


## Spor Kuruluşlarında Maliyet Yönetimi, Dengeli Puan Kartı Uygulaması ve Performans Ölçümü: Fitness Merkezi Örneđi

Cost Management, Balanced Scorecard Application and Performance Measurement in Sports Organizations: Fitness Business Example

Araştırma Makalesi / Research Article

 Fatih Ömür BİNİCİ<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi,  
Eleşkirt Meslek Yüksekokulu, AĞRI

Sorumlu Yazar / Corresponding Author  
Dr. Öğretim Üyesi Fatih Ömür BİNİCİ  
fobinici@agri.edu.tr

Geliş Tarihi / Received : 09.07.2024  
Kabul Tarihi / Accepted : 30.10.2024  
Yayın Tarihi / Published : 31.10.2024

Etik Bilgilendirme / Ethical Statement  
Bu araştırma, etik kurul onayı  
gerektermektedir.

DOI: 10.53434/gbesbd.1513533

Öz

Günümüzde artık spor kuruluşları spor faaliyetleri, rekreasyon, fitness veya serbest zaman etkinlikleri ve bu etkinliklerle ilgili ürün ve hizmetleri sunmaları açısından spor endüstrisinin önemli bir parçası olarak görülmektedir. Rekabetin yoğun olarak yaşandığı spor endüstrisinde bu kuruluşların sürdürülebilirliklerinin sağlanması, ticari işletmelerde olduğu gibi istikrarlı bir finansal alt yapı ile kaliteli bir organizasyonel süreç yapısına bağlıdır. Ancak müşterilerine çok sayıda farklı hizmet sunan spor kuruluşlarında, iş kararlarının alınmasında güvenilir temel oluşturacak ve rekabet avantajını koruyup sürdüreceğ doğru maliyetleme yöntemini seçmek önemli bir sorundur. Bu doğrultuda çalışmada, spor kuruluşları için ihtiyaca göre uyarlanabilen maliyetleme yöntemlerinden biri olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) ile performans ölçümü için Dengeli Puan Kartı (DPK) perspektifi sunulmuştur. Bu bağlamda FTM ve DPK tasarımı ile uygulaması için spor endüstrisi içerisinde önemli bir paya sahip olan fitness merkezi seçilmiştir. Çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden örnek olay tekniğinden yararlanılmıştır. Uygulamada Erzurum ilinde faaliyet gösteren tarafımızca seçilmiş bir fitness merkezinin FTM ve DPK yöntemi kullanılarak maliyetlerin ortaya çıkarılması ve performans ölçümünün gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Veriler, Ocak-Mart 2024 döneminde şirketin idarecisi ve antrenör ile yapılan yüz yüze görüşmeler, ayrıca şirket tarafından paylaşılan belgelerin incelemesi yoluyla toplanmıştır. Bulgu ve değerlendirmeler neticesinde; spor kuruluşu olarak fitness merkezinin, sunduğu hizmetler ile çeşitliliği ve kaynak tüketiminin düşük olması nedeniyle maliyet yönetimi ve performans ölçümünde FTM ve DPK' in başarılı bir şekilde uygulanabileceği belirlenmiştir. Bu çalışmada FTM ve DPK' in fitness merkezinde uygulanabilirliğinin incelenmesi açısından alan yazına değer katacağı düşünülmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Maliyet yönetimi, Spor kuruluşları, Faaliyet tabanlı maliyetleme, Dengeli puan kartı

Abstract

Today, sports organizations are an important part of the sports industry in terms of the provision of sports, recreation, fitness or leisure activities and related products and services. In the sport industry, where competition is intense, ensuring the sustainability of these organizations, as in commercial enterprises, depends on a stable financial infrastructure and a quality organizational process structure. However, in sports organizations that offer a wide range of different services to their customers, the choice of the right costing method that provides a reliable basis for decision making and maintains a high level of transparency is crucial. In this context, the study presents Activity-Based Costing (ABC), one of the costing methods that can be adapted to the needs of sports organizations, together with the Balanced Scorecard (BSC) perspective for performance measurement. A fitness centre, which has a significant share in the sports industry, was selected for the design and implementation of ABC and BSC. The study used the case study technique, one of the qualitative research methods. The aim of the implementation was to identify the costs and perform performance measurement using ABC and BSC methods in a selected fitness centre operating in Erzurum. The data was collected through face-to-face interviews with the manager and trainer of the company, as well as by examining the documents provided by the company during the period of January-March 2024. As a result of the findings and evaluations, it was determined that the fitness centre, as a sports organization, could successfully apply ABC and BSC in cost management and performance measurement due to the variety of services it provides and its low resource consumption.

**Keywords:** Cost management, Sports organizations, Activity-based costing, Balanced scorecard

## Giriş

Maliyet yönetimi, başarının ve rekabet gücünün sürdürülmesi ve geliştirilmesinin temel faktörlerinden biri olması nedeniyle kuruluşlar için her zaman önemli bir konu olmuştur (Čečević, Antić ve Spasić, 2020). İstikrarlı bir mali altyapının ve kaliteli bir organizasyonel süreç yapısının oluşturulması, işletmelerin hedeflerini hayata geçirmesi ve uzun vadede sürdürülebilirlik için gereklidir (Becsky, 2011). Ayrıca maliyetlerin dikkatli bir şekilde kaydetmesi ve hesaba katılması çeşitli yönetim faaliyetlerini gerçekleştirmek, özellikle de önemli iş kararları almak için bir temel oluşturur (Aronowitz, 2018). Ticari işletmeler için geçerli olan istikrarlı bir mali altyapının ve kaliteli bir organizasyonel süreç yapısının oluşturulması spor kuruluşları için de geçerlidir.

Modern toplumlarda, spor piyasası önemli bir gelişme gösterdiğinden, sporun ekonomik rolü önemli ölçüde artmıştır (Lakatos, Erdey, Szűcs, Rózsa ve Nagy, 2019). Artık spor, kişisel ve toplumsal sağlığı koruyucu ve geliştirici nitelikleriyle önemli bir hizmet sektörü olarak kabul görmektedir. Ayrıca, gelişen iletişim araçları ve özellikle medyanın etkisiyle kârlı bir reklam ve tanıtım aracı haline gelen spor, bir taraftan geniş kitlelerin yoğun ilgisini çeken bir gösteri ve eğlence faaliyeti olarak tüketim sektörüne dönüşürken, diğer taraftan müteşebbisler için önemli miktarlarda finans hareketlerinin yaşandığı cazip bir ekonomik aktördür (Devecioğlu, 2005).

Ticari girişimlere dönüşen spor kuruluşlarında başarılı performans genellikle bir numaralı strateji olmasına rağmen, mesleki hedeflerin hayata geçirilmesi ve uzun vadede sürdürülebilirliği için istikrarlı bir mali altyapının ve kaliteli bir organizasyonel süreç yapısının varlığı mutlaka gereklidir (Becsky, 2011). Spor şirketlerinin yöneticilerinin farklı karar verme durumlarında doğru kararı vermelerinde ihtiyaç duydukları bilgiye sahip olmalarını sağlayan bir tür yönetsel karar desteğinin olması şarttır (Lakatos ve diğerleri, 2019). Ancak müşterilerine çok sayıda farklı hizmet sunan spor kuruluşları, iş kararlarının alınmasında güvenilir bir temel oluşturacak ve rekabet avantajını koruyup geliştirecek doğru maliyetleme yöntemini seçme sorunuyla karşı karşıyadır (Čečević ve diğerleri, 2020). Bu doğrultuda çalışmada spor kuruluşları için maliyet yönetimi konusu ele alarak değişen iş ortamına ve kuruluşun ihtiyaçlarına göre uyarlanan maliyetleme yöntemleri, iş kararlarının alınması için güvenilir bir bilgi tabanı sağlamak, tanımlanmış bir stratejiyi uygulamak ve performansı iyileştirmek için faaliyet tabanlı maliyetlemenin uygulanmasının gösterimi ile Dengeli Puan Kartı (DPK) perspektifi ve örnek uygulamasına yer verilmiştir.

## Spor Kuruluşlarında Maliyet Yönetimi

Geleneksel işletme anlayışında geçerli olan “Fiyat = Maliyet + Kar Marjı” formülü artık değişmiştir. Piyasada rekabetin yoğunlaşmasıyla birlikte ürün veya hizmetin satış fiyatı “Kar = Fiyat – Maliyet” şeklinde yeni bir denklem ile rekabetçi koşullar doğrultusunda belirlenmektedir. Bu durum, kâr amacı güden işletme-

ler için fiyatın rekabet ortamında belirlenen bir parametre haline geldiğinin gösterir. Dolayısıyla, ürün veya hizmette karlılığı artırmak için maliyetlerin kontrol altında tutulması ve azaltılmasıyla birlikte maliyet muhasebesinin ve yönetiminin önemi artmıştır (Biçer, 2018). Maliyetler, başarının ve rekabet gücünün sürdürülmesi ve geliştirilmesinin temel faktörlerinden biri olduğundan, maliyetleri akıllıca yönetmek de çok önemlidir. Maliyet bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliği kullanılan maliyetleme yöntemine bağlı olduğu da unutulmamalıdır (Lakatos ve diğerleri, 2019).

Standart maliyetlendirme, geleneksel bütçeler ve kar bazlı performans ölçümleri gibi geleneksel yönetim muhasebesi teknikleri organizasyonun içsel kaygılarına odaklanır. Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM), hedef maliyetleme, değer zinciri analizi ve kıyaslama gibi daha yeni yönetim muhasebesi araçları, yönetim muhasebesinin tüm sürecini (planlama, kontrol, karar verme ve performans değerlendirmesi) etkilemiş ve maliyet belirleme ve finansal kontrolün “basit” veya “saf” rolünden, kaynakların iyileştirilmiş dağıtım yoluyla değer yaratmanın “s sofistike” rolüne odaklanır (Pavlatos ve Paggios, 2009). Daha dar organizasyon birimlerine dayanan ve üretimin fiziksel hacmine ilişkin maliyet tahsisini kavramsal temeller olarak kullanan geleneksel maliyetleme sistemleri, genel giderlerin toplam maliyetlerde ağırlıklı bir paya sahip olduğu kuruluşlarda güvenilir maliyet bilgisi sağlama gerekliliklerini hizmet sektörü için tam olarak karşılayamaz (Lakatos ve diğerleri, 2019).

Spor sektörünün çoğunlukla hizmet fonksiyonlarından oluştuğu gerçeği göz önüne alındığında, hesaplama ve maliyet yönetimine yönelik geleneksel yaklaşımlar, yönetimin karar verme ihtiyaçlarına uygun bilgi sağlamada yetersiz kalmaktadır (Lalić ve Lučić, 2023). Bu tarz sorunların üstesinden gelmek, rekabetçi küresel bir pazarda rekabet avantajı kazanma ve değişen iş ortamına uyarlanmış bir maliyetleme yöntemini ve uygun bir performans ölçüm sistemini başarılı bir şekilde entegre eden spor organizasyonlarının sürdürme ve geliştirme olasılığı daha yüksektir (Čečević ve diğerleri, 2020). Bunlara ek olarak, spor şirketlerinin yönetiminin vizyonunun ağırlıklı olarak mümkün olan en iyi spor sonuçlarına ulaşmaya odaklandığı gerçeği göz önüne alındığında, birincil hedefin işletmede yeterli düzeyde liditeye ulaşmanın eşlik etmesi gerektiğini vurgulamak önemlidir. Bu hedefin gerçekleşmesi, doğru maliyet yönetim yaklaşımının tercih edilmesi ile ilişkilidir (Lalić ve Lučić, 2023: 33). Genel olarak spor kuruluşları, geleneksel maliyetleme yöntemlerinin yanı sıra, bir ürün/hizmetin gerçek maliyetinin daha doğru tespit edilmesinde, faaliyet bazlı maliyetlemeyi uygulamaktadır. Kuruluşun finansal ve finansal olmayan yönlerine saygı gösterecek, çalışanların faaliyetlerinin izlenmesi ve kayıtlarının tutulması yoluyla stratejik planlama ve yönetim sürecini destekleyen yönetim araçlarından biri, hizmet organizasyonlarında yaygın olarak uygulanan Dengeli Puan Kartıdır (DPK) (Čečević ve diğerleri, 2020: 236).

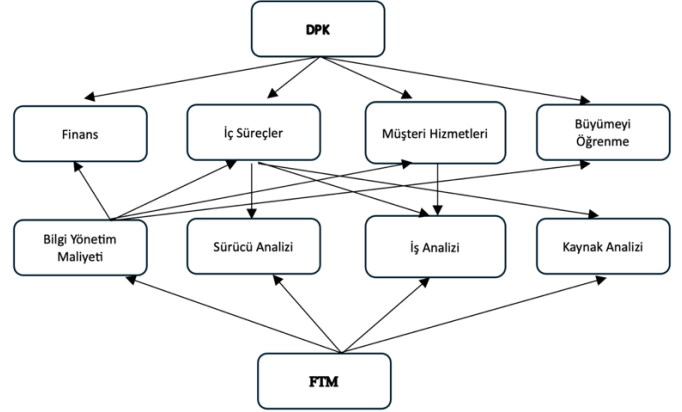
## Spor Kuruluşlarında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Dengeli Puan Kartı

Farklı kaynaklar kullanarak belirli faaliyetleri gerçekleştiren, çeşitli hizmetler sunan spor kuruluşlarında iyi tasarlanmış ve başarıyla uygulanan bir maliyetleme yöntemi, her bir faaliyetin belirlenen görevlerin başarılmasındaki katkısının ve rolünün net bir şekilde belirlenmesine olanak sağlar (Doğan ve Çakıcı, 2016). Bu bakımdan faaliyet bazlı maliyetleme, kuruluşta gerçekleştirilen faaliyetlerin tanımlanması, nasıl yürütüldüğüne bakılması ve iyileştirmesine imkân tanır (Şen, 2013).

Faaliyete dayalı maliyetleme, diğerlerine göre DPK, gibi modern performans ölçüm sistemlerini dağıtmak ve böylece performans ölçümü ve yönetim sistemlerini kuruluş genelinde entegre etmek için iyi bir başlangıç noktasıdır (Çeçevic ve diğerleri, 2020). Ne tür bir spor kuruluşu olursa olsun, tıpkı üretim organizasyonu gibi, işini profesyonelce yürütmeli ve rekabet avantajını sahip olduklarına değil, rakiplerinden çok daha iyi bildiklerine ve yapabildiklerine dayandırmalıdır. Faaliyet bazlı maliyetlemenin spor kuruluşlarında uygulanması Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM), finansal ve finansal olmayan maliyet bilgilerini sağlayan, bunlar arasında bağlantı kuran ve faaliyetleri detaylı bir şekilde analiz edip değerlendiren bir maliyetleme yöntemidir (Lalić ve Lučić, 2023). Diğer taraftan DPK; Taraftarlar, oyuncular, çalışanlar ve personel, sponsorlar, tedarikçiler, hissedarlar, yayıncılar, spor medyası, yerel çevre, futbol federasyonu, hükümet ve yasal otoriteler gibi çok çeşitli paydaş gruplarının beklentilerini karşılamada ihtiyaç ve beklentilerini karşılayabilmek için tüm perspektifleri ilgilendiren çok boyutlu performans ölçümü ve yönetimine kapsamlı bir sistem getiren, finansal ve finansal olmayan faaliyetlerini değerlendirmesine yardımcı olabilecek bütünlük bir çerçeve sağlar (Coşkun ve Tetik, 2013).

Dengeli Puan Kartı (DPK), 1996 yılında, Harvard Business School'da muhasebe profesörü olan Robert Kaplan ile performans ölçümü ve örgütsel yenilenme konusunda uzmanlaşmış uluslararası bir danışmanlık firması olan Rönesans Solutions, Inc'in başkanı olan David Norton tarafından geliştirilmiş ve 1996 yılında sunulmuş bir performans ölçüm ve yönetim sistemidir (Yaşar, 2016). Kurumun finansal ve finansal olmayan yönlerine saygı göstererek, çalışanların faaliyetlerinin izlenmesi ve kayıtlarının tutulması yoluyla stratejik planlama ve yönetim sürecini destekleyen yönetim araçlarından biri, hizmet organizasyonlarında yaygın olarak uygulanan Dengeli Puan Kartıdır (DPK). Denge yöntemlerinin çıkış noktası, örgütlerde belirlenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının değerlendirilmesinde finansal göstergelere güvenmenin yanlış olduğunun anlaşılmasıdır. Denge performans analizinin, geleneksel ölçümlere dikkat etmenin yanı sıra yeni koşullara uyarlanması, bunları gelecekte beklenen durum ve gelişime ilişkin yeni göstergelerle tamamlar. Bu tür bir analizin temeli, 1990'ların başında sunulan Dengeli Puan Kartının (DPK) doğrulanmasıdır (Kaplan ve Norton, 2001). Spor kuruluşlarında faaliyet tabanlı muhasebe uygulaması konusunda ya-

pılan araştırmalar, uygulanması bazı zorlukları beraberinde getirir de FTM'nin oldukça etkili bir maliyet yönetimi ve kontrolü aracı olduğunu göstermiştir (Lalić ve Lučić, 2023). Lawrence ve diğerleri (2010) üniversiteler arası bir atletik takımın çalışmasıyla ilgili maliyetlerin büyük çoğunluğunun tahsisine olanak sağladığını gösterdi. Panagiotis ve Ioannis (2014) FTM muhasebesinin uygulanmasının maliyetlerin daha etkin kontrolüne, değer katmayan prosedürlerin değerlendirilmesine ve maliyetlerin etkin bir şekilde dağıtılmasını sağladığını belirtmektedir. Faaliyet bazlı maliyetleme ile Dengeli Puan Kartı arasındaki çoklu bağlantılar Şekil 1'de gösterilmektedir.



Şekil 1. FTM ve DPK ilişkisi (ShuLiang ve Jing, 2016)

Dengeli Puan Kartı, bir iş stratejisini kapsamlı ve verimli bir kurumsal yönetim sistemine dönüştürmeyi mümkün kılan bir performans ölçüm sistemidir. Dengeli Puan Kartı, işletme maliyetleri, toplam gelir, kar vb. dahil olmak üzere bir kuruluşun performansını değerlendiren finansal performans ölçümlerinin yanı sıra, finansal sonuçların risk altında olduğuna işaret edebilen ve müşteri memnuniyeti, müşteriye elde tutma, müşteri sadakatini içeren finansal olmayan performans ölçümlerine genel bir bakış sağlar (Chadwick, 2004). Yöneticilerin finansal ve operasyonel performans arasında kapsamlı bir genel bakışa ve dengeye ihtiyaçları olduğu göz önüne alındığında, DPK dört perspektif sunmaktadır (Kaplan ve Norton, 2001):

- Finansal perspektif – Hissedarlara nasıl görünüyoruz?
- Müşteri perspektifi – Müşteriler bizi nasıl görüyor?
- İç süreç perspektifi – Hangi konuda uzmanlaşmalıyız?
- Öğrenme ve büyüme perspektifi – Gelişmeye ve değer yaratmaya devam edebilir miyiz?

Kuruluşların karar verme kalitesi, muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilgilerin kalitesiyle yakından ilgilidir. Bu bakımdan uygulanan maliyet yönetimi sistemlerinin kalitesinin değerlendirilmesi, şirketlerin maliyet tasarrufu sağlamalarının yanı sıra şirket maliyetleri hakkında doğru bilgi üretebilmeleri açısından da önem taşımaktadır. Hesaplama ve maliyet yönetimine yönelik geleneksel muhasebe yaklaşımları, modern yönetimin bilgi ihtiyaçlarını karşılayamaz. Çünkü bunlar başlangıçta ürün maliyetlerini ölçmek için tasarlanmıştır. Bunların yeni bir iş orta-

mında uygulanması, çarpık ürün maliyet verileri, alakasız ve işlevsel olmayan operasyonel kontrol bilgileri ve etkisiz performans ölçümü gibi dezavantajlara yol açmaktadır. Bu nedenle, yeni ortam, maliyetler ve performans hakkında büyük miktarda faaliyetler, süreçler, ürünler, hizmetler ve müşteriler ilgili bilgi gerektirir. Bu bağlamda şirketlerin, etkin planlama, kontrol ve performans analizi ihtiyaçlarına yönelik doğru bilgileri sağlayacak, geleneksel ve modern ya da yalnızca modern maliyet yönetimi yaklaşımlarının optimal bir kombinasyonunu tasarlama gerektiği oldukça açıktır. Dengeli Puan Kartı, spor organizasyonlarının yöneticilerine şu şekilde yardımcı olabilir:

- DPK, yöneticileri, spor kuruluşunun stratejik hedeflerini netleştirmeye ve bu hedeflere ulaşmak için hangi adımlara ihtiyaç duyduklarını yeniden düşünmeye zorlar.
- Hedefleri gerçekleştirmek; çok yönlü bir yaklaşımı zorunlu kılar.
- Kuruluşun performansını izlemek için resmi bir çerçeve olarak çalışır.
- Stratejik öğrenme sürecini destekler.
- Motivasyon amaçlı olarak da kullanılabilir.
- DPK'nin kolayca yönetilebilir olması, spor profesyonelleri ve spor yöneticileri için anlaşılır ve kullanışlı bir indeks sistemi oluşturur (Kaplan ve Norton, 2001).

Spor kuruluşları için DPK uygulamaları ile ilgili yapılan çalışmalarda, Lakatos ve diğerleri (2019) çalışmalarında VfB Stuttgart Alman futbol kulübü için ise 2004 yılında bakanları tarafından Dengeli Skor Kartı sistemini geliştirildiği belirtilmiştir. Sistemin kurulması sırasında uzmanlar, kulüple yakın çalışan kuruluşların yanı sıra profesyonel spor dernekleri, seyirciler, taraftarlar, ligin yönetim ve idare kuruluşları, medya temsilcileri ve sponsorlar gibi diğer paydaşları araştırmış ve incelemiştir. DPK, her iki alandan çeşitli müşteriler de dahil olmak üzere hem finansal hem de finansal olmayan bakış açısını dikkate aldığından, spor dernekleri için mükemmel bir yönetim aracı gibi görünmektedir (Gulak-Lipka, 2020).

### *Spor Kuruluşlarında Dengeli Puan Kartı ve Performans Ölçümü*

Geleneksel yönetim sistemlerinin en önemli eksikliklerinden bir tanesi, işletmenin uzun vadeli stratejilerinin kısa vadeli eylemlerle bağlantısını kuramamalarıdır (Kaplan ve Norton, 2001). Çoğu şirketin operasyonel ve yönetim kontrol sistemleri, işletmenin uzun vadeli stratejik hedeflerine ulaşması üzerinde çok az etkisi olan finansal ölçütler ve hedefler etrafında inşa edilir. Dolayısıyla birçok şirketin kısa vadeli finansal ölçütlere verdiği önem, stratejinin gelişimi ile uygulaması arasında kopukluk oluşturur (Yaşar, 2016). DPK ise, şirketin performansının tek göstergesi olarak kısa vadeli finansal ölçütlere dayanmamaktadır. Aksine, kısa vadeli eylemler ile uzun vadeli stratejik hedeflerin ilişkilendirilmesine hem ayrı ayrı hem de bir bütün olarak katkı sağlayan dört farklı bakış açısı sunar (Kaplan ve Norton, 1996).

Bir vizyonun ve işletme stratejisinin, finansal ve finansal olmayan performans göstergeleri ile sabit hedeflere detaylı olarak kodlanması ve uygulanması yönetimin temelini oluşturmaktadır. Bir başka ifadeyle DPK'nın uygulanması, hedeflerin, göstergelerin ve stratejik eylemlerin somut bakış açılarına ya da perspektiflere atanması anlamına gelmektedir (Striteska ve Spickova, 2012).

DPK, kuruluşların iş stratejilerini uygulamalarına yardımcı olan pratik bir araç olduğundan, her perspektife göre stratejik hedefler, kriterler ve eylem planları göre oluşturulur. Kuruluşun geleceği eleştirel analizine ve bunun idealin içeriğiyle ilişkilendirilmesine yönelik çabalarına yön verir. Her kuruluşun uygulamasına dahil edilmesi süreci, belirli döngüler ve ilkelerle kuruluş ve düzenlemeyi önceden hazırlar. Benimsenen stratejinin temel ifadesi için mantıksal olarak bağlı ve anlaşılması kolay bir mimari yapı ile ayırt edilir. DPK modelinin genel analizinde vurgu, farklı kriterlerin birleştirilmesi mantığı üzerindedir (Terziev, Kuzdova, ve Georgiev, 2017). Bu sayede DPK, performansı üç farklı açıdan daha ölçerek geleneksel finansal ölçütleri tamamlamaktadır. Bu yeni bakış açıları; müşteri, içsel iş süreçleri ile öğrenme ve büyüme boyutlarıdır (Kaplan ve Norton, 1996). Böylece, finansal boyutla kısa vadeli performansa olan ilgisini korurken, uzun vadeli finansal ve rekabetçi performans için yeni değer sürücüleri ortaya çıkarmaktadır (Kaplan ve Norton, 1996).

Kuruluşların büyüme için ihtiyaç duydukları yeteneklerdeki gelişimlerini ve maddi olmayan varlık edinimlerini izlerken, eşzamanlı olarak finansal sonuçları da görmelerini sağlamaktadır. Mevcut performansın dengeli bir resmini ortaya koymanın yanı sıra, gelecekteki performansı artıracak unsurları da gözler önüne serer. Buradaki denge kavramı; kısa vadeli ve uzun vadeli hedefler, gerekli girdiler ve çıktılar, iç ve dış performans faktörleri ile finansal ve finansal olmayan göstergeler arasındaki denge anlamına gelmektedir. Belirlenen performans boyutları, organizasyonun başarısı ile performans sürücüleri arasındaki bağlantının şeffaf bir görünümünü sunacak şekilde belirlenmişlerdir. İşletmeler mevcut strateji içinde esnek bir sistem kurabilmektedirler (Striteska ve Spickova, 2012). Bu sebeplerden dolayı, finansal olmayan performans ölçütlerinin yükselişi, özellikle son yirmi yıldır hız kazanmıştır. Dinamik bir ortamda finansal performans ölçütlerinin işletmelerin beklentilerini tam olarak karşılayabilecekleri gerçeğinin anlaşılması, yönetsel faaliyetlerin uzun dönemli etkilerini yansıtmaya odaklanan yeni yöntemlerin ortaya çıkmasına yol açmıştır (Budde, 2007). Bu yeni kavramların en göze çarpanı olan DPK, finansal ve finansal olmayan başarı ölçütlerini işletme stratejisine bağlayan bir çerçeve sunmaktadır (Kaplan ve Norton, 1996).

DPK, şirketlerin stratejilerini gerçekleştirmek adına performanslarını ölçen dengeli bir stratejik endeks sistemidir. Bu nedenle DPK, çeşitli stratejik endeksler arasında denge oluşturmaya yardımcı olan performans ölçüm sistemlerinin en iyi bilinen örneklerinden biridir (Čečević ve diğerleri, 2020). Dolayısıyla, Ticari işletmelerde olduğu gibi spor kuruluşlarının da işle-yişini iyileştirme ve değişen iş ortamının taleplerine başarılı bir

şekilde yanıt verme ve yönetimi geliştirmek için mevcut yöntemleri yeniden inceleme, yeni maliyetleme yöntemleri tasarlama ve daha uygun yönetim araçlarını kullanma (Becky, 2011) iş kararlarının alınmasında güvenilir bir temel oluşturacak ve rekabet avantajını koruyup geliştirecek doğru maliyetleme yöntemini seçme konusunda destekleyecek sistemlerden biri olan DPK kullanması gereklidir (Čečević ve diğerleri, 2020).

Çok sayıda ulusal ve uluslararası mesleki yazı ve vaka çalışması Dengeli Puan Kartı (DPK) sistemini ele almıştır. Spor kuruluşları özelinden incelediğimizde, çok önemli olan vizyon ve strateji unsurları ile finansal süreçlerinde değerlendirildiği görülebilir. Coşkun ve Tetik (2013) çalışmasında futbol dengeli puan kartı perspektiflerini geliştirdikten sonra stratejik hedefleri, bu hedeflere ilişkin performans ölçütlerini, her bir ölçüye ilişkin performans hedeflerini ve girişimleri tanımlamıştır. Çalışmada, futbol kulüplerinin dengeli puan kartını stratejik performans yönetimi aracı olarak kullanmalarının, strateji odaklı olmalarına yardımcı olabileceği ve misyonlarını daha iyi yerine getirebilecekleri ileri sürülmektedir.

ShuLiang ve Jing (2016) çalışmalarında FTM ve DPK'nın benzerlikleri bulunduğu ve ikisinin birbirini tamamlayıcı nitelikte olduğu ifade etmişlerdir. Buna göre FTM ve DPK'nın bütünleştirilmesinin günümüzün karmaşık ve değişken sosyal çevresinde kurumsal yönetim hizmetleri için iyi sonuçlar vereceği belirtilmiştir.

Lakatos ve diğerleri (2019) VfB Stuttgart futbol takımının Bundesliga'da stratejik yönelimlerin ve süreç kontrolünün tanımı için Dengeli Puan Kartı yöntemini uygulayan ilk takım olduğu ifade etmiştir. Ayrıca Macaristan'daki Ulusal Lig futbol kulüplerinin tıpkı iş sektöründeki büyük şirketler gibi, pazar bazında gelişebilmesi ve faaliyet gösterebilmesi için bir kontrol sistemi kurması gerektiği sonucuna varılmıştır. Araştırma sırasında bir kontrol sisteminin eksikliği olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Gulak-Lipka (2020) Polonya Spor Dernekleri (PSD) faaliyetlerinin özellikleri ve dengeli puan kartı (DPK) konseptinin uygulanma olasılığı araştırmıştır. Sonuç olarak, Polonya spor derneklerinin Olimpik sporlardaki faaliyetlerinin analizi başlıklı bir çalışmaya dayanarak, PSA'daki yönetim kalitesinin, stratejik yönetimle ilgili sorunlardan dolayı kaynakların yanlış yönetimine kadar pratikteki operasyonlarında meydana gelen çok sayıda sorunu doğrulamıştır. Ayrıca çalışma sonucunda, DPK uygulamasının PSD için doğru bir yön olduğunu kanıtlamışlardır.

Čečević ve diğerleri (2020) faaliyet bazlı maliyetleme, kuruluşta gerçekleştirilen faaliyetlerin tanımlanması, nasıl yürütüldüğüne bakılması ve iyileştirme fırsatlarının belirlenmesi için yeterli bir temel oluşturmaktadır. Faaliyete dayalı maliyetleme bilgi tabanı, diğerlerinin yanı sıra Dengeli Puan Kartı (DPK) gibi modern performans ölçüm sistemlerini dağıtmak ve böylece performans ölçümü ve yönetim sistemlerini kuruluş genelinde entegre etmek için iyi bir başlangıç noktası olacağını belirtmiştir.

## Yöntem

Çalışmanın bu kısmında önceki bölümlerde genel olarak açıklanan FTM ve DPK yöntemi kullanılarak Erzurum ilinde bulunan bir fitness merkezine ait maliyetlerin ortaya çıkarılması ve performans ölçümünün gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Çalışmada 2024 yılı Ocak-Mart dönemine ait işletme verileri kullanılmıştır. Veriler yüz yüze görüşme ve belge inceleme yöntemi ile toplanmıştır. Dengeli puan kart uygulaması için şirketin amaçları idareci ve antrenör ile görüşmeler sonucunda belirlenmiştir.

### Fitness Merkezi Hakkında Genel Bilgiler

İşletme Erzurum ili sınırları içerisinde bulunmaktadır. Tesis 450 m<sup>2</sup> alan içinde bireysel spor alanı, grup egzersiz eğitim alanı ve soyunma odalarının yer aldığı 3 ayrı bölümde hizmet vermektedir. Ekipman olarak 60 adet spor aleti bulunmaktadır. İşletmede 8 eğitmen (4 tam zamanlı, 4 yarı zamanlı) 1 idareci ve 2 kişi temizlik personeli bulunmaktadır. Kayıtlı üye sayısı belirtilen dönemde erkek 250 ve kadın 150 olmak toplam 400 kişidir. Bir kişinin kayıt ücreti 700 ₺ olarak belirtilmiştir. Grup sporlarına katılan kişi sayısı haftalık 10 kişi ve dört gruptan oluşmakta, haftada 40 kişi, 1 ayda grup spor alanını kullanan kişi sayısı ortalama 160 kişidir.

## Bulgular

### Fitness Merkezi için FTM Yaklaşımı Tasarımı ve Maliyetlerin Dağıtımı

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönetiminde; çalışanların eğitimi, süreç değerlendirme analizi, faaliyet merkezlerinin belirlenmesi, maliyetlerin faaliyet merkezlerine aktarılması ve faaliyet ölçütlerinin seçilmesi olmak üzere beş aşamadan oluşmaktadır (Erdogan, 1995: 65). Fitness merkezi için FTM dağılımı Aronowitz (2018) ve Čečević ve diğerleri (2020) tarafından geliştirilmiş yöntemler kullanılmıştır. Maliyetler hesaplanırken aylık olarak ve üye sayısının değişmediği varsayılarak hesaplanmış ve Tablo 1'de sunulmuştur.

**Tablo 1.** Genel yönetim giderlerinin tespiti

Giderler	Aylık Tutar (TL)	Yüzde (%)
İdari Personel Maaşı	26.000 ₺	11,94
Antrenör Maaşı	64.000 ₺	29,40
Sigorta Gideri	11.600 ₺	6,52
Temizlik Personeli	52.000 ₺	23,89
Ekipman Amortisman Giderleri (Aylık)	5.000 ₺	2,30
Enerji Giderleri	3.500 ₺	1,61
Su	5.000 ₺	2,30
Kira	25.000 ₺	11,48
Temizlik Ürünleri	8.000 ₺	3,67
İşyeri Sigorta Gideri (Yangın, Su vb.)	10.000 ₺	4,59
Ekipman servis -bakım ücretleri	5.000 ₺	2,30
<b>Toplam</b>	<b>215.100 ₺</b>	<b>100</b>

Fitness merkezi potansiyel müşterilerine; kardiyo antrenmanları, vücut geliştirme çalışmaları veya serbest ağırlık çalışmaları yanında grup pilates, yoga, zumba, aletli pilates gibi grup halinde antrenmanlarda yapılmaktadır. Bu nedenle örnek işletme için faaliyet merkezi tespit edilirken iki farklı faaliyet merkezi belirlenmiştir. Bu faaliyet alanları fitness yüzme havuzu, sauna vb. yer alması durumunda genişletilir. Bu fitness programlarının her biri ayrı bir faaliyet merkezi olarak görülmektedir. Bireysel ve grup faaliyetleri olarak iki faaliyet alanı belirlenmiştir. Fitness merkezinde antrenörler, idari personel, ekipman, tesisler ve diğer kaynaklara ihtiyaç duyulmaktadır. Örnek işletmede 1 adet idari personel, 5 adet antrenör, 2 temizlik görevlisi çalışan bulunmaktadır. Bunlardan 3 antrenör yarı zamanlı olarak çalışmaktadır. Tam zamanlı antrenörler, idari personel ve temizlik görevlileri 8 saat görev yapmaktadır. Genel olarak personele asgari ücret verilmekte (asgari ücret bu çalışma da 26.0000 ₺ olarak varsayılmıştır) ve sigorta (sigorta ödemesi 2.600 ₺ olarak varsayılmıştır) yapılmaktadır. Yarı zamanlı personel günlük 4 saat, haftalık toplam 10 çalışmakta ve saat ücreti 100 ₺, sigorta gideri saat bazlı 10 ₺ olarak varsayılmıştır. Fitness salonu ilk kuruluşunda 400.000 ₺ gider yapılmış, bu giderlerin 300.000 ₺ kısmı ekipman gideridir. Ekipmanları faydalı ömrü 5 yıl olarak alınmış ve amortisman normal yöntemle göre hesaplanmıştır. İşletme giderleri aylık ortalama elektrik tüketimi 3.500 ₺, su gideri

5.000 ₺, temizlik ürünü gideri 8.000 ₺ olarak hesaplanmıştır. Fitness salonunun bulunduğu tesisin aylık kirası 25.000 ₺'dir. İşyeri sigortası için merkez 12.000 ₺ yıllık sigorta masrafı bulunmaktadır. Faaliyet merkezlerinde sabit ve değişken maliyetler bulunmaktadır. Değişken maliyetler üye sayısı vb. kriterler dikkate alındığında değişiklik göstermektedir.

Tablo 1'de görüldüğü üzere, giderler içerisinde en yüksek paya sahip olan personel ücretleridir. Diğer bir yüksek paya sahip olan kira gideridir. Bir sonraki kısım faaliyet alanlarına göre yapılan giderlerin dağıtılmasıdır. Fitness salonunda bireysel sporlar ve grup sporları olarak iki alan faaliyet merkezi olarak belirlenmiştir. Genel kaynak maliyetleri, uygun maliyet etkenleri aracılığıyla faaliyetlere tahsis edilirken, bireysel ve grup eğitimlerinin maliyetleri doğrudan maliyet nesnelere yani hizmetlere tahsis edilir. İdari personel maaşlarının maliyeti, istihdam edilen kişi sayısına göre ilgili faaliyetlere dağıtılmaktadır (Aronowitz, 2018). Bu alanlarla ilgili olarak verilen bilgilere ek olarak bireysel spor alanında kullanılan makinelerin amortisman tutarı aylık 3.500 ₺ iken, grup spor alanında kullanılan ekipman amortismanı 1.500 ₺'dir. Genel Yönetim giderlerin dağıtılmasında dağıtım anahtarı olarak faaliyet alanları çalışan sayısı ve ekipmanların sayıları ile ortak giderler iki eşit şekilde dağıtılmıştır.

**Tablo 2.** Genel yönetim giderlerinin faaliyet alanlarına dağıtımı

Giderler	Dağıtım Anahtarı	Bireysel Spor Alanı	Grup Spor Alanı	Tutarlar (Aylık)	Yüzde (%)
İdari Personel Maaşı	Çalışan Sayısı	13.000 ₺	13.000 ₺	26.000 ₺	11,94
Antrenör Maaşı	Çalışan Sayısı	34.000 ₺	30.000 ₺	64.000 ₺	29,40
Sigorta Gideri	Çalışan Sayısı	6.000 ₺	5.600 ₺	11.600 ₺	6,52
Temizlik Personeli	Çalışan Sayısı	26.000 ₺	26.000 ₺	52.000 ₺	23,89
Ekipman Amortisman Giderleri (Aylık)	Alandaki Ekipman Sayısı	3.500 ₺	1.500 ₺	5.000 ₺	2,30
Enerji Giderleri	m <sup>2</sup>	1.750 ₺	1.750 ₺	3.500 ₺	1,61
Su	m <sup>3</sup>	2.500 ₺	2.500 ₺	5.000 ₺	2,30
Kira	m <sup>2</sup>	12.500 ₺	12.500 ₺	25.000 ₺	11,48
Temizlik Ürünleri	m <sup>2</sup>	4.000 ₺	4.000 ₺	8.000 ₺	3,67
İşyeri Sigorta Gideri (Yangın, Su vb.)	m <sup>2</sup>	5.000 ₺	5.000 ₺	10.000 ₺	4,59
Ekipman Servis -Bakım Ücretleri	Eşit	2.500 ₺	2.500 ₺	5.000 ₺	2,30
<b>Toplam</b>		<b>110.750 ₺</b>	<b>104.350 ₺</b>	<b>215.100 ₺</b>	<b>100</b>

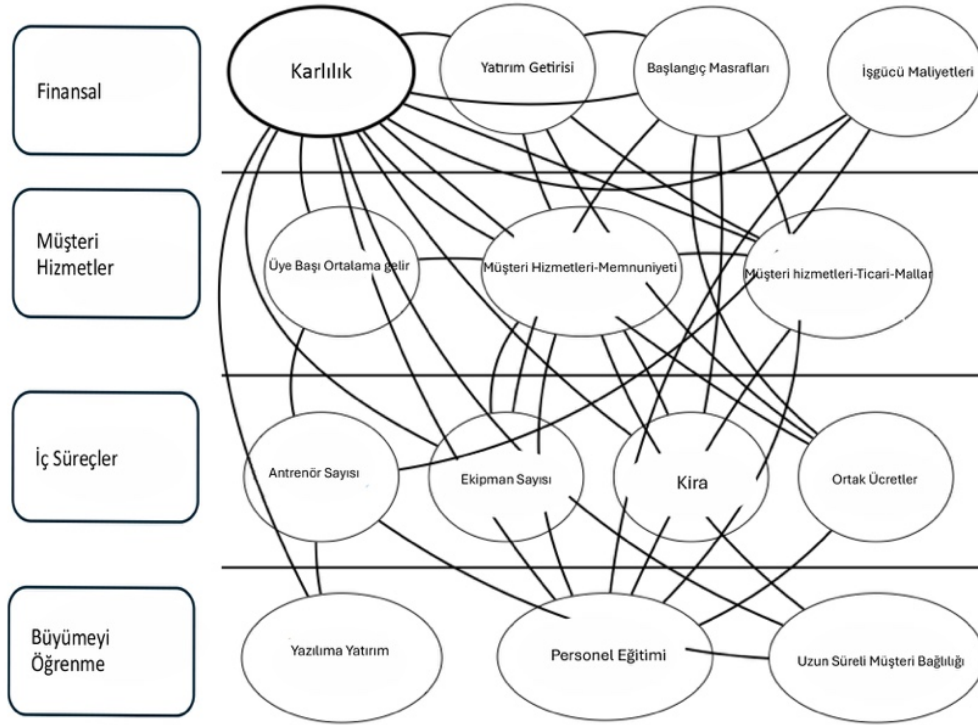
Tablo 2' de gösterildiği gibi her bir faaliyet alanının maliyeti ortaya çıkarılmıştır. Giderler faaliyet alanlarına göre dağıtım anahtarı kullanılarak dağıtılmıştır. Soyunma odası ve banyo ortak kullanım alanı olduğu için iki faaliyet alanına buraya ait gider eşit olarak dağıtılmıştır. Sonraki aşamada giderlerin spor alanlarını kullanan kişi sayısına bölünerek kişi başına düşen alan giderler tablo 3'te gösterilmiştir.

**Tablo 3.** Kişi Başına Düşen Alan Giderlerinin ve gelirlerin Tespiti

Giderler	Tutar (Aylık)	Kullanıcı kişi Sayısı	Kişi Başı Gider	Kişi Başına Gelir	Faaliyet A. Gelirleri
Bireysel spor alanı giderleri	110.750 ₺	240 kişi	461,45 ₺	700 ₺	168.000 ₺
Grup spor alanı giderleri	104.350 ₺	160 kişi	652,18 ₺	700 ₺	112.000 ₺

### Fitness Merkezi için Dengeli Puan Kartı Tasarımı ve Uygulaması

Aronowitz (2018) tarafından geliştirilen Fitness merkezi için DPK boyutları Şekil 2'de gösterildiği gibidir. Uygulamada kullanılan DPK boyutlarını temsil etmektedir. Boyutlar arasındaki çizgiler öncü ilişkileri göstermektedir.



Şekil 2. Fitness merkezi için uyarlanan DPK boyutları (Çeçević ve diğerleri, 2020)

DPK'nın 1. Aşamasında boyutlara uygun amaçların geliştirilmesi ve bunun ölçütlerinin oluşturulması gerekmektedir. Yukarıda verilen DPK boyutları dikkate alınarak amaçlar ve ölçütler aşağıdaki gibi Tablo 4'te sunulmuştur.

Tablo 4. DPK boyutlarına göre belirlenen amaçlar ve ölçüm yöntemleri

Boyut	Amaçlar	Ölçütler	Hedef	Gerçekleşen	Önceki	Sonraki
Finansal	Karlılığı Artırmak	Kardaki Artış	%7	%3	64.900 ₺	81.300 ₺
	Yatırım Getirisi	Müşteri Sayısı	%10	%8	400	412
	Verimlilik	Hizmet Maliyetlerinin Azaltılması	%10	-	-	-
	İş gücü Maliyetleri	Personel Sayısı	7	-	5	-
Müşteri Hizmetleri	Üye Başına Ortalama Gelir	Üyelerin farklı ödemelerde bulunması	20.000 ₺	8.000 ₺	-	8.000 ₺
	Müşteri Memnuniyeti	Müşteri Sayısındaki Artış	%10	%8	%2	%8
	Müşterileri Hizmetleri-T. Mallar	Farklı Ürünlerin Müşterilere Satışı	%5	-	-	-
İç Süreçler	Antrenör Sayısı	Antrenör sayısı artışı	2	-	-	-
	Ekipman Sayısı	Ekipman sayısının artışı	10	6	-	6
	Kira	Mülkiyet Alımı	1	-	-	-
	Ortak Giderler	Ortak Ücretlerin Azaltımı	%10	-	-	-
Büyüme Öğrenme	Yazılım Yatırımı	Otomasyon Eğitimi Sayısı	3	-	-	0
	Personel Eğitimi	Personel Eğitim Sayısı	3	1	-	1
	Uzun Süreli Müşteri Bağlılığı	Sözleşme Uzatım Sayısı	20	20	5	20

Dengeli puan kartı oluşturulurken belirlenen amaçlar ve ölçütlere göre veri toplama döneminde gerçekleşen rakamlar Tablo 4'te sunulduğu gibi gerçekleşmiştir. Çalışmada, FTM ve DPK uygulaması için belirlenen fitness merkezi için iki önemli faaliyet alanı belirlenmiş ve bu alanları uygun dağıtım anahtarları kullanılarak giderlerin faaliyet alanlarına dağıtımı gerçekleştirilmiştir. Ocak ayına ait alınan bilgilere göre gerçekleştirilen uygulama sonucunda Tablo 3'te sunulan faaliyet alanlarından bireysel spor alanında 240 kişiye hizmet verilmiş ve toplam giderlerin

kişi başına düşen payı 461,45 ₺ olarak hesaplanmıştır. Bu faaliyet merkezinden elde edilen gelir ise, tablo 4'te sunulduğu gibi 168.000 ₺ olarak hesaplanmıştır. Spor işletmesinin yapılan hesaplama sonucunda ocak ayında bireysel spor alanındaki faaliyetlerinden 57.250 ₺'lik bir kar elde etmiştir. Grup egzersiz eğitiminin yapıldığı faaliyet alanında kişi başına düşen gider payı 652,18 ₺ olarak hesaplanmış ve bu faaliyet merkezinden elde edilen gelir ise, 112.000 ₺ olarak hesaplanmıştır. İşletmenin

grup spor alanında elde ettiği kar miktarı ise, 7.650 ₺ olarak hesaplanmıştır. İşletmenin toplam karı içerisinde grup sporlarının karı %8,48 olarak gerçekleşmiştir.

İşletmenin diğer bir karlılığı azaltıcı unsuru olarak personel giderleri dikkat çekmektedir. Toplam giderler içerisinde personel giderlerinin yüzdesi 71,75 olarak görülmektedir. Fitness merkezinin diğer bir yüksek gider kalemi, tesis için ödenen kira gideridir. Bu gider toplam giderler içerisindeki payı %11,48 olarak görülmektedir. Diğer gider kalemleri incelendiğinde, değişken maliyetler olarak tanımlanan kullanım miktarı arttıkça artan maliyetlere bakıldığında enerji, su, temizlik gibi giderlerin toplam giderler içerisindeki payı yaklaşık %10 bir dilimi kapsamaktadır.

Maliyetlerin faaliyet bazlı değerlendirilmesi sonrasında çalışmanın bir diğer amacı olan DPK uygulaması bulguları, amaçlar ve belirlenen ölçütlere göre hedeflerin ve gerçekleşme oranları ve miktarları tablo 4'te sunulmuştur. Finansal açıdan bakıldığında bir fitness merkezinin faaliyete geçmesi için gerekli tüm masrafları içeren başlangıç maliyetleridir. Bu gösterge, cari yılda faaliyetlerine başlayan spor kuruluşları için önemlidir. Diğer önemli gösterge antrenör ve sahibinin kazancına ilişkin maaş maliyetlerinin belirlenmesidir. Müşteri perspektifi; müşteri memnuniyetini, üye sayısını, üye başına ortalama geliri, olumlu geri bildirim artışını ölçer. Müşteri memnuniyeti, dönemler arasında üyelikteki yüzde değişim ve dönemler arasında hizmetlerden elde edilen gelirdeki yüzdelik değişim ile ölçülür. Üye sayısı, üye alma maliyeti, üyelik ücretleri gibi göstergelerin yanı sıra her koçun kaç üyeden sorumlu olduğunu gösteren antrenör/üye oranı gibi göstergelerle ilgilidir. Müşteri artışı, fitness merkezinin yıllık olarak aldığı yeni üye sayısını gösterir (Čečević ve diğerleri, 2020). İç süreç perspektifi antrenör sayısı, ekipman maliyetleri, kira maliyetleri ve üyelik ücretleriyle ilgili göstergeleri içerir. Antrenör sayısı hakkında bilgi bordro incelenerek elde edilebileceği gibi, antrenör sayısı ile üye sayısı arasındaki oran da antrenör/üye oranı ile ölçülmektedir. Bu göstergelerin yanı sıra fitness merkezi kapasitesinin ve kullandığımız alanın bize ne kadar gelir getirdiğini ölçen metrekare başına gelirin belirlenmesi de önemlidir.

DPK'nın finansal boyutunda öne çıkan, hizmet ve personel maliyetlerinin hedeflenen miktar ölçüsünde değişmediği görülmektedir. Bunun ana kaynağı olarak hizmet sektöründe personel azaltmanın müşteri memnuniyetini olumsuz yönde etkileyebileceği düşüncesi olduğu düşünülmektedir. Diğer taraftan işletmenin karlılığı ve yatırım getirisi açısından hedeflenen oranlara ulaşmasa da önemli bir artış olduğu gözlemlenmektedir. Müşteri sayısındaki artış izlenen dönemde karlılıkta da artış meydana getirmiştir. İşletmeden alınan bilgilere göre grup sporlar faaliyetlerine katılan kişi sayısında artış meydana geldiği ifade edilmiştir. İşletme ekipman sayısı ile ilgili hedefini tutturamamış ancak yine de 6 adet yeni ekipman eklemiştir. Ayrıca işletme müşterilerine farklı ürün satışının gerçekleştirilmesinde 8.000 ₺ değerinde bir satış gerçekleştirmiştir. Buda işletmenin normal üyeliğinde dışında elde ettiği diğer bir kalem olarak görülmektedir. Personel eğitimi vererek müşteri memnuniyetini artırmayı

hedefleyen işletme bu kapsamda personellerine bir adet eğitim organizasyonu düzenlemiştir. İlgili dönemde eski müşterilerine yeni sözleşmeler imzalatılarak müşteri kaybı yaşamamıştır.

## Tartışma

Çalışmada FTM ve DPK yönergeleri bir spor kuruluşuna birlikte uygulanmıştır. Bu ikilinin organizasyonel faaliyetleri yönetme, süreç iyileştirme, kurumların verimliliği ve başarısı açısından hayati bir rol oynadığı birçok çalışma da değinilen bir konudur. Ayrıca FTM, dengeli puan kartının başarılı bir şekilde uygulanması için destekleyici bir ölçüm sistemi olarak da görülmektedir (Maiga ve Jacobs, 2003). Elde edilen bulgular değerlendirildiğinde, spor kuruluşları da FTM ile DPK'nın birlikte kullanılmasının yönetim ve verimlilik açısından daha iyi sonuçlar elde edileceğini göstermiştir. Bu yönde önerilerde bulunan Čečević ve diğerleri (2020) ile Aronowitz (2018) desteklenmiştir.

İşletme normalde karlı bir organizasyon olarak görülse de grup sporlarından elde edilen kar miktarının düşük olması işletmenin sorgulaması ve tedbirler alması gereken bir konudur. FTM uygulaması ile ortaya çıkan bu sonuç DPK'nın şekillendirilmesi için önemli bir destekleyici bilgi olarak görülmektedir. Diğer taraftan, elde edilen bu sonuçla beraber DPK için belirlenen amaç ve hedeflerin bu sonuçlara göre şekillendirilmesi ve uygulamasının bu kapsamda yapılarak yeni üye sayısının %3 oranında artırılması ve bu artışın grup egzersiz eğitim alanında olması fitness merkezinin maliyet verilerini strateji ve hedefleri doğrultusunda iyi bir şekilde kullandığını göstermiştir. Bu doğrultuda oluşturulan DPK uygulamasında karlılığın artırılması doğal olarak müşteri sayısının artırılması veya müşterilerin sunulan farklı hizmetlerden faydalanması (örneğin özel antrenör ile çalışma, ticari ürün satışları gibi) hedeflenmiştir. Yine maliyet verileri işletmenin grup egzersiz eğitimlerine yönelik sunduğu hizmetleri genişletmesi, müşteri memnuniyet boyutunun irdelenmesi, spor kuruluşlarının yapılması gibi grup egzersiz eğitimlerinden elde edeceği karı artırıcı tedbirler almasını gerektirmektedir. Hizmet işletmelerin genel problemlerinin başında işgücü maliyetleri gelmektedir. Hizmet işletmelerinde personel ve ekipman giderlerin yüksek olması beklenen bir durumdur (Tor ve Esengün 2011). Uygulama sonuçları arasında işletmenin giderleri dikkat çekici bir yüzdeye sahiptir. Bunları azaltıcı önlemlerin sunulması konusunda destekleyici bilgiler elde edilmiştir. FTM'nin sağladığı maliyet bilgileri, ölçümlerin daha güvenilir olmasını, DPK içerisinde müşteri perspektifinin yönetilmesini ve hizmet kullanıcılarının karlılığının izlenmesi kolaylaştırmıştır.

## Sonuç ve Öneriler

Bu çalışmada, faaliyet tabanlı maliyet sistemleri ve dengeli puan kartının spor kuruluşlarında uygulanabilirliğinin araştırılması amaçlanmıştır. Çalışmada fitness merkezi verileri kullanılarak uygulama gerçekleştirilmiştir. Finansal ve finansal olmayan ölçütleri dikkate alarak performans ölçümünü gerçekleştiren DPK



uygulaması sonucunda, spor kuruluşunun FTM sonuçları dikkate alınarak oluşturulan amaç ve hedeflerine yaklaştığı görülmüştür. Karlılık başta olmak üzere üye başı ortalama gelirden artış sağlanmış, FTM yöntemi ile de giderlerin faaliyet bazlı dağıtılması gerçekleştirilmiştir. Karı yüksek faaliyetler ile geliştirilmesi gereken yönler belirlenmiştir. İki yöntemde fitness merkezi için kullanımının uygun ve faydalı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

düşük olması; faaliyet tabanlı maliyetlemenin spor kuruluşlarında başarılı bir şekilde uygulanmasının nedenlerinden sadece birkaçıdır. Uygulamanın zaman alması, yöneticinin ve personel katılımının gerekliliği, işletmenin mevcut düzeni bozulma ihtimali gibi bazı kısıtlamalar çalışmada bulunmaktadır.

### Yazar notu

“Elit Fitness Center” yöneticisi Musa METİN Bey’e çalışmanın uygulamasında yardımlarından dolayı teşekkürlerimi sunarım.

### Finans Kaynakları

Bu çalışmanın hazırlanması ve yazımı sırasında kurum ve/veya kuruluşlardan herhangi bir maddi destek alınmamıştır.

### Çıkar Çatışması

Bu makalenin yayınlanmasıyla ilgili yazarlar arasında herhangi bir çıkar çatışması bulunmamaktadır.

### Kaynaklar

1. **Aronowitz, J. G.** (2018). *Optimize your fitness, optimize your business: the balanced scorecard, analysis and application for the cross-fit affiliate (CMC Senior Theses)*. Claremont McKenna College, Los Angeles.
2. **Becsky, A.** (2011). The application of balanced scorecard in team sports. *apstract: applied studies in agri. Business and Commerce*, 5, 29-32.
3. **Biçer, B. E.** (2018). Sağlık kurumlarında maliyet muhasebesi. H.C. Sayın (ed.) *Sağlık kurumlarında maliyet muhasebesi (s.2-47)*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 3271.
4. **Budde, J.** (2007). Performance measure congruity and the balanced scorecard. *Journal of Accounting Research*, 45(3), 515-539.
5. **Čečević, B. N., Antić, L. ve Spasić, K.** (2020). Cost accounting and performance measurement with the purpose of increasing the competitiveness of sports organizations. *Economic Themes*, 58(2), 235-253.
6. **Chadwick, S.** (2004). The future for sport businesses. J. Beech, ve S. Chadwick (Ed.) *The business of sport management (s.452-485)*. England: Pearson Education.
7. **Coşkun, A. ve Tetik, S.** (2013). Strategy focused sports clubs: an implementation of the balanced scorecard for soccer teams. *In International Conference on Economic and Social Studies*, 10, 11.-17.
8. **Devecioğlu, S.** (2005). Türkiye’de spor sektörü stratejilerinin geliştirilmesi. *Verimlilik Dergisi*, 2, 117-134.

mıştır. Ayrıca Hedef ve amaçların işletmeler tarafından gerçekleştirilmesi için personel katılımı şarttır. Yönetimin konuya ilgi duyması ve istekli olması önemli katkılar sunacaktır. Sunduğu hizmet portföyü geniş olan daha büyük işletmelerde uzun dönemli uygulanması daha iyi sonuçlar vereceği düşünülmektedir. Bu yöntemlerin spor kuruluşlarının sağladıkları hizmetlerin çeşitliliği, sağlayacak faaliyetlerin basitliği ve kaynak tüketiminin

9. **Doğan, S. ve Çakıcı, C.** (2016). Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi ve bir uygulama. *Global Journal of Economics and Business Studies*, 5(10), 38-51.
10. **Gulak-Lipka, P.** (2020). Application of the balanced scorecard in Polish sports associations. *Journal of Physical Education and Sport*, 20, 1124-1129.
11. **Kaplan, R. S.** (2009). Conceptual foundations of the balanced scorecard. *Handbooks of management accounting research*, 3, 1253-1269.
12. **Kaplan, R. S. ve Norton, D. P.** (1996). *The balanced scorecard: translating strategy into action*. Boston: Harvard Business School Press.
13. **Kaplan, R. S. ve Norton, D. P.** (2001). *The strategy focused organization*. Boston: Harvard Business School Press.
14. **Lakatos, V., Erdey, L., Szűcs, N., Rózsa, A. ve Nagy, A.** (2019). Establishment of the customer perspective of the balanced scorecard system at sports enterprises through the example of a Hungarian football club. *Applied Studies in Agribusiness and Commerce*, 13(1-2), 5-16.
15. **Lalić, S. ve Lučić, R.** (2023). Cost management in sports organizations. *Proceedings of Faculty of Economics Brcko*, 17(1), 32-41.
16. **Maiga, A. S. ve Jacobs, F. A.** (2003). Balanced scorecard, activity-based costing and company performance: an empirical analysis. *Journal of Managerial Issues*, 15(3), 283-301.
17. **Pavlatos, O. ve Paggios, I.** (2009). Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal*, 24(1), 81-98.
18. **ShuLiang, L. ve Jing, W.** (2016). Analysis on the combination of activity-based costing and balanced scorecard. *Advances in Social Science, Education and Humanities Research (ASSEHR)*, 65, 363-366.
19. **Striteska, M. ve Spickova, M.** (2012). Review and comparison of performance measurement systems. *Journal of Organizational Management Studies*, 19(3), 277-294.
20. **Şen, L. M.** (2013). *Konaklama işletmelerinde faaliyet tabanlı bütçeleme ve beş yıldızlı otel işletmesi uygulaması* (Yayınlanmamış doktora tezi). Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
21. **Terziev, V., Kuzdova, B. V. ve Georgiev, M.** (2017). Opportunities of application of the balanced scorecard in management and control. *IJASOS-International E-journal of Advances in Social Sciences*, 3(9).
22. **Tor, S. S. ve Esengün, K.** (2011). Örgütlerde iş tatminini etkileyen demografik faktörler ve verimlilik: Karaman gıda sektöründe bir uygulama. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (1), 53-63.
23. **Yaşar, R. Ş.** (2016). Dengeli puan kartıyla performans ölçümü: bir denetim şirketi uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (70), 193-212.