

FAALİYET TABANLI MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİ: BİR KONAKLAMA İŞLETMESİNDE UYGULAMA

Yrd. Doç. Dr. Levent KOŞAN

Mersin Üniversitesi

Silifke U.T.İ.Y.O. İşletme Bilgi Yönetimi

lkosan@mersin.edu.tr

ABSTRACT

Customer profitability analysis (CPA) is a new method in managerial accounting that has been introduced for decision making. CPA is an analysis that assigns revenues and costs to customers or groups of customers. It is chiefly helpful when used with an activity-based costing approach to help managers which customers they would like to attract, keep and grow. The aim of this paper is use of activity-based costing to determine customer profitability analysis. In this context a case study applied at a hotel property to understand how the activity based costing affects the result of the analysis.

Key Words: Activity Based Costing, Customer Profitability Analysis

ÖZET

Müşteri karlılık analizi (MKA) kararlarda kullanılmak üzere ortaya çıkmış yeni bir yönetim muhasebesi metodudur. MKA gelirleri ve giderleri müşteri veya müşteri gruplarına dağıtan bir analizdir. Özellikle faaliyet tabanlı maliyet sistemi ile birlikte kullanıldığında işletme yöneticilerine müşterileriyle ilgili etkileme, tutma ve büyüme kararlarında yardımcı olmaktadır. Bu çalışmanın amacı faaliyet tabanlı maliyet sisteminin müşteri karlılık analizinde kullanılmasıdır. Bu çerçevede bir otel işletmesinde olay çalışması metodu uygulanarak faaliyet tabanlı maliyet sisteminin analiz sonuçlarını ne şekilde etkilediği anlaşılmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi, Müşteri Karlılık Analizi

GİRİŞ

Günümüzde çoğu işletme müşterileriyle uzun dönemli ilişkiler geliştirmeye çalışmakta bu sayede müşterilerinin firmalarına sadık kalacağını ve daha sıklıkla satın alma faaliyetinde bulunacağını düşünmektedirler (Söderlund ve Gunnarsson, 2000:2). Bundan dolayı çoğu işletme pazarlama faaliyetlerini bu yönde geliştirmekte, müşteri memnuniyeti ve müşteri ilişkileri yönetimi için harcamalar yaparak sunmuş oldukları ürün ve hizmetlerin kalitesini arttırmaya çalışmaktadırlar. (Narayandas, 2005:132). Çünkü, sunulan hizmetin kalitesi ile müşteri memnuniyeti arasında doğrusal bir ilişki söz edilmektedir (Zeithaml, 2000:81; Storbacka ve diğerleri, 1994:21).

Konaklama işletmeleri de tıpkı diğer işletmeler gibi, sunmuş oldukları ürün ve hizmetlerin kalitesini arttırarak ve farklılaştırarak müşterilerini memnun etmek ve elde tutmak isterler. Böylelikle, işletmenin mevcut ve potansiyel müşterilerine sunulacak kaliteli hizmet müşteri memnuniyet ve sadakatini arttırmakta, gelecekte de bahsi geçen işletmeyi tercih etmesini sağlamaktadır (White, 2005:1). İşletmeler açısından stratejik bir amaç olarak karşımıza çıkan bu durum zamanla değişiklik göstermiş ve özellikle artan rekabet, işletme ve müşteri ilişkisinin diğer tarafına bakılmasına yani müşterilerin

işletmeleri ne kadar memnun ettiğinin araştırılmasına sebep olmuştur. Bu yüzden işletmeler ürün karlılığının haricinde sahip oldukları müşterilerinin karlılıklarını analiz ederek gerçekten karlı olanları elde tutacak çeşitli programlar geliştirmeye başlamışlardır (Howell ve Soucy, 1990:43; Gündüz, 2002:66). Bu konuyla ilgili olarak Öztürk de (2003:185), mevcut müşterilerin tamamını elde tutma çabalarının verimli olmayacağını öne sürmekte bunun yerine hizmet işletmelerinin karlılığını ve rekabetçi gücünü artırmak için asla karlı olmayacak müşterilerden vazgeçerek yaşam boyu karlılık sağlayacak müşterilere yönelmesi ve elde tutulmalarına odaklanması gerektiğini belirtmektedir.

Bu çalışmanın amacı, işletme yönetimine, alacakları çeşitli stratejik kararlarda olumlu katkı sağlayacak müşteri karlılık analizinin bir otel işletmesinde uygulanmasıdır. Bu bağlamda öncelikle müşteri karlılık analizi, analizin aşamaları, uygulanması ve hesaplanması sürecinde kullanılan maliyet sistemi hakkında bilgiler verilecek ve işletmeye sağlayacağı faydalar ile müşteri karlılık analizinin yapılması gerekliliği açıklanmaya çalışılacaktır. Daha sonra ise Mersin ilinde faaliyet gösteren bir otel işletmesinde yapılan araştırma ve sonuçlarına yer verilecektir.

1. MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİ

Müşteri karlılık analizi yeni ve zamanla popüler olan bir yönetim muhasebesi yaklaşımıdır (Hilton ve diğerleri, 2003:221). Yönetim muhasebesinin temel amacı, işletme yönetimi için karar alma ve kontrol araçları geliştirmesidir (Zimmerman, 2000:718). Bu amaç doğrultusunda işletme yönetiminin müşterileriyle ilgili alacakları kararlarda müşterilerine ait doğru bilgilere gereksinimi bulunmaktadır. Bu ise işletmelerin sahip olduğu muhasebe sistemlerine bağlı olmaktadır. Dolayısıyla işletmelerin kullandığı muhasebe bilgi sistemlerinin maliyetleri ve gelirleri müşteri bazında sınıflandırması gerekmektedir. Oysaki geleneksel maliyet sistemleri müşterilerle ilgili çeşitli maliyetleri ve gelirleri dönemsel veya kümülatif olarak hesaplamaktadır (Smith, 2005:91). Bu durum ise müşterilere ait bilgilere ulaşamayacağı için müşteri karlılık analizlerinin doğru sonuçlar vermemesine neden olmaktadır. Çünkü, geleneksel müşteri karlılık analizinde, müşteri karlılığının, bir dönemde müşteri veya müşteri gruplarından elde edilen gelirlerden, müşterinin satın aldığı ürün veya hizmet maliyetlerinin çıkarılması sonucu hesaplandığını belirtilmektedir. Bu sayede satış rakamlarına göre tahmini olarak belirlenen ve dağıtılan ürün veya hizmet maliyetlerinin, satış rakamlarından çıkarılması sonucu bütün müşterilerin karlı olduğu düşünülmektedir. (www.informit.com). Her ne kadar müşterilere ait satış hacmi karı belirleyen önemli bir faktör olarak düşünülse de farklı müşteriler için katlanılan farklı türde hizmet maliyetleri de işletme karını aynı şekilde etkilemektedir. Müşteriler işletme faaliyetleri ile ilgili kaynakları aynı miktarda kullanmazlar bu yüzden bazı müşterilere satış yapmak bir diğerine satış yapmaktan daha maliyetli olabilmektedir. Bu yüzden müşterilerin kullanmış olduğu satış, pazarlama, dağıtım ve bazı idari giderlerin müşteri bazında takip edilmesinin daha doğru bir yaklaşım olacağı düşünülmektedir (Öker, 2003:72). Dolayısıyla birbirinden farklı olarak hesaplanan müşteri maliyetleri farklı müşteri karını oluşturmaktadır (Plowman, 200:3). Çoğu kaynakta müşterilerinin her birinden elde edilen gelirlerin ve katlanılan maliyetlerin ve dolayısıyla müşteri karlarının birbirinden farklı olduğundan

bahsedilmektedir (Niraj ve diğerleri, 2001:2; Karadağ ve Kim, 2006:157). Birçok işletme, kendi ürün veya hizmetlerini en çok satın alan müşterilerin en karlı müşteri olduğunu düşünmektedir. Oysaki müşterilerin işletme kaynaklarını tüketme oranları birbirinden farklı olduğu ve müşteri karlılıklarının satış hacmine orantılı olarak değişmediği düşünülerek yapılan müşteri karlılık analizlerinin yanlış sonuçlar verdiği anlaşılmaktadır. Bu yüzden her müşterinin işletme kaynaklarını ne kadar tükettiği, ne kadar maliyete sebep olduğunun hesaplanması ve bu hesaplamaların sonucu olarak müşteri karlılıklarının belirlenmesi gerekmektedir (Gündüz, 2002:66). Bu sayede işletme kaynakları daha doğru bir şekilde dağıtılabilecek daha karlı müşteri ve müşteri gruplarına daha iyi hizmet sunulabilecektir.

Müşteri karlılık analizi, belirli bir dönemde müşteri veya müşteri grupları bazında elde edilen gelirler ile bu gelirleri elde etmek için katlanılan maliyetlerin ayrı ayrı belirlenmesi olarak tanımlanmaktadır (Pfeifer ve diğerleri, 2004:7; Niraj ve diğerleri, 2001:1). Howell ve Soucy ise (1990:44), müşteri karlılık analizini, müşterileri maliyet nesnesi olarak kabul eden ve neden oldukları gelirleri, giderleri, varlıkları ve borçları onlara atayan bir yöntem olarak tarif etmektedir. Bu yüzden her müşteri veya müşteri grubuna ait maliyetlerin belirlenerek bu müşterilerden elde edilen gelirlerle karşılaştırılarak müşteri veya müşteri gruplarının karlılıklarının belirlenmesi gerekmektedir. Böylece işletme karına sağladıkları katkılara göre sıralanan müşteri veya müşteri gruplarının talep ettikleri faaliyetler belirlenebilecek ve işletme kaynaklarının dağıtımı kararlarında bu durum göz önünde bulundurulabilecektir. Bu ise müşteri karlılık analizi sayesinde elde edilen bilgiler yardımıyla olabileceği için müşteri karlılık analizinin yapılma gerekliliği daha iyi anlaşılmaktadır.

Hizmet sektörü açısından müşteri karlılık analizinin daha önemli olduğunu açıklayan Kaplan ve Narayanan (2001:5), farklı müşteri gruplarına hizmet sunan işletmelerde ortaya çıkan hizmet maliyetlerinin birbirinden farklı müşteri davranışlarına ve isteklerine bağlı olduğunun altını çizerek ürün karlılığı veya bölüm karlılığından daha önemli olduğunu vurgulamaktadır. Dolayısıyla hizmet işletmelerinin müşteri bazında değişen maliyetleri belirlemesi, muhasebe sistemlerini buna göre oluşturmasını gerektirecektir. Bu sayede müşteri ve müşteri gruplarının karlılıklarını hesaplayabilecek yöneticiler müşterileriyle ilgili çeşitli stratejik kararlarda daha başarılı olabileceklerdir.

Müşteri karlılık analizinin yapılabilmesi için belirli aşamaların yerine getirilmesi gerekmektedir. (Noone ve Griffin, 1997:76; www.taysad.org). Bahsedilen bu aşamalar şunlardır;

- Müşteri profilinin oluşturulması, aktif müşterilerin belirlenmesi
- Her bir müşteri veya müşteri grubundan sağlanan gelirin belirlenmesi,
- Müşterilere sunulan ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanması,
- Gelir ve gider bilgileri karşılaştırılarak müşteri karlılıklarının hesaplanması,
- Müşteri karlılık analizi sonucu elde edilen bilgiler stratejik kararlar için kullanılması.

Müşteri karlılık analizinde maliyetlerin belirlenmesi esnasında önemli olan üretimle ilgili direkt maliyetler haricinde ortaya çıkan müşteri maliyetlerinin ilgili müşteri veya müşteri grubuna doğru olarak dağıtılmasıdır (Foster ve Gupta, 96:12; Jackman ve Shanahan, 2002:128). Bu yüzden öncelikle, müşteri maliyetlerinin uygun bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Çünkü, geleneksel sistemlerde dönem maliyeti olarak düşünülen çeşitli maliyetler aslında işletme müşterilerinin farklı ihtiyaçlarını ve isteklerini karşılamak amacıyla ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede oluşan maliyetlerin müşteri bazında hesaplanması işletme yöneticilerinin alacakları çeşitli kararlara olumlu katkılar sağlayacaktır. Bu ise işletmelerin uygun muhasebe sistemlerini kullanması sonucu mümkün olabilmektedir. Bu yüzden müşterilerin kullandıkları faaliyetlerin ve katılan maliyetlerin doğru olarak belirlendiği, yönetime doğru bilgileri sunabilecek bir maliyet sistemi gerekmektedir. Bu noktada, faaliyet tabanlı maliyet sistemi (FTMS) müşteri değerinin belirlenmesinde en doğru bilgileri sunabilecek maliyet sistemi olarak önerilmektedir (Nielsen ve diğerleri, 2000:272-273; Zeithaml, 2000:80). Dolayısıyla çalışmanın izleyen kısmında, bu sistem ve sistemin müşteri karlılık analiziyle olan ilgisi hakkında bilgi verilmesinin gerekli olduğu düşünülmektedir.

2. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ VE MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİ

FTMS'de yapılmak istenen maliyetlerin belirlenmesidir. Ancak maliyetlerin hesaplanabilmesi için öncelikle maliyetlere neden olan faaliyetlerin belirlenmesi amaçlanmaktadır. Bu durumun işletme yöneticilerin alacakları stratejik kararlar açısından daha yararlı olacağı düşünülmektedir. Çünkü faaliyetlerin neden olduğu maliyetler, faaliyet hacmine bağlı olarak değişken özellik göstermekte dolayısıyla faaliyetleri kullanan ürün, hizmet ve müşteri gibi objelerin maliyetleri faaliyetleri kullanım oranlarına bağlı olarak daha doğru hesaplanabilmektedir (Morin ve diğerleri, 2000:2).

FTMS'de iki aşamadan söz edilmektedir (Barfield ve diğerleri, 2000:143). Bunlardan ilki belirlenen faaliyetler sonrasında oluşturulan faaliyet havuzlarında faaliyetlere ait toplam maliyetlerinin belirlenmesi aşaması diğeri ise belirlenen bu maliyetlerin ürün, hizmet vb. maliyet objelerine, uygun maliyet taşıyıcıları ile dağıtılmasıdır (Morse ve diğerleri, 2003:185).

FTMS yardımıyla elde edilen bilgiler FTM Yönetimi sayesinde işletmede meydana gelen faaliyetler ve işlemlerle ilgili daha kapsamlı bir görüş açısı yaratmaktadır. Bu çerçevede FTM Yönetimi sayesinde elde edilen maliyet bilgileri, ürün-hizmet hattı, müşteri ilişkileri, işlemlerin geliştirilmesi, pazar bölümlendirmesi, ürün, müşteri karışımı gibi birbirinden farklı stratejik ve operasyonel kararların alınmasına yardımcı olmaktadır (Eden ve Ronen, 2002:56; Sharman, 1993).

FTMS'nin FTM Yönetiminde kullanım amaçlarından birisi de müşteri karlılık analizi olarak açıklanmaktadır (Babad ve Balachandran, 1993:563). FTM Sistemi işletmede üretilen ürün ve hizmetlerin gerçek maliyetlerini hesapladığı için ürün ve hizmetlerin karlılıklarını daha doğru hesaplayabilmekte müşterilerle, hizmetlerle, ürünlerle ve

dağıtım kanalları ile ilgili yerinde kararların alınmasını sağlamaktadır (Babad ve Balachandran, 1993:564).

Yapılan açıklamalardan FTMS'nin yönetim amaçlı kullanım alanlarından biri olan müşteri karlılık analizinin işletmelerin müşterileriyle ilgili alacakları stratejik kararlarda büyük önem taşıdığı anlaşılmaktadır. Çalışmanın izleyen bölümünde konuyla ilgili yapılan araştırmaya yer verilmektedir.

3. FAALİYET TABANLI MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİNİN BİR KONAKLAMA İŞLETMESİNDE UYGULANMASI

Bu çalışmada yöneticilerin geleceğe yönelik doğru kararlar almasını ve stratejiler geliştirmesine yardımcı olan müşteri karlılık analizinin konaklama işletmelerinde uygulanmasının ortaya çıkaracağı sonuçların saptanması amaçlanmaktadır. Bu sebeple, işletmenin sahip olduğu müşteri grupları için konaklama işletmesine gelmeden önce ve kaldıkları süre boyunca katlanılan maliyetlerin faaliyet tabanlı maliyet sistemine göre hesaplanmasının, geleneksel maliyet sistemine göre doğuracağı farklılıklar belirlenerek, müşteri karlılık analizi sonuçlarına etkisi Çukurova bölgesinde faaliyet gösteren dört yıldız standardında bir otel işletmesinde araştırma konusu edilmiştir.

3.1. Araştırma Yöntemi

Uygulamanın yapılacağı otel işletmesinde sosyal bilimler alanında kullanılan yöntemlerden biri olan olay çalışması yöntemi kullanılmıştır. Olay çalışması, maliyet ve yönetim muhasebesi alanlarında araştırma yapanlar için en uygun araştırma yöntemlerinden biri olarak kabul edilmektedir (Tanış, 1997:189). Çünkü maliyet sistemlerinin tanımlanması için üretim sürecinin derinlemesine incelenmesi, finansal ve finansal olmayan verilerin toplanması ve bu konularla ilgili birtakım görüşmelerin yapılması gerekmektedir. Bu çerçevede uygulamanın yapılacağı işletmede öncelikle tanımlayıcı olay çalışması yapılmış, işletmenin mevcut hizmet üretim ve maliyet sistemi incelenmiş ve karlılık hesaplamalarının ne şekilde yapıldığı anlaşılmaya çalışılmıştır. Daha sonra ise FTM Sistemi ile yapılan müşteri karlılık analizinin farklılıkları ortaya konularak olay çalışmasının deneysel yönü tamamlanmış ve sisteme göre elde edilen sonuçların işletme yönetiminin alacağı stratejik kararlara olabilecek muhtemel etkileri vurgulanmaya çalışılmıştır.

Uygulamada yer alan veriler Eylül 2006 - Eylül 2007 aralığında bir yıllık dönemi kapsayan gerçek verilerdir. Verilerin toplanması aşamasında çalışanlarla ve üst düzey yöneticilerle karşılıklı görüşmeler ve çeşitli gözlemler yapılmıştır. FTM Sisteminin özü gereği gerekli olan faaliyet bilgileri ayrıca müşteri gruplarının belirlenmesi bu gözlemler neticesinde elde edilmiş bilgilere dayanmaktadır. Çalışmanın ikinci kısmında ise geleneksel maliyet sistemlerinin yetersizliği sonucu ortaya çıkmış FTM Sisteminin otel işletmesinde uygulanması ve sonuçlarının karlılık analizlerinde kullanılması ele alınmıştır.

3.2. Örnek Otel İşletmesine Ait Bilgiler

Uygulamanın yapıldığı otel işletmesi Çukurova bölgesinde faaliyet gösteren dört yıldız standardında bir işletmedir. Yüz adet odası bulunan bu otelde restoran, balo salonu,

sauna, toplantı salonu, bar, mescit, faks ve fotokopi, uçak bileti temini, internet gibi genel hizmetler yanı sıra otel odalarında dört yıldız standartlarına uygun şekilde tasarlanmış çeşitli hizmetler sunulmaktadır. Uygulamanın konusunu oluşturan FTM sisteminin müşteri karlılık analizinde kullanımı esnasında çeşitli bilgilere gerek duyulmaktadır. Önceki bölümlerde de açıklandığı üzere bu bilgiler müşteri gruplarının belirlenmesi, kullanılan faaliyetlerin sınıflandırılması, gruplardan elde edilen gelirler ve gelirleri sağlayabilmek için katlanılan giderlerin hesaplanmasıdır. Yapılan görüşmeler neticesinde, otelin ana faaliyet konusu olan konaklama ve yiyecek-içecek faaliyetlerini kullanan çeşitli müşteri grupları belirlenmiştir. Bu durum izleyen kısımlarda açıklanmaktadır.

3.2.1. Müşteri Gruplarının Belirlenmesi

İşletmelerin faaliyet gösterdikleri pazarda yer alan müşteriler ve müşteri grupları birbirinin aynı değildir yani homojen bir pazar yapısı bulunmamaktadır. Her müşteri farklı türde ürün veya hizmet talep etmekte farklı maliyetlere sebep olmakta ve işletme karına farklı katkılar sağlamaktadır (Noone ve Griffin, 1997:75). Bu sebeple benzer özelliklere sahip ve benzer faaliyetleri kullanan müşterilerin belirlenerek gruplandırılması gerekmektedir.

Yapılan görüşmeler neticesinde otele ait müşteri grupları şu şekilde sıralanabilmektedir;

- Şirketler
- Acentalar
- Sosyal Gruplar
- Kapı Müşterisi
- Spor Kulüpleri
- Ziyafet
- Ziyafet (Konaklayan)
- Bar Müşterisi

Özetlemek gerekirse otelin uygulamanın yapıldığı döneme ait aktif müşterileri sekiz grupta toplanmaktadır. Bar ve ziyafet grupları dışındaki müşteriler otelin sunmuş olduğu konaklama hizmetleri yanı sıra yiyecek – içecek hizmetlerini de kullanmaktadır. Diğer iki grup olan bar müşterisi ve ziyafet müşterisi ise ağırlıklı olarak eğlence ve yiyecek – içecek faaliyetlerini kullanmaktadır. Konaklama işletmelerinin ana faaliyetleri konaklama hizmetinin ve yiyecek-içecek hizmetlerinin sunulması olarak açıklansa da bu hizmetler dışında otelde meydana gelen hizmetler ve bunlara bağlı olarak ortaya çıkan çeşitli faaliyetler bulunmaktadır. Bahsedilen faaliyetler ve bu faaliyetler neticesinde oluşan giderler izleyen paragraflarda sıralanmaktadır.

3.2.2. Otelde Meydana Gelen Faaliyetler

Konaklama işlemesinde meydana gelen faaliyetler müşterilerle ilgili direkt faaliyetler ve otelin genelini ilgilendiren genel faaliyetler olarak gözlemlenmektedir. Müşterilerle ilgili olan faaliyetler ise müşteri otele gelmeden önce, geldiği anda ve kaldığı süre boyunca oluşan konaklama, yiyecek ve içeceklerin hazırlanması, sunulması, pazarlama gibi hizmetler altında ortaya çıkan faaliyetler olmaktadır.

Müşteri otele gelmeden önce yapılanlar genel olarak pazarlama, satış ve rezervasyonla ilgili faaliyetler olarak gruplandırılmıştır. Önbüro, restoran, bar ve mutfak bölümünde ortaya çıkan faaliyetler ise müşteri otele geldiği zaman oluşan faaliyetler olarak gruplanmıştır. Bunların haricinde otelin genelini ilgilendiren ortak faaliyetlerde

bulunmaktadır. Faaliyetlerle ilgili durum izleyen paragraflarda detaylı olarak aktarılacaktır.

3.2.3. Faaliyetlere Ait Giderlerin Belirlenmesi

Müşteri karlılık analizi yapılırken gerekli olan veriler müşteri gruplarına ait gelirler ve giderlerdir. Bu çerçevede öncelikle müşteri gruplarına ait bilgilerin hesaplanması gerekmektedir. Daha önce belirtildiği üzere işletmelerde kullanılan sistemler, faturalar vb. araçlar yardımıyla elde edilen gelirler kolaylıkla hesaplanmakta işin zor kısmı giderlerin belirlenmesi sürecinde ortaya çıkmaktadır. Aşağıdaki paragraflarda giderlerin belirlenmesi sürecinde yapılanlar ayrıntılı olarak anlatılacak her bir müşteri grubuna ait gider verilerine ulaşılırken nelerin yapıldığından bahsedilecektir.

Otelde uygulamanın yapılmış olduğu bir yıllık süre zarfında meydana gelen faaliyetlere ilişkin giderler ve bunların toplam içindeki payı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 1. Otel İşletmesinde Ortaya Çıkan Giderler

GİDERİN TÜRÜ	TUTARI (YTL)	PAYI (%)
Personel Ücretleri	1.011.670	37,20
Yiyecek Gideri	122.190	4,49
İçecek Gideri	187.200	6,88
Ziyafetler Giderleri (F&B)	421.466	15,50
Çamaşırhane Giderleri	55.200	2,03
Mefruşat Gideri	45.600	1,68
Sanatçı ve Eğlence Giderleri	185.580	6,82
Pazarlama Gideri	83.640	3,08
Temizlik Gideri	117.098	4,31
Bakım Onarım Giderleri	14.400	0,53
Elektrik, Su ve Yakıt Giderleri	158.500	5,83
Telefon Gideri	12.240	0,45
Amortisman Giderleri	180.000	6,62
Kira Giderleri	120.000	4,41
Diğer Giderler	4.992	0,18
TOPLAM	2.719.776	100

Yukarıda belirtilen tutarlar giderlere ait genel toplamları göstermektedir. Örneğin “personel ücretleri” olarak belirtilen tutar otelde çalışan tüm personele ait yıllık ücretler (SSK ve diğer ödemelerle birlikte) toplamını ifade etmektedir. Aynı şekilde diğer tutarlar da gider kalemlerine ait toplamları göstermektedir. Giderlere ait bu gruplandırma izleyen kısımlarda FTM Sistemine göre uygulama yapıldığı esnada da kullanılacaktır.

3.2.4. Müşteri Gruplarından Elde Edilen Gelirlerin Hesaplanması

Uygulamanın yapıldığı otel işletmesinde konaklama, restoran, bar ve ziyafet organizasyonları neticesinde gelir elde edilmektedir. Çalışmanın bu kısmında işletmenin sağlamış olduğu gelirler ayrı ayrı incelenecektir. Bunun için işletmede kullanılan bilgi sistemleri, işletme yönetiminin hazırlamış olduğu dönemlik raporlar, fatura vb. kaynaklardan yararlanılmıştır. Otelin bölümlere ait gelirlerinin hesaplanması aşağıdaki paragraflarda gösterilmektedir.

3.2.4.1. Konaklama Gelirlerinin Hesaplanması

Uygulamanın yapıldığı otele ait bir yıllık süreci kapsayan; oda doluluk, müşteri grupları, satılan oda sayısı ve detayları ile elde edilen konaklama gelirlerine ait bilgiler aşağıdaki gibidir. Dikkat edilmesi gereken aşağıdaki müşteri gruplarının otel konaklama hizmetini kullanan ve doluluktan pay alan müşteri grupları olduğudur. Öte yandan bu gruplar haricinde otele gelir kazandıran ancak konaklama hizmetinden yararlanmayan bar ve ziyafet müşteri grubu da bulunmaktadır. İlgili gruplarla ilgili daha detaylı bilgiler ilerleyen paragraflarda verilecektir.

Tablo 2. Konaklama Gelirleri

YILLIK SATILABİLİR ODA / GÜN SAYISI (365 GÜN x 100 ODA)		36.500						
YILLIK DOLULUK ORANI		86%						
YILLIK SATILAN ODA / GÜN SAYISI (36.500 x %86)		31.390						
MÜŞTERİ GRUBU	Doluluk Payı	Satılan Oda	Tek Kişilik Oda	Çift Kişilik Oda	Tek Kişilik Oda Geliri (\$)	Çift Kişilik Oda Geliri (\$)	Toplam (\$)*	YTL
ŞİRKETLER	48	15.067	6.027	9.040	247.102	560.500	807.602	1.049.882
ACENTA	19	5.964	2.386	3.578	47.713	143.138	190.851	248.107
SOSYAL GRUPLAR	10	3.139	1.256	1.883	40.179	82.870	123.049	159.963
KAPI MÜŞTERİSİ	12	3.767	1.130	2.637	63.282	216.214	279.497	363.346
SPOR GRUPLARI	10	3.139	942	2.197	20.247	94.484	114.730	149.150
ZİYAFET (Konaklayan)	1	314	78	235	2.511	13.890	16.401	21.322
TOPLAM	100	31.390	11.818	19.572	421.034	1.111.096	1.532.130	1.991.769

* \$ kuru “1,3” YTL olarak hesaplanmıştır.

Görüldüğü gibi otel müşterileri birbirinden farklı altı grup olarak belirlenmiştir. Yukarıdaki tabloda görülen grupların ortak özellikleri konaklama faaliyetlerinden yararlanan gruplar olmasıdır ve bu durum satılan oda, tek kişilik oda, çift kişilik oda kriterlerine göre gösterilmekte ve elde edilen gelirler grup bazında belirtilmektedir.

3.2.4.2. Restoran Gelirlerinin ve Giderlerinin Hesaplanması

Konaklama faaliyetlerinden yararlanan müşteri gruplarına uygulanan fiyatlar içerisinde sunulan konaklama paketinin türüne göre kahvaltı, öğle ve akşam yemekleri de dahil olabilmektedir. Bu durum müşteri grupları bazında ise Tablo 3’te görüldüğü gibidir.

Tablo 3. Restoran Gelir ve Giderleri

MÜŞTERİ GRUBU	Kahvaltı			Öğle yemeği			Akşam yemeği		
	adet	gelir (YTL)	gider (YTL)	adet	gelir (YTL)	gider (YTL)	adet	gelir (YTL)	gider (YTL)
ŞİRKETLER	24.108	125.362	31.340	723	7.663	2.299	2.893	49.993	14.998
ACENTALAR	9.543	24.812	8.589	48	509	153	763	7.935	2.976
SOSYAL GRUPLAR	5.022	19.586	6.529	176	1.865	560	552	9.539	2.862
KAPI MÜŞTERİSİ	6.404	33.301	8.325	288	3.052	916	576	9.954	2.986
SPOR KULÜPLERİ	5.336	13.874	4.802	5.336	20.810	8.004	5.336	24.279	11.739
ZİYAFET(konaklayan)	548	2.137	712	0	0	0	0	0	0
	50.961	219.071	60.298	6.571	33.900	11.931	10.120	101.700	35.561

Yukarıdaki tabloda müşteri gruplarından elde edilen gelirler ve katılan direkt giderler görülmektedir ve her gruba ait gelir rakamlarına ulaşılabilir. Müşteri gruplarının toplam restoran gelirinden aldığı pay ise Tablo 4'te özetlenmiştir.

Tablo 4. Müşteri Gruplarının Restoran Gelir ve Giderlerinden Aldığı Pay

MÜŞTERİ GRUBU	TOPLAM GELİR	PAY %	YIYECEK GİDERLERİ	PAY %
ŞİRKETLER	183017,87	51,60	48637,28	45,12
ACENTALAR	33255,75	9,38	11717,02	10,87
SOSYAL GRUPLAR	30990,19	8,74	9949,92	9,23
KAPI MÜŞTERİSİ	46307,00	13,06	12227,06	11,34
SPOR KULÜPLERİ	58962,80	16,62	24545,60	22,77
ZİYAFET	2137,20	0,60	712,40	0,66
TOPLAM	354670,80	100,00	107789,28	100,00

3.2.4.3. Bar Gelirlerinin ve Giderlerinin Hesaplanması

Otel işletmesinde gelir getiren bölümlerden bir diğeri otel barı olarak belirlenmiştir. Haftanın altı günü hizmet veren barda genellikle içecek satışlarından gelir elde edilmektedir. Bir yıllık süre içerisinde on bir ay hizmet veren bar'a ait yıllık gelir 748.800 YTL olarak hesaplanmıştır. Barla ilgili ortaya çıkan personel, sanatçı ve yiyecek içecek gibi direkt maliyetler toplamı ise 431.702 YTL dir. Bu hesaplama otelin günlük ve aylık olarak hazırladığı çeşitli raporlardan elde edilen bilgilere göre yapılmıştır.

3.2.4.4. Ziyafet Gelirlerinin ve Giderlerinin Hesaplanması

İşletmede yapılan inceleme neticesinde bir yıllık süre zarfında 151 tanesi yemekli, 247 tanesi ise yemeksiz olmak üzere toplam 398 adet ziyafet organizasyonunun gerçekleştiği belirlenmiştir. Bu organizasyonlar sonucu yemekli olanlardan 634.200 YTL, yemeksiz olanlardan ise 568.100 YTL gelir elde edilmiştir. Sonuç olarak, işletme bir yıllık sürede ziyafet organizasyonlarından toplam 1.202.300 YTL gelir elde etmiştir. Ziyafet bölümüne ait giderler ise personel maaşları, sanatçı giderleri ve yiyecek içecek giderleri olmak üzere toplam 519.980 YTL olarak hesaplanmıştır.

Özet olarak, uygulamanın yapıldığı otelde geleneksel sisteme göre hazırlanmış bölümlere ait gelir ve giderler Tablo 5'te gösterildiği gibidir. Müşteri gruplarından elde edilen konaklama, restoran, bar ve ziyafet gelirleri otelde kullanılan sistem sayesinde detaylı olarak elde edilmiş ve tabloda ilgili yerlere konulmuştur. Tablo 5 işletmenin

gelir getiren bölümleri açısından durumunu gösteren geleneksel maliyet sistemine göre hazırlanmış bir tablodur.

Tablo 5. İşletmeye Ait Gelir Tablosu

	GELİR GETİREN BÖLÜMLER				TOPLAM (YTL)
	ODALAR (YTL)	RESTORAN (YTL)	BAR (YTL)	ZİYAFET (YTL)	
GELİR	1991769	354671	748800	1202300	4297540
SATIŞLARIN MALİYETİ	186512	107790	201600	421466	917368
DİREKT PERSONEL ÜCRETLERİ	198536	188082	80342	62694	529654
DİĞER İLGİLİ GİDERLER	2640	18687	7188	7863	36378
EĞLENCE GİDERLERİ	0	0	149760	35820	185580
DİREKT GİDERLER TOPLAM	387688	314559	438890	527843	1668980
BRÜT KAR	1604081	40112	309910	674457	2628560
FAALİYET GİDERLERİ					
MAAŞLAR (Diğer)					482016
PAZARLAMA					83640
BAKIM ONARIM					14400
ELEKTRİK SU YAKIT					158500
AMORTİSMAN					180000
KİRA					120000
TELEFON					12240
				TOPLAM (YTL)	1050796
				VERGİ ÖNCESİ KAR (YTL)	1577764

Tablo 5'te işletmenin gelir elde ettiği otel bölümleri görülmektedir. Restoran, bar ve ziyafet için kullanılan yiyecek içecek miktarına göre satışların maliyeti hesaplanmıştır. Personel ücretleri ise bölümlerde direkt olarak çalışan personelin işletmeye olan maliyetleri dikkate alınarak yerleştirilmiştir. Diğer giderler kısmında hesaplanan tutarlar bölümlere ait mefruşat, temizlik, kırtasiye vb. giderlerin oluşturduğu toplamı göstermektedir. İşletmenin bar ve ziyafet organizasyonlarında kullanılan müzik ve eğlence faaliyetleri için sanatçı ve orkestra giderleri eğlence başlığı altında toplanan giderleri oluşturmaktadır.

Ulaşılan vergi öncesi kar rakamı otelin gelir getiren bölümlerinden elde edilen tutarlarla oranlanarak (fazla satış tutarına sahip olana fazla maliyet payı) bölüm başına kar bulunmaktadır. Daha sonra işletme tarafından gerçek bir maliyet analizi yapılmadığından, hesaplanan kar rakamı müşteri sayısına bölünerek müşteri başına kar veya oda sayısına bölünerek oda başına kar rakamlarına ulaşılmaktadır. Bu şekildeki bir hesaplama daha önceki bölümlerde anlatılan bir yanılgıyı da gözler önüne sermektedir. Bu yanılgı, satış geliri çok olan bölümün giderlerden satışına oranla daha fazla pay alması gerektirir. Oysaki bir bölümün giderlerden alması gereken payın kullanmış olduğu faaliyetlere göre belirlenmesi gerekmektedir. Böylelikle diğer bölümlerin alması gereken gider payı başka bir bölüme yüklenmiş olmayacaktır. Bu çerçevede ilgili tutarların faaliyetlere ait gider merkezlerinde toplanması ve daha sonra belirlenen taşıyıcılar vasıtasıyla ilgili gruplara (maliyet objelerine) dağıtılması gerekmektedir.

Çalışmanın uygulama kısmında hedeflenen, FTM Sisteminin müşteri karlılık analizinde kullanılması olarak belirlenmiştir. Bu çerçevede işletmede ortaya çıkan faaliyetlerin ve

bunlara ait giderlerin belirlenen gider merkezlerinde toplanması ve belirlenen faaliyetlerle ilişkilendirilerek dağıtımının gerekmektedir.

3.3. Örnek İşletmede Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Uygulanması

FTM Sisteminin uygulanması ile ilgili olarak işletmede ortaya çıkan faaliyetlerin, faaliyetlere ait giderlerin belirlenmesi gerekmektedir. Faaliyet giderlerinin belirlenebilmesi için öncelikle işletmede ortaya çıkan giderlerin faaliyetlerle ilişkilendirilmesi ve her faaliyete ait toplamların hesaplanması gerekmektedir. Uygulamanın yapılacağı otel işletmesinde ortaya çıkan giderler içerik ve toplamlarına göre Tablo 6'da gösterilmektedir.

Tablo 6. İşletmeye Ait Gider Merkezleri

GİDER MERKEZLERİ	GİDER TÜRÜ	TUTARI (YTL)
ÖNBÜRO	personel ücreti	86.270
KAT HİZMETLERİ	personel ücreti, çamaşırhane, mefruşat	213.066
TEMİZLİK	yıllık toplam temizlik gideri	117.098
RESTORAN	personel ücreti, yiyecek içecek maliyeti	295.872
BAR	personel ücreti, yiyecek içecek maliyeti, sanatçı	431.702
ZİYAFET	personel ücreti, yiyecek içecek maliyeti, sanatçı	519.980
GENEL PERSONEL ÜCRETLERİ	belirli bir bölüme ait ve ait olmayan genel personel	103.518
KIRTASIYE ve DİĞER GİDERLER	kırtasiye, fatura, adisyon vb. diğer giderler	4.992
TELEFON	yıllık telefon gideri	12.240
PAZARLAMA ve SATIŞ	personel ücreti, pazarlama giderleri	106.968
G.YÖNETİM	elektrik, su, yakıt, amortisman giderleri vb.	338.500
KİRA	yıllık kira gideri	120.000
YÖNETİCİ PERSONEL	personel ücreti (yönetici personel)	207.912
MUHASEBE PERSONEL	personel ücreti	104.976
BAKIM ONARIM	personel ücreti, bakım onarım giderleri	56.682
TOPLAM (YTL)		2.719.776

Gider merkezlerinde toplanan bu giderlerin daha sonra otelde meydana gelen faaliyetlere dağıtılması gerekmektedir. Bu sebeple giderler ile faaliyetlerin ilişkilendirilmesi ve hangi oranda dağıtılacaklarının belirlenmesi gerekmektedir. Otel işletmesinde yapılan görüşmeler neticesinde ortaya çıkan faaliyetler ve giderlerle ilişki ölçütleri Tablo 7 ve Tablo 8'de gösterilmektedir.

Tablo 7'de giderlerin hangi faaliyet / faaliyetler ile ilgili olduğu ve diğer tablo olan Tablo 8'de ise ilginin ölçütleri belirlenmiştir. Böylelikle işletmede ortaya çıkan belirli faaliyetlere ait toplam maliyetler hesaplanabilecektir.

Tablo 7. Giderler – Faaliyetler İlişkisi

GİDER MERKEZLERİ	DAĞITIM ANAHTARI	OTELDE MEYDANA GELEN FAALİYETLER								
		rezervasyon bilgilendirme	giriş ve çıkış işl.	kat hizmetleri	paarlama	yiyeceklerin üretim&servisi	içeceklerin üretim&servisi	ziyafet organizasyonu	telefon	genel yönetim
ÖNBÜRO	belirlenen oranlar	x	x		x			x		
KAT HİZMETLERİ	belirlenen oranlar			x						
TEMİZLİK	belirlenen oranlar			x		x	x	x		
RESTORAN	bütün giderler					x				
BAR	bütün giderler						x			
ZİYAFET	bütün giderler							x		
PERSONEL MAAŞLARI	personel sayısı	x	x	x	x	x	x	x		x
KIRTASIYE ve DİĞER GİDERLER	fatura/adisyon sayısı		x			x	x	x		
TELEFON	bütün giderler								x	
PAZARLAMA ve SATIŞ	bütün giderler				x					
G.YÖNETİM (elektrik,su,yakıt,amort)	belirlenen metrekare			x		x	x	x		
KİRA	belirlenen metrekare			x		x	x	x		
YÖNETİCİ PERSONEL	belirlenen oranlar	x	x	x	x	x	x	x		x
MUHASEBE PERSONEL	belirlenen oranlar		x	x	x	x	x	x		x
BAKIM ONARIM	belirlenen oranlar		x	x		x	x	x		

Tablo 8. Faaliyetlere Ait Gider Ölçütleri

GİDER MERKEZLERİ	DAĞITIM ANAHTARI	OTELDE MEYDANA GELEN FAALİYETLER								
		rezervasyon bilgilendirme	giriş ve çıkış işl.	kat hizmetleri	paarlama	yiyeceklerin üretim&servisi	içeceklerin üretim&servisi	ziyafet organizasyonu	telefon	genel yönetim
ÖNBÜRO	belirlenen oranlar	%30	%60		%5			%5		
KAT HİZMETLERİ	belirlenen oranlar			%95				%5		
TEMİZLİK	belirlenen oranlar			%74		%15	%5	%6		
RESTORAN	bütün giderler					%100				
BAR	bütün giderler						%100			
ZİYAFET	bütün giderler							%100		
PERSONEL MAAŞLARI	personel sayısı			x	x	x	x	x		x
KIRTASIYE ve DİĞER GİDERLER	fatura/adisyon sayısı		x			x	x	x		
TELEFON	bütün giderler								%100	
PAZARLAMA ve SATIŞ	bütün giderler				%100					
G.YÖNETİM (elektrik,su,yakıt,amort)	belirlenen metrekare			%60		%25	%7	%8		
KİRA	belirlenen metrekare			%60		%25	%7	%8		
YÖNETİCİ PERSONEL	belirlenen oranlar	%10	%7	%3	%20	%20	%20	%10	%0	%10
MUHASEBE PERSONEL	belirlenen oranlar	%0	%35	%10	%5	%20	%20	%5	%0	%5
BAKIM ONARIM	belirlenen oranlar	%0	%3	%75	%0	%8	%8	%6	%0	%0

Gider merkezlerine ait toplam tutarlar bilindiğine ve ilgili faaliyetlere dağıtımda kullanılacak oranlar belirlendiğine göre çalışmanın bu kısmında yapılması gereken ilgili faaliyetlere ait maliyet toplamalarının belirlenmesidir. Bu durum Tablo 9’da görülmektedir.

Tablo 9. Faaliyetlere Ait Giderlerin Hesaplanması

GİDER MERKEZLERİ	TUTARI (YTL)	OTELDE MEYDANA GELEN FAALİYETLER								
		rezervasyon bilgilendirme	giriş ve çıkış işl.	kat hizmetleri	marka	yiyeceklerin üretim&servisi	içeceklerin üretim&servisi	ziyafet organizasyonu	telefon	genel yönetim
ÖNBÜRO	86270	25881	51762		4314			4314		
KAT HİZMETLERİ	213066			202413				10653		
TEMİZLİK	117098			86653		17565	5855	7026		
RESTORAN	295872					295872				
BAR	431702						431702			
ZİYAFET	519980							519980		
PERSONEL MAAŞLARI (DİĞER)	103518									103518
KIRTASIYE ve DİĞER GİDERLER	4992		2640			580	1152	620		
TELEFON	12240								12240	
PAZARLAMA ve SATIŞ	106968				106968					
G.YÖNETİM	338500			203100		84625	23695	27080		
KİRA	120000			72000		30000	8400	9600		
YÖNETİCİ PERSONEL	207912	20791	14554	6237	41582	41582	41582	20791		20791
MUHASEBE PERSONEL	104976		36742	10498	5249	20995	20995	5249		5249
BAKIM ONARIM	56682		1700	42512		4535	4535	3401		
TOPLAM TUTARLAR (YTL)	2719776	46672	107398	623412	158113	495754	537916	608714	12240	129558

Tablo 9’den de anlaşılacağı üzere gider merkezlerine ait sütunun sağında ilgili merkeze ait toplam tutar görülmektedir. Hesaplanan tutarlara bağlı olarak bu giderin ilgili faaliyetlere dağıtılması gerekmektedir. Örneğin gider merkezi olarak “önbüroyu” ele alırsak önbüroya ait toplam gider önbüro personelinin faaliyetlerde harcamış olduğu süre dikkate alınarak dağıtılmıştır. Aynı durum “kat hizmetleri” için de geçerlidir. “temizlik” giderleri ile ilgili olarak kat hizmetleri, restoran, bar ve ziyafet organizasyonları için her bir seferde kullanılan miktardan hareketle yıllık tutar hesaplanmıştır. Restoran, bar ve ziyafet organizasyonlarına ait giderler muhasebe bölümünde görevli maliyet kontrolü ile çalışılarak belirlenmiştir. Personel maaşları ilgili faaliyetlerle ilgili olduğu düşünülen çalışanlara ait oluşmuş bir gider merkezi niteliğindedir. Telefon çok fazla gelir sağlamadığı için sadece gider merkezi olarak düşünülmüştür. Pazarlama ve satış faaliyetleri ile ilgili yapılan bütün giderler bu merkezde toplanmaktadır. Elektrik, su, yakıt ve amortisman gibi giderler genel yönetim giderleri adı altında toplanmaktadır. Yıllık kira gideri belirlenen metrekarelere orantılı olarak dağıtılmaktadır. Yönetici personel, muhasebe personel ve bakım onarım giderleri faaliyetlerle ilgili derecesine göre dağıtılmaktadır. Yönetici ve muhasebe personelinin hangi faaliyetler için ne kadar süre harcadıkları birim yöneticileri ile yapılan görüşmeler neticesinde belirlenmiştir.

Bütün bu hesaplamalar neticesinde yapılması gereken her bir faaliyete ilişkin hesaplanan giderlerin ilgili maliyet objesine yani otel işletmesi tarafından belirlenen müşteri gruplarına dağıtılmasıdır. Burada dikkat edilmesi gereken husus faaliyet merkezlerinde toplanan giderlerin ilgili müşteri grubuna doğru ve uygun maliyet taşıyıcı ile dağıtılmasıdır. Yapılan gözlem ve çalışmalar neticesinde faaliyet giderlerini ilgili gruplara dağıtacak en iyi taşıyıcıların; kalış sayısı, geceleme sayısı, arama sayısı, gelirlere orantılı olarak belirlenen oranlar ve pazarlama giderleri için tahmini hesaplamalar olduğu yönündedir. Ayrıca, bar ve ziyafet organizasyonlarına ait gider

toplamları sadece bu bölümleri ilgilendirdiği için ilgili tutarların direkt olarak aktarılması daha uygun olabilir.

Otel işletmesinde ortaya çıkan faaliyet giderlerinin ilgili müşteri gruplarına aktarılması Tablo 10'da ayrıntılı olarak görülmektedir.

Tablo 10. Faaliyet Giderlerinin Müşteri Gruplarına Dağıtılması

		OTELDE MEYDANA GELEN FAALİYETLER									
GİDER MERKEZLERİ	TUTARI (YTL)	rezervasyon bilgilendirme	giriş ve çıkış işl.	kat hizmetleri	pazarlama	yiyeceklerin üretim&servisi	içeceklerin üretim&servisi	ziyafet organizasyonu	telefon	genel yönetim	
TOPLAM TUTARLAR (YTL)	2719776	46672	107398	623412	158113	495754	537916	608714	12240	129558	

MÜŞERİ TAŞIYICILARI	MÜŞERİ GRUPLARI	Kalış Sayısı	Kalış Sayısı	Geceleme Sayısı	Tecrübi (%)	Kavet Sayısı	Tümü	Tümü	Kalış Sayısı Arama Sayısı	Geceleme Sayısı
	ŞİRKETLER	5123	5123	15067	20	27724			5123	15067
	ACENTALAR	5964	5964	5964	20	10354			5964	5964
	SOSYAL GRUPLAR	1256	1256	3139	7	5750			1256	3139
	KAPI MÜŞTERİSİ	3767	3767	3767	7	7268			3767	3767
	SPOR KULÜPLERİ	1570	1570	3139	8	16008			1570	3139
	ZİYAFET				12			100%		400
	ZİYAFET (KONAKLAMA YAPAN)	314	314	314		548			314	314
	BAR MÜŞTERİSİ				26		100%			600
		17993	17993	31390	100	67652			18993	31390

MÜŞERİ GRUPLARI	GRUBUN ALACAĞI GİDER PAYI										TOPLAM GİDER (YTL)
ŞİRKETLER	13288	30577	299238	31623	207627				3301	62188	647841
ACENTALAR	15470	35599	118448	31623	71094				3844	24616	300693
SOSYAL GRUPLAR	3257	7495	62341	11068	42925				809	12956	140850
KAPI MÜŞTERİSİ	9771	22485	74809	11068	53907				2428	15547	190015
SPOR KULÜPLERİ	4071	9368	62341	12649	116347				1011	12956	218744
ZİYAFET				18974				608714	258		627945
ZİYAFET (KONAKLAMA YAPAN)	814	1874	6234		3855				202	1296	14276
BAR MÜŞTERİSİ				41109			537916		387		579412
Toplam (YTL)	46672	107398	623412	158113	495754	537916	608714	12240	129558	2719776	

Müşteri grupları bazında hesaplanan gelir ve gider verilerine sahip olduğu için bu noktadan sonra müşteri gruplarına ait karlılıkların belirlenmesi daha kolay olmaktadır. Çünkü yapılması gereken, müşteri grubundan elde edilen gelir toplamından müşteri grubuna ait gider toplamının çıkarılmasıdır. Bu duruma ilişkin hesaplama ve müşteri gruplarına ait karlılıklar bulguların yorumlanması başlığı altında izleyen bölümde tartışılmaktadır.

3.4. Bulguların Yorumlanması

Uygulamanın yapıldığı otel işletmesine ait mevcut sisteme göre hazırlanmış gelir tablosu önceki bölümde Tablo 5 olarak gösterilmiş ve işletmenin müşteri karlılık hesaplamasını nasıl yaptığı açıklanmıştır. Buna göre satışları neticesinde kar elde eden işletmenin bütün müşterilerinin karlı olduğu yanılığından bahsedilerek birbirinden farklı özelliklere sahip müşterilere ait karlılıkların belirlenmesinde uygun bir maliyet sisteminin kullanılması zorunluluğuna değinilmiştir.

Otel işletmesinde yapılan uygulama sonucunda FTMS ile giderlerin müşteri gruplarına dağıtılmasıyla hesaplanan giderler ve gelirlerin karşılaştırılması ile belirlenen müşteri karlılıkları Tablo 11’de görülmektedir.

Tablo 11. Müşteri Gruplarına Ait Karlılıklar

MÜŞTERİ GRUPLARI	GELİR (YTL)	GİDER (YTL)	KAR (YTL)	%	GRUP KARLILIĞI
ŞİRKETLER	1232900	647841	585059	37.08	47.45
ACENTALAR	281363	300693	-19330	-1.23	-6.87
SOSYAL GRUPLAR	190953	140850	50103	3.18	26.24
KAPI MÜŞTERİSİ	409653	190015	219638	13.92	53.62
SPOR KULÜPLERİ	208113	218744	-10631	-0.67	-5.11
ZİYAFET	1225759	642221	583538	36.99	47.61
BAR MÜŞTERİSİ	748800	579412	169388	10.74	22.62
TOPLAM (YTL)	4297540	2719776	1577764	100	100

FTMS kullanılarak yapılan müşteri karlılık analizi sonuçlarına bakıldığında müşteri gruplarından iki tanesinin (acentalar ve spor kulüplerinin) işletmeye zarar ettirdiği görülmektedir. Çünkü işletmenin bu gruba sunmuş olduğu pansiyon türü tam pansiyon¹ veya yarım pansiyon² olduğu için bu gruplar yiyeceklerin hazırlanması ve sunumu faaliyetlerini, ilgili öğünlerde gruba ait müşteri sayısı kadar kullanmaktadırlar. Bu sebeple dağıtım anahtarı olarak, faaliyeti kullanım hacmiyle bağlantılı, kuver sayısı (servis alan kişi sayısı) dikkate alındığında yiyeceklerin hazırlanması ve sunumu faaliyetine ait giderlerin ikinci ve üçüncü büyük payını spor kulüpleri ile acentalar almaktadır. Toplam müşteri sayısının çoğunluğunu oluşturan şirketler müşteri grubu bu faaliyete ilişkin giderlerden, diğer faaliyetlerde olduğu gibi en çok payı almaktadır. Kapı müşterisi ve sosyal gruplarda kullanmış oldukları faaliyet hacmine göre giderlerden ilgili payları almaktadırlar. Bununla beraber, bar bölümü otele ait ancak otelden bağımsız çalışan bir işletme niteliğinde düşünüldüğünden bu bölümde ortaya çıkan içeceklerin üretilmesi ve servisi faaliyetine ait giderlerin tamamı direkt bar müşterisi olarak belirlenen gruba aktarılmıştır. Ziyafet organizasyonu sonucu oluşan müşteri grubu da bar müşterisi gibi ayrı bir grup olarak değerlendirildiğinden ziyafetle ilgili giderler tıpkı bar giderleri gibi direkt olarak ziyafet müşteri grubu ile ilişkilendirilmiştir. Ziyafet müşteri grubunun tek bir grup olması gerektiği düşünüldüğünden konaklama yapanlar ile diğer ziyafet müşterileri tek bir grup altında toplanmıştır.

SONUÇ

FTM Sistemi, işletmede ortaya çıkan faaliyetleri dikkate alarak bu faaliyetlere uygun olarak belirlediği maliyet taşıyıcıları yardımıyla giderleri maliyet objelerine dağıtmaktadır. Konaklama işletmesinde yapılan bu uygulamada maliyet objesi olarak kabul edilen müşteri gruplarının faaliyetleri kullanım ölçütlerine göre giderleri ve karlılıkları belirlenmiştir. Uygulama neticesinde geleneksel yöntemle göre işletmenin kar ettiği ve müşterilere ait satış rakamının pozitif olduğu süreçte müşterilerin karlı olduğu düşüncesine uygun olmayan sonuçlara ulaşılmıştır. Çünkü bütün müşteri gruplarının

¹ Kahvaltı, öğle yemeği ve akşam yemeğinin fiyata dahil olduğu pansiyon türü

² Kahvaltı ve akşam yemeğinin fiyata dahil olduğu pansiyon türü

satış rakamlarının pozitif olmasına karşın kullanmış oldukları faaliyetleri dikkate alan faaliyet tabanlı müşteri karlılık analizine göre acentalar ve spor kulüpleri müşteri gruplarının karlı olmadıkları tespit edilmiştir. Bu sebeple işletme yöneticilerinin önceki kısımlarda da açıklanan bu tür bir yanılgıdan kurtulabilmek için müşterileriyle ilgili bu durumu alacakları çeşitli kararlarda göz önünde bulundurmaları gerektiği açıkça görülmektedir.

KAYNAKÇA

- BABAD, Yair M., Bala V. Balachandran (1993), "Cost driver optimization in activity based costing", *The Accounting Review*, Vol.68, No.3, ss. 563-575.
- BARFIELD, J. T., C. A. Raiborn, M. R. Kinney, S. Person (2001), *Cost Accounting: Traditions and Innovations (4th Edition)*, Salem, OR, U.S.A: Bookbyte / Norwest Textbooks.
- EDEN, Yoram ve B. Ronen (2003), "Activity based costing and activity based management the same thing in a different guise ?", *Monthly Management Accountant*, Vol 12.7, July, ss. 11-18.
- FOSTER, G., M. Gupta, L. Sjoblom (1996), "Customer profitability analysis: challenges and new directions", *Journal of Cost Management*, Vol. 10 ss. 5-17.
- GÜNDÜZ, Hamdi Erdin (2002), "Müşteri karlılık analizi", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt.4, Sayı.3, ss.65-77.
- HILTON, R. W., M. W. Maher, F. H. Selto (2003), *Cost Management: Strategies For Business Decisions*, Boston: McGraw-Hill.
- HOWELL, R. A. ve S. R. Soucy (1990) "Customer profitability: As critical as product profitability", *Management Accounting* (October), ss. 43-47.
http://www.informit.com/content/images/0273681761/samplechapter/0273681761_ch03.PDF, (z.t. 2007)
<http://www.taysad.org.tr/taysaddergi/32/sayi32.html>, (z.t. 2007)
- JACKMAN, S. M., Y. Shanahan (2002), "Customer profitability analysis: Frustration leads to evolution", *New Zealand Journal Of Applied Business Resarch*, volume 1, number 1, ss. 125-135.
- KAPLAN, Robert S., V. G. Narayanan (2001), "Customer profitability measurement and management", *Harvard Business School, May 1, ss.1-12*.
- KARADAĞ, İslam, Woo Gon Kim (2006), "Comparing market segment profitability analysis with department-profitability analysis as hotel marketin decisions tools", *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol.47, No.2, ss. 155-173.
- MORIN, J. H., C. Kobel, D. Konstantas (2000), "Active business objects (ABO): When agents meet ABC/ABM based management", *Proceedings of the 33rd Hawaii International Conference on System Sciences -2000*, ss. 1-9.
- MORSE, W. J., J. R. Davis, A. L. Hartgraves (2003), *Management Accounting: A Strategic Approach*, Thomson/South-Western, Australia, Mason, OH.
- NARAYANDAS, Das (2005), "Building loyalty in business markets", *Harvard Business Review*, September, ss. 131-139.
- NIELSEN, J. F., D. P. N. Bukh, N. P. Mols (2000), "Barriers to customer oriented management accounting in financial services", *International Journal of Service Industry Management*, Vol.11, No 3, ss. 269-286.
- NIRAJ, R., M. Gupta, C. Narasimhan (2001), "Customer profitability in a supply chain", *Journal of Marketing*, Vol 65, Iss 3, ss. 1-15.
- NOONE, Breffni, Peter Griffin (1997), "Enhancing yield management with customer profitability analysis", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 9 / 2, ss.75-79.

- ÖZTÜRK, Sevgi Ayşe (2003), *Hizmet Pazarlaması (4.Baskı)*, Bursa, Ekin Kitabevi.
- PFEIFER, E.P., M.E. Haskins, R.M. Conroy (basılacak), “Customer lifetime value, customer profitability, and the treatment of acquisition spending”, *Journal of Managerial Issues*.
- PLOWMAN, Brian (2001), *Activity Based Management: Improving Processes and Profitability*, Abingdon, Oxon: Gower Publishing Limited.
- SHARMAN, Paul A. (1993), “Activity-based management: A growing practice”, *CMA Magazine*, Vol. 67, Issue 2.
- SMITH, Malcolm (2005), *Performance Measurement And Management :A Strategic Approach To Management Accounting*, London: Sage Publications.
- SODERLUND, Magnus, Jonas Gunnarsson (2000), “Customer familiarity and its effects on satisfaction and dissatisfaction”, SSE/EFI Working Paper Series in Business Administration No.2000:2, March 2000, ss. 1-7.
- STORBACKA, K., T. Strandvik, C. Grönroos (1994), “Managing customer relationships for profit: The dynamics of relationship quality”, *International Journal of Service Industry Management*, Vol.5, No 5, ss. 21-38.
- TANIŞ, Veyis Naci (1997), “Theoretical background of some research methods applicable in cost and management accounting”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 12, Sayı 2, ss.184-196.
- WHITE, Don (2005), “Using customer data to improve service and drive incrementalprofit”,http://www.quaero.com/.../Hospitality/Using_Customer_Data_to_Improve_Services_&Drive_Profit.pdf, (z.t. 2006)
- ZEITHAML, Valarie A. (2000), “Service quality, profitability, and the economic worth of customers: What we know and what we need to learn”, *Journal of Academy of Marketing Science*, Vol.28, No 1, ss.67-85.
- ZIMMERMAN, Jerold L. (2000), *Accounting For Decision Making And Control (Third Edition)*, Malaysia, McGraw-Hill.