresel, bireysel ve teknolojik faktörleri belirlemektedir.	Anket İran Tahran 5 yıldızlı otel, 205 anket Yönetici ve çalışanlar	Organizasyonel, teknolojik, bireysel ve çevresel faktörlerin otel endüstrisinde FTM uygulamasını etkilediği sonucu ortaya çıkmıştır. Bireysel faktörün ise en önemlisi olduğu belirlenmiştir. Deneyimli çalışanların FTM uygulamasının başarısı için daha etkili oldukları belirlenmiştir.
Diavastis, ve diğ., (2016)	Muhasebe Bilgi Sistemleri (MBS) kullanıcı memnuniyeti ve FTM kullanımının otel finansal performansı üzerindeki etkileşim etkisini incelemeyi amaçlamaktadır.	Anket Yunanistan farklı bölgelerde 103 otel (Orta ve büyük ölçekli oteller) Finans ve muhasebe yöneticileri	FTM kullanımını MBS kullanıcı memnuniyeti ile etkileşime girdiğinde, otel finansal performansının iyileştirildiği ortaya çıkmıştır.
Özer ve Bilici (2017)	Van ilinde faaliyet gösteren konaklama işletmelerinin FTM yönteminin uygulanabilirliğini araştırmayı amaçlamaktadır.	Anket Türkiye Van ili 38 otel (Turizm İşletme Belgeli ve Belediye Belgeli) Muhasebe yöneticileri	FTM uygulayan işletmelerin daha doğru maliyet hesapladıkları, ancak FTM uygularken faaliyetlerin belirlenmesinin zor olduğu ortaya çıkmıştır.
Mashayekhi ve Ara (2017)	İran'daki otelcilik sektöründe FTM uygulamasına ait bazı deneysel kanıtlar sağlamak ve geleneksel maliyetlendirme yöntemi ile karşılaştırmak.	Vaka Çalışması İran Tebriz 4 yıldızlı Otel	İki yöntemde birim başına farklı maliyetler elde edildi. FTM daha doğru ve ayrıntılı bilgiler sağlamaktadır.
Ardiansyah ve diğ.,(2017)	Otelin mevcut sistemi ve ZDFTM sistemini kullanarak müşteri karlılığı analizinin (MKA) karşılaştırılmasını yapmak.	Vaka Çalışması Endonezya Jogjakarta 5 yıldızlı Otel	Geleneksel maliyet sistemi, yanlış müşteri maliyeti ve karlılık seviyelerine neden olan bir maliyet sistemi olarak kullanılmaktadır. ZDFTM, daha yüksek karlılık ve kullanılmayan kapasitenin her ana faaliyette bildirilmesinin sonucu olması nedeniyle daha doğru olduğu kanıtlanmıştır. Müşteriler tarafından tüketilen toplam maliyetler hakkında daha doğru bilgi sunduğu gibi, MKA'dan alınan bilgiler yöneticiler için fiyatlandırma politikasının belirlenmesinde ve stratejik kararların alınmasında dikkate alınabileceği tespit edilmiştir.

Faria, ve diğ., (2018)	Otellerde müşteri karlılık analizinin yapılmasında Faaliyete dayalı maliyet yönteminin benimsenme derecesini incelemek.	Anket Portekiz Algarve bölgesi 66 Otel (4 ve 5 yıldızlı oteller) Yöneticiler	Otellerin FTM yöntemini benimsemediği, geleneksel maliyet yöntemlerini kullanmayı tercih ettiği sonucu ortaya çıkmıştır. Maliyetler, kar merkezlerinde ve maliyet merkezlerinde toplanmaktadır.
------------------------	---	--	---

Tablo incelendiğinde yöntem olarak seçilen vaka çalışmaları genellikle geleneksel maliyet yöntemi ile FTM yönteminin karşılaştırılmasıdır. Çalışmaların hepsi büyük ölçekli otel işletmelerinde uygulanmıştır. Çalışmaların sonuçlarında FTM'nin geleneksel maliyet yöntemine göre daha doğru maliyet ve ayrıntılı bilgiler verdiği, fiyatlandırmada esneklik yarattığı, finansal performans üzerinde olumlu etkisinin olduğu, FTM'nin müşteri karlılık analizinde (MKA) daha doğru bilgiler ürettiği ve buna göre yöneticilerin fiyatlandırma ve stratejik kararların alınmasında MKA'yı kullandığı ortaya çıkmıştır. Anket yöntemini tercih edildiği çalışmalarda, FTM yönteminin otellerde hiç ya da çok az kullanıldığı ortaya çıkmıştır. Ancak benimseme düzeyleri yüksek çıkmıştır. FTM yöntemi uygulamanın engelleyicileri ise otel işletmelerinde faaliyetleri belirlemenin zorluğu ve mevcut maliyet sisteminden memnuniyet olarak tespit edilmiştir.

2.VAKA ÇALIŞMASI

2.1. Uygulamanın Amacı ve Sınırlılıkları

Çalışmanın amacı, Antalya'daki beş yıldızlı bir otel işletmesinde üretilen hizmet maliyetini FTM yöntemi uygulayarak hesaplamak ve geleneksel maliyet yöntemine göre hesaplanan maliyet ile karşılaştırmaktır.

Çalışmadaki sınırlılıklar ise şöyledir:

İşletmede maliyet muhasebesi sistemi kurulu olmadığı için, sayısal bilgilerin bazıları tahmini olarak çalışmada yer almıştır.

Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi uygulanırken, hizmet maliyetinin ana yapısını oluşturan, önbüro, kat hizmetleri, servis, mutfak ve bulaşıkhanne hizmetleri incelenmiştir.

Çalışmada amaç hizmet maliyetini hesaplamak olduğu için, yönetimle ilgili giderler uygulamanın tamamlanabilmesi için, faaliyetlerin detaylarına girilmeden geceleme sayısı dikkate alınarak yükleme yapılacaktır.

Aylık müşteri sayısı ortalama olarak kabul edilmiştir.

2.2. Örnek İşletme ile İlgili Bilgiler

Örnek işletmenin sunduğu hizmet türü yarım pansiyondur ve bu sezon pazar durumundan dolayı her şey dahil sistemi uygulamak istemektedir. Ürüne dahil olan hizmetler, yiyecek, içecek, yatak, hamam-sauna, spor ve eğlence faaliyetleridir.

İşleme Antalya'ya 20 km uzaklıkta, 350 odalı, 700 yatak kapasiteli olup, yılın 12 ayı açıktır. Ancak şehir oteli olmadığından dolayı, gelen müşteriler tatil amaçlı konaklamaktadırlar. Bu nedenle işletme genelde Nisan ayından itibaren doluluk yaşamaktadır ve en yoğun doluluğun yaşandığı dönem ise Haziran, Temmuz ve Ağustos aylarıdır. Antalya bölgesi özelliklerinin de etkisiyle, ilgili dönemlerde işletme, en yüksek kar marjı ile çalışmaktadır ve konaklayan müşteriler grup olarak acenta aracılığı ile gelmektedir. Dolayısıyla satış fiyatının belirlenmesinde yoğun rekabet ortamında seyahat acentaları önemli bir rol oynayabilmektedir.

İşletme Temmuz ayında %70 oranındadır. Müşterilerin ortalama kalış süresi 7 gündür. Ayrıca işletmeye gelen müşterilerin %15'i çocuk ve %10 ek yatak kullanılmıştır.

Oda doluluk oranı: $350 \times 0.70 = 245$ odadır.

Yatak doluluk oranı: $700 \times 0.70 = 490$ kişi (yetişkin)

Çocuk sayısı: $245 \times 0.15 = 37$ kişi

Ek yatakla kalabilecek müşteri sayısı: $245 \times 0.10 = 25$ kişi

Toplam haftalık müşteri sayısı: 552 kişidir.

Aylık müşteri sayısı: $552 \times 4 = 2.208$ kişidir.

Aylık geceleme sayısı ise; 16.560'dır

Örnek işletmede 2019 yılı Temmuz ayında gerçekleşen giderler Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 2: Temmuz Ayında Gerçekleşen Giderler

Giderler	Tutar (TL)
Personel Yiyecek-İçecek	47.430,30
Taşıma Giderleri	32.173,03

Elektrik	33.225,68
Su (Şebeke)	7.824,50
Peyjaz ve Havuz, Çamaşırhane (Artezien)	11.591,67
Telefon	9.159,09
Amortisman	281.411,52
Yiyecek	475.312,50
İçecek	288.668,98
Temizlik Malzemeleri	26.594,26
Kırtasiye ve Basılı Formlar	6.756,06
Kimyasal Malzemeler	12.803,03
Buket Malzemeler	4.530,30
LPG	48.000,00
Taşıt Akaryakıt	16.001,82
Servis Malzemeleri	1.516,67
Bakım-Onarım	7.090,91
Yedek Parça	4.924,24
Elektrik Malzemeleri	9.651,52
Sihhi Tesisat Malzemeleri	3.348,48
Misafir Ağırlama	10.636,36
TOPLAM	1.338.650,92

İşletmenin bölümlere göre aylık ücret bilgileri şöyledir:

Tablo 3 Bölümlere Göre Temmuz Ayında Gerçekleşen Personel Giderleri

Bölümler	Personel Sayısı	Personel Ücretleri (TL)
Ön Büro	13	67.553,44
Kat Hizmetleri	40	120.240,00
Mutfak	25	134.803,95
Bulaşıkhanne	8	29.733,77
Servis	50	178.262,79
Çamaşırhane	8	27.589,95
Animasyon	8	58.721,86
Teknik Servis	16	83.608,74
Güvenlik	10	64.500,84
Park&Bahçe	10	37.609,95
Hamam-Sauna	1	4.031,30
Ana Depo	3	13.026,00
Satış-Pazarlama	3	27.007,40
Yönetim	5	48.119,30
Muhasebe	7	38.332,33
İnsan Kaynakları	3	21.414,84
Satın Alma	2	11.790,98
TOPLAM	212	966.347,44

2.3. Örnek İşletmede Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması

2.3.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

İşletmede yapılan görüşmeler sonucunda, çok sayıda faaliyetin gerçekleştiği belirlenmiştir. Hizmetin gerçekleşmesi için yerine getirilen temel faaliyetler aşağıdaki gibidir.

- Rezervasyon alınması ve işlemlerinin yapılması,
- Müşterilerin otele kayıt işlemleri,
- Otel çıkış işlemleri, fatura ve tahsili,
- Müşteri hesaplarının tutulması,
- Oda anahtarlarını muhafaza etmek,
- Müşteri ve çalışanlara telefona hizmeti vermek
- Müşteri ile ilgili sorunların, şikayetlerin, beklentilerin dinlenmesi veya çözümüne yardım etmek
- Müşterilerin karşılanması,
- Dolu ve boş odaların, temizliği ve düzenlenmesi,
- Odaların kontrolü,
- Odaların durumu ile ilgili rapor hazırlamak ve ilgili birimlere bilgi vermek,
- Genel alanların temizliği (plaj ve restoran dahil)
- Menü ve reçetelerin hazırlanması,
- Yiyeceklerin pişirilmesi,
- Açık büfenin hazırlanması,
- Açık büfenin kaldırılması,
- Masaların hazırlanması,
- Yıkamadan sonra servis malzemelerinin yerleştirilmesi ve kurulanması,
- Servisin kaldırılması,
- Siparişin alınması ve verilmesi,
- Servis malzemelerinin yıkanması,
- Tüm mutfak malzemelerinin depolanması,
- Yemek öncesinde büfelerde kullanılacak ısıtıcıları, soğutucuları, hazır hale getirmek ve servis sırasında kontrol edilmesi,

2.3.2. Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

Faaliyet merkezleri diğer bir ifade ile maliyet havuzları ve bu merkezlerde gerçekleşen faaliyetler aşağıdaki gibi oluşturulmuştur.

- **Önbüro Faaliyetleri**
 - ✓ Rezervasyon alınması ve işlemlerinin yapılması,
 - ✓ Müşterilerin otele kayıt işlemleri,
 - ✓ Otel çıkış işlemleri, fatura ve tahsili,
 - ✓ Müşteri hesaplarının tutulması,
 - ✓ Oda anahtarlarını muhafaza etmek,
 - ✓ Müşteri ve çalışanlara telefona hizmeti vermek
 - ✓ Müşteri ile ilgili sorunların, şikayetlerin, beklentilerin dinlenmesi veya çözümüne yardım etmek
 - ✓ Müşterilerin karşılanması,
 - ✓ Günlük doluluk ve gelir raporlarının hazırlanması,
 - ✓ Müşterilerin ve eşyalarının odalara yerleştirilmesi
- **Kat Hizmetleri Faaliyetleri**
 - ✓ Dolu ve boş odaların, temizliği ve düzenlenmesi,
 - ✓ Odaların kontrolü,
 - ✓ Odaların durumu ile ilgili rapor hazırlamak ve ilgili birimlere bilgi vermek,
 - ✓ Genel alanların temizliği (plaj ve restoran dahil)
- **Mutfak Hizmetleri Faaliyetleri**
 - ✓ Menü ve reçetelerin hazırlanması,
 - ✓ Yiyeceklerin pişirilmesi,
 - ✓ Açık büfenin hazırlanması,
 - ✓ Açık büfenin kaldırılması

- **Servis Hizmetleri Faaliyetleri**

- ✓ Masaların hazırlanması,
- ✓ Yıkamadan sonra servis malzemelerinin yerleştirilmesi ve kurulanması,
- ✓ Servisin kaldırılması,
- ✓ Siparişin alınması ve verilmesi,

- **Bulaşıkhanne Hizmetleri Faaliyetleri**

- ✓ Servis malzemelerinin yıkanması,
- ✓ Tüm mutfak malzemelerinin depolanması,
- ✓ Yemek öncesinde büfelerde kullanılacak ısıtıcıları, soğutucuları, hazır hale getirmek ve servis sırasında kontrol edilmesi,

Diğer faaliyet merkezleri ise, animasyon, hamam-sauna ve plaj-havuz hizmetleri faaliyetleridir.

İşletmedeki ortak faaliyetler ise, park-bahçe, güvenlik, yönetim, teknik servis, bina amortismanı, telefon, elektrik ve su giderlerinden oluşmaktadır.

İşletmedeki faaliyetler, faaliyet düzeyleri itibariyle aşağıdaki gibidir ve ilgili oldukları düzeylere uygun maliyet sürücüleri kullanılarak ürünlere yüklenir.

Hizmet birimleri düzeyindeki faaliyetler: Önbüro maliyetleri, kat hizmetleri maliyetleri, bulaşıkhanne maliyetleri.

Hizmet partileri düzeyindeki faaliyetler: Mutfak maliyetleri ve servis maliyetleri.

Hizmet düzeyindeki faaliyetler: Örnek işletmemizde tek bir hizmet çeşidi yani herşey dahil sistem uygulanmaktadır. Ancak müşteri isteklerine bağlı olarak özellikle yardımcı hizmet faaliyetlerinde değişiklik yapılabilmektedir.

Tesis düzeyindeki faaliyetler: Park-bahçe, teknik servis, bina amortismanı, telefon, elektrik ve su giderleridir.

2.3.3. Kaynak Maliyetlerinin ve Kaynak Sürücülerinin Belirlenmesi

İşletme yöneticileri ile yapılan görüşmelerden, büyük defterden ve raporlardan elde edilen bilgiler Tablo 4'te verilmiştir.

Tablo 4: Kaynak Maliyetleri ve Kaynak Sürücüleri

Kaynaklar	Kaynak Sürücü	Tutar(TL)
Ön Büro Bölümü Personel Ücretleri	Ücret Bordrosu	67.553,44
Kat Hizmetleri Bölümü Personel Ücretleri	Ücret Bordrosu	120.240,00
Mutfak Bölümü Personel Ücretleri	Ücret Bordrosu	134.803,95
Bulaşıkhanne Bölümü Personel Ücretleri	Ücret Bordrosu	29.733,77
Servis (restoran ve barlar) Bölümü Personel Ücretleri	Ücret Bordrosu	178.262,79
Çamaşırhane Bölümü Personel Ücretleri	Ücret Bordrosu	27.589,95
Animasyon Bölümü Personel Ücretleri	Ücret Bordrosu	58.721,86
Teknik Servis Bölümü Personel Ücretleri	Ücret Bordrosu	83.608,74
Güvenlik Bölümü Personel Ücretleri	Ücret Bordrosu	64.500,85
Park-Bahçe Bölümü Personel Ücretleri	Ücret Bordrosu	37.609,95
Hamam-Sauna Bölümü Personel Ücretleri	Ücret Bordrosu	4.031,30
Ana Depo Bölümü Personel Ücretleri	Ücret Bordrosu	13.026,00
Satış-Pazarlama Bölümü Personel Ücretleri	Ücret Bordrosu	27.007,40
Yönetim Bölümü Personel Ücretleri	Ücret Bordrosu	48.119,30
Muhasebe Bölümü Personel Ücretleri	Ücret Bordrosu	38.332,33
İnsan Kaynakları Bölümü Personel Ücretleri	Ücret Bordrosu	21.414,84
Satın Alma Bölümü Personel Ücretleri	Ücret Bordrosu	11.790,98
Personel Yiyecek-İçecek	Personel Sayısı	47.430,30
Taşıma Giderleri	Personel Sayısı	32.173,03
Elektrik	kws	33.225,68
Şebeke	Otel %deleri ortalaması ve personel sayısı	7.824,50
Peyzaj ve Havuz, Çamaşırhane	Su saati ve makine litre	11.591,67
Telefon	kontur(1 kontur=0,072ytl)	9.159,09
Amortisman	m2, büyük defter bilgileri	281.411,52

Yiyecek	Tüketim raporları, teslim fişleri	475.312,50
İçecek	Tüketim raporları, teslim fişleri	288.668,98
Temizlik Malzemeleri	Tüketim raporları, teslim fişleri	26.594,26
Kırtasiye ve Basılı Formlar	Tüketim raporları, teslim fişleri	6.756,06
Kimyasal Malzemeler	Tüketim raporları, teslim fişleri	12.803,03
Buket Malzemeler	Tüketim raporları, teslim fişleri	4.530,30
LPG	Litre.saati	48.000,00
Taşıt Akaryakıt	Benzin fişleri	16.001,82
Servis Malzemeleri	Tüketim raporları, teslim fişleri	1.516,67
Bakım-Onarım	Büyük defter	7.090,91
Yedek Parça	Tüketim raporları, teslim fişleri	4.924,24
Elektrik Malzemeleri	Tüketim raporları, teslim fişleri	9.651,52
Sıhhi Tesisat Malzemeleri	Tüketim raporları, teslim fişleri	3.348,48
Misafir Ağırılama	Otel içi fişler	10.636,36
TOPLAM		2.304.998,37

İşletme giderlerinin veya belirtilen kaynakların, bölümlere göre dağıtımını aşağıdaki gibidir (Tablo 5)

Tablo 5a: Giderlerin Dağıtımı

Bölmeler	Personel Ücretleri	Personel Yiyecek	Personel Taşıma	Elektrik	Su (Şebeke)	Personel Su	Peyzaj ve Havuz, Çamaşırhane*	İletişim	LPG	Amortisman	Yiyecek	İçecek	Kırtasiye ve Basılı Formlar	Temizlik Malzemesi	Kimyasal Malzeme	Yedek Parça	Buket Malzemeler	Taşıt Akaryakıt	Servis Malzemesi	Bakım-Onarım	Elektrik Malzemesi	Sihhi Tesisat	Misafir Ağırlama	Toplam		
Ön Büro	67.553,44	2.908,46	1.972,87	129,89		95,96		921,81		836,26			675,61							354,55	241,29				75.690,14	
Kat Hizmetleri	120.240,00	8.949,11	6.070,38	27.276,75	5.007,68	295,26				202.981,13			337,8	5.318,86		2.092,80	4.530,30				3.233,26	837,13			387.170,46	
Mutfak	134.803,95	5.593,20	3.793,99	779,34	312,98	184,54			4.800,00	7.870,71	475.312,50		67,56			246,21				2.127,27	965,15	167,43			637.024,83	
Bulaşıkhanesi	29.733,77	1.789,82	1.214,08	346,37	938,94	59,05				430,43			67,56	10.637,70		590,91					482,58	334,85			46.626,06	
Servis (restoran ve barlar)	178.262,79	11.186,39	7.587,98	151,54		369,09				17.053,21		288.668,98	67,56			246,21			1.516,67		965,15				506.075,56	
Çamaşırhane	27.589,95	1.789,82	1.214,08	649,45		59,05	9.425,00		43.200,00	5.560,30			67,56	10.637,70	5.121,21	640,16				1.418,18	965,14	1.506,81			109.844,44	
Animasyon	58.721,86	1.789,82	1.214,08	865,93		59,05				5.121,21			67,56							1.772,73	1.447,73				71.059,97	
Teknik Servis	83.608,74	3.579,65	2.428,15	519,56		118,11		85,09		2.898,23			135,12			246,21					144,77				93.763,63	
Güvenlik	64.500,85	2.237,28	1.517,60	0		73,82				4.925,98			135,12												73.390,62	
Park-Bahçe	37.609,95	2.237,28	1.517,60	216,48		73,82	2.166,67			1.276,36			135,12			123,11		1.918,48			482,58	334,85			48.092,29	
Hamam-Sauna	4.031,30	223,73	151,76	21,65		7,38				1.003,52			67,56			246,21									5.753,11	
Ana Depo	13.026,00	671,18	455,27	1.082,41		22,14				10.035,16			270,25												25.562,42	
Havuz				129,89						3.163,88					7.681,82	492,42						241,29	167,43			11.876,72
Plaj				32,47																					32,47	
Genel Bina				519,55						14.757,59															15.277,14	
Lojman Gider										1.213,33												482,58			1.695,92	
TOPLAM	819.682,60	42.955,74	29.137,84	32.721,28	6.259,60	1.417,27	11.591,67	1.006,90	48.000,00	279.127,30	475.312,50	288.668,98	2.094,38	26.594,26	12.803,03	4.924,24	4.530,30	1.918,48	1.516,67	5.672,73	9.651,52	3.348,50			2.108.935,78	

Tablo 5b: Giderlerin Dağıtımı

Bölmeler	Personel Ücretleri	Personel Yiyecek	Personel Taşıma	Elektrik	Su (Şebeke)	Personel Su	Peyzaj ve Havuz, Çamaşırhane*	İletişim	LPG	Amortisman	YİYECEK	İÇECEK	Kırtasiye ve Basılı Formlar	Temizlik Malzemesi	Kimyasal Malzeme	Yedek Parça	Buket Malzemeler	Taşıt Akaryakıt	Servis Malzemesi	Bakım-Onarım	Elektrik Malzemesi	Sihhi Tesisat	Misafir Ağırlama	Toplam	
Satış-Pazarlama	27.007,40	671,18	455,28	108,24		22,14		3.882,09		245,96			810,73						4.353,03					3.722,73	41.278,78
Yönetim	48.119,30	1.118,64	758,8	216,48		36,91		2.439,25		1.065,83			675,61						5.377,27					6.913,63	66.721,72
Muhasebe	38.332,33	1.566,09	1.062,32	69,27		51,67		92,18		655,89			2.499,74						1.024,24		709,09				46.062,83
İnsan Kaynakları	21.414,84	671,18	455,28	77,93		22,14		121,96		163,97			337,8								354,55				23.619,65
Satın Alma	11.790,98	447,46	303,52	32,47		14,76		1.616,71		152,57			337,8						3.328,79		354,55				18.379,61
TOPLAM	146.664,84	4.474,56	3.035,19	504,4		147,63		8.152,19		2.284,22			4.661,68					14.083,33		1.418,18			10.636,36		196.062,59

Giderlerin genel dağıtımından sonra, teknik servis, lojman giderleri ve çamaşırhane bölümünün giderlerini hizmet maliyetinin oluşmasında direkt etkili olduklarından dolayı ilgili bölümlere dağıtma ihtiyacı ortaya çıkmaktadır.

Tablo 6: Teknik Servis, Lojman ve Çamaşırhane Giderlerinin Hizmet Birimlerine Yüklenmesi

Bölümler	Giderler Toplamı (TL)	Teknik Servis (bakım Onarım Kartları) (TL)	Çamaşırhane (Parça Sayısı) (TL)	Lojman (Personel Sayısı) (TL)	Dağıtım Sonrası Toplam(TL)
Ön Büro	75.690,14	1.875,27			77.565,41
Kat Hizmetleri	387.170,46	28.129,09	102.877,73		518.177,28
Mutfak	637.024,83	5.625,82		1.352,65	644.003,29
Bulaşikhane	46.626,06	11.251,64		601,18	58.478,87
Servis (restoran ve barlar)	506.075,56	937,64	25.719,43	2.555,00	535.287,63
Çamaşırhane	109.844,44	18.752,73			
Animasyon	71.059,97	10.314,00			81.373,97
Teknik Servis	93.763,63	937,64			937,64
Park-Bahçe	48.092,29	937,64			49.029,93
Hamam-Sauna	5.753,11	937,64			6.690,74
Havuz	11.876,72	4.688,18			16.564,90
Plaj	32,47	0,00			32,47
Genel Bina	15.277,14	1.875,27			17.152,42
Lojman Gider	1.695,91	2.812,91			
TOPLAM	2.108.935,78	89.075,45	128.597,16	4.508,82	2.005.294,55

Tablo 7: Teknik Servis, Lojman ve Çamaşırhane Giderlerinin İdari Birimlerine Yüklenmesi

Bölümler	Giderler Toplamı (TL)	Teknik Servis (bakım Onarım Kartları) (TL)	Çamaşırhane (Parça Sayısı) (TL)	Lojman (Personel Sayısı) (TL)	Dağıtım Sonrası Toplam (TL)
Satış-Pazarlama	41.278,78	0,00			41.278,78
Yönetim	66.721,72	937,64			67.659,35
Muhasebe	46.062,83	937,64			47.000,47
Ana Depo	25.562,42	2.812,91			28.375,33
İnsan Kaynakları	23.619,66				23.619,66
Güvenlik	73.390,62				73.390,62
Satın Alma	18.379,61				18.379,61
TOPLAM	295.015,63	4.688,18			299.703,82

2.3.4. Kaynakların Faaliyetlere Yüklenmesi ve Faaliyet Maliyetlerinin Hesaplanması

1- Önbüro Faaliyet Merkezi Maliyetinin Hesaplanması

Önbüro bölümünde kaynakların faaliyetlere yüklenmesinde, bir birim işlem için harcanan zaman temel alınmaktadır ve harcanan zaman azaldıkça, bekleme süreleri azalacağından dolayı, müşteri memnuniyeti de artacaktır. Önbüroda işlemlerin zamanında yapılması (TZÜ), çalışanlara sürekli eğitim verilmesi, TZÜ ve toplam kalitenin yükseltilmesi, müşteri ihtiyaçlarının karşılanması ve diğer bölümlerle etkili koordinasyonla müşteri memnuniyetinin maksimize edilmesini sağlamaktadır.

Önbüro faaliyetleri incelendiğinde, faaliyetlerin direkt olarak müşteriye ve hizmete değer katan faaliyetler olduğu görülmektedir. Rezervasyon alınması ve işlemlerinin yapılması faaliyetinde, kişi ve grup

rezervasyonları için harcanan zamanın ölçülememesi; günlük doluluk ve gelir raporlarının hazırlanması faaliyetinde harcanan zamanın kişi ve gruplara bağlı olarak değişmemesi; müşterilerin ve eşyalarının odalara yerleştirilmesi faaliyetinde harcanan zamanının ölçülememesinden dolayı bu faaliyetlerin maliyetine sadece, faaliyetleri yerine getiren kişilerin ücretleri, taşıma gideri ve yiyecek gideri yüklenmiştir. Faaliyetlerin maliyeti incelendiğinde, müşteri şikayetlerinin işletmeye artı bir maliyeti vardır. Bu nedenle işletmenin, kaliteli hizmete önem vererek, müşteri ihtiyaç ve beklentilerini hızlı bir şekilde karşılayabilmesi için bu faaliyete harcanan zamanı kısaltabilir ve maliyetini azaltabilir.

Tablo 8: Önbüro Faaliyetlerinin Maliyetlerinin Hesaplanması

Faaliyetler	İşlem Sayısı (kişi)	İşlem Süresi (saniye)	Toplam İşlem Süresi	Faaliyet Oranı (%)	Faaliyetin Maliyeti (TL)
Rezervasyon alınması ve işlemlerinin yapılması	-	-	-	-	11.895,45
Müşterilerin otele kayıt işlemleri	2.208	120	264.960	31,85	16.436,76
Otel çıkış işlemleri, fatura ve tahsili	980	360	352.800	42,41	21.885,90
Müşteri ve çalışanlara telefon hizmeti vermek	2.208	15	33.120	3,98	2.054,59
Müşteri ile ilgili sorunların, şikayetlerin, beklentilerin dinlenmesi veya çözümüne yardım etmek (Aylık toplam müşterinin %20'nin işletmeden beklenti ve şikayetleri olduğu öngörülmüştür)	441,6	360	158.976	19,11	9.862,06
Müşterilerin karşılanması	2.208	10	2.080	2,65	1.369,73
Günlük doluluk ve gelir raporlarının hazırlanması	-	-	-	-	6.418,67
Müşterilerin ve eşyalarının odalara yerleştirilmesi	-	-	-	-	7.638,25
Önbüro Faaliyet Merkezi Maliyeti	10.253,6	865	831,936	100	77.565,41

2-Kat Hizmetleri Faaliyet Merkezi Maliyetinin Hesaplanması

Kat hizmetleri faaliyetlerinde yer alan genel alanların temizliği kat hizmetlerine bağlı meydancılar tarafından yerine getirilmektedir. Ancak meydancıların faaliyet maliyetlerinin faaliyet sürücüsü farklı olduğundan dolayı ayrı bir faaliyet merkezi olarak ele alınması gerekmektedir.

Kat hizmetlerinde oda temizliği faaliyetinde çalışan 24 kişi vardır ve 1 oda, 1 kişi tarafından 20 dakikada temizlenmek durumundadır. Buna göre 350 odanın standart toplam temizleme süresi 7000 dakikadır. Odaların kontrolü faaliyetini ise 3 kişi yerine getirmektedir ve 1 odanın standart kontrol süresi 3 dakikadır. Standart toplam oda kontrol süresi ise 1.050 dakikadır.

Standart süreye göre dolu ve boş odaların temizlenmesi faaliyetinde, maliyet 308.466,14 TL dir. Ancak çalışan kişi sayısı ve çalışma süreleri dikkate alınarak faaliyetin maliyeti hesaplandığında, maliyet 330.597,36 TL olacaktır. Bu durumda örnek işletmede bu faaliyetin gerçekleşmesi sırasında 4.520 dakikalık bir boşa geçen zaman ortaya çıkacaktır. Bu da işletmenin bu faaliyet için fazla personel çalıştırmasından kaynaklanmaktadır. Dolu ve boş odaların temizliği faaliyeti maliyetinin fazla olmasından dolayı da, kontrol ve raporlama faaliyetlerinin maliyetlerinde bir azalma göze çarpmaktadır ki bu da yanlış kararlar almaya neden olabilir. Çünkü standart süreye yaklaşılması halinde, kontrol ve raporlama için katlanılan maliyetin daha yüksek olduğu görülmektedir. Sonuç itibari ile yönetsel olarak kontrol ve denetimin yapılmaması oda temizliğinde standardın yakalanması halinde işçi sayısında bir azalma, bununla birlikte oda kontrolü ve rapor hazırlama faaliyetlerini gerçekleştirmekte olan yönetimin maliyetini de azalacaktır.

Tablo 9: Kat Hizmetleri Faaliyetlerinin Maliyetlerinin Hesaplanması (%100 doluluk)

Faaliyetler	Oda Sayısı	Standart Temizleme Süresi (dakika)	Faaliyet Oranı (%)	Faaliyetin Maliyeti (TL)
Dolu ve boş odaların temizliği ve düzenlenmesi	350	7.000	82,94	308.466,14
Odaların kontrolü	350	1.050	12,44	46.269,92
Odaların durumu ile ilgili rapor hazırlamak ve ilgili birimlere bilgi vermek		390	4,62	17.185,97
Çamaşırhane Maliyeti				102.877,73
Kat Hizmetleri Faaliyet Merkezi Maliyeti		8.440	100	474.799,76

Tablo 10: Gerçekleşen Kat Hizmetlerinin Faaliyetlerinin Maliyeti (%70 doluluk)

Faaliyetler	Çalışan Eleman	Çalışma Saati (dakika)	Fiili Çalışma(dakika)	Faaliyet Oranı (%)	Faaliyetin Maliyeti	Boşa Geçen Zaman	Boşa Geçen Zaman Maliyeti
Dolu ve boş odaların temizliği ve düzenlenmesi	24	480	11.520	88,89	330.597,36	4520	22.131,22
Odaların kontrolü	3	480	1.050	8,10	30.132,57	0	rapor hazırlama
Odaların durumu ile ilgili rapor hazırlamak ve ilgili birimlere bilgi vermek			390	3,01	11.192,10	0	
TOPLAM			12.960	100	91.571,05		

Meydan Temizliği Faaliyet Merkezi

Kat hizmetlerine bağlı olarak çalışan toplam 10 meydancı vardır ve bu kişiler işletmenin aşağıda belirtildiği gibi, restoran temizliği, plaj temizliği, havuz alanı temizliği, genel bina ve alanların temizliği faaliyetlerini yerine getirmektedirler.

Tablo 11: Meydan Temizliği Faaliyetlerinin Maliyetlerinin Hesaplanması

Faaliyetler	Çalışılan Süre (saat)	Kişi sayısı	Toplam Çalışılan Süre (saat)	Faaliyet Oranı (%)	Faaliyetin Maliyeti (TL)
Restoran temizliği	2,5	2	5	6	2.711,10
Plaj temizliği ve hazırlığı	1,5	1	1,5	2	813,33
Havuz alanı temizliği	0,5	1	0,5	1	271,11
Genel bina ve alan temizliği	7,3	10	73,00	91	39.581,99
TOPLAM			80,00	100	43.377,53

3- Mutfak Hizmetleri Faaliyet Merkezi Maliyetinin Hesaplanması

Mutfak hizmetlerinde yiyeceklerin hazırlanması faaliyetinde; sabah kahvaltısında 2 kişi gece toplam 16 işçilik saati, öğle yemeğinde 10 kişi toplam 40 işçilik saati, akşam yemeğinde 15 kişi toplam 90 işçilik saati, çay saati için ise 2 kişi toplam 2 işçilik saati çalışmaktadır.

Açık büfenin hazırlanmasında, sabah kahvaltısı ve masaların hazırlanması için 2 kişi toplam 3 işçilik saati, öğle yemeği için 4 kişi toplam 2 işçilik saati, akşam yemeği için ise 4 kişi toplam 2 işçilik saati çalışmaktadır.

Açık büfenin kaldırılmasında, sabah kahvaltısı için 7 kişi toplam 3,5 işçilik saati, öğle yemeğinde 4 kişi toplam 2 işçilik saati, akşam yemeğinde ise yine 4 kişi toplam 2 işçilik saati çalışmaktadır.

Açık büfenin hazırlanması ve kaldırılmasındaki işçilik oranlarında ve maliyetlerinde aşçıbaşı gibi yüksek işçilik maliyeti olanlar da aynı faaliyetler içerisinde dağıtımı yapılmıştır. Burada yapılması gereken maliyetleri etkileyebilecek yüksek ücretlilerin, büfelerin hazırlanması ve kaldırılmasında verilecek ağırlığın ayrıca tespit edilmesi gerekmektedir.

a) Yiyeceklerin Hazırlanması Faaliyet Maliyetinin Hesaplanması

Yiyeceklerin hazırlanması faaliyetinin maliyeti ile ilgili hesaplamalar tablo 12’de verilmiştir.

Tablo 12: Yiyeceklerin Hazırlanması Faaliyet Maliyetinin Hesaplanması

Faaliyetler	Çalışılan Saat	Çalışan kişi	Toplam Çalışılan Süre	Faaliyet Oranı(%)	Faaliyetin Maliyeti (TL)
Sabah kahvaltısı	8	3	24	14,37	90.893,77
Öğle yemeği	4	11	44	26,35	166.638,58
Akşam yemeği	6	16	96	57,49	363.575,08
Çay saati	1	3	3	1,80	11.361,72
TOPLAM			167	100	632.469,15

b) Açık Büfenin Hazırlanması Faaliyeti Maliyetinin Hesaplanması

Sabah kahvaltısı, öğle yemeği ve akşam yemeği açık büfelerinin hazırlanmasına ait hesaplamalar tablo 13’de verilmiştir.

Tablo 13: Açık Büfenin Hazırlanması Faaliyeti Maliyetinin Hesaplanması

Faaliyetler	Çalışılan Saat	Çalışan kişi	Toplam Çalışılan Süre	Faaliyet Oranı(%)	Faaliyetin Maliyeti (TL)
Sabah kahvaltısı	1,5	2	3	42,86	2.386,37
Öğle yemeği	0,5	4	2	28,57	1.590,92
Akşam yemeği	0,5	4	2	28,57	1.590,92
Toplam			7	100	5.568,21

c) Açık Büfenin Kaldırılması Faaliyeti Maliyetinin Hesaplanması

Tablo 14’de açık büfenin kaldırılması faaliyetinin maliyetine ait hesaplamalar verilmiştir

Tablo 14: Açık Büfenin Kaldırılması Faaliyeti Maliyetinin Hesaplanması

Faaliyetler	Çalışılan Saat	Çalışan kişi	Toplam Çalışılan Süre	Faaliyet Oranı(%)	Faaliyetin Maliyeti (TL)
Sabah kahvaltısı	1,5	7	3,5	46,67	2.784,10
Öğle yemeği	0,5	4	2	26,67	1.590,92
Akşam yemeği	0,5	4	2	28,67	1.590,92
TOPLAM			7,5	100	5.965,94

Mutfak Hizmetleri Faaliyet Merkezi Maliyeti	644.003,29
--	-------------------

4- Servis Hizmetleri Faaliyet Merkezi Maliyetinin Hesaplanması

Servis hizmetlerinde masaların hazırlanması faaliyetinde, öğle yemeğinde 4 kişi toplam 4 işçilik saati, akşam yemeğinde yine 4 kişi toplam 4 işçilik saati çalışmaktadır.

Servis hizmetlerinde masaların hazırlanması ile ilgili faaliyetin maliyetinin hesaplanmasına ait bilgiler tablo 15’teki gibidir.

Tablo 15: Masaların Hazırlanması Faaliyeti Maliyetinin Hesaplanması

Masaların hazırlanması	Çalışılan Saat	Çalışan Kişi	Toplam Çalışılan Süre (dakika)	Faaliyet Oran (%)	Faaliyetin Maliyeti (TL)
Öğle yemeği	1	4	240	5,32	11.762,47
Akşam yemeği	1	4	240	5,32	11.762,47
TOPLAM					23.524,94

Yıkamadan sonra servis malzemelerinin kurulanması ve yerleştirilmesi faaliyetinde, çatal, kaşık, ve bıçakların kurulanmasında 2 kişi çalışmakta ve birim başına 5 saniyede faaliyeti yerine getirmektedirler. Bardakların kurulanmasında ise 2 kişi çalışmakta ve birim başına 7 saniyede faaliyeti yerine getirmektedirler.

Tablo 16: Servis Malzemelerinin Kurulanması ve Yerleştirilmesi Faaliyetleri Maliyetinin Hesaplanması

Faaliyetler	Parça Sayısı	Günlük Müşteri	Toplam Parça Sayısı	Birim Süre(saniye)	Toplam Süre (dakika)	Çalışan Kişi Sayısı	Çalışılan Toplam Süre (dakika)	Faaliyet oranı (%)	Faaliyetin Maliyeti (TL)
Çatal, kaşık ve bıçakların kurulanması ve yerleştirilmesi	18	552	9.936	5	828	2	414	9,19	20.290,26
Bardakların kurulanması ve yerleştirilmesi	6	552	3.312	7	386,4	2	193,2	4,29	9.468,79
TOPLAM									29.759,05

Servisin kaldırılması faaliyetinde 10 kişi, toplam 2,5 işçilik saati çalışmaktadır. Tablo 17’de servis kaldırılması faaliyeti maliyetinin hesaplanması verilmiştir.

Tablo 17: Servisin Kaldırılması Faaliyeti Maliyetinin Hesaplanması

Faaliyet	Çalışan Kişi Sayısı	Çalışılan Süre(dakika)	Toplam Çalışılan Süre(dakika)	Faaliyetin Oranı	Faaliyetin Maliyeti (TL)
Servisin Kaldırılması	10	150	1500	33,28	73.515,45

Siparişin alınması ve verilmesi faaliyeti barlarda yerine getirilmektedir ve 4 barda toplam 4 kişi ve 32 işçilik saati çalışmaktadırlar.

Tablo 18: Servisin Alınması ve Verilmesi Faaliyeti Maliyetinin Hesaplanması

Faaliyet	Çalışan Kişi Sayısı	Çalışılan Süre(saatt)	Toplam Çalışılan Süre (dakika)	Faaliyetin Oranı(%)	Faaliyetin Maliyeti (TL)
Siparişin alınması ve verilmesi	4	8	1920	42,60	94.099,77

Servis Hizmetleri Faaliyet Merkezi Maliyeti
--

535.287,63

5- Bulaşıkhaneye Hizmetleri Faaliyet Merkezi Maliyetinin Hesaplanması

Bulaşıkhaneye hizmetlerinde gerçekleşen faaliyetlerin maliyetlerine ait hesaplamalar tablo 19'da verilmiştir.

Tablo 19: Bulaşıkhaneye Hizmetleri Faaliyet Merkezinin Maliyetinin Hesaplanması

Faaliyetler	Günlük Kap Sayısı	Müşteri Sayısı	Toplam Kap Sayısı	Faaliyetin Süresi (saniye)	Toplam Faaliyetin Süresi(dakika)	Faaliyet Oranı(%)	Faaliyetin Maliyeti (TL)
Servis takımlarının yıkamaya hazır hale getirilmesi (çöpe dökme, sudan geçirme)	11	552	6.072	8	809,6	28,50	16.665,90
Servis malzemelerinin boyutuna göre ayrılması	11	552	9.384	3	469,2	16,52	9.658,65
Makinalara yerleştirilmesi	17	552	9.384	2	312,8	11,01	6.439,10
Kazanların yıkanması					720	25,34	14.821,45
Tüm mutfak malzemelerinin porselen, cam, paslanmaz çelik ve diğer yiyecek- içecek malzemelerinin depolanması			9.384	3	469,2	16,52	9.658,65
Yemek öncesinde büfelerde kullanılacak ısıtıcıları, soğutucuları, hazır hale getirmek ve servis sırasında kontrol edilmesi					60	2,11	1.235,12
TOPLAM						100	54.478,87

2.3.5. Faaliyet Maliyetlerinin Hizmet Birimine Yüklenmesi

Faaliyet maliyetlerinin maliyet sürücülerine göre yüklenmesi aşağıdaki gibidir.

Tablo 20: Faaliyet Maliyetlerinin Hizmet Birimine Yüklenmesi

Faaliyet Merkezi	Faaliyetin Maliyeti	Maliyet Sürücüsü	Birim Hizmet Maliyeti
Önbüro	77.565,41	Kalan Müşteri Sayısı:2.208	35,13 TL/Kişi
Kat Hizmetleri	474.799,76	Oda Sayısı:7.350	64,60 TL/Oda
Meydan	43.377,52	Çalışma saati:2.400	18,07 TL/Saat
Mutfak	644.003,29	Geceleme Sayısı:16.560	38,89 TL/Geceleme
Servis	535.287,63	Geceleme Sayısı:16.560	32,32 TL/Geceleme
Bulaşıkhaneye	58.478,87	Kap Sayısı:745.200	0,078 TL/Kap
Hamam-Sauna	6.690,74	Geceleme Sayısı:16.560	0,40 TL/Geceleme
Animasyon	81.373,97	Geceleme Sayısı:16.560	4,91 TL/Geceleme
Havuz-Plaj	16.597,37	Geceleme Sayısı:16.560	1,00 TL/Geceleme
Park-Bahçe	49.029,93	Çalışma Saati:2.400	20,43 TL/Saat
Genel Bina	17.152,42	Geceleme Sayısı:16.560	10,40 TL/Geceleme
Teknik Servis	937,64	Geceleme Sayısı:16.560	0,06 TL/ Geceleme
TOPLAM	2.005.294,56		226,29

İşletmenin toplam hizmet maliyeti 2.005.294,56 TL, birim hizmet maliyeti 226,29 TL'dir. Ancak işletmenin "toplam maliyeti, 2.304.988,38 TL"dir. Toplam maliyetin içinde yönetim, güvenlik, satın alma, muhasebe, ana depo, pazarlama ve insan kaynakları ile ilgili giderler de mevcuttur. Bu giderler, geceleme sayısı esas alınarak maliyet nesnesine yüklenecektir.

Tablo 21: Hizmet Dışı Dağıtılmayan Giderler

Giderler	Tutar (TL)
Satış-Pazarlama	41.278,78
Yönetim	67.659,35
Muhasebe	47.000,47
Ana depo	28.375,33
İnsan Kaynakları	23.619,66
Güvenlik	73.390,62
Satın Alma	18.379,61
TOPLAM	299.703,82
Birim Gider	299.703,82/16.560=18,10

FTM'ye göre toplam birim maliyet= 226,29+18,10=244,39 TL

Geleneksel maliyet yöntemine göre toplam birim maliyet=2.304.988,38/16.560 =139,19 TL'dir

Tablo 22: FTM ve Geleneksel Maliyet Yöntemine Göre Toplam Birim Maliyet

Yöntem	Toplam Birim Maliyet (TL)
FTM	244,39
Geleneksel Maliyet	139,19

FTM yöntemine göre birim maliyet geleneksel maliyet yöntemine göre hesaplanan birim maliyetten daha yüksek çıkmıştır. Çünkü FTM yönteminde her faaliyetin maliyeti ayrı olarak hesaplanmış ve farklı maliyet sürücülerini kullanılmıştır. Bu durumda gerçek maliyet daha yüksektir.

İşletme, %70 doluluk oranına göre maliyet hesaplamasına rağmen çalıştırdığı personel %100 doluluk oranına göredir. Burada işletmenin amacı karşılaşılabilecek herhangi bir sapmada, hizmetin zamanında ve kaliteli yapılabilmesi için herhangi bir risk almak istememesinden kaynaklanmaktadır. Örneğin, kat hizmetleri maliyeti incelendiğinde, boşa geçen zamanın ortaya çıkmasının nedeni, doluluk oranını %70, ancak çalışan personel sayısını ise 350 odaya göre esas almasındandır.

Önbüro faaliyetlerinde işlem sayısının geceleme sayısı ile doğru orantılı olmaması, bu faaliyetlerin maliyetinin hesaplanmasında, yine geleneksel maliyete göre farklılık göstermektedir. Örneğin müşterilerin odaya kayıt işlemleri her bir müşteri için bir kez yapıldığı halde, geleneksel maliyetlemede faaliyetler dikkate alınmadan önbüroda gerçekleşen maliyet toplamı tek bir maliyet sürücüsüne yüklenerek birim maliyet hesaplanmaktadır. Dolayısıyla önbüroda gerçekleşen faaliyetlerin hizmet maliyetine ne kadar etkisi olduğu hesaplanamamaktadır. İşletme FTM yöntemi uygulayarak faaliyetlerin maliyetini hesaplamakta böylece, hangi faaliyetin işletmeye olumlu/olumsuz etkisini olduğunu, faaliyetlerin ve çalışanların performansını doğru bir şekilde belirleyebilmektedir. Nitekim, önbüro faaliyetleri incelendiğinde de müşteri şikayetlerinin bölüm maliyetleri içinde önemli olduğu göze çarpmaktadır. Bunun sonucunda işletme bu maliyetleri azaltmak ve kaliteli hizmet vermek adına çalışma yapma ihtiyacı duyacaktır. Diğer yandan işletme verilen hizmet faaliyetlerinin performansını artırmak için, faaliyetlerin maliyetini inceleyerek çalışanlarını eğitebilir, yeni eleman alabilir veya faaliyetin gerçekleşmesinde olumsuz katkısı var ise eleman çıkarabilir.

Sonuç olarak işletme, ulaşmak istediği hedef maliyete, faaliyetlerini inceleyerek, tam zamanında üretim ve kalite çalışmaları yaparak ulaşması mümkündür ve bu şekilde maliyetlerini azaltabileceği gibi müşteri memnuniyetini de sağlayabilmektedir.

SONUÇ

İşletmelerin hızla değişen müşteri ihtiyaçlarına cevap verebilmesi, küresel rekabet ortamında varlıklarını devam ettirebilmesi ve kar elde edebilmesi için, müşteri ve pazar üzerinde yoğunlaşmalarını gerekli hale getirmiştir. Özellikle ürün yaşam döneminin kısalması, düşük maliyetli ve yüksek kaliteli ürünleri pazara hızlı şekilde ulaştırmanın önemini artırmıştır. Ürün yaşam döneminin kısalması, kalitenin artırılarak hata ve israfların önlenmesi, değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması veya azaltılması, müşteri ve pazar

odaklı olma, işletmeleri maliyet ve yönetim muhasebesi alanında ortaya çıkan yeni yöntemlerden yararlanmalarını zorunlu hale getirmiştir. Söz konusu yöntemler, işletmelerin doğru ürün veya hizmet maliyetleri hesaplamasını, işletme için doğru kararlar alabilmesini, işletme performansını değerlendirmesini ve etkin kaynak kullanımını amaçlamaktadır.

FTM yöntemini uygulamak için, bir sistem kurulması gerekliliği kaçınılmazdır. Çünkü, FTM yönteminde kullanılan ölçütler ilişkilendirilen bölümlerde faaliyeti gerçekleştiren ve faaliyetleri kontrol eden personelin işlemleri belirlenen sürelerde yapma gerekliliği sözkonusudur. Bu da işletmeye zamanında ve kaliteli bir hizmeti gerçekleştirme olanağı yaratmaktadır. Dolayısıyla ile FTM, hedef maliyetlere ulaşırken tam zamanında hizmetin sunulması ve buna bağlı olarak da kaliteyi artıran bir işletim sistemi olarak görülmektedir.

FTM yöntemi her sektörde uygulanabilmektedir. Yöntemin uygulanabilir olması için, faaliyetlerin belirlenmesi ve ölçülendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla konaklama işletmelerinde de faaliyetlerin düzgün şekilde belirlenmesi ve ölçülmesi sonucunda yöntem rahatlıkla uygulanabilmektedir.

FTM, gerçekleşen faaliyet için katlanılan maliyeti direkt olarak ortaya koymaktadır. Aynı zamanda da hedeflenen maliyete yaklaşılmasında maliyetlerin nerede ve hangi faaliyette kaliteyi etkilemeden azaltılması gerektiği konusunda, yöneticilere en doğru kararı aldıracak bilgileri sağlamaktadır.

Konaklama işletmelerinde gerçekleştirilen birtakım faaliyetlerde, örneğin müşteri şikayetlerinin çözümlenmesi için harcanan zamanın ölçülebilirliği tam olarak mümkün olmamaktadır. Bu da, şikayetlerle ilgili verilen hizmetin maliyetini belirlemede sapmaların olasılığını yükseltir. Ancak, önemli olan verilen hizmetin kalitesi ve müşteri memnuniyetidir.

FTM yönteminin iyi bir şekilde uygulanabilmesi için faaliyetlerin açık ve net bir şekilde tanımlanması gerekmektedir ve hepsinin standart zamanlarının ortaya konması ve kontrol edilmesi ile kalitenin artırılması sağlanır.

Konaklama işletmelerinde müşterilerin beklentilerine cevap verebilecek ve işletmeye çok fazla ek maliyet getirmeyecek bu yenilikler işletmeye uzun vadede daha yüksek kar marjı sağlayacak ve hedeflenen maliyetlere bu vadelerde yakalama şansı daha da artacaktır.

Konaklama işletmelerinde talebin esnek olması, müşteri ihtiyaçlarına anında cevap verme gerekliliğinin olması, mamul üreten işletmelere göre maliyet hesaplamalarının da daha esnek olmasını gerektirmektedir. Bu da faaliyetlerin net olarak belirlenmesini zorunlu kılmaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi ve diğer yaklaşımların gelişimi incelendiğinde teknolojik gelişmelerin etkili olduğu ifade edilmektedir. Ancak, konaklama işletmelerinde teknoloji, mamul üreten işletmelere göre yoğun kullanılmamasına rağmen yani emek-yoğun işletmeler olmasına rağmen söz konusu yöntemlerin gerçek maliyetlerini hesaplamak için, doğru kararlar alabilmek ve rekabet edebilmek için uygulanması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Konaklama işletmelerinde değişen teknoloji yerine, değişen müşteri beklentileri yani müşteri odaklı bir hizmet sistemi gerçekleştirmek bunun için de çalışan kalitesinin en üst seviyelere çıkartılması gereklidir. Yani eğitilmiş personel ve bunun sonucunda müşteri memnuniyetini sağlamak konaklama işletmelerinde temel ilke olmak zorundadır.

KAYNAKÇA

- Agrawal, Surendra ve diğ., (1998) "Cost management system: an operational overview", *Managerial Finance*, Vol. 24 No. 1, s. 60-78.
- Alsoboa, S. Sliman ve diğ., (2015) "The Impact of Usage of Strategic Decision Making Techniques on Jordanian Hotels' Performance", *International Journal of Applied Science and Technology*, Vol. 5, No. 1, February, s. 154-165.
- Ardiansyah, Garry, Billy ve diğ., (2017) "Measuring customer profitability through time-driven activity-based costing: a case study at hotel x Jogjakarta", *The 17th Annual Conference Of The Asian Academic Accounting Association (2016 Foura Conference) Book Series:SHS Web of Conferences*, Volume: 34, s. 1-6.
- Babad, Yair M. ve Bala V. Balachandran, (1993) "Cost Driver Optimization in Activity-Based Costing", *The Accounting Review*, Vol:68, Iss:3, July, s.563-575.
- Basuki, Bas ve Mertzha Dwiputri Riediansyaf, (2014) "The Application of Time-Driven Activity Based Costing In the Hospitality Industry: An Exploratory Case Study", *Journal of Applied Management Accounting Research*, Volume:12, Issue:1, s. 27-54.
- Bekçioğlu Selim ve Çağrı Köroğlu,. (2012) "Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi Ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama", *Muhasebe ve Denetime Bakışı*, Eylül, s. 1-24.
- Brignall, Stan (1997) "A contingent rationale for cost system design in services", *Management Accounting Research*, 8, s. 325-346.
- Cagwin, Douglas ve Marinus Bouwman, (2002) "The association between activity-based costing and improvement in financial performance", *Management Accounting Research*, Volume 13, Issue 1, March, s 1-39.
- Chenhall, H. Robert ve Kim Langfield,-Smith, (1999) "The implementation of innovative mangement accounting systems", *Australian Accounting Review*, Vol:9, Iss:3, November, s. 37-46.
- CIMA Global (2001) – "Activity based management – An overview", *Technical briefing*.
- Cohen, S. Ve diğ., (2005) "ABC: adopters, supporters, deniers and unawares", *Managerial Auditing Journal*, 20(8/9), s. 981-1000.
- Cokins, Gary (1996) *Activity Based Cost Management*, The McGraw-Hill Companies, Inc, United States of America.
- Cooper, Robin ve Robert Kaplan, (1991) "Profit priorities from activity-based costing". *Harvard Business Review*, May-June, 69(3) s. 130-135.
- Dalci, Ilhan ve diğ., (2010) "Customer profitability analysis with time-driven activity-based costing: a case study in a hotel", *International Journal Of Contemporary Hospitality Management* Volume:22, Issue:4-5, s. 609-637.
- Diavastis, Ioannis ve diğ., (2016) "The interaction effect of accounting in formation systems user satisfaction and Activity-Based Costing use on hotel financial performance: Evidence from Greece", *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 15, No. 4, s. 757-784.
- El-Deeb, M. S. ve diğ., (2011) "Activity Based Costing (ABC) As An Approach To Optimize Purchasing Performance In Hospitality Industry", *International Journal Of Social Sciences and Humanity Studies*, Vol 3, No 2, s. 319-329.
- Faria, A. R. ve diğ., (2018) "Analyzing customer profitability in hotels using activity based costing", *Tourism& Management Studies*, 14(3), s. 65-74.
- Fathi, Zadollah ve Elham Sadat Mousavi ,Dozdahiri, (2015) "A survey of activity-based costing in hotel industry", *Management Science Letters* 5, s. 855–860.
- Gosselin, Maurice, (2007) *Handbooks of management accounting research* 2, s. 641-671.
- Holjevac, Avelini Ivanka (2003) "A vision of turismandthe hotel industry in the21 stcentury", *International Journal of Hospitality Management*, Vol:22, Iss:2, June, s. 129-134.
- Kaplan, Robert ve Robin Cooper, (1998) *Cost and Effect: Using integrated systems to drive profitability and performance*, Boston: Harvard Business School Press.
- Karcioğlu, R. (2000) *Stratejik Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Aktif Yayınevi, Erzurum.
- Kidwell, A. Linda, ve diğ., (2002) "New management techniques: An international comparison", *The CPA Journal*, Vol:72, Iss:2, February, s. 63.
- Latshaw, A. Craig, Cortese,-Teresa M. Danile, (2002) "Activity based costing: Usage and pitfalls", *Review of Business*, Vol:23, Iss:1, Winter, s.30-32.
- Mashayekhi,Bve Mohammad Ara, (2017) "Activity-Based Costing in the Hospitality Industry: A Case Study in a Hotel", *World Academy of Science, Engineering and Technology International Journal of Social and Tourism Sciences*, Vol:11, No:9, s. 2180-2184.
- Noone, Breffni ve Peter Griffin, (1997) "Yield management and costumer profitability analysis". *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 9(2), s. 75-79.
- Olotu, Ismaila ve Abdul Adamu,(2009) "The Practicability of Activity – Based Costing System in Hospitality Industry" March 30, *Journal of Finance and Accounting Research*, Department of Accounting, Nasarawa State University, Keffi, NasarawaState-Nigeria. Vol. 1(1), s. 36–49.
- Özer, Songül ve Nilgün Bilici, (2017) "Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanabilirliğinin Araştırılması: Van İl Merkezindeki Otel İşletmelerinde Bir Uygulama" *AÇÜ Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi* Yıl: 2017, Cilt: 3, Sayı:2, s. 1-22.

- Patiar, Annup, (2016) "Costs allocation practices: Evidence of hotels in Australia", *Journal of Hospitality and Tourism Management*, vol. 26, s. 1-8.
- Pavlatos, Odysseas ve Ioannis Paggios (2007) "Cost Accounting In Greek Hotel Enterprises: An Empirical Approach Tourismos" ,*An International Multidisciplinary Journal of Tourism*, Volume 2, Number 2, Autumn , s. 39-59.
- Pavlatos, Odysseas ve Ioannis Paggios, (2009) "Activity-Based Costing In The Hospitality Industry: Evidence From Greece", *Journal Of Hospitality&Tourism Research*, Volume:33, Issue:4, s. 511-527.
- Pavlatos, Odysseas, (2011) "The Impact of Strategic Management Accounting and Cost Structure on ABC Systems in Hotels," *Journal of Hospitality Financial Management: Vol. 19 : Iss. 2*, s. 53-76.
- Plowman, Brian (2001) *Activity Based Management: Improving Process and Profitability*, Gower Publishing,
- Raffish, Norm ve Peter B.B. Turney (1991), "Glossary of Activity – Based Management", *Journal of Cost Management*, 5(3), s. 53-63.
- Raffish, Norm, (1991) "How Much Does That Product Really Cost?", *Management Accounting*, Vol:72, Iss:9, March, s. 36-39.
- Sievanen, Matti ve Katia Tornberg, (2002) "Process-based costing: The best of activity-based costing", *AACE International Transactions, CSC*, s. 15.
- Turney B. B. Peter,(1990) "What is the Scope of Activity-Based Costing?", *Journal of Cost Management*, Vol:9, Iss: 4, s. 40-42.
- TUROB, Türkiye Otel İstatistikleri, <http://www.turob.com/tr/istatistikler/turkiye-otel-istatistikleri-9d67c3c> , Erişim Tarihi 20.11.2019.
- TURSAB, Turizm Gelirleri, <https://www.tursab.org.tr/istatistikler-icerik/turizm-geliri>, Erişim Tarihi: 20.11.2019.
- Vazakidis, Athanasios ve Ioannis Karagiannis, (2011) "Activity-based management and traditional costing in tourist enterprises (a hotel implementation model)" *OperResIntJ*, 11, s. 123–147.
- Vij, Madhu,(2012) "A survey of factors influencing cost structures in the Indian hotel sector", *World wide Hospitality and Tourism Themes*, Vol. 4 No. 5, 2012, s. 449-462.
- World Tourism Organization (2018), *UNWTO Tourism Highlights, 2018 Edition*, UNWTO, Madrid.
- Yağcı, Özcan (2003), *Turizm Ekonomisi*, Detay Yayıncılık, Ankara, Eylül
- Zounta, Stella,;Bekiaris, Michail G., (2009), *Cost-based management and decision making in Greek luxury hotels*, https://mpr.ub.uni-muenchen.de/25459/1/MPRA_paper_25459.pdf, Erişim tarihi: 25.11.2019.