

Makale türü / Article type: Araştırma / Research

Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanabilirliğinin Araştırılması: Van İl Merkezindeki Otel İşletmelerinde Bir Uygulama

A Research of The Applicability to Determination of Activity Based Costing System in Hospitality Industry: A Case Study in Hotels of Van City

Öğr. Gör. Songül ÖZER

Yüzüncü Yıl Üniversitesi, T.O.İ.Y.O., songulduz@yyu.edu.tr

Yrd. Doç. Dr. Nilgün BİLİCİ

Atatürk Üniversitesi, Turizm Fakültesi, nbilici@atauni.edu.tr

Özet

Gelişen teknolojinin etkisi ile işletmelerde birçok genel üretim giderleri ortaya çıkmış ancak mevcut geleneksel maliyetleme yöntemleri bu giderleri maliyetlemede yetersiz kalmıştır. Bu nedenle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntem Geleneksel Maliyetleme Yöntemlerine bir alternatif yöntem olarak ortaya çıkmıştır. Ayrıca turizm faaliyetleri ülkemizde belirli sezonlarda yapıldığı ve birçok faaliyeti bir arada bulundurduğu için turizm sektöründe faaliyet gösteren otel işletmeleri için doğru ve güvenilir maliyet bilgileri oldukça önemlidir. Bu çalışmada, Van ilinde faaliyet gösteren konaklama işletmelerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin uygulanabilirliği araştırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Konaklama İşletmeleri, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi
JEL Sınıflandırması: Z33

Abstract

Because of the technologies emerged recently, general business expenses existed however traditional costing methods become inadequate owing to the developments in accounting. So, Activity Based Costing System has been started to use as an alternative system to the Traditional Costing Methods. In addition, accurate and reliable cost data of the facilities are very important in terms of the touristic activities realized in a particular season and including different operations. In this article, accommodation sector operating in Van were investigated in terms of application of the Activity Based Costing System.

Key Words: Accommodation Sector, Activity Based Costing System

JEL Classification: Z33

GİRİŞ

Teknolojik gelişmeler ve küreselleşme, tüm dünyada rekabeti önemli bir unsur haline getirmiştir. Hizmet sektörü de bu gelişmelerden önemli ölçüde etkilenmektedir. Hizmet sektörünün özellikle turizm sektörü ayağında yer alan oteller, müşterilere en iyi hizmeti sunabilme ve rakipleri ile rekabet edebilmek için bu gelişmeleri yakından takip etmek zorundadırlar. Ayrıca teknolojinin günümüz işletmelerinde kullanılması, konaklama işletmelerinde de maliyet unsurlarını değiştirmiştir. Konaklama işletmelerinde uygulanan mevcut yöntemler artık yetersiz kalmaktadır. Bu yetersizliğin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) Yöntemi ile giderilmesi mümkündür. Çünkü FTM Yöntemi, işletmelerin daha doğru ve ayrıntılı maliyet bilgilerine ulaşmasını sağlamaktadır. Ayrıca FTM Yöntemi, ürün, hizmet veya faaliyetlerin maliyetlerini doğru bir şekilde hesaplayabilen bir maliyetleme yöntemi olmakla birlikte toplam kalite yöntemi için gereken alt yapının kurulmasına da hizmet etmektedir.

Konaklama işletmeleri incelendiğinde, önceleri sadece konaklama hizmeti sunan bu sektörün zamanla yeme-içme, toplantı, eğlence gibi benzer şekilde birçok faaliyette bulunduğu söylenebilir. Bu durumda konaklama işletmelerinin, hem maliyetlerini kontrol edebilmek hem de kârlılık ve verimliliklerini arttırabilmek için maliyetleme yöntemlerini geliştirme gereksinimi duydukları söylenebilir. FTM Yönteminin uygulanmasıyla konaklama işletmeleri, hangi faaliyetlerin kârlı ve verimli olduğuna daha kolay karar verebilirken maliyetlerini kontrol altına alabilme ve daha doğru kararlar alabilme imkânına kavuşmuş olurlar.

Bu çalışmanın amacı, konaklama, yeme-içme, eğlence gibi birçok hizmeti bünyesinde barındıran konaklama işletmelerinin maliyetlerinin daha iyi yönetilebilmesi için uygulanabilecek yöntemlerden biri olan FTM Yönteminin uygulanabilirliğini tespit etmek ve bu sistemin konaklama işletmelerinde uygulanma etkinliğini analiz etmektir.

1. LİTERATÜR ÖZETİ

Tablo 1. FTM Yöntemine İlişkin Literatür Taraması

Çağrı KÖROĞLU (2012)	Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi	Bir otel işletmesinin faaliyette bulunduğu Mayıs-Ekim ayları arasında katlandığı maliyetlerin sürece dayalı FTM yöntemi ile hesaplanmasının, geleneksel FTM yöntemine göre, oluşturacağı farklılıkları analiz ederek belirtmektir.
Özcan UNUTKAN (2010)	Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama	Bir üretim işletmesinde bilgilerin istenilen doğruluk düzeyinde üretilebilmesi, maliyetlerin gerektiği gibi izlenebilmesi ve kontrol edilebilmesi için son yıllarda geliştirilen yöntemlerden biri olan Faaliyet Tabanlı Maliyet sisteminin tanıtılması amaçlanmış ve deri hazır giyim sektöründe faaliyet gösteren orta ölçekli bir işletmenin üretim bilgileri Faaliyet Tabanlı Maliyet sistemine göre hesaplanarak uygulanan geleneksel maliyet sisteminin sonuçları ile karşılaştırılmıştır.
Ramazan BOZKURT (2010)	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Beş Yıldızlı Bir Otel İşletmesinde Örnek Uygulaması	Turizm işletmelerinin yapıları üzerinde durularak bilgi sistemleri ve maliyet yapılarının bu işletmeler için önemi vurgulanmış olup FTM' nin nasıl bir maliyetleme modeli olduğu üzerinde durulmuştur.
Lütfi Mustafa ŞEN (2008)	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi' nin Otel İşletmelerinde Uygulanması	Genel üretim giderlerinin yüksek olması nedeniyle, ürün ve hizmet maliyetlerinin hesaplanmasının zor olduğu otel işletmelerinde FTM sistemi sayesinde geleneksel muhasebe sistemlerine nazaran, ürün ve hizmet maliyetlerinin daha doğru ve hassas hesaplanabileceği ortaya konulmuştur.

2. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ

FTM yöntemi, maliyet unsurlarından genel üretim giderlerinin, üretim ve işletme sürelerinin yerine getirilmesinde zorunlu faaliyetlerden kaynaklanan giderler olduğu fikrine dayanmaktadır (Unutkan, 2010:90).

Yeni üretim ortamlarında kullanılan emeğin azalmasıyla ve otomasyonda üretime geçilmekle birlikte malzemenin en önemli maliyet unsuru olarak bilinen ve maliyetleme sürecinin önemli bir dayanağını teşkil eden direkt işçilik maliyetleri oranı azalmıştır ve genel üretim maliyetlerinin ise önemi ve tutarı artmıştır. Yani üretim maliyetleri içerisindeki direkt işçilik gibi maliyet unsurları azalırken endirekt maliyet unsurları artmaktadır. Günümüzde bir işletmede maliyetlerin; %10' unu direkt işçilik oluştururken %55' ini malzemeler ve %35' ini ise genel üretim giderleri oluşturmaktadır (Ergun, 2002:97). Bu nedenle maliyet dağıtımının tek bir dağıtım ölçütüne, özellikle de direkt işçilik saatine göre yapılmasının ne kadar yanlış olduğu bu oranlardan da görülebilmektedir. FTM Yönteminin en önemli yararı da bu noktada ortaya çıkmaktadır (Alkan, 2005:40).

2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tanımı

FTM, bir muhasebe yöntemi olduğu kadar aynı zamanda işletme stratejisinin bir aracıdır. Dolayısıyla FTM yöntemi, bir ürün maliyetleme yöntemi yanında faaliyetlerle ilgili bir veri kaynağı oluşturur ve işletmenin diğer fonksiyonlarına ilişkin de önemli bilgiler sunar. Bu özellikler dikkate alındığında FTM yöntemi:

Stratejik, tasarım, faaliyet kontrolü ve mamul grupları ile ilgili tüm kararların alınmasında maliyet bilgisi sağlayan ve bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri ürünlere ve ürün gruplarına kullandıkları faaliyetler nispetinde tahsis eden bir maliyet yöntemidir. FTM; işletmedeki kaynaklar, faaliyetler, maliyet nesnelere ve başarı ölçütleri ile ilgili verileri toplayıp bilgiye dönüştürerek; yönetime karar almada destek sağlaması yönünden de bilgi yöntemidir (Ülker ve İskender, 2005:194).

FTM yöntemi; işletmenin kaynakları, faaliyetleri, maliyet unsurları ve sonuçları ile ilgili verileri yönetimin kullanabileceği bilgiler haline getiren muhasebe bilgi yöntemi olduğu da söylenebilir. Daha geniş anlamda; FTM Yöntemi, gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetlerle ilgili

maliyetleri izler ve bu maliyetlerin mamullere yüklenmesinde çeşitli maliyet dağıtım anahtarları kullanılır. Bu dağıtım anahtarları, mamullerle ilgili faaliyet tüketimlerini yansıtır (Garrison ve Noreen, 1997; Unutkan, 2010).

Bu tanımlardan, FTM yönteminin çok amaçlı kullanılan bir stratejik maliyet muhasebesi yöntemi olduğu anlaşılmaktadır. FTM yöntemini yukarıdaki tanımlara paralel olarak şu şekilde tanımlamak mümkündür (Koroğlu, 2012):

FTM yöntemi, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama yöntemlerinden daha gerçekçi maliyet bilgileri sağlayarak işletme yöneticilerinin stratejik kararlar almasında önemli bir etken olan maliyetlerin doğru bir biçimde hesaplanabilmesi için genel üretim maliyetlerini, öncelikle faaliyetlere yükleyen ve daha sonra faaliyetlerde biriken maliyetleri maliyet öznesine aktaran bir *Stratejik Maliyet Yönetimi* yaklaşımıdır.

2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Amaçları

Geleneksel yaklaşımda genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesinde genellikle üç aşamalı bir sürece dayandırılır ve son aşamada bu maliyetlerin esas üretim yerlerinde mamullere yüklenmesi için direkt işçilik, makine saatleri ve direkt malzeme tutarları gibi üretim hacmine dayalı anahtarlar kullanılır. Bu anahtarlar, maliyetlerin mamullere yüklenmesinde temel ölçütleri oluştururlar. Üretim hacmi tek başına tüm genel üretim giderleri tutarının oluşmasında belirleyici durumda değildir. Üretim hacminden çok üretim sürecinin yapısı ve farklılıkları, endirekt giderlerin düzeyini belirleyen temel etkenler olabilir. Bu nedenle sağlıklı bir maliyet hesabı için maliyet yerlerinden mamullere yükleme aşamasında maliyetlerin oluşumunu belirleyen etkenlerin en iyi şekilde temsil edecek ölçütlerin kullanılması zorunludur (Unutkan, 2012).

FTM yöntemine ilişkin yukarıda verilen bilgiler çerçevesinde bu yöntemin temel amacı, geleneksel maliyet hesaplama yöntemlerinde maliyetlerin mamullere yüklenmesi sürecinde kullanılan geleneksel hacim tabanlı maliyet anahtarlarının sebep olduğu yanlışları ortadan kaldırmaktır (Büyüksalvarcı, 2006).

FTM yönteminin diğer amaçlarını şu şekilde özetlemek mümkündür (Çam, 2006; Şakrak, 1997; Cooper ve Kaplan, 1992).

Genel üretim giderlerini mamullere doğru bir şekilde yükleyerek daha doğru maliyet bilgisi elde etmek,

Yönetim, plânlama, kontrol ve bütçeleme kararlarında işletme yönetimine destek olmak,

Kârlılığı arttırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek olan faaliyetlerin kolaylaştırılması için etkin bilgi tabanı oluşturmak, Yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışları ortadan kaldırmak,

Stratejik Maliyet Yönetimi'nin diğer yaklaşımlarında ortaya çıkan gelişmeleri takip edebilmek için uygun ortamı yaratmak,

Mamul ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak veya en düşük düzeye indirmek,

Daha iyi bir yönetsel muhasebe anlayışı ve kontrolü sağlamak için doğru işletme ortamı sağlamak,

Problemlerin temel nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak,

Maliyet hesaplarının daha kolay ve daha basit anlaşılmasını sağlamak ve

Yöneticilerin kararlarını doğru verebilmeleri için doğru maliyet bilgileri sağlayabilmek.

FTM yönteminin yukarıda belirtilen amaçları, yöneticilere farklı bir bakış açısı kazandırmıştır. Ayrıca FTM yönteminin amaçları, işletmelerde yapılan faaliyetleri katma değer yaratan ve yaratmayan faaliyetler olarak sınıflandırma gereği ortaya çıkmıştır (Gümüş, 2007).

2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Üstünlükleri Ve Zayıflıkları

FTM yönteminin üstün ve zayıf yönleri alt başlıklar halinde aşağıdaki gibidir:

2.3.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Üstün Yönleri

FTM yöntemi, stratejik amaçlar için geliştirilmiş bir maliyetleme yöntemi olup, hem üretim hem de hizmet işletmelerinde geniş bir uygulama

alanı bulan bir maliyet yöntemidir. İşletmeler için büyük bir önemi olan FTM yönteminin birçok üstün yönü söz konusudur. Bu üstün yönleri şu şekilde özetlemek mümkündür (Demir, 2007):

FTM yöntemi, müşteri açısından katma değeri olan faaliyetleri belirler. Bununla birlikte işletmeler katma değeri olmayan faaliyetlere odaklanıp onları iptal ederek, katma değeri olan faaliyetlere daha fazla yönelebilir.

FTM yöntemini kullanarak, yönetim sorumluluğu alanlarına ve müşterilere göre maliyet davranışı analizi yapılabilir. Böylece FTM yöntemi ile müşteri kârlılık analizi yapılabilir.

FTM yöntemi, davranışın anlaşılmasını sağlayarak; verilen hizmet ve müşteri istekleri için karmaşıklık, değişiklik ve farklılık açısından incelenmesini sağlayabilir.

FTM yöntemi, özellikle miktar olarak ifadesi olmayan genel giderler söz konusu olduğunda daha kesin mamul hizmet maliyetine ulaşılmasını sağlar.

FTM yöntemi belirsizliği azaltır. Stratejik kararlar için daha somut temeller oluşturur. Böylelikle FTM yönteminin başarısı sadece analiz sonuçlarına dayanmaz.

FTM kapasite analizi yapılmasında da kullanılır. FTM yöntemi, sunulan kaynaklar yerine kullanılan kaynakların maliyetini ölçer ve aradaki fark fazla kapasitedir. Kullanılmayan kapasitenin müşteriye yüklenmesi yanlış olacaktır.

FTM yöntemi performans ölçümleme ve sürekli iyileştirmede de kullanılır. Performans ölçümleri FTM yönteminin mantıksal sonuçlarıdır. Faaliyet tanımları, finansal ve finansal olmayan bilgileri kapsar. Finansal bilgiler, faaliyetin gerçekleştirilebilmesinin maliyetidir. Finansal olmayan bilgiler ise, kullanılan zaman, kalite ve işlem sayısı gibi bilgilerdir. Performans ölçüleri, yapılan işi ve elde edilen sonuçları tanımlar. İşletme yönetimi, performans ölçüleri ile iadeleri, hasarları ve verilen süreç hatalarını izleyebilir. Performans ölçümü ile faaliyet arasındaki bağ, eksik veya geliştirilmiş performansın maliyetini ölçmeye yarar. Böylelikle yönetim, bir faaliyetin iptalinin veya azaltılmasının kaynak kullanımını nasıl etkilediğini ve dolayısıyla maliyeti düşürdüğünü görebilir.

2.3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Zayıf Yönleri

FTM yöntemi, 1980'lerin ortalarında Amerika Birleşik Devleti'ndeki bazı üretim işletmelerindeki tecrübelerle dayanarak geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama yöntemlerine alternatif olmak üzere geliştirilmiştir (Dalcı vd., 2010). FTM yönteminde işletme kaynaklarını faaliyetlerin, faaliyetleri ise mamul, hizmet ya da müşterilerin tükettiğini varsayan bir yöntemdir (Akyol vd., 2005; Max, 2005).

FTM yönteminin zayıf yönlerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Polat, 2008, Cengiz, 2011):

FTM yönteminde verilerin kayıt altına alınması, işlenmesi ve raporlanması oldukça maliyetlidir.

FTM yönteminin değişen şartlara uyacak şekilde güncellenmesi kolay olmamaktadır.

Birçok işletmede FTM yöntemi yerel olup işletme düzeyinde kârlılık için bütünsel bir görüş sağlayamamaktadır.

FTM yönteminde mülakat görüşmeleri ve araştırma süreci zaman alıcı ve maliyetlidir.

FTM yönteminde kaynakların tam kapasite kullanıldığı varsayılarak maliyet süreleri hesaplanmaktadır. Fakat maliyetler çoğunlukla pratik kapasitede meydana gelmektedir. Bu nedenle, FTM yönteminde maliyet sürücüleri pratik kapasitede hesaplanmalıdır. Yöntem, potansiyel atıl kapasiteyi göz ardı ettiği için teorik olarak yanlıştır.

Geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama yöntemlerinde görünen indirekt maliyetlerin ilgili sürücülerle yüklenmesi, FTM yöntemiyle daha da artabilmektedir.

Bazı küçük farklılıklara rağmen FTM yöntemi, bir tarihi maliyet yöntemidir. Gelecekle ilgili tahminlerde bazı eksiklikler oluşabilmektedir.

3. KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİ

Geleneksel yöntemlerde mamuller kaynakları tüketirken faaliyet esasına göre maliyetleme yapılan yöntemlerde faaliyetler kaynaklarını, mamuller de faaliyetleri tüketir((Horngren, Gary, Sundem ve Strattan, 1996).

Konaklama işletmelerini diğer sektörlerden ayıran özellik, konaklama işletmelerinin bölünemeyen ve ayrılamayan hizmetleri üretmesi ve beraber pazarlamak zorunda olmasıdır. Bu durum, belirli zorluklara sebep olmakla birlikte kimi zaman detaylandırılmadan maliyetleme yapılmasına neden olmaktadır. Önceleri basit bir organizasyona sahip olan konaklamacılık, günümüzde aynı çatı altında pek çok hizmeti barındıran bir işletme haline gelmiştir. Örneğin önceleri sadece yatak hizmeti sunan oteller, zamanla gerek müşterilerin isteklerini karşılamak gerekse rekabet amacıyla faaliyetlerini çeşitlendirmiştir. Günümüzde konaklama işletmeleri sadece yatak hizmeti değil restoran, bar, havuz, sauna gibi müşteriyi her şekilde memnun etmeye çalışan bir hizmet yelpazesi sunmaktadır. Bu tür işletmelerde de faaliyetler detaylandırılabilir ve faaliyet anahtarına göre maliyet dağıtımları yapılabilir. Böylece oteller faaliyetlerin getirilerini de hesaplayabileceklerdir. Hatta bazı faaliyetleri gereksiz bulup vazgeçme kararı bile alabileceklerdir. Böylelikle FTM Yöntemi bu yönde de yönetim kararlarına dolaylı ya da dolaysız etki edecek sonuçlar verebilecektir (Altuntaş, 2014).

Konaklama işletmelerinde FTM Yönteminin kurulmasını 4 aşamada incelemek mümkündür (Altuntaş, 2014). Bunlar;

- Konaklama işletmelerinde faaliyetlerin belirlenmesi
- Konaklama işletmelerinde faaliyet merkezlerinin belirlenmesi
- Konaklama işletmelerinde faaliyet merkezlerinin maliyetlerinin bulunması
- Konaklama işletmelerinde faaliyet maliyetlerinin hizmetlere yüklenmesi

Bunları detaylı inceleyecek olursak;

3.1. Konaklama İşletmelerinde Faaliyetlerin Belirlenmesi

Konaklama işletmelerindeki faaliyetleri şu şekilde sıralamak mümkündür (Altuntaş, 2014);

- Rezervasyon işlemlerinin yapılması,
- Müşteri kayıtlarının yapılması,
- Müşterilerin karşılanması,

- Müşterilerin hesaplarının tutulması,
- Otel çıkış işlemlerinin yapılması,
- Telefon hizmeti verilmesi,
- Müşterilerden geribildirimlerin toplanması ve yardımcı olunması,
- Odaların temizlenmesi,
- Barın hazırlanması,
- Havuzun hazırlanması,
- Plajın hazırlanması,
- Müşterilere plaj malzemelerinin sağlanması,
- Müşterilerden siparişlerin alınması,
- Yiyecek ve içeceklerin hazırlanması,
- Müşterilere servis yapılması,
- Odaların kontrol edilmesi ve raporlanması,
- Menülerin hazırlanması,
- Masaların hazırlanması,
- Masalara servisin açılması,
- Siparişlerin alınması,
- Masalarda servisin kaldırılması,
- Müşterilerden tahsilatın yapılması ve
- Genel temizliğin yapılması.

Ayrıca bu faaliyetlerin dışında müşterilerin istekleri üzerine şehir turları, araç kiralama gibi farklı faaliyetler de istisnai olarak verilebilmektedir.

3.2. Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

Bir konaklama işletmesindeki faaliyet sürücülere genel olarak aşağıdaki gibidir (Bozkurt, 2010):

- Resepsiyon ve kat hizmetleri
- İdari hizmetler
- Animasyon hizmetleri
- İşletmede müşterilerin yeme-içme ihtiyaçlarına yönelik hizmetler

Resepsiyon ve Kat Hizmetleri

- Müşterilerin işletmeye girişi ve karşılanması,
- Müşterilerin resepsiyon işlemleri,
- Müşterilerin sorun ve isteklerini dinleme çalışmaları,
- Müşteri odalarının temizlik ve bakımı,

- Odalarda mini bar, televizyon, telefon ve diğer hizmetlerin verilmesi.

İdari Hizmetler

- İnsan kaynakları departmanının personel motivasyon ve kontrolüne yönelik çalışmaları,
- İnsan kaynaklarının personel bordroları için hazırlıkları,
- Muhasebe departmanının aylık mali çizelgeleri raporlaması,
- Pazarlama satış departmanının reklam ve kampanya faaliyetleri ve
- İlgili bölüm yöneticilerinin personel denetim ve yönetimi.

Animasyon Hizmetleri

- Gündüz animasyon etkinliklerinin hazırlanması ve
- Gece animasyon etkinliklerinin hazırlanması.

İşletmede Müşterilerin Yeme-İçme İhtiyaçlarına Yönelik Hizmetler

- Sabah, öğlen ve akşam yemekleri için günlük müşteri sayısı kontrolü ve günün menüsünün hazırlanması ve
- Yeme-içme hizmeti veren snack bar, diğer bar ve disko gibi bu hizmetleri veren yerlerde yeme içme hizmetlerinin hazırlanması.

3.3. Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Merkezlerinin Maliyetlerinin Tespit Edilmesi

Bir işletme FTM yöntemini kullanmıyorsa, maliyetlerin faaliyet merkezlerine toplanması aşamasında çeşitli dağıtım anahtarları ile faaliyet merkezlerine dağıtılabılır. Bu amaçla aşağıda maliyet çeşitleri ve maliyetler ile ilgili veriler açıklanmıştır (Altuntaş, 2014:7). Ancak giderlerin daha önce belirtilen faaliyet merkezlerine dağıtımında işletmeden işletmeye farklılıklar olabileceği de göz ardı edilmemesi gerekmektedir.

Yiyecek-İçecek Maliyeti: Malzeme istek fişleri, fişler ve adisyonlar göz önüne alınarak otelin yiyecek-içecek giderleri restoran faaliyet merkezlerine ve diğer faaliyet merkezlerine dağıtılmalıdır.

Temizlik Giderleri: Temizliğin yapıldığı alanlar, kullanılan malzemelerin nitelikleri ve çalışma saatleri göz önünde bulundurularak, otelin temizlik giderlerinin kat hizmetleri faaliyet merkezi ve restoran faaliyet merkezine dağıtımı gerçekleştirilir.

Personel Giderleri: Personel giderleri, faaliyet merkezlerine dağıtılırken personel sayısı dikkate alınır ve ilgili faaliyet merkezlerine dağıtılmalıdır.

Mobilya ve Mefruşat Giderleri: Bu giderlerin hepsinin kat hizmetleri faaliyet merkezlerine aittir.

Yakıt ve Yakacak Giderleri: Yakıt ve yakacak giderleri mekânların ısıtılması ile birlikte restoranda yemeklerin hazırlanması için katılan yakıt ve yakacak giderlerini de içermektedir. Maliyetler, sadece m² baz alınarak dağıtım gerçekleştirilirse, yemeklerin pişirilmesi için kullanılan yakacak giderleri hesaba alınmamış olur. Bu nedenle restoran faaliyet merkezine yakacakla ilgili makinelerin kullanımı sebebiyle mekânın m²' sine giderler eklenmeli ve maliyetler ona göre dağıtılmalıdır.

Sigorta Giderleri: bu gider kalemi ortak faaliyet merkezi ile ilgilidir.

Kırtasiye ve Matbaa Giderleri: bu gider kaleminin büyük bir kısmı idari bölüm tarafından kullanılmaktadır. Malzeme istek fişleri göz önüne alınarak, otelin kırtasiye ve matbaa evrak giderleri faaliyet merkezlerine dağıtılmalıdır.

Elektrik ve Su Giderleri: Elektrik giderleri, faaliyet merkezlerinin alanlarının m²' lerine göre dağıtılmalıdır. Su giderleri ise musluk sayıları ve tahmini musluk kullanım sürelerine göre dağıtılmalıdır.

İletişim ve Haberleşme Giderleri: Telefon kullanım sayıları ve görüşme süreleri göz önüne alınarak faaliyet merkezlerine dağıtılmalıdır.

Vergi, Resim, Harç ve Noter Giderleri: bu gider kalemi ortak faaliyet merkezi ile ilgilidir.

Havuz Giderleri: Bu gider kalemi, havuz faaliyetlerinin yer aldığı diğer faaliyet merkezleri ile ilgilidir.

Elektrik ve Elektronik Malzeme Giderleri: bu gider kalemi kat hizmetleri, ön büro, restoran ve diğer faaliyet merkezleri ile ilgili olabilmektedir. Bu sebeple faaliyet merkezlerine eşit olarak dağıtılmalıdır.

Taşıt Giderleri: bu gider kalemi ortak faaliyet merkezi ile ilgilidir.

Banka İşlemleri Giderleri: bu gider kalemi müşteri işlemleri ile ilgili olduğundan ön büro faaliyetlerinden kaynaklanmaktadır.

Amortisman Giderleri: Faaliyet merkezlerinde amortisman tabi olan varlıklar muhasebe kayıtları incelenerek faaliyet merkezlerine dağıtılmalıdır.

Tamir, Bakım ve Onarım Giderleri: bu gider kalemi ise kat hizmetleri, ön büro, restoran ve diğer faaliyet merkezleri ile ilgilidir. Bu sebeple bu faaliyetlere eşit olarak dağıtılmalıdır.

İlan ve Reklam Giderleri: Bu gider kalemi ortak faaliyet merkezleri ile ilgilidir.

Züccaciye Giderleri: Bu gider kalemi restoranda kullanılacak eşyalarla ilgili olduğundan, restoran faaliyet merkezine ait olmalıdır.

Kira Giderleri: Bu gider kalemi faaliyet merkezlerinin m²'lerine göre faaliyet merkezlerine dağıtılmalıdır.

3.4. Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Maliyetlerinin Hizmetlere Yüklenmesi

Faaliyetler belirlenip, faaliyet merkezleri ile ilişkilendirildikten sonra bu faaliyet merkezlerinin maliyetleri belirlenmiştir. Bu aşamadan sonra bulunan maliyetlerin hizmetlere yüklenmesi gerekmektedir. Ancak bu işlem otelin verdiği hizmet şekline göre (yarım pansiyon, tam pansiyon, her şey dâhil vb.) değişebilmektedir. Bu aşamada da konaklama işletmelerinin maliyet sürücülerinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu da faaliyet merkezlerine göre ayrıştırılabilir. Örneğin ön büro faaliyet merkezi maliyetlerinin, kahvaltı ve akşam yemeği maliyetlerinden oluşan restoran faaliyet merkezi maliyetlerinin, ortak faaliyet merkezi maliyetlerinin ve plaj, bar ve havuz hazırlama faaliyetleri ile plaj malzeme faaliyetleri maliyetlerinden oluşan diğer faaliyet merkezi maliyetlerinin dağıtımında maliyet sürücü olarak geceleme sayısı kullanılabilir. Kat hizmetleri faaliyet merkezi maliyetlerinin dağıtımında ise oda sayısı maliyet sürücü olarak kullanılabilir (Altuntaş, 2014:8).

4. KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİNİN UYGULANABİLİRLİĞİNİN TESPİTİNE YÖNELİK ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Bu çalışmada Van il merkezinde faaliyet gösteren Turizm İşletme Belgeli ve Belediye Belgeli otellerin FTM Yönteminin uygulanabilirliğinin ölçülmesi amaçlanmıştır.

Bu amaçla Van ilinde faaliyet gösteren Turizm İşletme Belgeli ve Belediye Belgeli 38 otel araştırma kapsamına alınmıştır.

4.2. Araştırmanın Yöntemi

Uygulamalı bir nitelik taşıyan bu çalışmada Van il merkezinde faaliyet gösteren otellerin FTM Yönteminin uygulanabilirliğini ölçmeye yönelik anket yöntemi kullanılmıştır. Çalışmada kullanılan anket formu Altuntaş' ın (2014) yapmış olduğu çalışmadan uyarlanmış olup 2 bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde işletme ile ilgili genel bilgilere ulaşmak amacıyla hazırlanmış sorular yer alırken ikinci bölümde ise işletmelerin FTM yöntemini kullanıp kullanmamalarına göre 5'li Likert ölçekte sorular hazırlanmıştır.

4.3. Verilerin Toplanması

Bu çalışma kapsamında ana kütlenin tamamına ulaşmak amacıyla bütün işletmelerle yüz yüze görüşülerek anketler doldurulmaya çalışılmıştır. Ancak söz konusu çalışma anketinde yer alan ifadelerin çalışmaya tabi tutulan işletmelerin muhasebe bilgilerine yönelik olması sebebiyle işletme yöneticilerinin ankete cevap vermelerini güçleştirmiştir. Bu nedenle işletmelerden yalnızca 18' i ankete cevap vermiştir. Böylece toplamda 38 adet olan toplam işletme sayısının %47' sinden geri dönüş sağlanmıştır. Anket, çalışma kapsamında yer alan işletmelerin muhasebe bölümleri yöneticilerine uygulanmıştır.

4.4. Araştırmanın Güvenilirliği

Güvenilirlik, anket sorularına verdikleri cevaplar arasındaki tutarlılık olarak tanımlanabilir. Güvenilirlik, testin ölçmek istediği özelliği ne derece doğru ölçtüğü ile ilgilidir (Büyüköztürk, 2003). Çalışmada, ölçeklerin güvenilirlik analizlerine yönelik olarak Cronbach's Alpha değerleri hesaplanmıştır. Buna göre ölçeğin güvenilirlik katsayısı (Cronbach's Alpha) 0,718 (%71,8) olarak hesaplanmıştır. Cronbach's Alpha değerinin 0.70 ve

üstü olduğu durumlarda ölçeğin oldukça güvenilir olduğu kabul edilir (Devellis, 2014).

Tablo 2. Cronbach's Alpha Değeri

Cronbach's Alpha	Yorumu
0.80-1.00	Arası Yüksek Güvenilirlik
0.60-0.80	Arası Oldukça Güvenilir
0.40-0.60	Arası Güvenilirlik Düşük
0.40'dan az	Güvenilir Değil

4.5. Verilerin Analizi ve Analiz Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Çalışmada anket yöntemi ile toplanan verilerin bilgisayar ortamında analizlerinin yapılması için PASW 18.0 for Windows programından faydalanılmıştır. Çalışmada işletmeler ve işletmelerin maliyet yöntemleri ile ilgili sorulan sorulara ait frekanslar Tablo 2' de özet olarak verilmiştir.

Tablo 3. İşletmeler ve İşletmelerin FTM Kullanım Durumları İle İlgili Betimsel İstatistikler

	Frekans	Yüzde
<i>İşletmenin faaliyet yılı</i>		
1-3 yıl	8	44,4
4-5 yıl	2	11,1
6-8 yıl	1	5,6
11 yıl ve üzeri	7	38,9
<i>İşletmede çalışan sayısı</i>		
1-25	12	66,7
26-50	5	27,8
101 ve üzeri	1	5,6
<i>İşletme bünyesinde maliyet muhasebesi konusunda uzmanlaşmış, konuya özel bir çalışan vardır.</i>		
Evet	13	72,2
Hayır	5	27,8
<i>Ürettiğiniz hizmetlerin maliyetlerini doğru olarak hesapladığınıza inanıyor musunuz?</i>		
Evet	15	83,3
Hayır	3	16,7

<i>Maliyet muhasebesi konusunda yeni bir yöntemin geliştirilmesine ihtiyacınız olduğunu düşünüyor musunuz?</i>		
Evet	12	66,7
Hayır	6	33,3
<i>İşletmenizde bölüm düzeyinde maliyet raporlaması yapılmakta mıdır?</i>		
Evet	15	83,3
Hayır	3	16,7
<i>İşletmenizde bölüm düzeyinde kârluluk raporlaması yapılmakta mıdır?</i>		
Evet	14	77,8
Hayır	4	22,2
<i>Faaliyet dönemi başlarında, dönemle ilgili maliyet tahmin çalışması yapılmakta mıdır?</i>		
Evet	12	66,7
Hayır	7	33,3
<i>Faaliyet dönemi sonunda, tahmini maliyetler ile gerçekleşen maliyetlerin karşılaştırılması yapılıyor mu?</i>		
Evet	12	66,7
Hayır	6	33,3
<i>Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemini uygulama durumunuz nedir?</i>		
Hiç duymadım	6	33,3
Duydum fakat uygulamıyoruz	4	22,3
Uyguluyoruz	8	44,4
<i>Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminden kaç yıldır yararlanıyorsunuz?</i>		
1-3 yıl	8	100
<i>Faaliyet tabanlı maliyetleme için belirlediğiniz faaliyet sayısı kaçtır?</i>		
10'dan az	3	37,5
11-25 arası	5	62,5

Elde edilen istatistikler doğrultusunda çalışmaya katılan 18 işletmenin %44,4' ü 1-3 yıldır faaliyet göstermektedir ve çalışan sayısı çoğunlukla (%66,7) 25' den azdır. İşletmelerin maliyetleme yöntemlerine baktığımızda ise işletmelerin %72,2' sinin konusunda uzmanlaşmış bir çalışanı olduğu görülmektedir. Ayrıca çalışmaya katılan işletmelerin %83,3' ü maliyetlerini doğru hesapladıklarını belirtmelerine rağmen %66,7' si yeni bir maliyetleme yöntemine ihtiyaç duyduklarını belirtmiştir. İşletmelerin %83,3' bölüm düzeyinde maliyetleme yaptıklarını belirtirken % 77,8'i ise bölüm düzeyinde kârlılık analizleri yaptığını belirtmişlerdir. Çalışmaya katılan işletmelerin %66,7' si faaliyet dönemi başında maliyet tahmin çalışması yaptıklarını belirtip, dönem sonunda da tahmini maliyetler ile gerçekleşen maliyetleri karşılaştırdıklarını belirtmişlerdir.

Çalışmaya katılan işletmelerin %44,4'ü FTM' yi uyguladıklarını belirtmişlerdir. Ayrıca katılımcıların %33,3' FTM' yi hiç duymadıklarını belirtirken %22,3' ü ise duydıklarını ancak uygulamadıklarını belirtmişlerdir. FTM' yi uygulayan işletmelerin tamamı 1-3 yıldır bu yöntemi uyguladıklarını belirtmişlerdir. Yine FTM' yi uygulayan işletmelerin %37,5' inin FTM için belirlediği faaliyet sayısı 10' dan azken %62,5' inin ise faaliyet sayısı 11-25 arasındadır.

Tablo 4. İşletmelerin FTM ile İlgili Genel Yargıları

	N	Ortalama	Standart Sapma
<i>Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması kolaydır.</i>	18	4,2500	0,46291
<i>Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması maliyetlerin düşürülmesinde etkilidir.</i>	18	4,3750	0,51755
<i>Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması, konaklama işletmelerinin kapasite kullanımında verimliliği artırır.</i>	18	4,3750	0,51755
<i>Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile işletme için daha doğru maliyet verilerine ulaşılr</i>	18	4,5000	0,53452

<i>Konaklama işletmelerinde faaliyetlerin ayrı ayrı maliyet analizlerini yapmak faydalıdır.</i>	18	4,2500	0,46291
<i>Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması ile hizmetler için daha doğru bir fiyat belirlenebilir.</i>	18	4,3750	0,51755
<i>Bütçeleme yaparken faaliyet tabanlı maliyetleme daha doğru bilgi verir.</i>	18	4,3750	0,51755
<i>Mevcut maliyetleme yöntemi yeterlidir.</i>	18	3,0000	0,00000
<i>Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması maliyetlidir.</i>	18	3,0000	0,00000
<i>Konaklama işletmelerinde faaliyetlerin birbirinden ayrılması zordur.</i>	18	4,5000	0,53452
<i>Yeterli personele sahip olmadığımız için Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yapamıyoruz.</i>	18	1,5000	0,53452
<i>Üst yönetim yeni bir maliyetleme yöntemine karşıdır.</i>	18	1,6250	0,51755

Tablo 3' e göre ankete katılan işletmelerin verdiği cevaplar doğrultusunda, FTM' nin konaklama sektöründe uygulanmasının çok kolay (4,250) olduğu sonucu çıkmaktadır. Bununla birlikte konaklama işletmelerinde FTM' nin uygulanması maliyetlerin düşürülmesinde (4,375) ve işletmelerin kapasite kullanımında (4,375) etkili olduğu, daha doğru maliyet verilerine ulaşılabileceği (4,500) ve faaliyetlerin ayrı ayrı analizlerinin yapılmasının faydalı olacağı (4,250) sonucuna varılmıştır. Böylece hizmetler için daha doğru fiyatlar belirleneceği (4,375) ve bütçeleme yaparken FTM sayesinde daha doğru verilere ulaşılabileceği (4,375) sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca çalışmaya katılan işletmeler maliyet yöntemlerinin yeterliliği (3,000) ve konaklama işletmelerinde FTM' nin uygulanmasının maliyetli olduğu (3,000) konusunda kararsız kalmışken faaliyetlerin birbirinden ayrılmasının zor olduğunu (4,500) belirtmişlerdir.

Genel olarak ankette yer alan ifadelere işletmelerdeki ilgili personellerin vermiş olduğu cevapların tutarlı olduğu görülmektedir. Örneğin “Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması maliyetlerin düşürülmesinde etkilidir” ifadesi ile “Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması, konaklama işletmelerinin

kapasite kullanımında verimliliği artırır” ifadelerinin benzer şekilde cevaplandırılması, ankete katılan işletmelerdeki ilgili personelin tutarlı cevaplar verdiğini ifade eder.

SONUÇ

Ülkemizde turizm sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin özellikle konaklama işletmelerinin sayıları her geçen yıl daha da artmaktadır. Konaklama işletmelerinin sayılarındaki bu artış, otellerin kâr marjını korumalarını ve geliştirmelerini oldukça güçleştirmiştir. Böylelikle konaklama işletmelerinin maliyetleri artarken kâr marjları da düşmüştür. Bu nedenle konaklama işletmeleri rekabetin hat safhada olduğu turizm sektöründe ayakta kalabilmek için maliyetlerini düşürürken, kâr marjı ve verimliliklerini de arttırmaları gerekmektedir. Bu noktada maliyetlerinin doğru hesaplanması hayati önem taşımaktadır. FTM Yöntemi, maliyetlerin doğru hesaplanmasında büyük rol oynamaktadır.

Çalışmanın sonucuna göre ankete katılan işletmelerin %44,4’ ünün 1-3 yıldır faaliyet gösterdikleri görülmektedir. Bu anlamda otellerin büyük bir kısmının Van ilinde 2011 yılında yaşanan depremden sonra faaliyete başladığı söylenebilir.

Yapılan çalışma sonucunda FTM’nin konaklama sektöründe uygulanmasının çok kolay olduğu sonucuna varılmaktadır. Bununla birlikte konaklama işletmelerinde FTM’nin uygulanması maliyetlerin düşürülmesinde ve işletmelerin kapasite kullanımında etkili olduğu, FTM ile daha doğru maliyet verilerine ulaşılabileceği ve faaliyetlerin ayrı ayrı analizlerinin yapılmasının faydalı olacağı sonucuna varılmıştır. Böylece hizmetler için daha doğru fiyatlar belirleneceği ve bütçeleme yaparken FTM sayesinde daha doğru verilere ulaşılabileceği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca çalışmaya katılan işletmeler maliyet yöntemlerinin yeterliliği ve konaklama işletmelerinde FTM’ nin uygulanmasının maliyetli olduğu konusunda kararsız kalmışken faaliyetlerin birbirinden ayrılmasının zor olduğunu sonucuna varılmıştır.

Ayrıca FTM Yöntemi kullanmayan konaklama işletmelerinde personel sayısının etkili olmadığı ve üst yönetimin yeni bir maliyetleme yöntemine karşı olmadıkları sonucuna varılmıştır.

Şen' in (2008) “*Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi' nin Otel İşletmelerinde Uygulanması*” adlı çalışmasında otel işletmelerinde genel üretim giderlerinin yüksek olması nedeni ile ürün ve hizmet maliyetlerinin hesaplanmasının zor olduğu ve geleneksel muhasebe sistemlerine nazaran FTM sistemleri ile ürün ve hizmet maliyetlerinin daha doğru ve hassas hesaplanabileceği ortaya konulmuştur. Van il merkezinde faaliyet gösteren otel işletmelerine yönelik yapılmış olan bu çalışmada ise FTM sistemini uygulayan işletmeler, FTM' nin işletme için faydalı olduğunu düşünmektedirler. Diğer bir ifade ile FTM sisteminin otelde kullanılan ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanmasında daha doğru sonuçlar ortaya koyduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca FTM' yi uygulamayan işletmeler de bu sisteme geçebileceklerini ifade etmişlerdir.

KAYNAKLAR

- Akyol, D. E., Tuncel, G. ve Bayhan, G. M. (2005). A Comparative Analysis of Activity-Based Costing and Traditional Costing. *World Academy of Science of Engineering and Technology*, 1(3), 136-139.
- Alkan, A. T. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama. *Selçuk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 13, 36-56.
- Altuntaş, C. (2014). Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Uygulama. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İİBF Dergisi*, 1, 1-16.
- Bozkurt, R. (2010). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Beş Yıldızlı Bir Otel İşletmesinde Örnek Uygulaması. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, *Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi: Isparta*.
- Büyüköztürk, Ş. (2013). *Sosyal Bilimler İçin Veri Analiz El Kitabı*. Ankara: Pegem Yayınları.
- Büyüksalvarcı, A. (2006). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankalarda Bir Uygulama. *Selçuk Üniversitesi Karaman İİBF Dergisi*, 10, 160-180.
- Cengiz, E. (2011). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Arasındaki Farklar-Bir Mobilya Üreticisi Firmada Vak'a Çalışması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 50, 33-58.

- Cooper, R. ve Kaplan, R. S. (1992). Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage. *Accounting Horizons*, 3, 1-13.
- Çam, M. (2006). Stratejik Bir Yönetim Aracı Olarak Ekonomik Katma Değer (EVA) ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetiminin (FTMY) Birlikte Kullanımı. *Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15(2), 95-118.
- Dalci, İ., Tanış, V. ve Koşan L. (2010). Customer Profitability Analysis with Time-Driven Activity-Based Costing: A Case Study in a Hotel. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 5, 609-637.
- Demir, V. (2007). *Lojistik Yönetim Sisteminde Maliyet Hesaplaması*. Ankara: Nobel Kitapevi.
- Devellis, F. (2014). *Ölçek Geliştirme*. (3. Basım). İstanbul: Nobel Yayın Dağıtım.
- Ergun, Ü. ve Karamaraş, B.E. (2002). İki Çağdaş Yönetim Muhasebesi Yaklaşımının Karşılaştırılması: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 4(1), 93-105.
- Garrison, Ray H. ve Noreen Eric, W. (1997). *Managerial Accounting*. USA: McGraw-Hill/Irwin.
- Gümüş, Y. (2007). Üretim İşletmelerinde Lojistik Maliyetlerin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması ve Bir Uygulama. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, *Yayımlanmamış Doktora Tezi*: İzmir.
- Horngrén, Charles T., Gary L. Sundem ve William O. Strattan (1996). *Introduction to Management Accounting*. USA: Prentice Hall Inc.
- Koroğlu, Ç. (2012). Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, *Yayımlanmış Doktora Tezi*: Aydın.
- Max, M. (2005). Sox + ABC = VALUE!. *The Performance Group White Paper*, 5(2), 1-8.
- Polat, L. (2008). Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Sanayi İşletmesi Uygulaması. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, *Yayımlanmamış Doktora Tezi*: İstanbul.
- Şakrak, M. (1997). *Maliyet Yönetimi- Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. İstanbul: Yasa Yayınları.
- Unutkan, Ö. (2010). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Uygulama. *Mali Çözüm Dergisi*, 97, 87-105.

Ülker, Y. ve İskender, H. (2005). Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deere Örneği. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(13), 189-2017.