

## Otel İşletmeleri İçin Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli Önerisi\*

### An Activity Based Budgeting Model Suggestion For Hotel Enterprises

**Dr. Lütfi Mustafa ŞEN**  
Sakarya Üniversitesi  
Turizm İşletmeciliği Bölümü  
E-posta: lsen@sakarya.edu.tr

**Prof. Dr. Selim Yüksel PAZARÇEVİREN**  
İstanbul Ticaret Üniversitesi  
Ticari Bilimler Fakültesi  
E-posta: spazarceviren@ticaret.edu.tr

**Yrd. Doç. Dr. Burhanettin ZENGİN**  
Sakarya Üniversitesi  
Turizm İşletmeciliği Bölümü  
E-posta: bzengin@sakarya.edu.tr

#### Özet

Bu çalışmanın temel amacı; otel işletmelerine özgü bir Faaliyet Tabanlı Bütçeleme (FTB) modeli geliştirmek suretiyle, araştırmacı ve uygulamacılar için bir örnek ortaya koyarak, FTB'nin otel işletmeleri gibi turizm işletmelerinde de uygulanabilir ve önemli bir bütçeleme sistemi olduğunu belirtmektir. Araştırmada mülakat, gezi ve gözlem yöntemleri kullanılmıştır. Bu doğrultuda, İstanbul'da faaliyet gösteren uluslararası beş yıldızlı bir otel işletmesinin çeşitli kademelerindeki işletme yöneticileriyle mülakat ve gözlem çalışmaları yapılmış, Faaliyet ve İş Süreçleri Analizleri ile FTB modeli oluşturulmuştur. Çalışma sonucunda ulaşılan temel sonuçlar şunlardır; Önerilen FTB Modeli, Endirekt Giderlerin değişik faaliyet düzeylerinde daha doğru bütçelenmesine olanak vermekte, Faaliyet Analizi ile katma değer yaratmayan faaliyetlerin elimine edilmesini sağlayarak, maliyetlerin etkin bir şekilde kontrol edilmesine imkân vermektedir. Ayrıca önerilen FTB Modeli, çok sayıda maliyet etkeni temelinde Endirekt Giderlerin ürün ve hizmetlere daha doğru dağıtılmasını sağlamak suretiyle, rasyonel ürün ve hizmet maliyeti ve satış fiyatı hesaplanabilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Turizm, Otel İşletmeleri, Bütçeleme, Faaliyet Tabanlı Bütçeleme

#### Abstract

The main purpose of the study is to reveal that Activity Based Budgeting (ABB) is implementable for tourism enterprises just as hotel enterprises and its importance as a budgeting system by developing an ABB that is special to hotel enterprises and presenting a sample for researchers and implementers. Interview, trip and observation methods were used in the research. Thus, some observations and interviews had been made at an international five star hotel in İstanbul with managers in different ranks; ABB model was created via Activity and Business Processes Analysis. Obtained fundamental results are; proposed ABB Model, enables Indirect Costs are to be budgeted more accurately in varied activity levels, makes it possible that costs to be controlled more efficiently by enabling the elimination of activities that are not creating added value via Activity Analysis. Also via proposed ABB Model, it is possible to calculate rational goods and services costs and sale price by means of enabling Indirect Costs to be divided among goods and services in a more accurate way based upon numerous cost factors.

**Keywords:** Tourism, Hotel Enterprises, Budgeting, Activity Based Budgeting

\* Bu makale, Dr. Lütfi Mustafa Şen'in yayınlanmamış Doktora Tezinin bir bölümünden faydalanılarak hazırlanmıştır.

## 1. Giriş

FTB; ürünlerin faaliyet maliyetlerini belirlemede Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) ile entegre olan ve Faaliyet Tabanlı Yönetimin (FTY) temelini oluşturan bir bütçeleme sistemidir. Literatürde, FTB ile ilgili olarak genelde teorik çerçevede içinde kalan, sistemin FTY ile ilişkisine odaklanan yayınlar olmasına karşın, farklı sektörler itibarıyla baştan sona bütçeleme sürecini kapsayacak ve sistemin, işletmedeki FTM sistemi ile entegrasyonunu ortaya koyacak çalışmaların yapılması, FTM uygulamalarının yaygınlaşması açısından büyük önem arz etmektedir.

Uygulamacıların birbirlerinin benzeri teorik açıklamalardan yararlanarak faaliyet gösterdikleri sektöre uygun bir uygulama modelini geliştirmeleri zor olmakta ve bunun sonucu olarak da FTM uygulaması birçok sektörde yaygınlık kazanamamaktadır. Örneğin, uygulama yaptığımız uluslararası beş yıldızlı otel zincirinin ülkemizdeki işletmesinde ve sektördeki diğer büyük otel işletmelerinde FTB ve FTM uygulamalarının olduğunu söylemek olanaklı değildir.

FTB, işletmedeki faaliyet maliyetlerinin bütçelenmesine odaklanan bir bütçeleme sistemidir. FTB'nin en temel amacı; ürünlerin faaliyet tüketimlerinin maliyetlerinin belirlenmesidir. FTB'nin önemi, gerek stratejik yönetime destek sağlayacak bir veri tabanının oluşturulması, gerek bütçeleme sürecinde gereksiz, fazla kaynak ve kapasite kullanımlarının önüne geçilebilmesi ve gerekse de katma değeri olmayan, tekrarlanan faaliyetlerin elimine edilmesine olanak vermesi gibi açılardan her geçen gün artmaktadır.

## 2. Genel Olarak Faaliyet Tabanlı Bütçeleme

FTB, işletmelerdeki mevcut bir planın parçası olarak, süreçlerdeki iş yükü ve kaynağa olan ihtiyacın tahmin edilmesinde faaliyetler ve faaliyet etkenleri arasındaki ilişkiyi kullanan bir bütçeleme anlayışıdır (Kaygusuz, 2003: 110). FTB, faaliyet hacmine karar verilmesinde stratejik hedefleri de göz önünde bulundurduğu için, faaliyetlerin stratejik hedefleri başarmakla ilişkisini anlamaya odaklı bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir. Bu bağlamda FTB, maliyetleme sisteminin bir parçası olmasının yanı sıra stratejik planlama sürecinin vazgeçilmez bir parçası olarak nitelendirilmektedir (Karaca, 2008: 84).

FTB; maliyetleri, faaliyetler temelinde mal ve hizmetlere dağıtmakta, bölümlere ve bölüm maliyetleri yerine süreçlere ve süreç maliyetlerine yönelmektedir. FTB geleneksel bütçeler gibi kaynaklara odaklanıp, yöneticilerin kaynak rakamlarında üstünkörü oynamalar yapmalarına fırsat vermeden, işletmedeki iş yükleri ve bu iş yüklerinin işletme stratejilerini nasıl desteklediğine odaklanmaktadır (Balcı, 2007: 131).

FTB, modern bütçelemenin kavramsal yapısı ve geleneksel bütçelerin yetersizlikleri gözden geçirildikten sonra, etkili bir kar planlaması ve bütçeleme yönteminin karşılamak zorunda olduğu yönetim amaçları üzerinde yoğunlaşarak oluşturulmuştur (Türk, 2000: 43). FTB'nin temel amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Eker, 2004: 139);

- İşletmenin maliyet yapısını daha iyi anlamak,
- Maliyetlerin oluşumuna neden olan faaliyetleri belirleyerek, maliyetlerin bütçelenmesine, kontrolüne ve yönetimine yardımcı olmak,
- Maliyetler, faaliyetler ve maliyet objeleri hakkında geniş veri sunarak, yöneticilerin karar alma sürecinde maliyet bilgilerinden yararlanarak, daha sağlıklı karar verebilmelerine yardımcı olmak,
- Rasyonel ürün maliyet tahminlerini oluşturmaktır.

FTB sürecinin temel aşamaları aşağıdaki sırayı takip etmektedir (Cooper ve Kaplan, 1998: 303);

1. Bir sonraki dönemin beklenen ürün ve satış hacminin tahmini,
2. Organizasyonel faaliyetler için talebin tahmin edilmesi,
3. Organizasyonel faaliyetlerin yapılması için gerekli olan kaynak talebinin hesaplanması,
4. Talebi karşılayan doğru kaynak miktarını belirlemek ve
5. Faaliyet kapasitesini belirlemektir.

FTB süreci, üretim talebinin tahmin edilmesi esası ile başlar. Daha sonra organizasyonun gerekli faaliyet hacmi, büyüklüğünün hesaplanmasıyla, tahminleri örtüştüren bir optimizasyon işlemi yapılır. Her bir faaliyetin gerekli olan iş yükü hacimleri baz alınarak her bir faaliyet için ihtiyaç duyulan kaynakların hesaplanması yapılır. Kaynakların bir bütçesel provizyonu olan bu sonuçlar, ihtiyaç duyulan kaynakların taleplerle tam olarak örtüşmesini sağlamayı hedeflemektedir (Liu ve diğ., 2008: 321).

FTB; finansal tahminlerin doğruluk derecesini yükselterek, kaynak-faaliyet-maliyet ilişkisini oldukça açık bir biçimde ortaya koyarak yönetsel anlayışın gelişmesine ve maliyetlerin ve performansın ölçülerek yönetilmesine imkân verebilmektedir. FTB, üretilmekte olan mal ve hizmetleri, bu mal ve hizmetlerin üretilmesi için ne kadar faaliyet gerektiğini ve bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için ne kadar bütçelenmiş kaynağa ihtiyaç duyulacağını oldukça açık bir biçimde ortaya koymaktadır (Özer, 2001: 92).

### 3. Önerilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinin Yapısı ve İşleyişi

Örnek otel işletmesinde gerçekleştirilmiş olan Faaliyet Analizi sonucunda faaliyetler;

- A. İşletme Düzeyi Destek Faaliyetleri
- B. Otel Ürünleri Düzeyi Faaliyetler
- C. Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri

olmak üzere üç ana faaliyet grubu altında toplanmıştır. Tablo 1’de faaliyetler gruplandırılmış olarak görülmektedir.

**Tablo 1. Faaliyet Gruplarına Göre Faaliyetler**

<b>A. İşletme Düzeyi Destek Faaliyetleri</b>	<b>B. Otel Ürünleri Düzeyi Faaliyetler</b>	<b>C. Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetler</b>
1. Genel Yönetim Faaliyeti	1. Pazarlama - Satış Faaliyeti	1. Büyük Salon Restoran Faaliyeti
2. Mali İşler Faaliyeti	2. Otel Hizmetleri Faaliyeti	2. Küçük Salon Restoran Faaliyeti
3. Satınalma Faaliyeti	3. Ek Hizmet Faaliyetleri (SPA, havuz, hamam, internet kafe vd.)	3. Pastane Faaliyeti
4. İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyeti		4. Lounge Faaliyeti
5. Bilgi-İşlem Faaliyeti		5. Ana Bar Faaliyeti
6. Teknik Servis Faaliyeti		6. Bar 1 Faaliyeti
7. Güvenlik Faaliyeti		7. Bar 2 Faaliyeti
8. Restoran Hizmetleri Faaliyeti (Yiyecek-İçecek Depolama)		

Geliştirilen FTB Modelinde, bütçeleme süreci dört temel aşamadan oluşmaktadır. Bütçeleme sürecinin birinci aşamasında; İşletme Bütününde Faaliyetlerin Ortak Tükettikleri Kaynakların Maliyetleri bütçelenmekte ve bütçelenen kaynak maliyetleri, faaliyetlerin bütçelenen kaynak tüketim miktarları esas alınarak, faaliyetlerin maliyet bütçelerine aktarılmaktadır.

Uygulama yapılan otel işletmesinde gerçekleştirilmiş olan faaliyet analizlerinde, faaliyetlerin Enerji (Elektrik, Doğalgaz) ve Su Gideri, Personel Eğitim Gideri, Personel Yemek Gideri, Personel Taşıma Gideri, Bina Amortisman Gideri, Bina Bakım-Onarım Gideri, Bina Sigorta Gideri ve Emlak Vergisi gibi kaynakları ortak olarak tükettikleri saptanmıştır.

Bütçeleme sürecinin ikinci aşamasında; İşletme Düzeyi Destek Faaliyetleri, bu faaliyetlerin maliyetleri ve maliyet etkenleri bütçelenmekte ve bütçelenen destek faaliyet maliyetleri, Otel Ürünleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerin bütçelenen destek faaliyet maliyet etkenleri temelinde, Otel Ürünleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerin maliyet bütçelerine aktarılmaktadır.

Bütçeleme sürecinin üçüncü aşamasında, Otel Ürünleri ve Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlerin Maliyetleri ve Maliyet Etkenleri bütçelenmektedir. Temel otel ürünleri, “Oda Satışları” olarak tanımlanmaktadır. Otel ürünleri düzeyinde yapılan faaliyetler; a) Önbüro ve Kat Departmanlarının gerçekleştirdiği “Otel Hizmetleri Faaliyetleri” b) SPA, Havuz, Hamam, Sauna, Sağlık Merkezi, İnternet Kafe, Misafir Çamaşırhane, Balo ve Toplantı Salonları, Erkek ve Bayan Kuaförler ile Otopark hizmetlerinin verildiği Ek Hizmet Faaliyetleri,

c) Odaların rezervasyon şeklindeki satışlarının yapıldığı Pazarlama-Satış Faaliyetlerinden oluşmaktadır.

Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetleri, çok sayıda yiyecek içecek ürününün üretimini yapan ve doğrudan satışını gerçekleştiren, ürün portföyleri çok sayıda ve farklı yiyecek-içecek ürününü kapsadığı için "Satış Hattı" kavramı ile tanımlanan, otel işletmesinin, kafeterya, pastane, şark kahvesi, çay bahçesi, gibi departmanlarının her birinin ayrı faaliyet merkezi olarak kabul edilmesi sonucu oluşturulmuş faaliyetlerdir. İşletmedeki FTB sisteminin; bu faaliyet merkezlerinde üretilen ve doğrudan satılan ürünlerin yüklenecekleri endirekt (faaliyet) maliyetlerini belirleyebilmesi için bu faaliyet merkezlerinde yapılan faaliyetlerin tükettiği kaynakların maliyetlerini bütçelemesi gerekmektedir (Pazarçeviren, 2006: 54).

Bütçeleme sürecinin dördüncü, son aşamasında; ürünlere yönelik faaliyetlerin bütçelenen maliyetleri (Bütçelenen Toplam Otel Ürünleri ve Yiyecek İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyet Maliyetleri), ürünlerin bütçelenen faaliyet tüketimleri temelinde ürünlere yüklenmekte ve ürünlerin bütçelenen birim faaliyet maliyetleri (endirekt sabit maliyetleri) belirlenmektedir. Şekil 1'de, uygulama yapılan otel işletmesi için geliştirilen FTB Modelindeki "Maliyet Akışları" gösterilmektedir.

Uygulama sürecinin ilk üç aşaması ile ilgili olarak aşağıda, işletmedeki FTB uygulamasından örnekler verilmektedir. Dördüncü aşama ise ürün maliyetleme kapsamında FTM süreci içerisinde yer aldığı için ayrı bir çalışma konusu olduğundan dolayı uygulama örneği kapsamında yer almamıştır.

#### 4. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi

Bu çalışmanın temel amacı; otel işletmeleri için bir FTB Modeli geliştirerek, günümüzde otel işletmelerinin toplam giderleri içerisinde önemli bir payı olan Endirekt Giderlerin (Genel Üretim Giderleri) departman bazında değil de işletmede gerçekleştirilen faaliyetler temelinde bütçelenmesi suretiyle, faaliyet maliyet bütçelerinin daha rasyonel bir şekilde hazırlanmasıdır. Bunun dışında çalışmanın diğer amaçları şunlardır;

- Otel işletmelerinin kendine has karakteristik özelliklerinin dikkate alınarak faaliyetler arasındaki ilişkilerin ve maliyet akışlarının analiz edilmesi, böylece faaliyetler arasındaki maliyet dağıtımlarının en rasyonel düzeyde yapılması,
- Bütçelemenin departman bazında değil işletmede gerçekleştirilen faaliyetler bazında gerçekleştirilmesi suretiyle katma değer yaratmayan faaliyetlerin elimine edilmesi ve böylece kaynak ve faaliyet maliyetlerinin düşürülmesi suretiyle karlılık düzeyinin yükseltilmesidir.

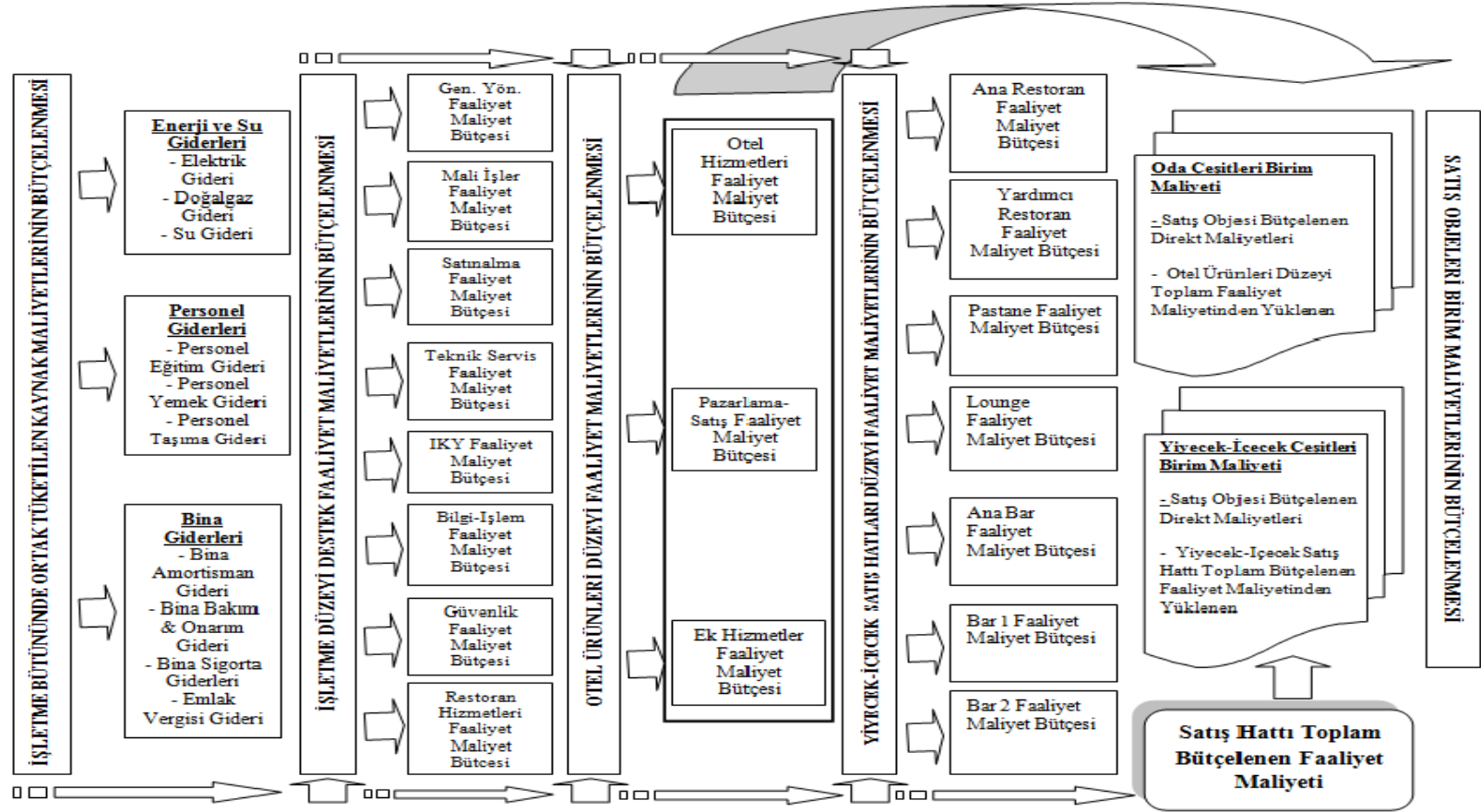
Araştırma, İstanbul'da faaliyet gösteren uluslararası bir zincir otelin halkası durumunda olan beş yıldızlı bir otel işletmesinde gerçekleştirilmiştir. İşletmede müşterilere sunulan ürün ve hizmet çeşitliliği oldukça fazladır. Araştırmada beş yıldızlı bir otelin seçilmesinin temel nedeni; işletmede gerçekleştirilen faaliyet çeşitliliği ve sayısının çok fazla olmasıdır. Çünkü faaliyet çeşitliliği ve sayısının

fazla olması, otelin tümünü ilgilendiren dolayısıyla ürün ve hizmet maliyetine doğrudan yüklenemeyen amortisman, faiz, bakım-onarım, sigorta gibi indirekt giderlerin payının artmasına yol açmakta ve bu nedenle indirekt giderlerin doğru bir şekilde bütçelenmesi daha büyük önem arz etmektedir. Bu durum, aynı zamanda söz konusu işletmeler için FTB'nin de önemini artırdığı düşünülmektedir.

Araştırmada mülakat, gezi ve gözlem yöntemleri kullanılmıştır. Bu kapsamda öncelikle, örnek otel işletmesinin çeşitli kademelerinde görev yapan ilgili departman yöneticileriyle mülakat ve gözlem çalışmaları yapılmak suretiyle, Faaliyet ve İş Süreçleri Analizleri gerçekleştirilmiştir. Böylece modele ilişkin Faaliyet Düzeyleri, Faaliyetler, Ürün Grupları ve Maliyet Etkenleri belirlenmiştir. Bu unsurların birbirleri ile ilişkilerinin analiz edilmesiyle de maliyet akışları belirlenmiş ve model oluşturulmuştur.

Çalışmanın Uygulama Örneği bölümü, faaliyet maliyeti olarak birim ürün maliyetlerine yüklenecek olan Endirekt Giderlerin bütçelenmesine imkân veren Faaliyet Maliyet Bütçelerinin düzenlenmesini içeren örneklerle sınırlı tutulmuştur. Bunların dışında yer alan üretim, satış, departman ve finansman bütçeleri gibi diğer işletme bütçeleri ile sapma analizleri ve esnek bütçeleme gibi konular çalışmanın kapsamı dışında yer almaktadır.

Şekil 1. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli Maliyet Akışı



## 5. Uygulama Örneği

Çalışmanın bu kısmında, işletmedeki uygulamanın her bir temel aşamasında oluşturulan bütçelerden örnekler verilmiştir. Bu örneklerde, bütçeleme aylık bazda yapılmıştır. Tablo 2’de, uygulama sürecinin ilk aşamasında oluşturulan “İşletme Bütününde Ortak Tüketilen Kaynak Maliyetleri Bütçesi” görülmekte, işletmede söz konusu kaynakların bütçelenen maliyetleri ve hangi kaynak maliyet etkenleri esas alınarak faaliyetlere ne tutarlarda dağıtıldığı gösterilmektedir.

Tablo 2’de, daha hassas bir bütçeleme yapabilmek amacıyla, elektrik kaynağının maliyeti; Aydınlatma, Teçhizat Elektrik Tüketimi ve Havalandırma (Otelin klimalar vasıtasıyla ısıtılması ve soğutulması) elektrik maliyeti olarak bütçelenmiştir.

Tablo 3’de sürecin ikinci aşamasında oluşturulan, İşletme Düzeyi Destek Faaliyet Maliyet Bütçeleri ayrı ayrı değil, bir tablo altında toplanarak gösterilmektedir. Tablo 3 incelendiğinde bir bütçeleme tekniği olarak, önce faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için gerekli olan sarf malzemeleri, personel ücretleri gibi Faaliyetlerin Doğrudan Tükettiği Kaynak Maliyetlerinin bütçelendiği daha sonra İşletme Bütününde Ortak Tüketilen Kaynak Maliyetlerinden gelen payların eklenmesiyle, her bir destek faaliyetin bütçelenen toplam maliyetinin hesaplandığı görülmektedir.

Uygulamanın üçüncü aşaması ile ilgili olarak, Otel Ürünleri Düzeyi Faaliyet Maliyet Bütçelerinden Tablo 4’deki “Otel Hizmetleri Faaliyet Maliyet Bütçesi” örnek olarak verilmiştir. Otel Hizmetleri Faaliyet Maliyeti Bütçesinde de, destek faaliyet maliyet bütçelerinde olduğu gibi, önce Otel Hizmetleri Faaliyetinin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Maliyetleri bütçelenmekte, faaliyetin İşletme Bütününde Tüketilen Kaynak Maliyetleri ve İşletme Düzeyi Destek Faaliyet Maliyet Bütçelerinden gelen payları eklemek suretiyle, faaliyetin bütçelenen toplam maliyeti belirlenmektedir.

Tablo 4 incelendiğinde, İşletme Düzeyi Destek Faaliyetlerinden olan Restoran Hizmetleri Faaliyetinin (Yiyecek-İçecek Depolama Faaliyeti) Otel Ürünleri Düzeyi Faaliyetlere yönelik değil, Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyetlere yönelik olması nedeniyle, söz konusu destek faaliyetinin bütçelenen maliyetinden Otel Hizmetleri Faaliyet Maliyetine pay verilmediği görülmektedir.

FTB sürecinin üçüncü aşamasında, Otel Ürünleri Düzeyi Faaliyet Maliyetlerinin yanı sıra, Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyet Maliyet Bütçeleri de düzenlenmektedir. Bu aşamayla ilgili olarak Tablo 5’de “Büyük Salon Restoran Faaliyet Maliyet Bütçesi” örnek olarak verilmiştir. Tablo 5 incelendiğinde, Otel Hizmetleri Faaliyet Maliyet Bütçesinde olduğu gibi, ilk sırada, Büyük Salon Restoran Faaliyetinin gerçekleştirilmesi için ihtiyaç duyulan direkt kaynak maliyetlerinin bütçelendiği, daha sonra söz konusu faaliyetin, İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden ve İşletme Düzeyi Destek Faaliyetlerinin bütçelenen maliyetlerinden yüklendiği payların eklenmesi suretiyle Bütçelenen Büyük Salon Restoran Faaliyeti Toplam Faaliyet Maliyetinin hesaplandığı görülmektedir.



Tablo 2. İşletme Bütününde Ortak Tüketilen Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetler İtibariyle Bütçelenmesi

FAALİYETLER	İŞLETME BÜTÜNÜNDE ORTAK TÜKETİLEN KAYNAK MALİYETLERİ (TL/Ay)												
	DAĞITIM YÖNTEMİ: DİREKT												
	Enerji ve Su Giderleri					Personel Eğitimi	Personel Yemek	Personel Taşıma	Bina Amortisman	Bina Bakım Onarım	Bina Sigortası	Emlak Vergisi	TOPLAM
	Elektrik			Doğalgaz	Su								
	Aydınlatma	Teç.Elek.Tük.	Havalandırma			MALİYET ETKENLERİ							
Kws/Ay	Kws/Ay	Kws/Ay	m <sup>3</sup> /Ay	m <sup>3</sup> /Ay	Yararlanan Kişi Sayısı	Yararlanan Kişi Sayısı	Yararlanan Kişi Sayısı	Alan (m <sup>2</sup> )	Bina Bakım On. Sa.	Alan (m <sup>2</sup> )	Alan (m <sup>2</sup> )		
Teknik Servis Faaliyetleri	250	360	500	0	240	0	2.400	1.300	140	50	60	260	5.560
İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyetleri	200	100	320	0	160	0	780	460	40	20	15	75	2.170
Bilgi-İşlem Faaliyetleri	230	120	370	0	80	0	260	180	60	25	25	100	1.450
Güvenlik Faaliyetleri	270	80	350	0	240	0	2.900	1.000	35	25	15	60	4.975
Satınalma Faaliyetleri	280	140	600	0	280	0	390	270	70	20	30	130	2.210
Genel Yönetim Faaliyetleri	330	160	800	0	360	0	900	370	100	20	45	180	3.265
Mali İşler Faaliyetleri	240	120	530	0	150	0	1.430	900	65	15	25	120	3.595
Otel Hizmetleri Faaliyetleri	24.500	45.100	61.500	14.700	48.900	1.500	8.700	5.000	6.400	1.200	2.750	11.000	231.250
Restoran Hizmetleri Faaliyetleri	300	2.200	650	0	165	0	390	180	290	70	120	540	4.905
Ek Hizmet Faaliyetleri	10.600	4.900	18.000	9.800	12.000	0	1.300	650	4.100	300	1.700	7.500	70.850
Pazarlama & Satış Faaliyetleri	240	140	700	0	300	2.000	1.600	1.100	80	25	30	140	6.355
Büyük Salon Restoran Faaliyetleri	2.000	3.800	8.200	3.900	5.700	0	4.500	2.800	450	190	190	800	32.530
Küçük Salon Restoran Faaliyetleri	1.400	2.900	7.100	2.450	4.400	0	2.600	1.500	270	140	120	500	23.380
Pastane Faaliyetleri	600	1.100	1.600	1.200	1.630	0	390	185	60	70	25	100	6.960
Lounge Faaliyetleri	620	1.000	1.850	950	1.500	0	650	280	110	70	40	200	7.270
Ana Bar Faaliyetleri	820	1.400	3.000	1.900	2.000	0	650	270	120	120	50	210	10.540
Bar 1 Faaliyetleri	700	1.200	2.500	1.300	1.600	0	520	190	100	70	40	180	8.400
Bar 2 Faaliyetleri	400	1.120	1.650	800	1.200	0	390	170	50	50	20	90	5.940
<b>TOPLAM</b>	<b>43.980</b>	<b>65.940</b>	<b>110.220</b>	<b>37.000</b>	<b>80.905</b>	<b>3.500</b>	<b>30.750</b>	<b>16.805</b>	<b>12.540</b>	<b>2.480</b>	<b>5.300</b>	<b>22.185</b>	<b>431.605</b>

**Tablo 3. İşletme Düzeyi Destek Faaliyet Maliyetlerinin Bütçelenmesi**

	Maliyet Etkeni	İşletme Düzeyi Destek Faaliyet Maliyet Bütçeleri (Tl/Ay)							
		Genel Yönetim	Mali İşler	İKY	Satınalma	Teknik Servis	Bilgi-İşlem	Güvenlik	Restoran Hizmetleri
<b>Faaliyetlerin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri</b>									
<b>Sarf Malzemeleri</b>		<b>3.617</b>	<b>1.808</b>	<b>1.085</b>	<b>2.170</b>	<b>1.420</b>	<b>1.447</b>	<b>1.266</b>	<b>1.360</b>
Baskı Kırtasiye Giderleri	Kullanım Oranı	1.033	517	310	620	450	413	362	250
Temizlik Malzemeleri	Kullanım Oranı	1.250	625	375	750	600	500	438	810
Kâğıt Stokları	Kullanım Oranı	1.333	667	400	800	370	533	467	300
<b>Ücretler</b>	Direkt (Kaynak Belge: Ücret Bordrosu)	<b>120.000</b>	<b>28.333</b>	<b>17.000</b>	<b>34.000</b>	<b>45.000</b>	<b>22.667</b>	<b>19.833</b>	<b>10.000</b>
<b>Dışarıdan Sağlanan Hizmetler</b>									
<b>Telekom Giderleri</b>	Dönem Ortalaması	<b>2.117</b>	<b>1.058</b>	<b>635</b>	<b>1.270</b>	<b>1.450</b>	<b>847</b>	<b>741</b>	<b>2.230</b>
Telekom Giderleri	Dönem Ortalaması	867	433	260	520	300	347	303	150
İnternet Giderleri	Kullanım Miktarı	417	208	125	250	150	167	146	80
Temizlik Anlaşmaları	Alan (m <sup>2</sup> )	800	400	240	480	960	320	280	1.920
İlaçlama	Alan (m <sup>2</sup> )	33	17	10	20	40	13	12	80
<b>Çeşitli Giderler</b>		<b>3.767</b>	<b>1.883</b>	<b>1.130</b>	<b>2.260</b>	<b>4.520</b>	<b>1.507</b>	<b>1.318</b>	<b>9.040</b>
Amortisman Giderleri	Direkt (Kaynak Belge: Amortisman Kaydı)	3.333	1.667	1.000	2.000	4.000	1.333	1.167	8.000
Sigorta Giderleri	Direkt (Kaynak Belge: Sigorta Poliçe Kaydı)	433	217	130	260	520	173	152	1.040
<b>İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri</b>									
<b>Enerji ve Su Giderleri</b>		<b>1.650</b>	<b>1.040</b>	<b>780</b>	<b>1.300</b>	<b>1.350</b>	<b>800</b>	<b>940</b>	<b>3.315</b>
Elektrik	Kws/Ay	1.290	890	620	1.020	1.110	720	700	3.150
*Aydınlatma		330	240	200	280	250	230	270	300
* Teçhizat Elektrik Tüketimi		160	120	100	140	360	120	80	2.200
* Havalandırma		800	530	320	600	500	370	350	650
Doğalgaz	m <sup>3</sup> /Ay	0	0	0	0	0	0	0	0
Su	m <sup>3</sup> /Ay	360	150	160	280	240	80	240	165
<b>Personel Giderleri</b>		<b>1.270</b>	<b>2.330</b>	<b>1.240</b>	<b>660</b>	<b>3.700</b>	<b>440</b>	<b>3.900</b>	<b>570</b>
Personel Eğitim	Yararlanan Kişi Sayısı	0	0	0	0	0	0	0	0
Personel Yemek	Yararlanan Kişi Sayısı	900	1.430	780	390	2.400	260	2.900	390
Personel Taşıma	Yararlanan Kişi Sayısı	370	900	460	270	1.300	180	1.000	180
<b>Bina Giderleri</b>		<b>345</b>	<b>225</b>	<b>150</b>	<b>250</b>	<b>510</b>	<b>210</b>	<b>135</b>	<b>1.020</b>
Bina Amortisman Gideri	Alan (m <sup>2</sup> )	100	65	40	70	140	60	35	290
Bina Bakım Onarım Gideri	Bina Bakım-Onarım Saati	20	15	20	20	50	25	25	70
Bina Sigorta Gideri	Alan (m <sup>2</sup> )	45	25	15	30	60	25	15	120
Emlak Vergisi Gideri	Alan (m <sup>2</sup> )	180	120	75	130	260	100	60	540
<b>Bütçelenen Toplam İşletme Düzeyi Destek Faaliyet Maliyeti</b>		<b>132.765</b>	<b>36.678</b>	<b>22.020</b>	<b>41.910</b>	<b>57.950</b>	<b>27.917</b>	<b>28.133</b>	<b>27.535</b>

**Tablo 4. Otel Ürünleri Düzeyi Faaliyet Maliyetlerinin Bütçelenmesi (Otel Hizmetleri Faaliyet Maliyet Bütçesi Örneği)**

Faaliyetlerin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri	Maliyet Etkeni	Tutar (TL/Ay)
<b>Sarf Malzemeleri</b>		<b>73.250</b>
Baskı Kırtasiye Giderleri	Kullanım Oranı	25.000
Temizlik Malzemeleri	Kullanım Oranı	31.250
Kâğıt Stokları	Kullanım Oranı	17.000
<b>Ücretler</b>	Direkt (Kaynak Belge: Ücret Bordrosu)	<b>90.700</b>
<b>Dışarıdan Sağlanan Hizmetler</b>		<b>97.100</b>
Telekom Giderleri	Dönem Ortalaması	40.000
İnternet Giderleri	Kullanım Miktarı	20.500
Temizlik Anlaşmaları	Alan (m2)	35.000
İlaçlama	Alan (m2)	1.600
<b>Çeşitli Giderler</b>		<b>182.000</b>
Amortisman Giderleri	Direkt (Kaynak Belge: Amortisman Kaydı)	160.000
Sigorta Giderleri	Direkt (Kaynak Belge: Sigorta Poliçe Kaydı)	22.000
<b>İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar</b>		
<b>Enerji ve Su Giderleri</b>		<b>23.600</b>
Elektrik	Kws/Ay	14.000
*Aydınlatma		2.000
* Teçhizat Elektrik Tüketimi		3.800
* Havalandırma		8.200
Doğalgaz	m3/Ay	3.900
Su	m3/Ay	5.700
<b>Personel Giderleri</b>		<b>7.300</b>
Personel Eğitim	Yararlanan Kişi Sayısı	0
Personel Yemek	Yararlanan Kişi Sayısı	4.500
Personel Taşıma	Yararlanan Kişi Sayısı	2.800
<b>Bina Giderleri</b>		<b>1.630</b>
Bina Amortisman Gideri	Alan (m2)	450
Bina Bakım Onarım Gideri	Bina Bakım Onarım Saati	190
Bina Sigorta Gideri	Alan (m2)	190
Emlak Vergisi Gideri	Alan (m2)	800
<b>İşletme Düzeyi Destek Faaliyet Maliyet Bütçelerinden Gelen Paylar</b>		
<b>Toplam</b>		<b>138.790</b>
Genel Yönetim Faaliyet Maliyet Bütçesinden Gelen	Faydalanma Oranı	53.100
Mali İşler Faaliyet Maliyet Bütçesinden Gelen	Faydalanma Oranı	14.600
İKY Faaliyet Maliyet Bütçesinden Gelen	Personel Sayısı	8.800
Satınalma Faaliyet Maliyet Bütçesinden Gelen	Malzeme İstek Fişi Sayısı	16.700
Teknik Servis Faaliyet Maliyet Bütçesinden Gelen	Bakım-Onarım Saati	23.180
Bilgi-İşlem Faaliyet Maliyet Bütçesinden Gelen	Bilgisayar Sayısı	11.160
Güvenlik Faaliyet Maliyet Bütçesinden Gelen	Faydalanma Oranı	11.250
<b>Bütçelenen Otel Hizmetleri Toplam Faaliyet Maliyeti</b>		<b>614.370</b>

**Tablo 5. Yiyecek-İçecek Satış Hatları Düzeyi Faaliyet Maliyetlerinin Bütçelenmesi (Büyük Salon Restoran Faaliyet Maliyet Bütçesi Örneği)**

Faaliyetlerin Doğrudan Tükettiği Kaynakların Bütçelenen Maliyetleri	Maliyet Etkeni	Tutar (TL/Ay)
<b>Sarf Malzemeleri</b>		<b>6.940</b>
Baskı Kırtasiye Giderleri	Kullanım Oranı	1.500
Temizlik Malzemeleri	Kullanım Oranı	4.600
Kâğıt Stokları	Kullanım Oranı	840
<b>Ücretler</b>	Direkt (Kaynak Belge: Ücret Bordrosu)	<b>85.000</b>
<b>Dışarıdan Sağlanan Hizmetler</b>		<b>3.980</b>
Telekom Giderleri	Dönem Ortalaması	750
İnternet Giderleri	Kullanım Miktarı	200
Temizlik Anlaşmaları	Alan (m <sup>2</sup> )	2.900
İlaçlama	Alan (m <sup>2</sup> )	130
<b>Çeşitli Giderler</b>		<b>13.900</b>
Amortisman Giderleri	Direkt (Kaynak Belge: Amortisman Kaydı)	12.300
Sigorta Giderleri	Direkt (Kaynak Belge: Sigorta Poliçe Kaydı)	1.600
<b>İşletmede Ortak Tüketilen Kaynakların Bütçelenen Maliyetlerinden Gelen Paylar</b>		
<b>Enerji ve Su Giderleri</b>		<b>23.600</b>
Elektrik	Kws/Ay	14.000
*Aydınlatma		2.000
* Teçhizat Elektrik Tüketimi		3.800
* Havalandırma		8.200
Doğalgaz	m <sup>3</sup> /Ay	3.900
Su	m <sup>3</sup> /Ay	5.700
<b>Personel Giderleri</b>		<b>7.300</b>
Personel Eğitim	Yararlanan Kişi Sayısı	0
Personel Yemek	Yararlanan Kişi Sayısı	4.500
Personel Taşıma	Yararlanan Kişi Sayısı	2.800
<b>Bina Giderleri</b>		<b>1.630</b>
Bina Amortisman Gideri	Alan (m <sup>2</sup> )	450
Bina Bakım Onarım Gideri	Bina Bakım Onarım Saati	190
Bina Sigorta Gideri	Alan (m <sup>2</sup> )	190
Emlak Vergisi Gideri	Alan (m <sup>2</sup> )	800
<b>İşletme Düzeyi Destek Faaliyet Maliyet Bütçelerinden Gelen Paylar</b>		
<b>Toplam</b>		<b>51.850</b>
Genel Yönetim Faaliyet Maliyet Bütçesinden Gelen	Faydalanma Oranı	19.900
Mali İşler Faaliyet Maliyet Bütçesinden Gelen	Faydalanma Oranı	5.500
İKY Faaliyet Maliyet Bütçesinden Gelen	Personel Sayısı	3.300
Satınalma Faaliyet Maliyet Bütçesinden Gelen	Malzeme İstek Fişi Sayısı	6.200
Teknik Servis Faaliyet Maliyet Bütçesinden Gelen	Bakım-Onarım Saati	8.600
Bilgi-İşlem Faaliyet Maliyet Bütçesinden Gelen	Bilgisayar Sayısı	4.100
Güvenlik Faaliyet Maliyet Bütçesinden Gelen	Faydalanma Oranı	4.250
Restoran Hizmetleri Faaliyet Maliyet Bütçesinden Gelen	Malzeme İstek Fişi Sayısı	<b>9.200</b>
<b>Bütçelenen Büyük Salon Restoran Faaliyeti Toplam Faaliyet Maliyeti</b>		<b>203.400</b>

## 6. Sonuç ve Öneriler

Günümüzde otel işletmelerinde ürün ve hizmet çeşitliliğinin oldukça artmış olması, bazı faaliyetlerin birden çok sayıda departman tarafından yürütülmesi ve toplam giderler içinde endirekt giderlerin (işletme bütününde ortak tüketilen elektrik, doğalgaz ve su gideri, vergi, bakım-onarım ve sigorta giderleri vb.) artması sonucu maliyet objelerinin maliyetinin doğru belirlenebilmesi, bütçelemenin ve maliyetlendirmenin faaliyetler temelinde yapılmasını gerektirmektedir. Özellikle beş yıldızlı otel işletmelerinin sahip oldukları yıldız sayısının gereği olarak en üst kalite seviyesinde hizmet sunmaları, organizasyon yapılarının büyüklüğü ve işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin ve ürünlerin çeşitliliği gibi faktörler, bu işletmelerde FTM ve dolayısı ile FTB uygulamasına ve bu iki entegre sistemin oluşturduğu veri tabanında FTY uygulamasına olan gereksinimi arttırmaktadır.

Çalışmada önerilen FTB modeli, dünyanın birçok ülkesinde faaliyet gösteren, ülkemizin de önde gelen beş yıldızlı bir otel işletmesi için geliştirilmiştir. FTB modelinin, maliyet ve faaliyet çeşitliliği en fazla olan ve bu nedenle FTB gereksiniminin daha çok ön plana çıktığı beş yıldızlı bir otel işletmesinde geliştirilmesi modele bir otel işletmesi için olabilecek en kapsamlı bir model olma özelliğini kazandırmıştır. Ayrıca modelin, FTM ve FTB'ye en çok gereksinim duyan beş yıldızlı otel işletmeleri için bir örnek olması, bu konuda yapılacak uygulamalara katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Geliştirilen FTB modelinde maliyetlerin, faaliyetler temelinde analiz edilebilmesi, faaliyetler itibarıyla maliyet kontrolü ve performans değerlendirmenin etkin ve objektif bir şekilde yapılabilmesine olanak vermektedir. Ayrıca, bütçeleme sürecinde, gereksiz kaynak tüketimlerinin, gereksiz seviyede faaliyet hacimlerinin, katma değer yaratmayan faaliyetlerin, tespit edilip elimine edilmesi ile işletmelerde kaynak kullanımlarında etkinlik ve verimliliklerinin artırılması da sağlanmış olmaktadır.

Sektörde yapılacak uygulamalara örnek olması açısından modelde, otel işletmeleri için FTB sürecinin tanımlanması, faaliyetlerin, ürünlerin, en uygun kaynak ve faaliyet maliyet etkenlerinin neler olabileceğinin belirlenmiş olması bakımından araştırmancının ileride yapılacak çalışmalara önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

Bundan sonra bu konu ile ilgili yapılacak bir çalışmada, araştırmacılar için bir öneri olarak; FTB ve FTM uygulaması yapılan otel işletmelerinde ürünlere faaliyetlerden tükettikleri ölçüde endirekt maliyet yüklemesi yapılması sonucu, ürün maliyetlerinin ve karlılıklarının daha doğru belirleneceğini ortaya koyan bir çalışmanın, faaliyet esaslı yaklaşımların (FTB, FTM ve FTY) otel işletmeleri açısından önemini ortaya koyması açısından faydalı olacağı kanaatindeyiz. Ayrıca yapılacak uygulamalı çalışmaların, akademisyenler ve yazılım firmaları birlikteliğinde gerçekleştirilmesini önermekteyiz. Akademisyenlerin işletme için kurulacak sistemlerin modellerinin geliştirilmesinde, yazılım firmalarına temel destek sağlayacakları, yazılım firmalarının da kolay ve hızlı bir uygulamanın geliştirilmesinde önemli katkılar sağlayacakları düşünülmektedir.

FTB sisteminin sağladığı olumluluklara karşın, sistemin kurulması ve işletilmesinin zaman alıcı ve pahalı olması, bilgi düzeyi yüksek insan kaynağı

gerektirmesi, sistem hakkında yönetici ve mali işler yöneticilerinin bilgi eksikliklerinin olması gibi birtakım olumsuzluklar nedeniyle işletmeler, FTB ve FTM sistemlerine uzak durabilmektedirler.

## 7. Kaynakça

- Balcı, B. R. (2007), Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Cooper, R. ve Robert K. (1998), *Cost & Effect*, Boston: Harvard Business Scholl Press.
- Eker, M. Ç. (2004), Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Tekniği ve Bir Uygulama, *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Erden, S. A. (2004), 'İnşaat İşletmelerinde, İnşaat Maliyetlerinin Tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Yeri', *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (11), ss. 17-26.
- Karaca, N. (2008), Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modellemesi ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması", *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Kaygusuz, S. Y. (2003), 'İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Bütçeleme', *Balıkesir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Akademik Fener Dergisi*, 1 (1), ss. 93-127.
- Liu, L. Y. J., Falconer M. ve John R. (2008), 'A Longitudinal Study of the Adoption of an Activity-Based Planning System in the Crown Prosecution Service of England and Wales, United Kingdom' *Journal of Accounting & Organizational Change*, 4 (3), ss. 318-342.
- Özer, G. (2001), 'Ürün Geliştirme Süreçlerinde Faaliyete Dayalı Tekniklerin Kullanımı', *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 2 (5), ss. 79-97.
- Pazarçeviren, S. Y. (2006), 'Dinlence İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli Önerisi' *Analiz Dergisi*, 6 (15), ss. 51-58.
- Türk, Z. (2000), 'Modern Bütçeleme Teknikleri: Faaliyet Esaslarına Dayalı Bütçeleme', *MÖDAV, Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi*, 2 (4), ss. 37-50.