



T.C

SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ

ve BEŞ YILDIZLI BİR OTEL İŞLETMESİNDE

ÖRNEK UYGULAMASI

Ramazan BOZKURT

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN

Yrd. Doç. Dr. İsmet TİTİZ

ISPARTA, 2010

T.C
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ SAVUNMASI ve SÖZLÜ SINAV TUTANAĞI

Gönderen : İŞLE.TME..... EABD Başkanlığı

Gönderilen : Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Enstitü Anabilim Dalımız **YÜKSEK LİSANS** / ~~DOKTORA~~ Programı öğrencisi
.....KARMAZAN.....~~DOĞRUK~~..... tez çalışmaları sonuçlandırılmış ve
kurulan jüri önünde tezini savunmuştur. Sınav tutanağı aşağıdadır.
Tez Adı Değişikliği **YAPILDI / YAPILMADI**

08.07.2010
Tarih

Doç. Dr. Hayrettin USUL
İstisnae-Belirleme-Bak. Yrd.
Enstitü Anabilim Dalı Başkanı

SINAV TUTANAĞI:

Jürimiz Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 25./39. maddesi uyarınca 08.07.2010...perşembe
günü saat...10:30...de toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin ~~MALİYETLEME~~ **KABUL**...
~~YÖNETİMİ~~ **YAPILDI**...~~TEZİ~~ **TEZİ**...~~TEZİ~~ **TEZİ**...~~TEZİ~~ **TEZİ**...
konulu tezini incelemiş ve yapılan sözlü sınav sonunda **OYBİRLİĞİ** / ~~OYBİRLİĞİ~~ ile aşağıdaki kararı
almıştır.

☒ KABUL

☐ RED

☐ DÜZELTME

Tez Sınavı Jürisi	Önvanı, Adı Soyadı	İmza
Başkan	Yrd. Doç. Dr. İsmet TİFİZ	
Üye	Yrd. Doç. Dr. Ömer TEKŞEN	
Üye	Yrd. Doç. Dr. Ali CUMHUR	
Üye		
Üye		

Yukarıda adı geçen öğrenci Sınav Tutanağı'nda belirtildiği üzere mezun olmaya **HAK KAZANMIŞTIR** /
KAZANMAMIŞTIR,
Gereğini rica ederim.

ENSTİTÜ YÖNETİM KURULU KARARI :

Tarih:

Karar No:

Enstitü Müdürü

MADDE-25 Tez Sınavları tamamlandıktan sonra jüri tez hakkında salt çoğunlukla "KABUL", "RED", veya "DÜZELTME" kararı verir. Bu karar, Enstitü Anabilim Dalı Başkanlığına tez sınavını isteyen üç gün içinde ilgili Enstitüye tevasukla bildirilir. Tezi reddedilen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir. Tezi hakkında düzeltme kararı verilen öğrenci en geç üç ay içinde gereğini yaparak tezi için aynı jüri önünde yeniden savunur. Bu savunma sonunda da tezi kabul edilmeyen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir. Düzeltme alan öğrenci bir sonraki dönemde kayıt yaptırmak zorundadır.

Madde-39 Tez Sınavları tamamlandıktan sonra jüri tez hakkında salt çoğunlukla "KABUL", "RED" veya "DÜZELTME" kararı verir. Bu karar, Anabilim Dalı Başkanlığına tez sınavını isteyen üç gün içinde ilgili Enstitüye tevasukla bildirilir. Tezi reddedilen öğrencinin Yüksek Öğretim Kurumu ile ilişkisi kesilir. Tezi hakkında düzeltme kararı verilen öğrenci en geç altı ay içinde gereğini yaparak tezi için aynı jüri önünde yeniden savunur. Bu savunma sonunda da tezi kabul edilmeyen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir.

ÖZET
FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ
ve BEŞ YILDIZLI BİR OTEL İŞLETMESİNDE
ÖRNEK UYGULAMASI

Ramazan BOZKURT

Süleyman Demirel Üniversitesi, İşletme Bölümü
Yüksek Lisans Tezi, 121 Sayfa, Temmuz 2010

Danışman: Yrd. Doç. Dr. İsmet TİTİZ

İşletmeler arası rekabetin had safhalara ulaştığı günümüz piyasa koşullarında işletmeler için açığa çıkan maliyet bilgilerinin doğru ve güvenilir olması hiç şüphesiz işletme performansı açısından çok büyük öneme sahiptir. Bunun yanı sıra gelişen teknolojinin de etkisi ile işletmelerde birçok genel üretim giderleri ortaya çıkmış ancak mevcut geleneksel maliyetleme yöntemleri bu giderleri ideal bir şekilde maliyetlemede yetersiz kalmıştır. Bu nedenle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modeli Geleneksel Maliyetleme Yöntemlerine bir alternatif sistem olarak ortaya çıkarılmıştır.

Turizm faaliyetleri ülkemizde belirli sezonlarda yapıldığı için bu sektörde faaliyet gösteren Otel işletmeleri için doğru ve güvenilir maliyet bilgileri varlıklarının devamı için önem arz etmektedir. Bu çalışmada turizm işletmelerinin yapıları üzerinde durularak, bilgi sistemleri ve maliyet yapılarının bu işletmeler için öneminden bahsedilmiştir.

Ayrıca Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin nasıl bir maliyetleme modeli olduğu üzerinde durulmuştur. Daha sonra Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin bir otel işletmesinde örnek uygulaması yapılarak, sonuçlar mevcut yöntem ile kıyaslanmıştır.

Anahtar Kelimler: *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Genel Üretim Giderleri, Geleneksel Maliyetleme Yöntemi, Turizm*

ABSTRACT

ACTIVITY BASED COSTING AND A SAMPLE APPLICATION IN FIVE STAR HOTEL BUSINESS

Ramazan BOZKURT

Suleyman Demirel University, Department of Business

Master Thesis, 121 Pages, July 2010

Supervising: Asst. Prof. Ismet TITIZ

In today's market conditions where competition among businesses has reached high levels, the accuracy and reliability of the existing costing information are without doubt of great importance for the performances of businesses. In addition to this, technological developments have led to the appearance of many general production costs, but existing traditional costing methods have proved inadequate in costing these expenses ideally. For this reason, Activity Based Costing (ABC) Model has been developed as an alternative to traditional costing methods.

Since tourism activities take place during certain seasons, for the hotel businesses in this sector to have accurate and reliable costing information is of great importance for the continuation of their existence. Because of this, in this article the structures of tourism enterprises have been stressed and the importance of information systems and costing structures for these enterprises has been mentioned.

Also, what kind of costing model ABC is has been emphasized in this article. After that showing an example application in a Hotel business, the results have been compared with the existing methods.

Key Words: *Activity Based Costing, Overhead Costs, Traditional Costing Methods, Tourism Sector*

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
İÇİNDEKİLER	V
KISALTMALAR DİZİNİ.....	IX
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	X
ÇİZELGELER DİZİNİ	XI
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TURİZM SEKTÖRÜ

	3
1.1.Turizm Sektörünün Tanımı.....	3
1.2.Turizm Sektörünün Özellikleri	4
1.3.Turizm Sektörünün Önemi	6
1.4.Dünya’da Turizm Sektörünün Gelişimi.....	9
1.5.Türkiye’de Turizm Sektörünün Gelişimi.....	13
1.6.Turizm İşletmelerinin Sınıflandırılması.....	18
1.6.1.Seyahat İşletmeleri	19
1.6.2.Konaklama İşletmeleri.....	19
1.6.2.1. Oteller.....	20
1.6.2.2. Moteller.....	20
1.6.2.3. Tatil Köyleri	20
1.6.2.4. Pansiyonlar	21
1.6.2.5. Kampinger	21
1.6.2.6. Dağ Evleri, Spor ve Avcılık Tesisleri	21
1.6.2.7. Apart Oteller.....	21
1.6.2.8. Hosteller.....	22
1.6.3. Yiyecek-İçecek İşletmeleri.....	22

1.6.4. Yat ve Marina İşletmeleri	22
1.6.5. Ulaştırma İşletmeleri	23
1.6.6. Diğer Turizm İşletmeleri	23
1.7.Turizm İşletmelerin Bilgi İşleme İhtiyacı.....	23
1.8.Turizm İşletmelerinde Maliyet Yönetimi	24

İKİNCİ BÖLÜM

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME 28

2.1.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) Yöntemi Kavramı	29
2.2.FTM Yönteminin Gelişimi	31
2.2.1.FTM Yöntemine Duyulan İhtiyaç	31
2.2.2.FTM Yönteminin Gelişim Süreci	35
2.3.FTM Yönteminin Özellikleri	38
2.4.FTM Yönteminin Amaçları	40
2.5. FTM ile İlgili Genel Kavramlar	42
2.5.1. Kaynak.....	42
2.5.2. Faaliyet	43
2.5.2.1. Faaliyetin Tanımı.....	43
2.5.2.2.Faaliyetlerin Özellikleri	46
2.5.2.3.Faaliyetlerin Önemi	47
2.5.3.Faaliyetlerin Sınıflandırılması	48
2.5.3.1.Mamul birimleri düzeyinde ki faaliyetler	49
2.5.3.2.Mamul partileri düzeyindeki faaliyetler	49
2.5.3.3.Mamul düzeyindeki faaliyetler	50
2.5.3.4.İşletme düzeyindeki faaliyetler	50
2.5.4. Maliyet Havuzu	50
2.5.5. Maliyet Sürücü	51

2.5.6. Performans Ölçüleri.....	53
2.5.6.1. Kalite	53
2.5.6.2.Maliyet	54
2.5.6.3.Zaman.....	54
2.6.FTM'nin Uygulama Aşamaları.....	54
2.6.1.Birinci Aşama ile İlgili İşlemler	57
2.6.1.1.Faaliyetlerin Belirlenmesi.....	58
2.6.1.2.Faaliyet sürücülerinin Tespiti.....	59
2.6.1.2.1.Ölçüm Maliyetleri	60
2.6.1.2.2.Korelasyon Derecesi	60
2.6.1.2.3.Davranışsal Etkiler	61
2.6.1.3.Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması	61
2.6.2.İkinci Aşama ile İlgili İşlemler.....	62
2.6.2.1.Maliyet sürücülerinin Tespiti	62
2.6.2.2.Maliyetlerin Mamullere Yüklenmesi	63
2.7.Geleneksel Maliyetleme ve FTM Sistemlerinin Karşılaştırılması.....	64
2.8.FTM Yaklaşımına Yapılan Eleştiriler.....	65

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FTM'NİN 5 YILDIZLI BİR OTEL İŞLETMESİNDE UYGULANMASI	67
3.1.Örnek A İşletmesi Hakkında Genel Bilgiler.....	67
3.2. Örnek Beş Yıldızlı A Otel İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması.....	88
3.2.1. Örnek Beş Yıldızlı A Otel İşletmesinde Kullanılacak Faaliyetlerin Belirlenmesi	89
3.2.2. Örnek Beş Yıldızlı A Otel İşletmesinde Kullanılacak Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi	89

3.2.3. Örnek Beş Yıldızlı A Otel İşletmesinde Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Atanması	91
3.2.4. Örnek Beş Yıldızlı A Otel İşletmesinde Kullanılacak Maliyet Sürücülerinin Belirlenmesi	93
3.2.5. Örnek Beş Yıldızlı A Otel İşletmesinde Birim Maliyetlerin Belirlenmesi	95

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SONUÇ	98
KAYNAKÇA	102
ÖZGEÇMİŞ	108

KISALTMALAR DİZİNİ

ABC	Activity Based Costing
ABC/M	Activity Based Costing Management
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.	Adı Geçen Eser
AIENT	Uluslararası Bilimsel Turizm Uzmanları Birliği
DİM	Direkt İşçilik Maliyeti
DİMM	Direkt İlk Madde Malzeme
FTM	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
FTM/Y	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönetimi
GSYH	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GÜG	Genel Üretim Giderleri
IUOTO	Uluslararası Resmi Seyahat Organizasyonları Birliği
KDV	Katma Değer Vergisi
Kg	Kilogram
M ²	Metrekare
Ms	Maliyet Sürücü
OTTI	Turizm ve Seyahat Endüstrisi Ofisinin
s.	Sayfa
SPA	Salus Per Aquam
UNWTO	Dünya Turizm Örgütü
vb.	Ve Benzeri

ŞEKİLLER DİZİNİ

	Sayfa No
Şekil 1.1. FTM'nin Finansal Verileri Lojistik Yönetim Bilgilerine Çevirmesi.....	30
Şekil 1.2. Maliyet Türleri	34
Şekil 1.3. İşletmede Faaliyetlerin Faaliyet Gruplarına Ayrılması	44
Şekil 1.4. Faaliyetler Zinciri	45
Şekil 1.5. İki Aşamalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Süreci.....	55
Şekil 1.6. Kalite ile İlgili Faaliyetler Şeması.....	59

ÇİZELGELER DİZİNİ

Sayfa No

Çizelge 1.1. Yıllara Göre Uluslararası Turizme Katılan Kişi Sayısı ve Turizm Gelirleri	12
Çizelge 1.2. Dünyada En Fazla Turist Kabul Eden ve Turizm Gelirine Sahip Ülkeler (2008)	13
Çizelge 1.3. Yıllara Göre Türkiye'ye Gelen Turist Sayısı ve Turizm Gelirleri	16
Çizelge 1.4. Yıllara Göre Turizm İle İlgili GSYH ve İhracat Oranları	17
Çizelge 1.5. Yabancı Ziyaretçilerin Geliş Nedenlerine Göre Dağılımı.....	18
Çizelge 2.1. Örnek Bir Maliyet Havuzu	51
Çizelge 2.2. Maliyetlerin Ürünlere Yüklenmesi.....	64
Çizelge 3.1. Örnek Beş Yıldızlı A Otelindeki Oda Tipleri ve Özellikleri	69
Çizelge 3.2. Örnek Beş Yıldızlı A Otelindeki Bölümlere Göre Yönetici Sayısı.....	69
Çizelge 3.3. Örnek Beş Yıldızlı A Otelindeki Bölümlere Göre Ortalama Personel Sayısı	70
Çizelge 3.4. Örnek Beş Yıldızlı A Otelindeki Bölümlere Göre Ortalama Yıkanan Aylık Çamaşır Sayıları	70
Çizelge 3.5. Örnek Beş Yıldızlı A Otelindeki Bölümlere Göre Telefon Sayıları	71
Çizelge 3.6. Örnek Beş Yıldızlı A Otelindeki Bölümlere Göre Ücret Tutarları	71
Çizelge 3.7. Örnek Beş Yıldızlı A Otelinde Muhasebe Bölümünde Çalışan Bir Personelin Yaptıkları Faaliyetler	73
Çizelge 3.8. 2009 Yılına Ait Sezon Türlerine Göre Muhasebe Bölümünde Çalışan Personel Sayısı	74

Çizelge 3.9. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde Genel Olarak Muhasebe Bölümüne Ait Ortalama Aylık Giderler.....	74
Çizelge 3.10. 2009 Yılına Ait Sezon Türlerine Göre Önbüro Bölümünde Çalışan Personel Sayısı	74
Çizelge 3.11. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde Genel Olarak Önbüro Bölümüne Ait Ortalama Aylık Giderler	75
Çizelge 3.12. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde 2009 Yılına Ait Sezon Türlerine Göre İnsan Kaynakları Bölümünde Çalışan Personel Sayısı	76
Çizelge 3.13. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde Genel Olarak İnsan Kaynakları Bölümüne Ait Ortalama Aylık Giderler.....	76
Çizelge3.14. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde 2009 Yılına Ait Sezon Türlerine Göre Housekeeping Bölümünde Çalışan Personel Sayısı.....	78
Çizelge 3.15. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde Genel Olarak Housekeeping Bölümüne Ait Ortalama Aylık Giderler.....	79
Çizelge3.16. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde 2009 Yılına Ait Sezon Türlerine Göre Servis Bölümünde Çalışan Personel Sayısı	80
Çizelge 3.17. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde Genel Olarak Servis Bölümüne Ait Ortalama Aylık Giderler	80
Çizelge3.18. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde Genel Olarak Mutfak Bölümüne Ait Personel Şeması	81
Çizelge3.19. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde 2009 Yılına Ait Sezon Türlerine Göre Mutfak Bölümünde Çalışan Personel Sayısı.....	81
Çizelge3.20. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde Genel Olarak Mutfak Bölümüne Ait Ortalama Aylık Giderler	82
Çizelge3.21. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde 2009 Yılına Ait Sezon Türlerine Göre Animasyon Bölümünde Çalışan Personel Sayısı.....	82
Çizelge 3.22. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde Genel Olarak Animasyon Bölümüne Ait Ortalama Aylık Giderler.....	83

Çizelge 3.23. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde Genel Olarak Animasyon Bölümüne Animasyon Hizmetleri	83
Çizelge 3.24. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde 2009 Temmuz Ayına Ait Müşteri Tiplerine Göre Sayılar	84
Çizelge 3.25. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde 2009 Yılına Ait Toplam Müşteri Tiplerine Göre Sayılar.....	85
Çizelge 3.26. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde 2009 Yılına Ait Toplam Sezon Türlerine Göre Sayılar	85
Çizelge 3.27. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde 2009 Temmuz Ayına Ait Toplam Gelirler.....	86
Çizelge 3.28. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde 2009 Temmuz Ayına Ait Toplam Giderler.....	87
Çizelge 3.29. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inin 2009 Temmuz Ayı Maliyet,Kar-Zarar Analizi	88

GİRİŞ

Tüm Dünya’da görülen küreselleşme ve hızla gelişen teknolojik etkilerin yanı sıra bilimde geline son noktanın da hiç şüphesiz tüm sektörlerde izleri görülmektedir. Tabi ki hizmet sektörünün de bu gelişmelerden uzak kalması asla beklenemez bir önermedir. Özellikle bu sektörün turizm ayağında yer alan oteller müşterilerine en iyi hizmet verebilme ve rakipleri ile rekabet durumu göz önüne alındığında bu gelişmeleri yakından takip etmeleri zaruriyet halini almaktadır. Özellikle deniz turizmin potansiyel olarak diğer turizm türlerinden daha fazla bir şekilde ülkemizde yaygın halde olması ve bu turizmin yılın belli mevsimlerinde yapılması bu tür turizm işletmelerini daha da zora sokmaktadır. Bu faktörler göz önüne alındığında turizm işletmelerin bilgi sistemleri, özellikle doğru maliyet verilerini elde etme açısından, çok büyük önem arz etmektedir.

Bir takım işletmeler bu gelişmeleri göz önüne alarak ve kullandıkları geleneksel maliyet yöntemlerinin maliyetleri doğru bir şekilde yansıtamadığı düşüncesi ile maliyet sistemlerinin gereksinimlerini karşılayacak alternatif yeni bir maliyetleme sistemi kullanma gereksinimi duymuşlardır.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi, daha doğru bir maliyet ile birlikte işletmeleri minimum maliyet ve maksimum kâr amacına ulaşması bakımından en uygun bir yöntem olarak ortaya çıkarılmıştır.

Bu etkenler göz önüne alınarak çalışmamızın amacı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğinden ve önemliliğinden bahsetmek ve Türkiye’deki beş yıldızlı bir otel işletmesinde uygulanabilirliğini araştırmaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde, genel olarak turizm sektörü üzerinde durulmuştur. Turizm sektörünün tanımı, özellikleri ile ülkemiz ve Dünya perspektifinde bu sektörün öneminden bahsedilmiştir. Yine Dünya ve ülkemizde bu sektörün gelişiminin nasıl olduğu değerlendirilmiştir. Daha sonra tüm Dünya’da görülen turizm işletmeleri sınıflandırılarak açıklanmıştır. Son olarak da turizm

işletmeleri açısından bilgi sistemleri ve maliyet bilgilerinin önemi üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemine yer verilmiştir. Bu yöntemin, kavram olarak tanımı yapıldıktan sonra gelişimi st başlığında ihtiyaç duyulma nedenleri ve ortaya çıkış sürecinden bahsedilmiştir. Daha sonra yöntemin özellikleri ve amaçlarına değinilmiştir. Yöntem ile ilgili kaynak, faaliyet, maliyet havuzu, maliyet sürücü ve performans ölçüleri kavramları açıklanmıştır. Yöntemin işleyiş olarak izlenen aşamalarından bahsedilmiştir. Son olarak da yöntemi geleneksel yöntemler ile karşılaştırdıktan sonra yönteme yapılan eleştirilerden bahsedilmiştir.

nc bölümde uygulama yapılacak işletme hakkında genel bilgiler ile birlikte işletmenin maliyet bilgileri incelenmektedir. İlk olarak işletmenin mevcut maliyet sistemi üzerinde durulmuş daha sonra Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi ile aynı giderler üzerinde maliyetler ortaya çıkarılmıştır. Bu yöntem uygulanırken de ilk olarak uygulama yapılan işletmede faaliyetler belirlenmiş daha sonra maliyet havuzları oluşturulmuştur. Maliyetler faaliyetlere yüklenerek işletmenin ilgili dönemdeki faaliyet maliyetleri bulunmuştur. En son olarak da iki yöntem sonuçları arasında karşılaştırma yapılarak yorumlanmış ve öneriler getirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TURİZM SEKTÖRÜ

1.1.Turizm Sektörünün Tanımı

Dünya’da sektörler genel olarak Tarım, Sanayi ve Hizmet sektörü olarak üçe ayrılmaktadır. Bu sektörlerden her biri tarihin belirli dönemlerinde diğerlerine göre üstünlük sağlamış, hatta bölgesel olarak baktığımızda da bu sektörlerin farklı bir şekilde baskın olduğu ülkeler vardır. Ama apaçık olan bir şey var ki o da hizmet sektörünün sektörler bazında hızlı büyümesi ve diğerlerine göre daha büyük bir pay almasıdır. Hizmet sektörünü cazip haline getiren de küreselleşme ve teknoloji ile doğrudan ilişkili olmasıdır. Genel olarak emek yoğun bir sektör olan ve üretici ile tüketici arasında direkt ve yüz yüze bir ilişkinin olduğu; kısa, orta ve uzun vadeli faydalar sağlayan; şu an ve gelecekte sektörler bazında en çekici ve yatırımı en kazançlı ve zahmetsiz olan sektör olarak tanımlayabiliriz. Ama genel bir yanlış ve anlayış vardır ki hizmet sektörü deyince turizm aklımıza gelmektedir. Bu doğrudur ama turizm hizmet sektörünün alt dallarından birisidir. Hatta hizmet sektörünün büyük bir çoğunluğunu turizm oluşturmaktadır.

Turizm çoğu ülkede olduğu gibi ülkemiz için de çok önemli bir sektördür. Bu sektör, ekonominin bütün alanları ile doğrudan ilgilidir. Turizm her şeyden önce ödemeler dengesi üzerinde önemli etkileri bulunan görünmeyen dış satım kalemidir. Turizm, çoğunlukla alternatif kullanım olanağı bulunmayan ya da yeterince değerlendirilmeyen ülke kaynaklarının ve çok çeşitli mal ve hizmetlerin ülke içinde perakende fiyatlarla dış satımı olarak kabul edilebilir¹.

Turizmin tanımına geldiğimizde bir çok alternatif tanımla karşılaşyoruz; bazı yerlerde kriter olarak uzunluk, yani gideceğimiz yerin uzaklığı, alınarak tanım yapılırken (Seyahat Endüstri Kuruluşu (ABD), Avustralya Turizm Araştırmaları Bürosu v.s) bazı yerler gidilen yerde kalma süresini kriter olarak almıştır (Kanada

¹ ÇİMAT Ali, BAHAR Ozan, Turizm Sektörünün Türkiye Ekonomisi İçindeki Yeri ve Önemi Üzerine Bir Değerlendirme, Akdeniz Üniversitesi, İ.İ.B.F Dergisi, Sayı 6, 2003, s.2.

Turizm Komisyonu). Bazıları ise (New Hampshire Eyaleti (ABD)) bunlardan tamamen bağımsız olarak, olayın hukuki boyutuna bakmış ve “Kişinin hukuki anlamda yerleşim yeri dışındaki seyahatlerini kapsamaktadır” diye bir kapsam belirtmiştir².

1980 yılında AIEST’ nin (Uluslararası Bilimsel Turizm Uzmanları Birliği) düzenlediği turizm tanımı ise şu şekildedir; “İnsanların devamlı ikamet ettikleri, çalıştıkları ve her zamanki olağan ihtiyaçlarını karşıladıkları yerlerin dışına seyahatleri ve buralardaki, genellikle turizm işletmelerinin ürettiği mal ve hizmetleri talep ederek, geçici konaklamalarından doğan olaylar ve ilişkiler bütünüdür”³.

Yukarıda söylediğimiz gibi bu sektör teknoloji ile doğrudan ilişkili olduğundan, buna bağlı olarak da bu tanımda değişme gözlenmiştir. Bunun dışında ülkemizde bazı yazarlar ise şu tanımı kullanmıştır; “Sürekli olarak ikamet edilen yer dışında; eğlence, dinlenme, spor, kültür, din vb. gereksinimlerin giderilmesi amacı ile yapılan seyahat ve geçici konaklama faaliyetlerine turizm denir”⁴.

Turizm sektörünün tanımını ise şu şekilde yapabiliriz; bir ülkeye gelen yabancıların sayısını ve turizm gelirini arttırmak, iç turizm hareketlerini geliştirmek ve yurt dışına çıkan vatandaşların seyahatlerini düzenlemekle ilgili bütün yatırım, tedbir, planlama ve uygulama faaliyetlerini kapsar⁵.

1.2.Turizm Sektörünün Özellikleri

Genel olarak turizm sektörünün özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz⁶;

- Turizm sektörü hizmetler sektörü içinde yer almaktadır. Fakat sektörün özelliği nedeniyle diğer sektörlerle ilişki içindedir.
- Bu sektörün hammaddesini ülkedeki doğal kaynaklar ve ülkenin folklorik, kültürel özellikleri oluşturmaktadır. Bu nedenle hammadde

² KOZAK Nazmi, KOZAK Meryem A., KOZAK Metin, Genel Turizm , Ankara, Detay Yayıncılık, 2001, s.4.

³ KOZAK, A. KOZAK, KOZAK, A.g.e., s.4.

⁴ ÖZTAŞ Kadir, KARABULUT Tahsin, Turizm Ekonomisi Genel Turizm Bilgileri, Nobel Yayın, 2006, s.17.

⁵ AKAOĞLU Tunay, Dünya’da ve Biz de Turizmin Dünü ve Bugünü, Varlık Yayıncılık, 1971, s.70.

⁶ ŞIKYAZAR Levent, Türkiye’de Turizm Sektörünün 1987 Yılından Sonraki Ekonomik Görünümü ve Sektörün Sorunları, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1992, s.6.

bakımından, diğer sektörler gibi dışa bağımlı değildir. Sektörün gelişmesi ülkenin sahip olduğu kaynaklara göre olmaktadır.

- Turizm sektörü emek-yoğun bir yapıya sahiptir. Bu nedenle Büyük bir istihdam yaratma kapasitesi vardır.
- Ülkenin çeşitli kesimlerinde jeolojik yapının farklı bir şekilde olması sonucu jeo-ekonomik varlıkların farklılık göstermesi, turizmin mevsimlik özelliği bu sektörün eksik rekabet piyasasında yer almasına yol açmıştır.
- Turizm sektöründe stoklama olayı olmamaktadır. Çünkü mallar anında tüketilmektedir.
- Sektörün risk ortamı diğer sektörlerle oranla daha yüksektir. Çünkü ülkede veya dünyada olan olumsuz konjonktürel değişimler turizm sektörünü değişik ölçülerde ve olumsuz bir şekilde etkilemektedir.
- Turizm sektöründe verimlilik diğer sektörleri etkilemektedir ve onların verimliliğinin artmasına sebep olduğu gibi ülke içinde sosyal verimliliğin artmasına neden olur.
- Turizm sektörü arzında ve talebinde görülen artışlarda ekonomik davranışların yanı sıra; gelenekler, psiko-sosyal etkenler, sosyal yapı, moda, kişisel tüketim ve dünya görüşü etkili olmaktadır.
- Sektör ithalata gereksinme duymaksızın, ya da az bir ithalatla döviz arzını etkilemesi, yatırım için yüksek oranda istihdam olanağı yaratması, ülkede verimliliği arttırması, katma değer etkisi, diğer sektörler üzerindeki olumlu etkileri ve bölgeler arası dengeli kalkınmayı gerçekleştirmesi gibi çok önemli roller üstlenmiştir.
- Turizm sektörünün ekonomik özelliklerinde görülebileceği gibi, turizm hassas dengeler üzerine kurulmuş önemli bir sektördür. Diğer sektörlerden farklı olarak kendi içinde bir bütün değildir. Kendi içerisinde birden fazla bölümden oluşmaktadır.

Yukarıda da değinildiği gibi genel olarak, turizm sektörünün özelliklerini, bu sektördeki ürünlerin stoklanamaması, emek yoğun olması, görünmez bir ihracat kalemi olması ve sabit bir sermaye yoğunluğu olması yönünde sıralayabiliriz⁷.

1.3.Turizm Sektörünün Önemi

Turizm sektörü bugün dünyanın en gözde, en büyük ve en çeşitli iş olanaklarını bünyesinde bulundurabilen bir sektördür. Birçok ülkenin altyapılarının gelişimi, istihdam ile özel sektörün gelişiminde ve doğrudan gelirler için, turizm sektörü birincil kaynak olarak önemli bir yere sahiptir. Bu saydıklarımız sayesinde de Turizmde ki gelişmeler, yalnız endüstrinin gelişimini artırmaz aynı zamanda genel ekonomik gelişimi canlandırır. İşte bu saydığımız faydalar yani, turizmin geliştirilmesi ile ekonomik gelişmenin de hızlanması sıklıkla çoğu gelişmiş ülkeler açısından önemli bir ekonomik gelişim stratejisi olarak benimsenmiştir. Ülke ekonomisi için turizm sektörünün öneminin giderek artmasının yanı sıra son zamanlarda ekonomik gelişme ile turizm gelirleri arasında nedensellik ilişkisi araştırma konusu olarak akademisyenlerin daha da çok dikkatini çekmiştir⁸.

Turizm sektörü birçok ülke için yükselen ve yatırımcılar için cazip hale gelen bir sektör olmuştur. Bunun yanı sıra, özellikle son 20 yılda uluslararası turizmde çok yüksek oranlarda bir artış gözlenmiştir. Dünya Turizm Örgütü (UNWTO) verilerine göre 2009 yılında tüm Dünyada yaklaşık olarak 880 milyon yabancı turist gözlenmiş olup, bunların gittikleri ülkelerde toplam 852 milyar \$ harcamaları olmuştur ve bu yaklaşık olarak günde 2,3 milyar \$' a karşılık gelmektedir. Ayrıca bu harcamalar birçok ülke için döviz kazandırıcı araç olarak gözlemlenmektedir. Bu yüzden ödemeler bilançosuna iyileştirici bir şekilde katkı sağlayarak, alternatif bir ihracat biçimi olarak da hizmet etmektedir. Bunun yanı sıra bu sektörün emek yoğun bir sektör olması nedeni ile istihdamı artırıcı bir etkisi de vardır. Ayrıca turizm sektörünün birçok sektörle ilişkili olması, milli geliri artırıcı etkisini de göstermektedir. Bu yüzden, Kişi Başına Düşen Milli Geliri artırması nedeni ile

⁷ ÇETİNKAYA Murat, İktisadi Kalkınmadaki Önemi Bakımından Türkiye’de Turizm Sektöründeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi (1985.1999), Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000, s.25.

⁸ Ching-Fu Chen, Song Zan Chiou-Wei, Tourism expansion, tourism uncertainty and economic growth: New evidence from Taiwan and Korea, Tourism Management, Vol. 30, 2009, s.812.

Turizm Sektörünün getirileri hemen hemen tüm Dünya ülkeleri için çok önemli bir gelir kaynağı olmuştur⁹.

Amerika'nın halen tam üye olmadığı ve toplam da 154 üyesi bulunan Dünya Turizm Örgütü (UNWTO) sektör ile ilgili gelişmeleri en yakında takip eden bir kuruluştur. Örgütün amacı genellikle uluslar arası bazda turizm politikaları ve turizm kaynakları ile gelişmeleri takip etmek ve ticari anlaşmazlıklara çözüm getirmektir.¹⁰.

Turizm sektöründe ki gelişmeler 11 Eylül saldırılarında sonra bile de şaşırtıcı bir şekilde büyümesine devam etmektedir. Bu saldırıların yanı sıra Londra'daki büyük patlamalar ve İspanya ile Hindistan'daki diğer terör olaylarına rağmen ziyaret eden kişi sayısı 2006 yılında muhteşem bir artışla 842 milyona yükselmiştir. UNWTO' ya nisbeten daha küçük ve yalnız ABD' de faaliyet gösteren Turizm ve Seyahat Endüstrisi Ofisinin (OTTI) tahminine göre ise 2006 yılında Amerika'daki her türlü turizm organizasyonundan doğrudan alınan hasıla 700 milyar \$'dan da fazla olup o yıldaki Amerika'nın toplam yurt içi hasılası da 1,2 trilyon \$'dır¹¹.

Turizm sektörü hızla değişen bir endüstri olması ve teknolojik gelişmeler ve ikame olanakların artması uluslararası yapıda turizmciler için nisbeten artan bir rekabet ortamına sebep olmuştur¹².

Yukarıda bahsettiğimiz gelişmeler çoğu ülkede yerel hükümet yetkililerinin de dikkatini çekmiştir. Nüfus artış oranları ve istihdam oranları düşük olan ve genel olarak ekonomik sorunları olan bu küçük yerel bölgeler, kıt kaynakları ile spor ve eğlence komplekslerine yatırım yapmışlardır. Bu bölgeler yeniden canlanan şehir merkezleri ve daha çok gelir düzeyi yüksek kişilere hitab eden tesisler ile yeni işletmeleri kendine çeken ya da yeni işletmeler oluşturan girişimcilerin ve yüksek seviyede yetenekli çalışanların başvuracağı yerler olma ümit etmektedirler. Turizmin odak noktası da zaten eğlence ve kültürel yerleri cazip haline getirebilmek için emek

⁹ Chi-Ok Oh, The Contribution of Tourism Development to Economic Growth in The Korean Economy, Tourism Management, Vol. 26, 2005, s.39.

¹⁰ <<http://www.unwto.org/aboutwto/index.php>>, (18.06.2010)

¹¹ ROSENTRAUB Mark S., JOO Mijin, Tourism and Economic Development: Which Investments Produce Gains For Regions?, Tourism Management, Vol. 30, 2009, s.759.

¹² BLANCO Ester, REY-MAQUÍEIRA Javier, LOZANO Javier, Economic Incentives For Tourism Firms to Undertake Voluntary Environmental Management, Tourism Management, Vol. 30, 2009, s.112.

sermayesinin gerek duyduğu ekonomik gelişmenin ilerlemesi ve ziyaretçiler için çoğu bölge ve illerde bazı önemli politikaların olmasıdır¹³.

Türkiye'ye baktığımızda ise; Turizm, tüm Dünya da olduğu gibi ülkemizde de döviz girdisini artırıcı ve istihdam sağlayıcı özellikleriyle ulusal ekonomiye katkıda bulunan, uluslararası kültürel ve toplumsal iletişimi sağlayıcı ve bütünleştirici etkisi ile barışın korunmasında büyük payı olan bir sektördür. Türk ekonomisinin de vazgeçilmez temel taşlarından birisi olan turizm, bugünkü dış ticaret açığına, enflasyona ve işsizliğe çare arayan hükümetlerin ekonomik stratejilerindendir. Türk ekonomisinin genel trendi hem hizmet ve hem de sanayi sektörlerinde üretimin ve talebin genişlemesi yönündedir. Bundan dolayıdır ki turizm, ekonominin genel trendine uygun olarak gelişmektedir. Ülkemizde geleneksel tarım ve sanayi ürünleri ihracatından, gerekli döviz gereksinimini bütünüyle kapatacak bir gelişme beklemek, kısa ve orta vadede gerçekleşmesi nerdeyse imkansız gibi bir şeydir. İşçi dövizleri ve dış finansman girdileri ise her zaman istenen boyutlara ulaşamamaktadır. Bu yüzden dış aktif turizmin, Türkiye için önemli döviz girdisi sağlayabileceği görülmektedir. Çünkü turizmde bir ülkenin mal ve hizmetlerini müşterinin ülkesine kadar göndermek zorunluluğu yoktur. Bundan dolayı, ihracı mümkün olmayan servet ve hizmetler bir döviz kaynağı haline getirilebilmektedir. İşte bu yüzden çoğu yerde turizm sektörü gizli ihracat kalemi olarak görülmektedir. Ayrıca turizmin Türk ekonomisi içinde artan etkinliğinin bir sonucu olarak özellikle 1980'li yıllardan sonra yabancı turist sayılarında, turizm gelirlerinde ve turist başına yapılan harcamalarda bir artış gözlenmektedir. Toparlayacak olursak Türkiye gibi gelişmekte olan bir ülkenin uluslararası pazardan pay almaya çalışarak turizm sektörüne ilgi duymasının başlıca nedenleri olarak; turizm talebinin her geçen gün artması, döviz darboğazına yardımcı olması, Turizm endüstrisinin gelişme maliyetleri düşük olması, Turizm ekonomik kısıtlamalardan, tarife ve kotalardan daha az etkilenmesi gösterilebilir¹⁴.

Günümüzde Turizm Ekonomisi ile ilgilenen bazı yazarlar ise Turizmin bir ülke ekonomisine etkilerini şu 2 ana başlık da incelemişlerdir¹⁵.

¹³ ROSENTRAUB, JOO, A.g.e., s.759.

¹⁴ ÇİMAT, BAHAR, A.g.e., s.2.

¹⁵ ÖZTAŞ, KARABULUT, A.g.e., s.59-64.

Turizmin Monoter Etkileri: Turist getirilerinin döviz arzını artırarak ödemeler bilançosu açıklarının azaltılması, milli paraya değer kazandırılması, turizmin gelirlerinin tekrar dağılım yolu ile ekonominin canlanması, turistik talep artışı ile paralel olarak yatırımların hızlanması, milli değer üzerindeki katma değer etkisi, devletin vergi gelirlerini artırıcı rolü ve iç fiyatların oluşmasındaki monoter etkilerdir.

Turizmin Reel Etkileri: Emek-Yoğun üretim tekniğinden kaynaklanan istihdam etkisi, turistik faaliyetlerin yürütülmesinde yararlandığı sektörler üzerindeki olumlu etkileri ile fiziksel ve kurumsal altyapı üzerindeki etkileri reel etki olarak incelemiştir.

1.4.Dünya’da Turizm Sektörünün Gelişimi

İnsanoğlunun yaratılışından itibaren turizmde, bugünkü anladığımız gibi olmasada, belirli dönemlerde benzer turizm faaliyetleri gözlemlenmiştir. Bu nedenle turizmin tarihi gelişiminden söz ederken, insanlık geçmişindeki, ilerlemeleri sağlayan ve merak duygusunun körüklediği büyük seyahatler esas alınmaktadır. Ama biz burada günümüz turizm faaliyetlerinden bahsedeceğimiz için bu bağlamda turizmin gelişmesinde esas faktör teknolojik gelişmeler olmuştur. Bu nedenle araştırmacılar turizmin tarihini incelerken; Sanayi Devri Öncesi ve Sonrası şeklinde incelemiştir. Sanayi Devrimi Öncesine baktığımız da; insanların sağlık ve kutsal yerlerin ziyareti sebebi ile olduğu kadar, yöneticilerin, elçilerin, misyonerlerin, hükümdarların, filozofların, bilginlerin, mimarların, tüccarların, denizcilerin ve macera için gezen kişilerin yer değiştirmeleri olarak gözlemlemekteyiz. Bu zamanda yapılan seyahatler genelde at veya deve sırtında ya da Roma İmparatorlarının kullandığı saatte 8 km’ye kadar çıkabilen atlı arabalar üzerinde yapılıyordu. Sanayi Devrimi Sonrası ise yani günümüze kadar olan dönem; buhar gücünün icadı ve bu gücün makinelerde kullanılması ile başlayan buharlı gemiler, demir yolları ve tabi hava yollarının cazip hale geldiği, modern turizmin başladığı ve halen gelişen teknoloji ile hız kazanan dönemdir¹⁶.

Bu çalışma da, Sanayi Devrimi Öncesi turizm faaliyetlerinin günümüzle pek bağdaştırılamayacağı için , daha çok modern turizmin gelişimi üzerinde duracağız.

¹⁶ ÖZTAŞ, KARABULUT, A.g.e., s.1.3.

İşte modern turizmin ilk izlenimlerini Thomas Cook'un faaliyetlerinde görebiliriz. 1841 yılında İngiltere'de, Leicester'den 12 mil uzaklıktaki Loughborough kentinde düzenlenen bir festivale 570 kişilik bir grubu götürerek geri getiren Thomas Cook'un yaptığı bu gezi ticari amaçla yapılan ve reklam yoluyla halka duyurulan ilk toplu tren seyahati olarak kabul edilir. Bunun doğal sonucu olarak da Thomas Cook, dünyada ilk turizm seyahat organizatörü olarak bilinir. 1865 yılında Londra'da ilk seyahat acentesini açan Cook'un firması hızla büyümüş, Avrupa'ya, Amerika Birleşik Devletlerine ve daha sonra tüm dünyaya seyahatler düzenleyen günümüzün en büyük tur operatörlerinden biri olmuştur¹⁷.

Daha önce de değindiğimiz gibi Dünyada turizmin örgütsel gelişiminde, Dünya Turizm Örgütü'nün (UNWTO) önemli katkıları olmuştur. UNWTO, Dünya turizminin en iyi biçimde koordine edilmesinde, eğitim programlarının yaygınlaştırılmasında, turizm ve turist kavramlarının tanımlanmasında, veri toplama ve istatistik standartların konulmasında (uluslar arası seyahat istatistikleri dünya çapında ilk kez 1947 yılında UNWTO'nun o yıllardaki adı ile IUOTO tarafından toplanmıştır), turizmin ekonomik etkilerinin hesaplanmasında karşılaştırmalara imkan sağlayan çalışmaları ile dünya turizmine büyük katkıları olmuştur. Ayrıca pasaport ve vize işlemlerinin kolaylaştırılması konusunda aktif bir çalışma içine girmiştir. Dünya turizm hareketleri özellikle II. Dünya Savaşı'ndan sonra hızlı bir gelişim göstermiştir. Teknolojinin hızla gelişmesi, ülkelerin ekonomik kalkınmalarını gerçekleştirme istekleri sonucunda giderek sanayiye daha fazla önem vermeleri ve hızlı kentleşmeyle birlikte ortaya çıkan gürültü, hava kirliliği, trafik problemi aşırı stres vb. sorunlar, insanların toplumsal ve psikolojik yapısı üzerinde olumsuz etkiler meydana getirmiştir. Gün geçtikçe bu tür sorunların artması insanların daha fazla dinlenme, eğlenme, gezip-görmeğe, kendilerine bos zaman ayırma ihtiyaçlarının dogmasında etkili olmuştur. Ayrıca, teknolojik imkanlar, uzaklık ve zaman kavramlarında büyük değişikliklere neden olmuştur. Buna bir de teknolojiye ilerlemeden dolayı insanların çalışma sürelerindeki önemli azalma eklendiğinde, günümüzde milyonlarca insan, gezip-görme, eğlenme, dinlenme, öğrenme gibi sosyal ve kültürel ihtiyaçlarını karşılamak için sürekli yasadıkları yerlerden geçici

¹⁷ ÇUHADAR Murat, Turizm Sektöründe Talep Tahmini İçin Yapay Sinir Ağları Kullanımı Ve Diğer Yöntemlerle Karşılaştırmalı Analizi (Antalya İlinin Dış Turizm Talebinde Uygulama), Yayımlanmamış Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s.17.

olarak başka ülke veya bölgelere seyahat etmektedir. 1960'lı yıllara kadar kültürel bir hareket olarak kendini gösteren, zenginler ve zamanı bol olan kişiler tarafından yapılan seyahatler, günümüzde özellikle gelişmiş ülkelerde birçok kişi için bir yaşam biçimi ve tüketim alışkanlığı haline gelmiştir¹⁸.

1960'lı yılların ardından Dünya'da birçok ekonomik buhranlar, belirsizlikler, krizler (örneğin, 1974 petrol bunalımı, 1998 Asya ekonomik krizi), bir çok ülkede meydana gelen iç karışıklıklar, savaşlar (örneğin, 1967 Arap – İsrail savaşı, 2003'te Amerika'nın Irak'ı işgali), özellikle son yıllarda çok rastlanan terör olayları, salgın hastalıklar ve doğal afetler (2003'te Uzakdoğu ülkelerinde görülen SARS salgın hastalığı ve 2004 yılı sonunda Asya – Pasifik ülkelerinde yaşanan tsunami felaketi vb.), turizmin büyümesini yavaşlatsa da durduramamıştır¹⁹.

Dünya turizminin bunca buhran, sorun ve belirsizliklere rağmen hızla gelişmesinin nedenlerini genel olarak şu şekilde açıklanabilir²⁰:

- Boş zamanın artması ve tatil yapma olanaklarının artması,
- Gelir dağılımının dengelenmesi ve seviyelerinde gözlenen artışlar,
- Ulaşım olanaklarının gelişmesi,
- Konaklama imkanlarının yaygınlaşması ve çeşitlenmesi,
- Ar-Ge çalışmalarının özellikle reklam ve halkla ilişkiler faaliyetlerinin gelişmesi,
- Belirli turistik yerlerin popüler olması,
- Toplumlarda tatil düşüncesinin yaygınlaşması,
- Paket turların ortaya çıkması ve gelişimi,
- Kitle haberleşme araçlarının çoğalması,
- Küreselleşmenin ve Liberalleşme eğilimlerinin artması.

¹⁸ ÇUHADAR, A.g.e., s.17.18.

¹⁹ İÇÖZ Orhan, Turizm Ekonomisi, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s.32.33.

²⁰ İLKİN Akın, DİNÇER M. Zeki, Turizm Kesiminin Türk Ekonomisindeki Yeri ve Önemi, Ekonomik ve Sosyal Sorunlar-Çözüm Önerileri Dizisi, TOBB Yayınları, Ankara, 1991, s.5.

Çizelge 1.1. Yıllara Göre Uluslararası Turizme Katılan Kişi Sayısı ve Turizm Gelirleri

Yıllar	Turist Sayısı (Milyon Kişi)	Artış Oranı (%)	Turizm Gelirleri (Milyar \$)	Artış Oranı (%)
1950	25,3	-	2,1	-
1960	69,3	173,9	6,8	223,8
1970	165,8	139,2	17,9	163,2
1980	286,5	72,8	105,4	488,8
1990	455,9	59,1	264,1	150,6
1994	535,8	6,7	356,0	12,3
1996	580,2	8,3	438,8	23,3
1998	621,4	7,1	445,2	1,5
2000	687,3	10,6	473,4	6,3
2002	702,6	2,2	474,2	0,2
2004	763,0	8,6	622,0	31,2
2007	904,8	18,6	927,3	49,1
2008	922,0	1,9	944,0	1,8
2009	880,0	-4,8	852,0	-10,8

Kaynak: <http://unwto.org/facts/eng/pdf/barometer/UNWTO_Barom10_1_en_excerpt.pdf>. (18.06.2010)

Yukarıdaki Çizelgede uluslararası turizme katılan kişi sayısı ve turizm gelirleri gösterilmektedir. Çizelgeden de anlaşılacağı gibi uluslararası turizme katılan kişi sayısı ve turizm gelirleri yalnızca birkaç yılın haricinde sürekli bir artış içinde olmuştur. Bu bahsedilen yıllarda tahmin edileceği gibi 11 Eylül terör saldırıları olmuş ama o kadar da fazla bir düşüş olmamıştır. O yıllarda Uluslararası turizme katılan kişi sayısında yaklaşık olarak % 1,5 dolayında düşüş olmuş 2002 yılında 702,6 milyon Kişi iken 2003 yılında 691 milyona düşmüştür. Daha sonra 2004 yılında ise tekrar toparlanmış olup 691 milyon kişiden % 10,7'lik bir artış ile 763 milyona yükselmiş ve artış trendini sürdürmüştür. 2008 yılına geldiğin de ise bu rakamlar 900 milyonlu rakamlara ulaşarak en son 922 milyonda kalmıştır. Bu rakam kriz nedeni ile 2009 yılı itibari ile de 880 milyona gerilemiştir. Ancak UNWTO'nun 2010 tahminlerine göre uluslararası turizme katılan kişi sayısı 1,006 milyar olarak beklenmekte olup 2020'de 1,561 milyar olacağı tahmin edilmektedir²¹.

²¹ ÇUHADAR, A.g.e., s.21.22.

Çizelge 1.2 . Dünyada En Fazla Turist Kabul Eden ve Turizm Gelirine Sahip Ülkeler (2008)

ÜLKE	Turist (Milyon Kişi)	Dünyada ki Payı (%)	ÜLKE	Gelir (Milyar \$)	Dünyada ki Payı (%)
Fransa	79,30	19,0	ABD	110,10	24,0
ABD	58,00	13,9	İspanya	61,60	13,4
İspanya	57,30	13,7	Fransa	55,60	12,1
Çin	53,00	12,7	İtalya	45,70	10,0
İtalya	42,70	10,2	Çin	40,80	8,9
İngiltere	30,20	7,2	Almanya	40,00	8,7
Ukrayna	25,40	6,1	İngiltere	36,00	7,9
Türkiye	25,00	6,0	Avustralya	24,70	5,4
Almanya	24,09	5,8	Türkiye	22,00	4,8
Meksika	22,06	5,3	Avusturya	21,80	4,7

Kaynak: <en.wikipedia.org/wiki/Tourism>(18.06.2010)

Çizelge 1.2.'ye baktığımızda ise 2008 yılında Dünyada en fazla turist kabul eden ve turizm gelirine sahip ilk 10'daki ülkeler görülmektedir. Bu Çizelgeya baktığımızda en büyük pay yine Avrupa ülkelerine ait olup onları Amerika takip etmektedir. Yine bu Çizelgedan anlaşılabacağı gibi 2008 yılında Dünyada en fazla turist kabul eden ülke 79,3 Milyon turist ile Fransa olup onu 58 Milyon ile ABD takip etmekte ve bir Akdeniz Ülkesi olan İspanya ise 57,3 Milyon ile 3. Sırada yer almaktadır. Ülkemiz ise 25 Milyon turist sayısı ile 8. sırada yer almaktadır. Ülkelerin elde ettikleri turizm gelirlerine bakıldığında ise 110,1 Milyar \$ ile ABD 1. sırada, İspanya 61,60 Milyar \$ ile 2. sırada, Fransa ise Dünyada en fazla turist kabul eden ülke olmasına rağmen 55,60 Milyar \$ ile 3. sırada yer almaktadır. Ülkemiz ise 22 Milyar \$ ile 9. Sırada yer almaktadır²².

1.5.Türkiye’de Turizm Sektörünün Gelişimi

Dünya’da en çok turistin ziyaret ettiği 10 ülkeden biri olan Ülkemizde turizmin gelişimi Cumhuriyet Öncesi ve Sonrası olmak üzere 2 dönemde incelenmektedir²³.

²² en.wikipedia.org/wiki/Tourism (18.06.2010)

²³ ÖZTAŞ, KARABULUT, A.g.e., s.7.

Cumhuriyet Sonrası Dönem ise Planlı Dönem Öncesi (1923-1963) ve Planlı Dönem Sonrası (1963 - ...) olarak 2'ye ayrılabilir.

Cumhuriyet Öncesi Dönem, Türklerin Orta Asya'dan göçlerine kadar gidebilir. Türkiye Türklerinin bölgesel olarak bulunduğu yer, çok eski tarihlerden itibaren seyahatlere sahne olmuştur. İlk ve ortaçağlarda termal kaynakları ve dinsel merkezler sayesinde çok sayıda insanın ilgisini çekmiştir. Selçuklular döneminde ise insanların bir anlamda seyahatlerini kolaylaştırmak ya da daha rahat olması için yollar üzerinde han ve kervansaraylar kurularak Anadolu'nun yolcu trafiği canlı tutulmuştur²⁴. Bu dönemde Türkiye için modern anlamda turizm hareketleri, 1829 yılında Deniz taşımacılığı amacıyla getirilen “Kırlangıç” adlı buhar gemisi ve bunun ardından 1838 yılında Fransa'ya sefer yapmak için inşa edilen “Peyk-i Şevket” ile başlamıştır. Hatta bundan sonra Paris-İstanbul arasında “Orient Express” (Doğu Express) seferleri ile Osmanlıya bir çok turist gelmiş ve bu yüzden de bu bağlamda bir ilk olduğu için Turizm ile ilgili bir Nizamname yürürlüğe girerek bu bağlamda ilk yasal düzenleme olmuştur. Bu yüzden konaklama ihtiyacını karşılamak için Pera Palas kurulmuş ama modern anlamda ise daha sonraları açılan “Otel D'Anglaterr” ilk modern oteldir²⁵.

Bunların dışında 1846 yılında “Aya İrini” kilisesinin askeri müzeye çevrilmesi, 1863 yılında İstanbul'da “Sergi-i Umumi-i Osmani” adı altında düzenlenen ve yurt içi ve yurt dışından ziyaretçilerin geldiği fuar ile 1890 yılında yürürlüğe giren “Seyyahine Tercümanlık Edenler Hakkında Tatbik Edilecek 190 Sayılı Nizamname” bu dönemde söylenebilecek turizm faaliyetlerindendir. Aslında Cumhuriyet Öncesi dönemde 1890 yılında sona ermiştir çünkü 1890 yılından sonra Osmanlı yıkılma sürecine girdiği için Turizmin gelişimi adına o yıllar arasında (1890-1923) bir adım atılması da beklenemezdi²⁶.

Cumhuriyet Sonrası Dönem de Osmanlının yıkılması Cumhuriyetin kuruluşu ile başlayan dönemdir. Bu dönem de yapılan ilk turizm faaliyeti ise 1923 yılında büyük turlar düzenleyerek ülkemizin sahip olduğu antik değerleri yerli ve yabancı turistlere tanıtmak amacıyla kurulan “Türk Seyyahin Cemiyeti” dir. Turizm ile ilgili

²⁴ ERTİN Gaye, Türkiye'de Turizm, Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, s.201.202

²⁵ ÖZTAŞ, KARABULUT, A.g.e., s.7.

²⁶ ÖZTAŞ, KARABULUT, A.g.e., s.7

ilk resmi hareket ise 1934 yılında “İktisat ve Vekaleti Teşkilat ve Vazifesi Hakkında ki” 4250 sayılı kanunla kurulan ve daha sonra adı 1938 yılında “Turizm Şube Müdürlüğüne” dönüştürülen turizm büroları kurulmuştur. 1953 yılında ise 6086 sayılı “Turizm Endüstrisini Teşvik Kanunu” yürürlüğe girerek Turizmi canlandırma amaçlanmıştır. Bunun dışında 1955 yıllarında yine teşvik kapsamında Ziraat bankası bünyesinde turizm fonu oluşturulmuş sonra ki yıllarda ise Turizm Bankası A.Ş kurulmuştur²⁷.

1960 yılında ise bir yeniden yapılandırmaya gidilmiş ve bu çerçevede 1963 yılında 265 sayılı kanun ile “Turizm ve Tanıtma Bakanlığı” kurulmuştur. Bu bakanlık daha sonra ki yıllarda kapatılıp açılrsa da ismi değiştirilse de her zaman hükümet de turizm adına faaliyet gösteren bir organ olmuştur. Günümüzde ise Kültür ve Turizm Bakanlığı adı altında faaliyet göstermektedir²⁸.

Bu yıllarda Türkiye’de, 5 Yıllık Kalkınma Planları ve Kısa Dönemli Planlar olmak üzere çeşitli Kalkınma Planları yapılmıştır. Perspektif Planlar ilk olarak 1963-1997 yıllarını kapsayan bir plandı daha sonraları çıkan muhtıralar, krizler ve Kıbrıs Harekâtından dolayı 1973 yılında yenilenmiş, 1973-1995 yıllarını kapsayan bir plan uygulanmaya çalışılmıştır. Orta vadeli planlar olarak nitelenen 5 Yıllık Kalkınma Planları ise Türkiye’de ilk olarak 1963-1967 döneminde uygulanmış şu anda ise dokuzuncu kalkınma planı uygulanmaktadır. Bunların haricinde de yine turizmin gelişimi için kısa dönemli planlar yapılmıştır bunlarında en önemlileri 1980 yılı sonrası uygulanan planlardır²⁹.

1980 yılı sonrası birçok yatırım ve teşvik kanunu çıkarılmış bunlardan da en önemlisi 2634 sayılı “Turizmi Teşvik Kanunu”dur. Bu kanunla ve daha sonra çıkarılan teşviklerin en önemlileri şu şekildedir³⁰:

- Düşük faizli ve uzun vadeli kredi,
- Yatırım indirimleri,
- Finansman fonu harcı istisnası,

²⁷ ÖZTAŞ, KARABULUT, A.g.e., s.8.

²⁸ GÜLBAHAR Onur, 1990’lardan Günümüze Türkiye’de Kitle Turizminin Gelişimi ve Alternatif Yönelimler, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.14, 2009, s.153

²⁹ ÖZTAŞ, KARABULUT, A.g.e., s.8.

³⁰ ÖZTAŞ, KARABULUT, A.g.e., s.8.

- Çeşitli vergi, resim ve harç istisnası,
- Teşvik primi ve KDV erteleme
- Yabancı personel çalıştırılması,
- Döviz tahsis,
- Elektrik, havagazı ve su tahsisinde öncelik ve indirimli tarife,
- Haberleşme hizmetlerinde öncelikli tahsis ve indirimli tarife.

Türkiye'nin Turizm ile ilgili tarihi gelişimini gösteren istatistikler ise şu şekildedir;

Çizelge 1.3 .Yıllara Göre Türkiye'ye Gelen Turist Sayısı ve Turizm Gelirleri

Yıllar	Turist Sayısı (Bin Kişi)	Artış Oranı (%)	Turizm Gelirleri (Milyon \$)	Artış Oranı (%)
1951	31,4	-	4,3	-
1960	94,1	199,7	5,5	27,9
1970	724,0	669,4	51,0	827,3
1980	1.288,0	77,9	326,0	539,2
1990	5.389,0	318,4	2.705,0	729,8
1992	7.076,0	31,3	3.639,0	34,5
1994	6.670,0	-5,7	4.321,0	18,7
1996	8.614,0	29,1	5.650,0	30,8
1998	9.752,0	13,2	7.177,0	27,0
2000	10.412,0	6,8	7.636,0	6,4
2002	13.247,0	27,2	8.481,0	11,1
2004	17.517,0	32,2	12.125,0	43,0
2007	23.341,0	33,2	13.990,0	15,4
2008	26.337,0	12,8	16.761,0	19,8
2009	27.077,0	2,8	15.853,0	-5,4

Kaynak:<<http://www.tursab.org.tr/content/turkish/istatistikler/gostergeler/63TSTG.asp>> (18.06.2010)

Türkiye'nin Turizm sektörü adına istatistiki verilerin derlenmeye başlandığı 1950'li yıllardan günümüze kadar olan turist sayısı ve turizm gelirlerinin yıllara göre dağılımı yukarıda ki gibidir. Bu verilere göre turist sayıları 1994 yılı hariç sürekli artış göstermiş olup 1994 yılında da zaten Türkiye'de bir ekonomik bunalım yaşanmış olup bu azalış turizm gelirlerine yansımamış, turizm gelirleri sürekli bir artış göstermiştir. Turist sayılarında yüzde olarak en çok artış 1960-1970 yıllarında olup turist sayısı olarak da 2009 yılına gelindiğinde 27 Milyon turiste ulaşılmıştır.

Çizelge 1.4. Yıllara Göre Turizm İle İlgili GSYH ve İhracat Oranları

YILLAR	Turizm Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı	Turizm Gelirlerinin GSYH İçindeki Payında Artış Oranı	Turizm Gelirlerinin İhracata Oranı	Turizm Gelirlerinin İhracata Oranın da Artış Oranı
1963	0,1	-	2,1	-
1965	0,2	100,0	3,0	42,9
1970	0,5	150,0	8,8	193,3
1975	0,5	0,0	14,3	62,5
1980	0,6	20,0	11,2	-21,7
1985	2,8	366,7	18,6	66,1
1990	2,1	-25,0	24,9	33,9
1992	2,3	9,5	24,7	-0,8
1994	3,3	43,5	23,9	-3,2
1996	3,2	-3,0	25,7	7,5
1998	2,9	-9,4	28,9	12,5
1999	2,1	-27,6	19,6	-32,2
2000	2,9	38,1	27,5	40,3
2001	5,1	75,9	32,1	16,7
2002	5,2	2,0	33,9	5,6
2003	4,3	-17,3	28,2	-16,8
2004	4,1	-4,7	25,2	-10,6
2005	3,8	-7,3	24,7	-2,0
2006	3,2	-15,8	19,7	-20,2
2007	2,8	-12,5	17,2	-12,7
2008	3,0	7,1	16,6	-3,5
2009	3,4	13,3	20,8	25,3

Kaynak: <http://www.kultur.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFF3948C44161D1F3EAC33ECC96EA79FF5C> .(22.06.2010)

Türkiye’deki turizm sektörünün GSYH ve ihracattaki paylarının gösterildiği Çizelge verilmiştir. Çizelgeye göre her iki oranda da artış gözlenmiştir. Turizm gelirlerinin GSYH içindeki payının en yüksek olduğu yıl 2002 yılı olup, turizm gelirlerinin ihracata oranının da en yüksek olduğu yıl 2002 yılıdır. 2009 yılında ise GSYH 617 Milyar Dolara ulaşırken Turizm gelirleri 21 Milyar Dolara yükselmiş Türkiye’nin o yılki ihracatı ise 102 Milyar dolara yükselmiştir³¹.

³¹ <http://www.kultur.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFF3948C44161D1F3EAC33ECC96EA79FF5C> . (22.06.2010)

Çizelge 1.5. Yabancı ziyaretçilerin geliş nedenlerine göre dağılımı

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Gezi, eğlence, sportif ve kültürel faaliyetler	62,8	67,5	65,7	65,9	66,2	59,1	64,1	66,4	67,9
Yakınları ziyaret	7,9	8,8	7,0	7,2	8,6	11,8	10,8	11,1	12,2
Sağlık	1,0	0,7	0,9	0,9	1,0	0,9	0,8	0,7	0,6
Dini	0,3	0,5	0,5	0,4	0,6	0,6	0,7	0,4	0,5
Alışveriş	8,3	6,8	8,0	7,2	6,3	6,9	5,7	4,8	4,9
Transit	3,1	2,3	2,0	1,2	2,3	2,0	0,2	1,1	2,8
Eğitim	0	0	0,7	0,9	0,5	0,6	0,7	0,7	0,9
İş amaçlı(konferans, toplantı, görev vb)	12,3	10,6	12,3	12,2	10,9	13,5	10,9	9,9	6,1
Diğer	4,3	2,8	2,9	4,1	3,6	4,6	6,1	4,9	4,1
TOPLAM	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Kaynak: <http://www.tursab.org.tr/content/turkish/istatistikler/#Turist%20sayısı>. (18.06.2010)

Türkiye'ye gelen yabancı ziyaretçilerin geliş nedenlerine göre toplam sayı içindeki dağılımı Çizelge 1.5.'de verilmiştir. Çizelgeye göre ziyaret edenlerin yarısından fazlası Gezi ve Eğlence amaçlı gelirken yurt dışından gelen gurbetçi sayılarımızda % 10'ları geçmiştir. Ülkemizdeki kültür turizmine olan rağbetin, her geçen gün azaldığı Çizelgedan anlaşılmaktadır.

1.6.Turizm İşletmelerinin Sınıflandırılması

Turizm işletmeleri genel olarak şu şekilde tanımlanıyor; insanlar için belirli bir süreliğine bulunduğu yerden yer değiştirme için seyahat ve konaklama gereksinimlerini ve buna bağlı olarak diğer gereksinimleri karşılamaya yarayan mal ve hizmetlerin üretilmesini ve pazarlanmasını sağlayan ticari kurumlar olarak tanımlanır. Turizmdeki karmaşık yapı ve değişik özellikleri birçok işletmenin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bunun yanında turizm talebinin birbirinden değişik gereksinimlerinden dolayı bunları karşılamak için birçok farklı nitelikte işletmelerin

olması sınıflandırmayı yine güçleştirmektedir. Turistin temel ihtiyaçlarının karşılanması göz önüne alındığında bu işletmeleri şu şekilde sınıflandırabiliriz³²:

1. Seyahat İşletmeleri,
2. Konaklama İşletmeleri,
3. Yiyecek-İçecek İşletmeleri,
4. Yat ve Marina İşletmeleri,
5. Ulaştırma İşletmeleri,
6. Diğer Turizm İşletmeleri.

1.6.1.Seyahat İşletmeleri

Turizm İşletmeleri içinde yüksek bir orana sahip olan seyahat işletmeleri grubunda tur operatörleri ile seyahat acenteleri bulunmaktadır. Tur operatörleri, farklı turizm işletmeleri tarafından üretilen hizmetleri paket tur adı altında bir araya getirerek kendi bürolarında satarlar. Seyahat acenteleri ise paket turları belirli bir komisyon karşılığında satmakla kalmayıp kendisi de doğrudan paket tur yapar ve bu turları satın alan turistlere gittikleri bölgeler hakkında bilgi verirler³³.

1.6.2.Konaklama İşletmeleri

İlk örneği Romalılar da seyahat edenlerin konaklama amacıyla kullandığı “Posting House” lar olan Konaklama İşletmeleri; Devamlı yerleşme yerini geçici olarak terk eden kişilerin (turistler) değişik mekânlarda geceleme ihtiyacını karşılayan tesisler olarak tanımlanmaktadır. Konaklama İşletmeleri, turistlerin geceleme, yiyecek içecek ve kısmen eğlence gereksinimlerini karşılamak üzere kurulurlar. Konaklama İşletmeleri ise genel olarak şu şekilde sınıflandırılmaktadır;

³² AVCIKURT Cevdet, ALTINIŞIK Remzi, BATMAN Orhan, DEMİRKOL Şehnaz, SARIİŞİK Mehmet, UÇKUN Gazi Ceylan, UÇKUN Seher, Turizm İşletmeleri, Değişim Yayınları, İstanbul, 2004, s.33.34.

³³ ERKÖK Mustafa Kemal, Turizm Sektöründe Elektronik Ticaretin Boyutları ve Antalya İli Konaklama İşletmelerinde Bir Uygulama, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s.6.

Oteller, Moteller, Tatil Köyleri, Pansiyonlar, Kampinger, Dağ Evleri, Apart Oteller ve Hosteller³⁴.

1.6.2.1. Oteller

Gelen ziyaretçilere yapılan hizmetler karşılığı belli bir ücret alan ve bu hizmetin genelde yatacak yer, yiyecek, içecek ve bazı animasyonları kapsadığı tesis olarak tanımlanmaktadır³⁵.

06.07.2000 tarih ve 24101 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Turizm Tesisleri Nitelikleri Yönetmeliği’nin” 19. Maddesinde ise şu şekilde bir tanım kullanılmaktadır: “Oteller, asıl fonksiyonları müşterinin geceleme ihtiyaçlarını sağlamak olan, bu hizmetin yanında yeme-içme, eğlence ihtiyaçları için yardımcı ve tamamlayıcı birimleri de bünyelerinde bulundurabilen en az 10 odalı tesisler” dir³⁶.

1.6.2.2. Moteller

İlk defa Amerika’da 1946 yılında I.Dünya Savaşı sonrası otomobillerin hızla gelişmesi ve dolayısıyla seyahatinde artması sonucu ortaya çıkan bir Konaklama İşletmesi türüdür. Turizm Yatırım ve İşletmeleri Nitelikleri Yönetmeliğinin 67. Maddesinde: “Moteller, yerleşim merkezleri dışında, karayolları güzergâhı, mola noktaları veya yakın çevrelerinde inşa edilen, motorlu araçları ile yolculuk yapanların; konaklama, yeme-içme ve araçların bakım ihtiyaçlarını en az 10 odalı konaklama tesisleridir.” bu şekilde tanımlanmaktadır³⁷.

1.6.2.3. Tatil Köyleri

Tatil köyleri, en az 60 odalı ve en az 2 katlı olmak üzere birçok spor, eğlence ve satış hizmetlerinin sağlandığı doğal bir güzelliğe sahip bir tür konaklama tesisleridir³⁸.

Turizm Yatırım ve İşletmeleri Nitelikleri Yönetmeliğinin 71. Maddesinde de şu şekilde tanımlanmaktadır: “Doğal güzellikler içerisinde veya arkeolojik değerler

³⁴ ŞEN Lütfi Mustafa, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi’nin Otel İşletmelerinde Uygulanması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s.6.

³⁵ BATMAN Orhan, Otel İşletmelerin Yönetimi, Değişim Yayınları, İstanbul, 2003, s. 15.

³⁶ MAVİŞ Fermani, Otel Yönetimi, Detay Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 2.

³⁷ ÖZTAŞ, KARABULUT, A.g.e., s.80.

³⁸ AVCIKURT, ALTINIŞIK, BATMAN, DEMİRKOL, SARIŞIK, UÇKUN, A.g.e., s.94.

civarında kurulmuş, rahat bir konaklama yanında çeşitli spor, eğlence ve satış hizmetlerinin de sağlandığı dağınık yerleşme düzenindeki en fazla üç katlı yapılardan oluşan, en az 60 odalı konaklama tesisleridir³⁹.

1.6.2.4. Pansiyonlar

Pansiyonlar yukarıda değindiğimiz konaklama işletmelerine göre yönetimi daha basit olan, müşterilerin ise kendi yemeklerini kendileri yapabilme olanağı sağlayan ve en az 5 odalı konaklama tesisleridir⁴⁰.

1.6.2.5. Kampingler

İç ve dış güvenliğin sağlandığı Kampingler, Turizm Yatırım ve İşletmeleri Nitelikleri Yönetmeliğinin 88. Maddesinde şu şekilde tanımlanmaktadır: “karayolları güzergahları ve yakın çevrelerinde kent girişlerinde deniz, göl, gibi doğal güzelliği olan yerlerde kurulan ve genellikle turistlerin kendi imkanlarıyla geceleme, yeme, içme, dinlenme, eğlence ve spor ihtiyaçlarını karşıladıkları, en az 30 ünitelik tesislerdir”⁴¹.

Ortalama konaklama süresi ise 6,3 gün olan kampingler Transit, rekreasyonel, transit-rekreasyonel ve organizasyon kampingleri olmak üzere dört şekilde yapılmaktadır⁴².

1.6.2.6. Dağ Evleri, Spor ve Avcılık Tesisleri

Bu tür konaklama tesisleri ise; spor ve avcılık turizmine cevap verebilmek amacıyla kurulan en az bir yıldızlı otel niteliklerini taşıyan tesislerdir⁴³.

1.6.2.7. Apart Oteller

Apart oteller; genellikle bir otel yada tatil köyü işletmesi bünyesinde olan müşterilerin yeme içme ihtiyacını kendisi karşılayabilmesi için gerekli teçhizatın

³⁹ ÖZTAŞ, KARABULUT, A.g.e., s.81.

⁴⁰ AVCIKURT, ALTINIŞIK, BATMAN, DEMİRKOL, SARIŞIK, UÇKUN, A.g.e., s.94.

⁴¹ ÖZTAŞ, KARABULUT, A.g.e., s.81.

⁴² KOÇAN Nurhan, TOPAY Mehmet, Kamping / Çadırılı Kamp İçin Alan Seçim Kriterlerinin Belirlenmesi ve Bartın-Uluyayla’da Örnek Bir Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi, Sayı 1, 2009, s.117.118.

⁴³ AVCIKURT, ALTINIŞIK, BATMAN, DEMİRKOL, SARIŞIK, UÇKUN, A.g.e., s.96.

kurulduğu, apartman yada villa şeklinde de bağımsız olabilen ama otel gibi işletilen konaklama tesisleridir⁴⁴.

1.6.2.8. Hosteller

Genellikle genç turizmine cevap verebilmek amacı ile kurulmuş olan hosteller en az 10 odalı konaklama ve yeme-içme hizmeti veren ayrıca müşterinin kendi kendine yemeklerini hazırlaması için olanaklar sağlayan tesislerdir⁴⁵.

1.6.3. Yiyecek-İçecek İşletmeleri

Toplu bir şekilde yemek yeme kültürünün uygarlığın çok eski yıllarından beri olduğu söylenirken mutfak kültürü olarak da Çin, Hitit ve Mezopotamya uygarlıkları ile geliştiği söylenmektedir. Günümüzde bu tür yeme-içme hizmetleri lokanta, restoran ve fast-food denilen işletmeler ile yapılmaktadır. Bu işletmeler genellikle seyahat eden kişilerin yeme-içme ihtiyaçlarını karşılama ve bu sayede kar elde edebilmek amacı ile kurulan işletmelerdir. Bunların bir kısmı konaklama tesislerin bir tamamlayıcı unsurları olurken bir kısmı da bağımsız olarak kurulmuştur⁴⁶.

1.6.4. Yat ve Marina İşletmeleri

Bu tür işletmeler deniz yolu ulaşımının gelişmesi ile daha da çok tutulmaya başlamış olup tarihin çok eski yıllarına kadar da dayanmaktadır aslında bu tür işletmelerin gelişimi. Yelkenli, Motorlu ve Karma Yatlar ile yapılabilen bu su taşıtları teknik özelliklerine göre gidebileceği mesafelerin belirlendiği, konaklama, yeme-içme gibi gereksinimlere de yanıt verebilecek üniteleri olan ve deneyimli bir mürettebata sahip bir seyahat aracıdır. Yat İşletmeleri Yönetmeliğine göre yat; “yat tipinde inşa edilmiş, gezi ve spor amacıyla yararlanılan, taşıyacakları yatçı sayısı 36’yı geçmeyen, yük veya yolcu gemisi niteliğinde olmayan, tonilato belgelerinde “ticari yat” veya “özel yat” olarak belirtilen deniz araçları olarak tanımlanmaktadır”⁴⁷.

Genel olarak Ege ve Akdeniz Bölgelerimizde daha donanımlı halde bulunan marinalar ise uzun yol gemileri ve yatları kapsamaktadır. Marinalarda alışveriş,

⁴⁴ ÖZTAŞ, KARABULUT, A.g.e., s.81.

⁴⁵ AVCIKURT, ALTINIŞIK, BATMAN, DEMİRKOL, SARIŞIK, UÇKUN, A.g.e., s.95.

⁴⁶ AVCIKURT, ALTINIŞIK, BATMAN, DEMİRKOL, SARIŞIK, UÇKUN, A.g.e., s.123.126.

⁴⁷ AVCIKURT, ALTINIŞIK, BATMAN, DEMİRKOL, SARIŞIK, UÇKUN, A.g.e., s.179.

dinlenme, eğlence ve yiyecek-içecek gibi hizmetleri sağlayan büyük merkezlere sahip olduğundan konaklama sektörü içerisinde yer almaktadır⁴⁸.

1.6.5. Ulaştırma İşletmeleri

Günümüz Dünyasında özellikle küreselleşmenin de etkisi en çok ulaşım sektörünü etkilemiş bir çok gelişme yaşanmıştır. Sadece seyahat ile kalmayıp iktisadi faaliyetler sonucunda elde edilen ürünlerinde nihai tüketicilere ulaşmasında da önemli bir yere sahiptir. Genel olarak Havayolları, karayolları, demiryolları ve denizyolları olmak üzere dört grupta toplanır. Ülkemizde en yaygın olarak kullanılan ulaşım sistemi kara taşımacılığı bunlarda kara ve demiryollarından oluşmaktadır. Genel olarak da içlerinde en ekonomik taşımacılığa sahip ulaşım sistemleri Deniz Taşıma Sistemleridir. Bunlara nazaran en pahalısı ve daha çok teknolojik gelişmelere sahip ve daha lüks bir hizmet veren Hava Yolları Taşımacılığı ise her geçen gün gelişmektedir⁴⁹.

1.6.6. Diğer Turizm İşletmeleri

Bu tür işletmeler yukarıda saydığımız işletmelerin genellikle tamamlayıcı işletmelerdir. Genel olarak sıralamak istersek turistler için şapka, ayakkabı, gözlük ve tatil için özel giysileri üreten işletmeler, varlığı büyük ölçüde turizme bağlı olan tatil beldeleri, havayollarında ki çeşitli perakende işletmeler, çevirmenlik, rehberlik, yüzme, kayak, tenis, binicilik dallarında öğretmenlik yapan kişiler ve hatıra eşya satan işletmeler bu gruba giren Turizm İşletmeleridir⁵⁰.

1.7. Turizm İşletmelerin Bilgi İşleme İhtiyacı

Bilgi teknolojilerinde ki en büyük gelişmeler şüphesiz bilgisayar destekli üretimlerde ve kişisel bilgisayarlar ile elektronik Çizelge ve veri tabanı yazılımları ile gelişmiş grafik paketlerinde olmuştur. Üretim süreçlerinde bilgisayarların kullanılması ile ilgili yöneticilerin üretimin her aşamasında çok kapsamlı bir bilgi sağlama olanağı sağlanmıştır. Bu sayede birimler, kullanılan madde, fire ve kayıplar ile çıktı maliyetleri gibi bilgileri düzenli bir şekilde raporlanabilir halde izleyebilmektedirler. Böylelikle, üretim verilerinin pazarlama ve finansal verilerle

⁴⁸ AVCIKURT, ALTINIŞIK, BATMAN, DEMİRKOL, SARIŞIK, UÇKUN, A.g.e., s.190.

⁴⁹ AVCIKURT, ALTINIŞIK, BATMAN, DEMİRKOL, SARIŞIK, UÇKUN, A.g.e., s.221.

⁵⁰ KOZAK, A. KOZAK, KOZAK, A.g.e., s.61.62.

bütünleşik hale geldiği bir faaliyet sistemi oluşturulur. Kişisel bilgisayar ve işletmelerde kullanılan diğer veri tabanı ve uygulama yazılımları sayesinde de yöneticilerin merkezi bilgi sistemine olan bağımlılıkları azalmış ve kendi çözümleme olanakları da artmıştır. Bu sayede maliyet hesaplamalarında ki hız ve kalitede de artmıştır⁵¹.

Turizm sektörü ise gerek sektörün sezonluk olması gerekse emek yoğun ve tüketim çok fazla olması nedeni ile maliyet ve harcamalarda ki en ufak değişikliklere dikkat edilmektedir, o yüzden bu gelişmelerin en fazla takip edildiği ve edilmesi gerektiği bir sektördür. Yine bu sektör, internet teknolojilerini ve internet teknolojilerinin kazandırdığı esneklik ve avantajları ilk olarak kullanan ve buna göre kendisini düzenleyen sektörlerden biridir. Turizm firmalarının çok büyük bir bölümü şu anda internet teknolojilerini kullanmaktadırlar ve belirli seviyelerde otomasyona geçmiş firmalardır. Turizm sektöründeki bu otomasyon, ürünün yaratılması ile müşteriye sunulması arasında yer alan birçok aracının da koordinasyonunu sağlamaktadır. Bu teknolojiler, araçların varlığını tehdit etmemekte, tam tersine araçlara olan ihtiyaçları arttırmaktadırlar⁵².

1.8.Turizm İşletmelerinde Maliyet Yönetimi

Genel olarak, alıcı ve tedarikçi birimler arasındaki objektif maliyetleri, azaltma fırsatları olup olmadığı konusunda bilgi sahibi olmak için örgütler arası maliyet yönetimine ihtiyaç duyulmaktadır⁵³.

Turizm işletmeleri için hassas bir göreve sahip olan muhasebe departmanının amaçlarını, genel olarak aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz⁵⁴:

- İşletmelerinde ortaya çıkan her türlü hareketliliği sürekli bir biçimde belirleme, kaydetme ve kontrol etmek,

⁵¹ HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem, ŞAKRAK Münir, Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002, S. 9-10.

⁵² GÜRSER Ali Tolga, İnternet Perakendeciliği ve Türkiye’de Turizm Sektöründe Uygulamaları, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s.62.

⁵³ COOPER Robin, SLAGMULDER Regine, Interorganizational Cost Management and Relational Context, Accounting, Organizations and Society, Vol. 29, 2004, S.2

⁵⁴ BEKÇİ İsmail, Konaklama Muhasebesi, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayınları, Isparta, 2003, s.25.26.

- İlgili kişilere işletmenin durumu hakkında bilgi vermek,
- Belirli bir dönemde ki işletmenin maliyetini ve karını hesaplamak,
- Kaynak ve varlık hareketlerinin sürekli bir biçimde kaydını yaparak, dönem sonunda işletmenin finansal Çizelgelerini hazırlamak,
- İşletmenin vergi ve sigorta ile ilgili işlemlerini takip ederek, beyannamelerini hazırlamak,
- İşletmenin her bir departmanının gelir ve giderlerini belirlemek,
- İşletmenin karar alıcı mekanizmalarına doğru ve güvenilir bir şekilde işletmenin faaliyetleri hakkında bilgiler sunmak,
- Ödeme durumu hakkında bilgi vermek,
- İşletmelerin kısa, orta ve uzun vadede yapacakları yatırımları ve pazarlama politikalarının kazanç ve kayıpları belirlemek,
- Fiyat değişikliği düşünüleceği zaman fiyatın alt ve üst sınırlarını belirlemek.

Gerek konaklama işletmelerinin gerekse diğer sektörlerdeki işletmelerin temel hedefi, uzun dönemde kârlarını maksimize etmektedir⁵⁵.

Gelişen ekonomiler ve küreselleşmesinde etkisi kuşkusuz turizmi nasıl canlandırdığını yukarıda verdiğimiz Çizelge ve bilgilerden anlamaktayız. Sektörün genel itibari ile sezonluk olması işletmeler için sezon dışında problemlere yol açarken, bazı işletmeler bu süreci başarı ile geçirememektedir. Bunların genel sebepleri; faiz oranları, enflasyon, enflasyonu düşürücü politikalar, ekonomik durgunluk, maliyet yapısı, rekabet, milli gelir dağılımının bozulması, faiz oranları, arz ve talep yapısı, işletme ölçeği, nakit akımı ve vergi sorunları, yüksek maliyetler, düşük talep olarak sayılmaktadır. olaya sektör bazında baktığımızda ise sektör, işletmelerin faaliyette bulunduğu yıl yönetim hataları, yanlış konum, etkin olmayan finansal yönetim, kontrol ve pazarlama/satış politikaları, satış ve gelirlerde azalma, maliyetlerde yükselme yüksek personel devir hızı, işletme sermayesi ihtiyacı, istihdam, pazarlama sorunları, finansal yapı, işletme borçları, maliyet, işletme

⁵⁵ UYSAL Özgür Özmen, Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Bütçeleri, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1997, S.79.

ölçeği, doluluk, kârlılık, işletmeye açık olunan dönem gibi etmenler karşımıza çıkmaktadır. bunların en önemlisi de tabi yukarıda da saydığımız maliyet yapısı ve yüksek maliyetlerdir⁵⁶.

İşletmeler de üretim amacıyla satın aldıkları bütün mal ve hizmetlere harcadıkları kaynakların para ile ifade edilerek belirlenen tutar, işletmenin belirli bir dönemde ki maliyeti olarak bilinmektedir⁵⁷.

Başka bir deyişle de maliyet bir kıymet fedakârlığı olarak, elde edilen bir mal veya hizmetin ilk maliyetini, karşılığında verilen para ya da malın değeri ya da yüklenilen borcun tutarını temsil eder⁵⁸.

Yine başka bir tanımda maliyet kavramı, belirli bir amaç için sarf edilen fedakârlıkların parasal olarak ifade edilmesidir⁵⁹.

Ayrıca işletmeye fayda sağlanması amacıyla üretim faktörlerinin tüketilmesine de maliyet denir⁶⁰.

Turizm sektörü içinde bu maliyet içerisinde iş gücü maliyeti ile hizmet için gerekli diğer tüm mallara harcanan paralar vardır. Tabi mallar işletmeye göre animasyon için gerekli olan harcamalardan tutun yeme-içmeye ve gerekli tüm makine teçhizatı ve konaklama da kullanılan araçlara kadar geniş bir yelpazeye sahiptir.

Bir mal veya hizmetin maliyeti belirlenirken de maliyetler önce madde ve malzeme, yakıt, reklam veya taşıma gibi bazı “doğal” sınıflamalardan yararlanılarak biriktirilir. Daha sonra biriktirilen bu maliyetlerin maliyet nesnesi ile ilişkisi kurulur ve maliyetler, maliyet nesnesine direkt veya başka bir ilişki kurularak atanır⁶¹.

Son yıllarda daha da sıkça duyduğumuz maliyet yönetimi kavramı hakkında ise pek fazla tanım bulunmasa da biz şu şekilde tanımlayabiliriz: Yöneticiler ve diğer

⁵⁶ TÜRKSOY Adnan, Konaklama İşletmelerinde Mali Başarısızlığa Yol Açan Etmenler, Ege Akademik Bakış Dergisi, Sayı 1, 2007, s. 101.

⁵⁷ CİVELEK Muzaffer, ÖZKAN Azzem, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Detay Yayıncılık, Ankara, 2008, s.31.

⁵⁸ BACKER Marton, JACOBSEN Lyle E., Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Çev. Sadık BAKLACIOĞLU, İstanbul, Beta Yayıncılık, s.3.4.

⁵⁹ ÜSTÜN Rıfat, Maliyet Muhasebesi, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir, 1985, s.38.

⁶⁰ ALTUĞ Osman, Maliyet Muhasebesi, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1999, S.16.

⁶¹ SARIKAYA Burcu, 4 ve 5 Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Yönetim Planlaması Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s.44.

Çalışanların kısa ve uzun vadede işletmelerin plan ve kontrol fonksiyonlarını icra ederken ortaya çıkan maliyet göstergeleri ile performanslarını ölçmek için kullanılan stratejilerdir. Ama burada değinmemiz gereken önemli bir nokta bu maliyetlerin bulunmasında kullanılan sistemler yöneticilere ancak karar almasında yardımcı olurlar, bu sistemler bir maliyet yönetimi deėildir⁶².

Eğer bir Turizm işletmesinde iyi bir maliyet yönetimi sağlanırsa aşağıda sayacağımız şekillerde fayda saėlayacaktır⁶³:

- İşletme ürettiği hizmetin maliyetini ne kadar iyi bilirse o kadar iyi bir fiyat teklifi yapabilir. Yine bu maliyetler sayesinde rakip firmalara karşı iyi bir fiyat rekabetinde bulunacak taktikler geliştirir. Bu sayede de piyasada oluşan hedef fiyatlara uyum sağlayarak, hedef maliyetlere dayalı bir muhasebe organizasyonu oluşmasını sağlar.
- İşletmelerin dönem sonların da elde ettikleri kar ve zararların belirlenmesinde maliyetler çok önemli bir yere sahiptir. Bunların doğru hesaplanması hem işletmecilik hem de yasal açıdan bir zorunluluktur.
- Maliyetlerin doğruluğu işletme dışında genel amaçlı kullanıcılara sunulacak bilgiler için önem arz etmektedir.
- Modern maliyet muhasebesin amaçlarından bir tanesi işletme yönetiminde maliyetleri kontrol aracı olarak kullanmaktır. Bunu sağlayarak öngörülen maliyet ve gerçekleşen maliyet bilgilerini karşılaştıracak bir sistem uygulama konulur.
- Planlama sürecinde maliyet muhasebesinin sağladığı bilgi sistemi önemli bir role sahiptir.
- Yine maliyet yönetiminin yöneticilere alacakları kararlarda yardımcı olabilmesi, maliyet bilgi ve raporlarının doğru ve tam zamanında hazırlanılıp sunulmasına bağlıdır.

⁶² KARCIOğLU Reşat, Stratejik Maliyet Yönetimi, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2000, S.61.62.

⁶³ ALTUğ, A.g.e., s.10-11.

İKİNCİ BÖLÜM

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

Günümüzde görülen küresel rekabet, gelişen teknoloji ve bilgi sistemleri şirketleri üretimde mükemmel olmak için yenilenebilir bir karar mekanizmasına doğru götürmektedir. Yeni ürünlerin tanıtımına olan dikkatlerin artması, ürünler ve işlemlerin kalitesi, envanter seviyeleri ve işgücü politikalarının geliştirilmesi işletmelere Dünya standartlarına ulaşmasında yardımcı olmaktadır. Doğru maliyet bilgisi fiyatlandırma politikalarından, ürün dizaynı ve performans görünümüne kadar bir işletme için her açıdan kritik bir öneme sahiptir⁶⁴.

Her geçen gün işletmeler için uygulanacak maliyet sistemlerinin yapısıyla ilgili yeni görüş ve yaklaşımlar ortaya çıkmaktadır ve işletmeler arasında da seçim konusunda bir yol ayrımına girmektedir. Bu durumda işletmelere iki seçenek sunulmaktadır: İşletmeler maliyetlerini daha önceden yaptıkları gibi geleneksel yöntemlerle yapacaklar ya da modern maliyetlendirme yöntemlerinden birini kullanacaklardır. Bu aşamada işletmelere yardımcı olmak ve onlara bu yol ayrımında ışık tutmak ancak bu konuda yapılan çalışmaların irdelenmesi, araştırılması ve yeni çalışmaların ortaya çıkarılmasıyla mümkün olacaktır.

Çoğu şirket hala 10-15 yıl önceleri geliştirilmiş olan aynı geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerini kullanmaktadırlar. Son 20 yıldır ise modern maliyet muhasebe sistemi olan Activity Based Costing Management (ABC/M), Türkçe manasıyla Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönetimi (FTM/Y) Amerika'da aynı zamanda Pasifik ülkeler de ve Avrupa'da kurulmuş olan şirketlerde cazip görülmüştür. FTM/Y sistemleri raporlarında hem finansal hem de finansal olmayan veriler içerdiği için sıkı finansal perspektiften tüm sistem perspektifine bir geçişi göstermektedir. Maliyet kalemlerinin yalnızca listelenmesi ve ürünler için maliyetleri yapay bir dağıtım yapmak yerine, FTM/Y, gerçek faaliyetlere eklenen maliyetleri tanımlamak için süreç ve iş akışını inceler. Bu daha geniş ve daha gerçek görünümlü maliyetler, kaliteli kararların geliştirilmesi için gerekli olan daha doğru bilgiler ile yöneticilere stratejik kararlar almasını sağlar. FTM/Y yalnız bir firmayı Dünya

⁶⁴ GUPTA M., GALLOWAY K., Activity-Based Costing/Management and Its Implications for Operations Management, Technovation, Vol.23, 2003, S.131

standartlarında bir rakibe dönüştürmez, Dünya standartlarında ki firmalara verimli stratejik kararlar almasına yardım eden önemli bir araçtır. FTM/Y sistemleri uygulamalarına ve tasarımına değinen önemli miktarlarda çalışmalara ulaşılmaktadır⁶⁵.

Geleneksel maliyet muhasebeleri ağırlıklı olarak; işletmelerde üretilen mamul ya da hizmetlerin maliyetlerinin belirlenmesi, işletme giderlerinin tespiti ve satış fiyatının saptanması gibi temel konularla ilgilenmektedir⁶⁶.

Biz bu bölümde FTM yönteminin tanımı, günümüze kadar gelmesinde ve önem arz etmesinde ki nedenler, bu ve bunun gibi modern maliyetleme yaklaşımlarının gelişimi, FTM yönteminde kullanılan kavramlardan bahsettikten sonra FTM yönteminin işleyişinden bahsedeceğiz.

2.1.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) Yöntemi Kavramı

Genel olarak tüm maliyet yönetim sistemlerinde maliyetlerin firma faaliyetleri doğrultusunda oluşturulduğu şeklindedir. Bu bakımdan;

- Üretim süreçlerinin tanımlanmasında bir temel olması,
- Performans değerlendirme, maliyet muhasebesi ve yatırımlar arasında bir bağ kurması ve
- Katma değersiz faaliyetlerin fark edilmesini sağlanması

nedenlerinden dolayı FTM yöntemi maliyet yönetim sistemleri için bir temel oluşturduğu kabul görmüştür⁶⁷. Genel olarak maliyet muhasebesinin bir alt dalı olan FTM; işletmede oluşan tüm giderlerin oluşturulan maliyet havuzlarında toplanarak, belirlenen herhangi bir dağıtım anahtarı ile maliyetlerin dağıtılması olarak tanımlanabilir⁶⁸. Ama FTM öncülerinden biri olan Kaplan, FTM Yönetimini bir muhasebe uygulaması olarak görememektedir. Kaplan daha çok FTM’ni işletmenin

⁶⁵ GUPTA, GALLOWAY, A.g.e., s.132.

⁶⁶ TİTİZ İsmet, ÇETİN Cüneyt, Karar Almada Geleneksel Maliyet Yöntemi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt 5, Sayı 2,2000, s.122.

⁶⁷ ALTUĞ, A.g.e., s.440.

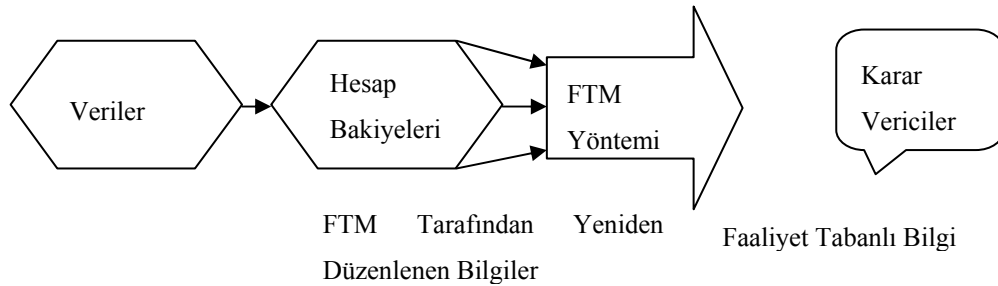
⁶⁸ ILDIR Ali, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi ve Performans Yönetimi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008, s.58.

geçmişte yaptığı, halen yapmakta olduğu ve gelecekte de sürdüreceği faaliyetlerin sonuçlarını, yöneticilere bilgilendirmek amacıyla ortaya çıkarılmış bir sistem olarak görmektedir⁶⁹. Yine FTM yöntemi uygulama yönüyle mamul maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik bir sistem olarak da ifade edilmektedir⁷⁰.

Bir sistem olarak FTM şu şekilde tanımlanabilir: Tasarım, stratejik, faaliyet kontrolü ve ürün gruplarıyla alakalı bütün kararların alınmasında maliyet bilgisi sağlayan ve bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri ürünlere ve/veya ürün gruplarına tahsis eden bir maliyet sistemidir⁷¹.

Robin Cooper, Robert Kaplan ve H.Thomas Johnson gibi FTM'nin en önemli öncüleri FTM'yi; Genel Üretim Maliyeti'ni mamuller, süreçler, hizmetler ya da müşteriler gibi maliyet özneleri ile direkt olarak ilişkilendirerek, bu sayede yöneticilerin, mamul karışımlarına ve rekabetsel stratejilere ilişkin doğru kararlar vermeleri için kullanılan bir maliyetleme yöntemi olarak tanımlarlar⁷².

Şekil 1.1.FTM'nin Finansal Verileri Lojistik Yönetim Bilgilerine Çevirmesi



Kaynak: ARZOVA S.Burak, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönetimi, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2002 s 15

Şekil 1.1. üzerinde de görüldüğü gibi FTM; yapılan faaliyetler üzerinde yoğunlaşarak, maliyetler hakkında daha iyi bilgilere sahip olup, maliyetin oluşumuna

⁶⁹ KAPLAN Robert S., In Defense of Activity Based Costing Management, Management Accounting, Vol:94, 1992, s.58.

⁷⁰ ŞAKRAK Münir, Maliyet Yönetimi, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997, s.176.

⁷¹ ÜLKER Yakup, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Ön Maliyetleme Simulasyonu ve Bir Uygulama, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 70, 2005, s.221.

⁷² ARZOVA S.Burak, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönetimi, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002, s.14.

neyin sebep olduğu ve bu maliyetler ile mamul arasında nasıl bir ilişki kuracağı üzerinde durmaktadır. Ayrıca FTM stokların değerlendirilmesi, kapasite fazlasının halledilmesi ve sapma analizi sayesinde maliyet yönetiminin sağlanması amacını da güden bir yaklaşımdır⁷³.

Yapılan tanımlardan da anlaşılacağı gibi; FTM çok farklı amaçların elde edilmesinde önem arz etmektedir. Yine bu yüzden FTM'yi çok farklı amaçlar için kullanmayı düşünen işletmeler FTM'yi kendi amaçlarına yönelik olarak tasarlamaları gerekmektedir. Örneğin genel imalat maliyetleri ile ilgili değer analizi yapmak isteyen işletmeler, her bir faaliyeti ayrı ayrı tanımlayacak şekilde sistemi tasarlamaları gerekmektedir. Mamul maliyetlemesine yönelik olarak ise faaliyetleri grup olarak tanımlayan bir sistemin tasarlanması yeterli olabilir. Ancak söz konusu sistemin başlangıçta oldukça geniş tutulması, onun karmaşık bir hale girmesine neden olabilir. Bununla birlikte tamamlanma süresi uzayabilir ve yönetim için zor bir görünüm arz edebilir⁷⁴.

Genel olarak anlayacağımız gibi FTM kavramı maliyetleri daha iyi anlayabilmemiz için tasarlanmış bir tekniktir. Bir işletmeyi yaptığı faaliyetlerin maliyeti bakımından inceler. Bu yüzden yöneticileri geçmiş, şimdiki ve gelecekteki faaliyetlerin sonucu hakkında bilgilendirmek amacıyla tasarlanmış bir teknik olarak da bilinmektedir⁷⁵.

2.2.FTM Yönteminin Gelişimi

2.2.1.FTM Yöntemine Duyulan İhtiyaç

1980'li yıllarda Amerika'da yapılan araştırmalarda sanayi işletmelerinde Genel Üretim Giderleri (GÜG) son yüzyıllık dönemde artış olduğu Direk İşçilik Maliyetlerinin (DİM) ise düştüğü gözlenmiştir. Bu yüzden işletmeler DİM 'de tasarruf yerine, GÜG üzerinde tasarruf yapılmasını daha uygun görmüşlerdir⁷⁶. Yine

⁷³ ACAR Durmuş, Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları: Tekstil Sektörü ile İlgili Bir Araştırma, Asil Yayın, Ankara, 2005, s.104.105.

⁷⁴ PEKDEMİR Recep, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Genel İmalat Maliyetleri, Siyasal Kitabevi, Ankara, s.41.

⁷⁵ ERDOĞAN Nurten, Faaliyete Dayalı Maliyetleme: Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, s.33.34.

⁷⁶ ARZOVA, A.g.e., s.3.

bu yüzden toplam üretim maliyetlerinde ki GÜG'den yana olan bu artış nedeniyle oluşan yapısal değişim, GÜG'nin denetiminin önemini artırmıştır⁷⁷.

Bu dönemlerde yöneticiler, yönetim muhasebesinden aşağıdaki nedenlerden dolayı hoşnut değillerdi⁷⁸:

- Kullanılan maliyet yöntemlerinin gerçek maliyetleri bozması,
- Mamullere kullanılmayan kaynakların eşleştirilmesi,
- Yatırımların yeterli analize tabi tutulmaması,
- Dışsal raporlamaya aşırı önem vererek, içsel bilgilerin zamanında ve faydalı bir şekilde sağlanamaması,
- Varlıkların geri dönüşünün güncel değer yerine defter değerine dayandırılması,
- Genel olarak DİM üzerinde yoğunlaşmak,
- Maliyetleme ve üretim sistemlerinin uyum sorunu,
- İşletme birimleri arasında entegrasyon sağlanamaması.

Daha sonraları üretim sistemlerinde otomasyonun hızla yaygınlaşması, bizleri yukarıda değindiğimiz; DİM'de ki düşüş oranında GÜG'de artış olması ve otomasyona dayalı üretim sistemlerinin işleyişi ve idamesine ilişkin yardımcı ve destek hizmet maliyetlerindeki yükselme nedeniyle, GÜG'nin reel bazda da yükselmesi sonucuna ulaştırmaktadır⁷⁹.

Günümüz maliyet bilgilerinin temelini Geleneksel Maliyet Muhasebesi Sistemi'ne dayanması aşikârdır⁸⁰.

Geleneksel yaklaşımda GÜG'lerin mamullere yüklenmesinde genel olarak üç kademedan oluşan bir süreç vardır. Bunun son aşamasında bu maliyetlerin esas üretim yerlerinde mamullere yüklenmesi için, direkt işçilik saatleri, makine saatleri

⁷⁷ HACİRÜSTEMOĞLU, ŞAKRAK, A.g.e., s.26.

⁷⁸ ARZOVA, A.g.e., s.3.

⁷⁹ HACİRÜSTEMOĞLU, ŞAKRAK, A.g.e., s.26.

⁸⁰ OTLU Fikret, ÇUKACI Yusuf Cahit, Genel İmalat Maliyetlerinin Dağıtımında Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sistemi ve Çevresel Maliyetlerin Değerlendirilmesi, Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt no:20, 2006, s.395.396.

ve kullanılan direkt madde tutarları gibi üretim hacmine dayalı anahtarlar kullanılır ve maliyetlerin mamullere yüklenmesinde bu anahtarlar temel oluşturmaktadır⁸¹.

Bu mantığa göre GÜG üretim hacmine göre dağıtılacaktır. Bu tür yapılanmayı kabul eden sistemlere ise “Hacim Bazlı-Mamul Esaslı” maliyet sistemleri denmektedir⁸².

Sonuç olarak ise bu yaklaşım, sistematik olarak her bir ürünün maliyetinde sapmalara yol açmaktadır⁸³.

Geleneksel Maliyet Sistemleri’nin sonucunda şüphe oluşturan başlıca üç unsur şunlardır⁸⁴:

1. Mamul maliyetlerindeki GÜG payının giderek artması:

Günümüzde birçok sektörde GÜG, mamul ya da hizmet maliyetlerinin en önemli unsuru haline gelmiştir. Bunun başlıca nedeni olarak uluslar arası rekabet görülmektedir. Dolayısıyla pazarlama ve satış maliyetlerinin artması gösterilmektedir. Bu durum GÜG’de meydana gelen artışın nasıl etkin yöneltileceği sorusunu gündeme getirmektedir. Ayrıca maliyet azaltma yolunda GÜG’den geçtiği gerçeğini de yansıtmaktadır.

2. Genel Üretim Giderlerinin Yapısı: Miller ve Vollman’a göre işletmelerde GÜG’nin ortaya çıkmasına neden olan işlemler; lojistik işlemler, dengeleyici işlemler, kalite işlemleri ve değişim işlemleridir. Burada ki lojistik işlemler daha çok üretim sürecinin etkinliği ile alakalı iken, Dengeleyici işlemler ise daha çok kaynakların zaman ve yer faktörleri göz önüne alınarak kullanılmasıdır.

3. Direkt İşçilik Maliyetleri Trendi: Burada anlatılmaya çalışılan toplam maliyetler içinde ki DİM’in payının büyük oranlarda azalma göstermesidir. Şekil 1.2.’de özetlenmeye çalışılmıştır.

⁸¹ ALKAN Alper Tunga, Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi Ve Bir Uygulama, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:13, 2005, s.41.

⁸² ARZOVA, A.g.e., s.6.

⁸³ OTLU, ÇUKACI, A.g.e., s.396.

⁸⁴ ARZOVA, A.g.e., s.7.9.

Şekil 1.2. Maliyet Türleri

Maliyet Türleri	1.Yıl (%)	2.Yıl (%)	3.Yıl (%)	4.Yıl (%)	5.Yıl (%)
(1) DİMM	40	40	40	40	40
(2) DİM	30	20	10	5	2
(3) GÜG	30	40	50	55	58
TOPLAM	100	100	100	100	100
DİM’ne Dayanan GÜG Oranları ((3)/(2))	100	200	500	1100	2900

Kaynak: ARZOVA S.Burak, A.g.e., s.9

Geleneksel muhasebe sistemindeki yetersizlikler genel olarak şu şekildedir⁸⁵:

- Bir modellemenin yapılamamış olması,
- Geleneksel muhasebe anlayışı ile hazırlanmış bilgisayar programlarının kullanılıyor olması,
- Finansal muhasebenin yönetim muhasebesi yöneticileri tarafından bile fazla önemsenmemesi,
- İşletmelerdeki kıdemli yöneticilerin yönetim muhasebesi sisteminin “değişime ayak uydurma” konusunda önemsememeleri.

Bu bölümün buraya kadar olan kısmında FTM’nin genel olarak ihtiyaç duyulma sürecinden ve nedenleri üzerinde durduk. Bunu işletme bazında da değerlendirebiliriz.

FTM uygulanması daha faydalı olacak işletmeler şunlardır⁸⁶:

- **Endirekt giderlerin toplam maliyetler içindeki payının yüksek olduğu işletmeler:** Direkt giderler ürünlere doğrudan olarak aktarıldığı için (Geleneksel Maliyetleme Yöntemleri) bu tür ortamlarda FTM sistemine olan ihtiyaç da az olacaktır. Bu yüzden FTM uygulaması direkt değil de endirekt giderlerin ürünlere aktarıldığı işletmelerde daha çok kullanılır.

⁸⁵ ÖKER Figen, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulama, Literatür Yayıncılık, İstanbul, 2003, s.28.

⁸⁶ ÖKER, A.g.e., s.34.35.

- **Endirekt giderlerin birim bazda oluşmadığı işletmeler:** Bu tür giderler analiz edildiğinde, üretim miktarında ki değişimler ile birebir ilişkisi olmadığı ve bu giderlerin üretim partileri veya herhangi bir ürün hattına ait olduğu durumlarda FTM sistemine duyulan ihtiyaç da artacaktır.
- **Çeşitliliğin daha fazla olduğu işletmeler:** İşletmelerin çok farklı şekilde ürünler ürettiği durumlarda, işletmeler kaynaklarını da farklı bir şekilde tüketecektir. Böyle durumlarda FTM sistemine daha fazla ihtiyaç duyulacaktır. Burada farklı ürünlerden anlatılmak istenen; işletmelerin eski ürünlerinin yanı sıra üretime soktuğu yeni ürünler, standart ve sipariş sistemine göre üretilen ürünler, seri olarak üretilen ekonomik ürünler veya az miktarda üretilen lüks ürünlerdir. Kaynakların farklı şekillerde üretilmesini de bir örnek vererek şu şekilde açıklayabiliriz; standart ürünler çok büyük partiler halinde üretildiği için birim başına düşen makine ayar maliyeti, küçük partiler halinde üretime konulan lüks ürünlerin birim başına düşen makine ayar maliyetinden daha düşük olacaktır. İşte burada olaya geleneksel maliyet sisteminde detaylı izleme olmadığı için FTM sistemi girecektir.

2.2.2.FTM Yönteminin Gelişim Süreci

Öncül çalışmaları Kaplan tarafından yapılan, Cooper tarafından geliştirilen ve Rotch tarafından hizmet sektörü uygulamaları ele alınan FTM önemli modern maliyet sistemlerindendir⁸⁷.

FTM, 1980’li yılların başlarında işletmelerin dikkatini, daha etkin bir mamul ve hizmet maliyetleme yöntemi olarak çekmiştir⁸⁸.

Maliyetleme konusunda 1980 öncesine kadar mevcut olan geleneksel maliyetleme sistemleri, kısa dönemli planlama-kontrol, karar verme ve ürün

⁸⁷ VAR Tarık, BOLAK Mehmet, Kâr Amaçlı Olmayan İmalat İşletmelerinin Maliyet Muhasebesi Problemi: Bir Model, İTÜ Dergisi/d, Cilt:7, Sayı:4, 2008, s.32.

⁸⁸ HACİRÜSTEMOĞLU, ŞAKRAK, A.g.e., s.27.

maliyetleme üzerinde durmaktaydı. Bu sistemin mevcut ortamın gereksinimlerini karşılamada ki eksiklikleri tartışılmaktaydı⁸⁹.

Nihayetinde modern maliyet sistemleri arayışları 1980'li yıllarda bir grup profesörün, Harvard'da Dünya'daki küreselleşmenin Amerikan sanayi üzerine etkileri konulu araştırmalarıyla başlamıştır. O yıllarda Amerikan sanayii beklenmeyen değişik bir dönem geçirmekteydi. Gelişen üretim teknolojileri hızla yayılmakta ve uluslar arası rekabet Amerikan sanayii için tehdit oluşturmaya başlamıştır⁹⁰.

1984'lü yıllarda Harvard'da muhasebe profesörü olan Robert Kaplan yukarıda da değinmiş olduğumuz sebeplerinden dolayı, yeni üretim ortamlarında geleneksel maliyet yönetimi ve muhasebe yönetimi ile ilgili eleştiri yazılarını yazmaya başlamıştır⁹¹.

Bu dönemlerde FTM yönteminin genel karakteristikleri ve geleneksel yöntemden farklılıkları tanımlanmaya çalışılmıştır. Yine bu dönemde FTM ile ilgili olarak genel bir yapının olmadığı, ortaya çıkan uygulamaların ise birbirinden farklı görünümünde olduğu görülmektedir⁹².

Kaplan FTM sistemini, işletmelerin faaliyetleri üzerine kurulmuş, harcama ve karlılıklarını gösteren bir ekonomik harita olarak görmektedir⁹³.

Başka bir Harvard profesörü olan Robin Cooper'da 1985 yılında yardımcıları ile beraber modern maliyet uygulamaları konusunda araştırma yapmaktaydı. Cooper o yıllarda Schrader Bellows Group isimli işletmede yaptığı çalışmalar FTM'nin geliştirilmesinde anahtar çalışma olarak yer almıştır. Cooper bu çalışmasında endirekt giderlerin ürünlere daha doğru bir şekilde yüklenilmesi sonucuna ulaşmıştır⁹⁴.

⁸⁹ ERDOĞAN Nurten, Lojistik Maliyetlemesi ve Lojistikte Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2007, s.62.

⁹⁰ ÖKER, A.g.e., s.27.

⁹¹ ÖKER, A.g.e., s.27.

⁹² PEKDEMİR, A.g.e., s.46.

⁹³ KAPLAN Robert S., COOPER Robin, Cost& Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, 1997, s.79

⁹⁴ ÖKER, A.g.e., s.28.29.

Robin Cooper, 1988 yılında bir çalışmasında mamul maliyetinin hesaplanmasında yeni bir yöntem olan FTM'nin büyük önem kazandığını ve FTM'yi bir tür maliyet hesaplama yöntemi olarak ifade etmiştir⁹⁵.

Kaplan'da üzerinde çalıştığı proje için Jonh Deere Components Works adlı işletmeyi seçmiştir. Bu işletme de ilk defa 1984 yılında makine saati GÜG yükleme katsayısının hesaplanmasında kullanılabilecek bir baz olarak kabul görmüştür. Ayrıca bu işletmede yapılan FTM'nin bilinen ilk uygulaması; dış pazarlar, bölümler arası fiyatlar ve üretim metodlarının değiştirilmesi kararlarında kullanılmış oldu⁹⁶.

Cooper ve Kaplan'a göre iyi bir FTM modeli şu soruların cevaplarını rahatlıkla vermeliydi⁹⁷:

1. Hangi faaliyetleri hangi örgütsel kaynaklar oluşturur?
2. Örgütsel faaliyetlerin ve süreçlerinin maliyeti ne kadar oluyor?
3. Örgütlerde faaliyetlerin ve süreçlerinin meydana gelmesi neden zorunludur?
4. Örgütlerin ürün, hizmet ve müşterileri için her bir faaliyetin ne kadarına ihtiyaç duyulur?

FTM'nin başka bir öncüsü olan Tom Johnson, Weyerhaeuser adlı bir şirkette araştırma yapmıştır. Araştırma sonuçlarını 1986 yılında yaptığı bir sempozyumda değerlendiren Johnson; maliyetler üzerinde değil faaliyetler üzerinde durulması gerektiğini vurgulamıştır⁹⁸.

Artık işletmelere daha doğru sonuçlar sunan bir yöntem olarak bilinen FTM yöntemi işletmelerin maliyet sistemlerinde yer almaya başlamıştır. Böylelikle, mamul ve hizmet maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılmaya başlanan FTM verileri maliyetlerin daha iyi yönetimi için yararlı sonuçlar sağladığı görülmüştür. 1990'lı yıllarda ise, yöntemden ziyade daha çok yönetim süreciyle bağlantılı performans ölçümlerinde yararlanılabileceği de anlaşılmıştır⁹⁹.

⁹⁵ HACIRÜSTEMOĞLU, ŞAKRAK, A.g.e., s.27.

⁹⁶ ÖKER, A.g.e., s.29-30.

⁹⁷ KAPLAN, COOPER, A.g.e., s.79.

⁹⁸ ÖKER, A.g.e., s.29-30.

⁹⁹ HACIRÜSTEMOĞLU, ŞAKRAK, A.g.e., s.27.

FTM çalışmalarının uygulamaları 1990 yılların başlarından sonra da akademisyen ve yönetim danışmanları tarafından ele alınmaktadır¹⁰⁰.

FTM'nin günümüze kadar olan gelişimini kimi yazarlar 3 kuşağa ayırarak açıklamışlardır. 1980 öncesi geleneksel yaklaşımların kullanıldığı kısım 1. kuşak olarak adlandırılmaktadır. 1980'li yıllar yani FTM'nin geliştirildiği yıllar ise 2. kuşak olarak ifade edilmektedir. 3. kuşak ise 1990'lı yıllardan günümüze kadar olan FTM'de yaşanan gelişmelerdir¹⁰¹.

1. ve 2. kuşakları daha önce bu bölümde değerlendirdiğimizden 1990'lı yıllardan sonraki gelişmeler yani 3. kuşak üzerinde duracağız.

FTM'nin günümüzde ki en önemli özelliği, FTM'nin geleneksel maliyet sistemlerinin yerine geçmek değil, karar verme fonksiyonunu yerine getirilmesinde yöneticiler için yararlı bir araç olmasıdır¹⁰². Bunun nedeni de işletmelerin, günümüzde geçmişten farklı olarak teknolojilerini, üretim süreçlerini daha detaylı incelemek zorunda olmasıdır¹⁰³.

2.3.FTM Yönteminin Özellikleri

Geleneksel Maliyetleme sisteminin bir alternatifi olmayan FTM, faaliyetleri analiz eder, onları iyileştirip geliştirmeyi hedefler ve böylece işletmelere stratejik kararlar alınmasında yardımcı olur¹⁰⁴.

FTM'yi uygulayacak işletmelerin özellikleri aşağıda ki şekillerde olmalı¹⁰⁵:

- İmalat süreçlerinde yüksek miktarlarda endirekt kaynak kullanan işletmeler,
- Rekabet ortamında mevcut maliyet verilerinin doğruluğundan şüphe duyan işletmeler,

¹⁰⁰ LIU Y.J.Lana, PAN Fei, The Implementation of Activity-Based Costing in China: An Innovation Action Research Approach, The British Accounting Review, Vol.39, 2007, s.250

¹⁰¹ ERDOĞAN, Lojistik..., A.g.e., s.62.64

¹⁰² PEKDEMİR, A.g.e., s.48.

¹⁰³ KÜÇÜKSAVAŞ Nihat, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Kare Yayınları, İstanbul, 2006, s.747.748.

¹⁰⁴ ASLAN Sinan, Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt 25, Sayı 2, 2008, s.525.

¹⁰⁵ ÜLKER Yakup, İSKENDER Hüseyin, Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deere Örneği, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 8, Sayı 13, 2005, s.193.

- Birbirinden farklı birçok faaliyet gerçekleşiyor ve ürün üretilen işletmeler,
- İmalat süreci karmaşık ve farklı türde bir çok maliyet kalemine sahip işletmeler,
- Zamanla faaliyetlerdeki değişikliğe muhasebe sistemi cevap veremeyen işletmeler,
- Gelişmiş bir bilgisayar teknolojisine sahip işletmeler.

İşletmenin yeni rekabet koşullarına ilişkin faaliyetlerindeki kararsal yapıyı geliştirme ve rasyonel kaynak kullanımını sağlaması ancak maliyetlemede faaliyet tabanlı bir yaklaşımla mümkündür. Bu yüzden FTM sisteminin özellikleri şu şekilde açıklanabilir¹⁰⁶:

- Rekabet ortamında yöneticilerin stratejik kararlar verebilmeleri için karar destek sistemidir,
- İşletme faaliyetlerini kontrol ederek, verimliliğin artması ve maliyetleri en aza indirmek için etkin bir yöntemdir,
- İşletme performansının ve rekabetçi gücün artırılmasında önemli bir işleve sahiptir,
- İşletme çalışmalarının değerlendirilmesinde ve değişimlerin sağlanmasında etkili bir sistemdir.

Bunlara ilave olarak FTM ürün dağıtımı bakımından şu özelliklere de sahiptir¹⁰⁷:

- Asıl maliyet nesneleri nihai çıktının (mamulün) elde edilmesi için yapılması zaruri faaliyetlerdir.
- Her biri mamullerle veya diğer maliyet nesneleri ile ilişkilendirilebilen ve kendi faaliyet ölçütünü kullanan birden fazla GÜG havuzu kullanılır.

¹⁰⁶ ACAR Durmuş, PAPATYA Nurhan, Tam Zamanında Üretim Uygulamalarında Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Yararlı Hale Getirilmesi, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Sayı 2, 1997, s.162.

¹⁰⁷ VAR, BOLAK, A.g.e., s.32.

- Yükleme kriterleri genellikle geleneksel sistemlerde kullanılanlardan farklıdır.
- GÜG oranları bütçelenmiş faaliyet düzeyinden ziyade, mevcut kapasitedeki faaliyet düzeyi ile ilişkilidir. Diğer bir deyiş ile atıl kapasite maliyetleri mamule yüklenmez.
- Üretimle ilgili ilgisiz tüm mamullerle ilişkilendirilebilirken, üretimle ilgili bazı maliyet kalemleri mamullerle ilişkilendirilmeyebilir.
- Bu sistemde ana kriter mamullerle tüketilen kaynaklar arasında mutlak ilişki niteliğidir.

2.4.FTM Yönteminin Amaçları

FTM dikkatini işletmelerin yaptığı çalışmalara, bu işleri nasıl yaptıklarına, niçin yaptıklarına ve hangi maliyetle yaptıklarına odaklandırmak suretiyle örgütsel kararları iyileştirmeye yarayan bir yönetim aracıdır¹⁰⁸.

FTM sisteminde faaliyetler ile maliyetler arasında sebep sonuç ilişkisi kurulur. Buna göre faaliyetler sebep, maliyetler sonuçtur. FTM sistemi maliyetleri mamullere yüklemede bu sebep sonuç ilişkisini kullanır¹⁰⁹.

FTM yönteminin genel amacı, özellikle GÜG'ni tanımlamak ve dağıtımındaki sıkıntıları gidermek, doğru hizmet ve ürün maliyetlerini belirlemek, maliyetlerin nedenleri üzerinde odaklanabilmek ve maliyet etkenlerini açıklamak olarak bilinmektedir¹¹⁰.

İşletmelerin kendine has özellikleri olduğundan dolayı tüm işletmelere uyan bir FTM modeli bulunmamaktadır. İşletmelere bir kılavuz uygulama oluşturana kadar da FTM ile ilgili çalışmaların süreceği düşünülmektedir¹¹¹.

¹⁰⁸ ARZOVA, A.g.e., s.84.

¹⁰⁹ PARLAKKAYA Raif, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ortamında Esnek Bütçeleme ve Sapma Analizi, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt 9, Sayı 1,2004, s.232.

¹¹⁰ TANRITANIR Ercan, SÜTÇÜ Abdullah, ALKAN Hasan, KORUCA H. İbrahim, Mobilya İmalatında Faaliyet Maliyetleri Yardımıyla Simülasyon Destekli Personel Organizasyonu, Gazi Üniversitesi Mühendislik Mimarlık Fakültesi Dergisi, Cilt 19, No 2, s.152.

¹¹¹ CANKAYA Fikret, AYGÜN Davut, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Kamu Hastanesinde Uygulama, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 17, 2006, s.98.

Bu yöntemden yararlanan işletmeler, bu yöntemi değişik amaçlara yönelik olarak kullandıkları görülmektedir. Bu amaçlar arasında imal edilebilirliğin tasarımı, imalat sürecinin tasarımı, GÜG değer analizleri ve performans değerlendirme yer almaktadır¹¹².

Bir işletme için fiyatlama, pazarlama, mamul tasarımı ve mamul çeşitleri ile ilgili alınan kararlar yöneticilerin aldığı en önemli kararlar arasındadır ve bu kararların hiçbiri doğru maliyet bilgisi olmadan etkin olarak alınamaz. Bu bakış açısından FTM yönteminin amacı, işletme yöneticilerine maliyet ile ilgili doğru bilgi sağlamaktır. Başka bir deyişle FTM yöntemi işletme yöneticilerine, üretim ve destek faaliyetleri ile mamul maliyetleri hakkında daha doğru bilgi sağlamak amacıyla tasarlanmıştır. Bu amaca, her bir mamulün tükettiği faaliyet türlerinin ve miktarlarının belirlenmesi ile ulaşılır. Bu nedenle mamul maliyetleri tüketilen tüm faaliyetlerin maliyetlerine dayanmaktadır. Yani gerçek mamul maliyeti endirekt maliyetleri mamullere yüklemede her faaliyetin tüketim oranları esas alınarak bulunmaktadır. Bu yüzden FTM yöntemi dar anlamda endirekt bir faaliyetin maliyetini direkt o faaliyeti talep eden mamulle ilişkilendirmeyi amaçlar. Bu da daha doğru faaliyet ve mamul maliyetinin elde edilmesi demektir¹¹³.

Bu kapsamda FTM'nin başlıca amaçları aşağıda ki şekilde özetleyebiliriz¹¹⁴:

- Mamul ve hizmet üretiminde değer oluşturmayan faaliyetlere ilişkin maliyetleri ortadan kaldırmak ya da en aza indirmek,
- Üretimde değer oluşturan faaliyetlerinin belirlenmesi için etkin ve verimli bir bilgi toplumu oluşturmak,
- Yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışları gidermek,
- Yöneticilere doğru maliyet bilgi sağlamak,
- Mamul maliyetlerinin daha doğru bir şekilde belirlenmesi,
- Üretim koşullarının daha iyi anlaşılması,

¹¹² PEKDEMİR, A.g.e., s.45.

¹¹³ ÇETİN Mehmet Akif, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Seyahat Acenteleri Uygulaması, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s.34.

¹¹⁴ ASLAN Sinan, Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt 25, Sayı 2, 2008, s.526.

- İşletme faaliyetlerinin açıkça gözlenebilmesi,
- Daha doğru kararlar alınabilmesi,
- Mamul karlılığının doğru olarak belirlenmesi.

2.5. FTM ile İlgili Genel Kavramlar

2.5.1. Kaynak

Cooper ve Kaplan'ın 1992'de üzerinde durduğu gibi FTM sistemi bir tür kaynak tüketim yöntemidir¹¹⁵. Kaynaklar genel olarak bir faaliyetin oluşması için başvuru ya da yönetilen unsurları kapsamaktadır. Üretim işletmelerinde ise kaynaklar şunları kapsamaktadır¹¹⁶:

- Direkt işçilik ve malzeme,
- Üretim desteği,
- Üretimin dolaylı maliyetleri,
- Üretim dışındaki maliyetleri.

FTM, faaliyetler üzerine yoğunlaşan ve faaliyetlerin kaynak kullanımlarını temel olarak kaynak maliyetlerini faaliyetlere yükleyen, maliyet taşıyıcılarının faaliyet kullanımlarını göz önüne alarak faaliyet maliyetlerini maliyet taşıyıcılarına yükleyen bir yaklaşımdır¹¹⁷. Birçok kişi, FTM'yi sabit - değişken maliyetler çerçevesinde yorumlama yoluna gitmiştir. Geleneksel sabit - değişken maliyet sınıflandırması, harcamanın ya da bir kaynağın tedariki değişimini sınıflandırmak çabalarından doğmuştur. Kullanılmayan kapasitenin ölçümü, FTM tarafından ölçüldüğü şekliyle kullanılan kaynakların maliyeti ile işletmenin periyodik finansal Çizelgeleri tarafından raporlana şekliyle tedarik edilen ya da diğer deyişle kullanılabilir kaynakların arasındaki kritik bağı ortaya çıkarır. İşletmenin faaliyetleri tarafından icra edilen her bir başlıca kaynak için belirlenmiş aşağıdaki denklem şu ilişkiyi vurgular¹¹⁸:

$$\text{Faaliyet Kullanılabilirliği} = \text{Faaliyet Kullanımı} + \text{Kullanılmayan Kapasite}$$

¹¹⁵ BRIERLY John A., COWTON Christopher J., DRURY Colin, How Product Costs are Calculated and Used in Decision Making: A Pilot Study, Managerial Auditing Journal, Vol.14, Issue 6, 2001, s.203.

¹¹⁶ ERDOĞAN, A.g.e., s.40.

¹¹⁷ ATMACA Metin, TERZİ Serkan, Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, 2007, s.368.

¹¹⁸ ARZOVA, A.g.e., s.16.

2.5.2. Faaliyet

2.5.2.1. Faaliyetin Tanımı

FTM işletmenin ürün maliyetleri için önemli düzeydeki faaliyetleri izleyen finansal ve üretim performansının, toplamı olarak tanımlanmaktadır. FTM sistemi yaklaşık 18 yıldır, belirli bir müşteriye yapılan ürün ve hizmetin maliyetlerinin daha iyi anlaşılabilmesi için, faaliyetlerin kullanımı üzerine odaklanmaktadır¹¹⁹.

FTM ile ilgili en önemli kavramlardan biri olan “faaliyet”, bir çalışmayı ortaya çıkaran süreç ya da işlemler bütünü şeklinde tanımlanabilir¹²⁰. “İşlemler” ise bir amaç birliği olmaksızın bağımsız olarak yapılan detay çalışmaları tanımlamak için kullanılır. Örneğin satın alma sürecini ele alırsak, bu sürecin içinde pek çok alt işlemi barındırması ve bir fonksiyonu yerine getirmesi açısından bakıldığında bu süreç bir faaliyet olarak değerlendirilmelidir¹²¹.

Kaynak tüketimi üzerine kurulan bir metod olan FTM üretilen ürün ile ilgili faaliyetleri içermektedir. Bu faaliyetler yalnızca üretim sürecini içermez aynı zamanda malzemelerin taşınmasını, kontrolleri ve maliyetleri etkileyebilecek üretim ile ilgili bütün diğer aşamaları da içerir¹²².

Faaliyetler, aslında değer zinciri içindeki her kademede yer alırlar. Bu yüzden, bir faaliyetin amacına ulaşabilmesi için kaynakların rasyonel kullanılması gerekir¹²³.

¹¹⁹ CANKAYA, AYGÜN, A.g.e., s.95.

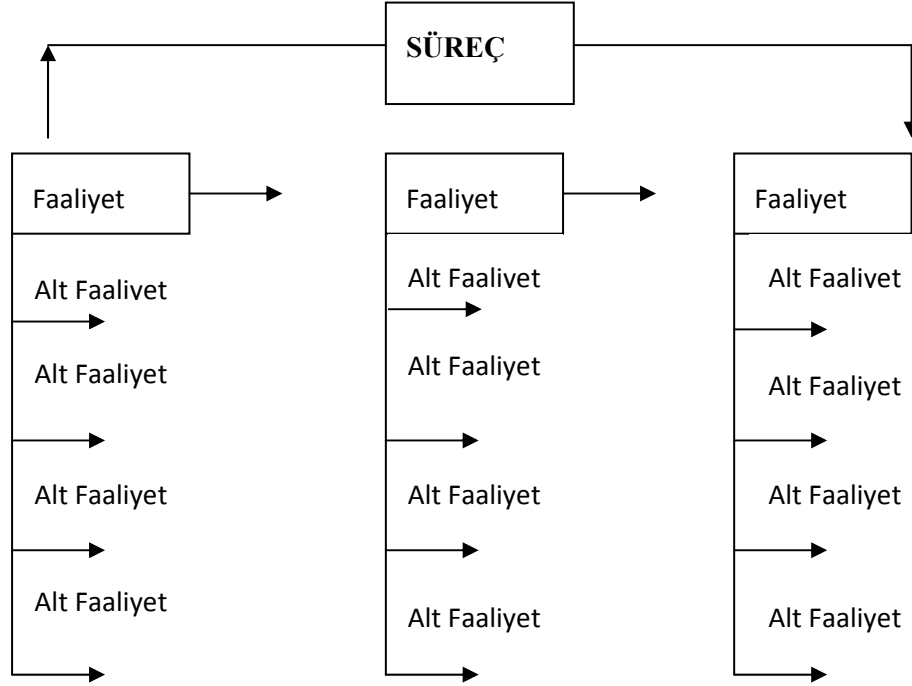
¹²⁰ HACİRÜSTEMOĞLU, ŞAKRAK, A.g.e., s.28.

¹²¹ ÖKER, A.g.e., s.32.

¹²² ANDRADE M.C., FİLHO Pessanha R.C., ESPOZEL A.M., MAIA L.O.A, QASSİM R.Y., Activity-Based Costing for Production Learning, Int. J. Production Economics, Vol.62, 1999, s.177.

¹²³ ÇAM Mustafa, Stratejik Bir Yönetim Aracı Olarak Ekonomik Katma Değer (EVA) ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönetiminin (FTMY) Birlikte Kullanımı, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:15, Sayı:2, 2006, s.97.

Şekil 1.3. İşletmede Faaliyetlerin Faaliyet Gruplarına Ayrılması



Kaynak: ARZOVA S.Burak, A.g.e., s.18

Faaliyetler, performansın operasyona ait ölçüleridir ve faaliyetlerde operasyona ait tutarlılık temel alınmalıdır. Operasyona ait analizin bu tipi de, bir organizasyonda herkesin işbirliğini ister¹²⁴.

Şekil 1.3.'de de görüldüğü gibi işletmelerde FTM'nin uygulanabilmesi için yapılması gereken ilk iş, işletme görülen bütün işletme faaliyetlerinin faaliyet gruplarına ayrılmasıdır. Bunun içinde en çok kullanılan araç "süreç akış çizelgesi" dir. Bu çizelgedeki her bir kutu bir faaliyeti temsil etmektedir. Şekilde görülen oklar ise sistemin akış yönünü göstermelidir. Bir işletmede çok sayıda faaliyet olacağı düşünülürse en iyi tutum, homojen süreçlerin birleştirilerek bir grup oluşturulmasıdır. Başka bir sözle ile faaliyetler, mamuller yönlü faaliyetler ile müşterileri yönlü faaliyetler olmak üzere iki gruba tabi tutulmaktadır¹²⁵.

¹²⁴ SAYGINER Serap, Sanayi İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Dayalı Maliyet Sisteminin Uygulanabilirliği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s.36.

¹²⁵ ARZOVA, A.g.e., s.18.

Birim düzeyindeki faaliyetler, fabrikada üretilen her çeşit mamul için uygulanması gereken zorunlu işlerdir: Enerji kullanılması, bakım işlemleri, dolaylı işçilik hizmetleri bunlardan bazılarıdır¹²⁶.

Faaliyetler birbirine bağlı zincirler olarak düşünüldüğünde, her bir faaliyet kendinden bir önceki faaliyetin alıcısıdır. Bu zincir içinde her faaliyetinde aynı zamanda çeşitli alıcıları vardır. Bütün faaliyetler bir bütün olarak bir alıcılar zinciri oluştururlar ve beraber çalışmak suretiyle işletmenin alıcılarına değer sunarlar¹²⁷.

Şekil 1.4. Faaliyetler Zinciri



Kaynak: ARZOVA S.Burak, A.g.e., S.21

Bu metot da, bir mamul maliyetleme sistemi olmanın yanı sıra aynı zamanda faaliyetlerle ilgili geniş bir veri kaynağı oluşturmakta, gereksiz, tekrarlanan faaliyetlerin elimine edilmesine, işletmenin kapasite kullanımı seviyesi ile faaliyet kapasitelerini dengeleyerek gereksiz kaynak tüketimlerinin engellenmesine, faaliyet yöneticilerinin performanslarının ölçülmesine olanak vermektedir¹²⁸.

Bir işletmede faaliyetleri özellikle FTM anlayışına göre ikiye ayırabiliriz¹²⁹;

Katma Değer Katan Faaliyetler: Müşteri tarafından elde edilen hizmet ya da satın alınan mamule değer sağlayan faaliyetlerdir. Örnek verecek olursak; yeni bir arabanın mühendislik tasarımının hazırlanması, arabanın boyanması, hava yastıkları ve koltuklarının araba içerisine yerleştirilmesi müşteri için değer sağlayan faaliyetlerdendir.

¹²⁶ GÜRSOY Tuncer Cudi, Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1999,s:239.

¹²⁷ ARZOVA, A.g.e., s.21.

¹²⁸ PAZARÇEVİREN Selim Yüksel, Dinlence İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli Önerisi, Marmara Üniversitesi Muhasebe ve Finans Araştırma Dergisi, Sayı 15, 2006, s.52.

¹²⁹ ARZOVA, A.g.e., s.21.

Katma Değer Katmayan Faaliyetler: İşletmelerde mamul ya da hizmete maliyet yükü getiren ancak bu mamul ya da hizmetin pazar değerini artırmayan faaliyetlerdir. Örneğin; makinelerin tamiri, üretim yeri, temizliği, madde ve malzemenin hareket ettirilmesi gibi faaliyetler sunulan mamul ya da hizmetin pazar değerinde bir artışa neden olmazlar.

2.5.2.2.Faaliyetlerin Özellikleri

Faaliyetlerin katma değer oluşturan ve oluşturmayan olmak üzere ikiye ayırabileceğimizi daha önce söylemiştik¹³⁰.

Bir İşletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin değer katıp katmadığını belirlemede esas alınacak kriterler ise aşağıdaki gibi sıralanabilir¹³¹:

- Varlıklardan sağlanan nakit akımlarını arttırıp arttırmadığı,
- Gelirlerde beklenen büyüme oranını yükseltmesi,
- Büyüme döneminin süresini uzatıp uzatmadığı,
- İndirgenmiş nakit akımlarında kullanılan sermaye maliyetini azaltması.

İşte bize yukarıda saydığımız kriterler bir faaliyetin katma değer katıp katmadığını anlamamızı sağlar. Bu kriterlerden sonra katma değer katan faaliyetlerin özelliklerini ise aşağıda ki şekilde sıralayabiliriz¹³².

- Söz konusu faaliyetler, müşterilerin ihtiyaçlarının ve beklentilerinin karşılanması için gereklidirler,
- Satın alınan malzemelerin veya ürün parçalarının özelliklerini geliştirirler,
- Bu faaliyetlerin yerine getirilmesi, müşterilerin ödemeye razı oldukları fiyatı arttıracaktır,

¹³⁰ ARZOVA, A.g.e., s.21.

¹³¹ Hacırüstemoğlu, Rüstem, Münir Şakrak, ve Volkan Demir, Etkin Performans Ölçüm Aracı (EVA). Mali Çözüm Dergisi, Sayı 59, 2002, s.20-21.

¹³² DURER Salih, ÇALIŞKAN Arzu Ö., AKBAŞ Halil E., Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Maliye Finans Yazıları, Sayı 84, 2009, s.110.

- Bu faaliyetler, işletmede tasarımdan müşteri hizmetlerine kadar uzanan süreçte kritik aşamaları ifade ederler ve bu nedenle ortadan kaldırılmaları mümkün değildir,
- Ürünün kalitesini ile ilgili sorunların ortadan kaldırılması için gereklidirler,
- Nihai olarak değer yaratan faaliyetler müşterilerin tatmini için zorunlu faaliyetleri ifade etmektedirler.

Değer katmayan faaliyetler ise, kâr kayıplarına neden olan, zaman, kaynak ya da para israfıdır ve çıktılar düzeyinde gereksiz maliyet yüklerine neden olurlar¹³³.

Bu faaliyetlerin özellikleri ise şu şekildedir¹³⁴:

- Bu faaliyetlerin ortadan kaldırılması, ürün veya hizmetin biçiminde, uygunluğunda ve fonksiyonunda herhangi bir etki meydana getirmemektedir,
- Bu faaliyetler genellikle bir işlemin tekrar edilmesi neticesinde ortaya çıkmaktadırlar,
- İsrafa neden olmakta ve ürün veya hizmetin değerine ya hiç katkıları bulunmamakta ya da katkıları sınırlı olmaktadır,
- Bu faaliyetlerin gerekli olmayan ya da istenmeyen çıktıları bulunmaktadır,
- Son olarak, bu faaliyetler işletmenin rekabet yeteneğini olumsuz etkilemektedirler.

2.5.2.3.Faaliyetlerin Önemi

Yukarıda da değindiğimizi gibi iyi bir FTM modelinin işleyebilmesi için faaliyetler çok büyük önem arz etmektedir. Bunun yanı sıra işletmelerin rutin işlemleri için de önemlidir.

¹³³ ŞAKRAK Münir, Değer Katmayan Faaliyetler ve Maliyet Yönetimindeki Önemi, Mali Çözüm Dergisi, 2002, Sayı 61, s.27.

¹³⁴ DURER, ÇALIŞKAN, A.g.e., s.111.

Bir işletmede faaliyetler maliyetlerin izlenebilmesi, işlerin geliştirilmesi için bilgi sağlanması ve denetimin daha kolay yapılabilmesi için gerekli ortamın sağlanması durumundan dolayı önemlidir¹³⁵.

Faaliyetler aşağıda ifade ettiğimiz faktörlerden dolayı da önemlidir¹³⁶:

- Faaliyetler israfı önler, faaliyetlerin bilinmesiyle çalışanlar ne yaptıklarını ve ne sürede yapacaklarını bileceklerdir.
- Faaliyetler ortak bir dilin kullanılmasına olanak sağlar.
- Faaliyetler katma değeri olmayan faaliyetlerin başarısını geliştirip, toplam kalite yönetimi ile uyum sağlar.
- Faaliyetler sürekli gelişmeyi sağlar.
- Faaliyetler planlama kontrol ve karar destek sistemlerini birbirine bağlar.
- Faaliyetler ürün maliyetlerinin doğru olarak hesaplanmasını sağlar,
- Ürün maliyetinin doğruluk derecesini artırır ve işletmenin faaliyeti suresince yönetimi kolaylaştırır¹³⁷.

2.5.3.Faaliyetlerin Sınıflandırılması

FTM sisteminin çok fazla bilinmediği dönemlerde işletmelerin faaliyetlerinin belirlenmesi oldukça zor bir aşamaydı. Günümüzde işletmeler FTM için hazırlanmış yazılım programlarındaki faaliyet listesinden istedikleri faaliyet başlıklarını seçebilmektir. Fakat burada önemli olan faaliyet isimlerinin belirlenmesi değil, faaliyetlerin amaca uygun bir şekilde sınıflandırılmasıdır¹³⁸.

Belirlenmiş düzinelerce faaliyet olabileceği için, bu noktada, söz konusu faaliyetlerden ne kadarının ayrı bir faaliyet merkezi olarak ele alınacağına karar

¹³⁵ ESEN Özgür Muhittin, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulama, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2002, s.10.

¹³⁶ GÜZELDERE Tülay Aner, Üretim İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı ve Bir Uygulama, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s.47.49.

¹³⁷ SAYGINER, A.g.e., s.38.

¹³⁸ ÖKER, A.g.e., s.37.

verilmesi gerekir. Faaliyet merkezi, yönetimin, bir faaliyetin içerdği maliyetin ayrıca raporlanmasını istediği üretim sürecinin bir kısmı olarak tanımlanabilir. Çoğu işletme için, her bir faaliyeti ayrı bir faaliyet merkezi olarak ele almak ekonomik açıdan uygun olmayabilir. Bu nedenle işletmeler, çoğunlukla ayrıntı miktarını ve maliyet kayıtlarını azaltmak için, birbiriyle ilişkili olan birkaç faaliyeti, bir faaliyet merkezinde birleştirirler. Örneğin, ilk madde ve malzemenin taşınması ve işe yerleştirilmesi birkaç faaliyeti içeriyor olabilir. Ancak bunlar genellikle malzeme taşıma adı altında tek bir faaliyet merkezinde birleştirilirler¹³⁹.

Üretim süreçlerinde gerçekleştirilen faaliyetler, aşağıdaki hiyerarşik yapıda tanımlanabilmektedir¹⁴⁰:

- Mamul birimleri düzeyinde ki faaliyetler,
- Mamul partileri düzeyindeki faaliyetler,
- Mamul düzeyindeki faaliyetler,
- İşletme düzeyindeki faaliyetler.

2.5.3.1.Mamul birimleri düzeyinde ki faaliyetler

Bu faaliyetler üretilen her birim için ya da verilen her hizmet için tekrarlanan faaliyetlerdir. Aynı zamanda bu tür faaliyetler işletmenin üretim hacmiyle doğru orantılıdır. Bu yüzden bu tür faaliyetlerde üretim arttıkça faaliyetlerde aynı oranda artma gözlenir. Örnek verecek olursak; %100 kalite kontrol yapan bir işletmede kontrol faaliyetleri birim düzeyindeki bir faaliyettir¹⁴¹.

2.5.3.2.Mamul partileri düzeyindeki faaliyetler

Genellikle madde siparişlerinin verilmesi, maddelerin teslim alınması, makinelerin ayarlanması, müşteriye mal gönderilmesi gibi herhangi bir büyüklükteki partiler için yapılması gereken faaliyetlerdir. Bu tür faaliyetlerde maliyet sürücüsü parti içindeki birim sayısı değil parti sayısıdır. Örnek verecek olursak; madde siparişlerinde, sipariş maliyeti parti hacminden etkilenmez¹⁴².

¹³⁹ ERDEN Selman Aziz, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği, Mali Çözüm, Sayı 64, 2003, s.99-100.

¹⁴⁰ HACİRÜSTEMOĞLU, ŞAKRAK, A.g.e., s.38.

¹⁴¹ ÖKER, A.g.e., s.38.

¹⁴² GÜRSOY, A.g.e., s.239.

2.5.3.3.Mamul düzeyindeki faaliyetler

Bu faaliyet grubu bir işletmenin ürettiği farklı türden mamullerle ilgili faaliyetlerdir. Bu yüzden, mamul düzeyindeki faaliyetler belli bir mamulle ilgili olup, başak bir mamulle ilgisi olmayan faaliyetlerdir. Örnek verecek olursak; parça stoklarının korunması, tasarım değişikliği istekleri, özel test işlemleri gibi faaliyetler verilebilir. Bu faaliyetlerin maliyetleri, her bir mamul türü ile ayrı ayrı ilişkilendirilebilir. Fakat bu maliyetler, mamullerin üretilen parti sayısı ya da birim sayısından bağımsız olarak oluşan maliyetlerdir¹⁴³.

2.5.3.4.İşletme düzeyindeki faaliyetler

Genel olarak bir işletmedeki genel üretim süreçlerini destekleyen faaliyetlerdir¹⁴⁴.

Herhangi bir mamul ya da müşteri grubuna göre ayrıştırılamayan ancak üretimde sürekliliği sağlamak amacıyla yapılan faaliyet grubudur. Örnek verecek olursak; bina kira ve sigortası, güvenlik, spor sahaları, kreş, kafeterya gibi ortak kullanım alanları ile ilgili faaliyetler bu gruba giren faaliyetlerdir¹⁴⁵.

2.5.4. Maliyet Havuzu

Faaliyetler tarafından tüketilen kaynakların genel olarak toplam tutarının faaliyetler itibarıyla belirlenmesi işlemine maliyet oluşturma adı verilmektedir¹⁴⁶.

Daha önce de söylediğimiz gibi faaliyetler faaliyet merkezlerinde toplanırken işte bu faaliyetlerin neden olduğu maliyetler de maliyet havuzunda toplanır¹⁴⁷.

Sağlıklı bir maliyet havuzu oluşturma temelinde işletmenin faaliyetlerinin, alt faaliyetlerinin ve bunların tükettiği kaynakların neler olduğunun çok iyi belirlenmesi bulunmaktadır. Aşağıdaki Çizelgede temel ve detaylı analizleri verilmiş bir maliyet havuzu bulunmaktadır. Çizelge 2.1.'de de görüldüğü gibi bu havuzda faaliyetler, alt faaliyetler ve bunların kaynakları yer almaktadır. Buradaki alt

¹⁴³ ERDEN, A.g.e., s.100.

¹⁴⁴ HACIRÜSTEMOĞLU, ŞAKRAK, A.g.e., s.38.

¹⁴⁵ ÖKER, A.g.e., s.39.

¹⁴⁶ ARZOVA, A.g.e., s.25.

¹⁴⁷ ESEN, A.g.e., s.13.

faaliyetlere satın alma faaliyeti için örnek verecek olursak; satıcı muayene, satın alma anlaşması, sipariş işleme, sipariş geçme v.b olarak sayılabilir¹⁴⁸.

Çizelge 2.1. Örnek bir Maliyet Havuzu

TEMEL ANALİZ		DETAYLI ANALİZ					
Faaliyet	Maliyet	Alt Faaliyet	Toplam Maliyet	Alan Maliyetleri	Alan (Yer) Maliyetleri	Amortismanlar	Tüketilebilen Varlıklar
Hazırlık	8,6		1066	895	94	23	54
B/0	13,2		1551	1202	221	24	104
Satın Alma	9,4		993	765	48	141	39
Üretim K.	3,9		4130	2675	793	103	559
Kalite K.	4,2		1660	1109	268	19	264
			9400	6646	1424	309	1021

Kaynak: ARZOVA S.Burak, A.g.e., s.21.

2.5.5. Maliyet Sürücü

Daha önce de FTM'nin; faaliyetlerin, kaynakların ve maliyet sürücülerinin maliyet ve performanslarını ölçmede kullanılan bir yöntem olduğunu söylemiştik¹⁴⁹.

Farklı kaynaklarda Maliyet Sürücüsü; maliyet etkeni, faaliyet taşıyıcısı veya maliyet taşıyıcıları olarak da adlandırılmaktadır. FTM yönteminde kullanılan maliyet sürücüler kavramı, geleneksel maliyetleme sistemlerinde kullanılan maliyet sürücüler kavramından farklı bir anlamda kullanılmaktadır¹⁵⁰.

¹⁴⁸ ARZOVA, A.g.e., s.25.

¹⁴⁹ ÇAM, A.g.e., s.97.

¹⁵⁰ SAYGINER, A.g.e., s.46.

Maliyet sürücü, bir faaliyetin maliyetinde herhangi bir değişikliğe sebep olabilecek bir unsur olarak tanımlanabilir. Tabi bir faaliyet birden fazla maliyet sürücüsüne de sahip olabilir¹⁵¹.

Maliyet sürücüleri belli bir faaliyetin karakteristik özelliklerini taşır ve tekrarlanması halinde o faaliyetin maliyeti aynı oranda artar. Özet olarak maliyet sürücüleri faaliyet maliyetlerinin sağlanmasında kullanılan ve belli bir faaliyete özgü ölçü birimidir¹⁵².

Aslında maliyet sürücüleri, bir faaliyeti oluşturmak için gerekli olan iş yükünü ve çabaları belirleyen faktörlerdir. Bunlar ise, faaliyetin içsel faktörlerini olduğu kadar, zincir içindeki diğer faaliyetlerin performansı ile ilgili faktörleri de kapsamaktadır¹⁵³.

Maliyet sürücülerini; kaynak maliyet sürücüleri ve faaliyet maliyet sürücüleri olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır. Kaynak maliyet sürücüleri; faaliyetler tarafından tüketilen kaynakların miktarını ölçen bir sürücü olarak tanımlanmaktadır. Kaynak maliyet sürücüleri, belirli maliyet havuzlarına faaliyet tarafından tüketilen kaynak maliyetlerini dağıtan bir maliyet sürücüleridir. Örnek verecek olursak; faaliyetin gerçekleştirilmesinde gerekli olan alan için kullanılabilecek kaynak maliyet sürücüsü m^2 olabilmektedir. maliyet sürücülerini tanımlayacak olursak; bir maliyet unsurunun ne kadar miktarda faaliyet kullandığını ölçen maliyet sürücüleridir. Faaliyet maliyet sürücüsü; maliyet unsurlarına maliyet havuzundaki maliyetleri dağıtır. Örnek verecek olursak; (y) ürünün üretilmesinde kullanılan makinelerin faaliyeti için makine saatinin kullanılmasıdır¹⁵⁴.

Etkin bir maliyet sürücüsü oluşturmak için faaliyet sorumlusu ya da yöneticisine aşağıda ki örnek sorular sorulabilir¹⁵⁵:

- Bu faaliyet işletme için hangi hizmetleri sunmaktadır?
- Sunulan bu hizmetlerden kimler faydalanmaktadır?

¹⁵¹ ILDIR, A.g.e., s.58.

¹⁵² ÖKER, A.g.e., s.32.

¹⁵³ EROĞAN, A.g.e., s.41.

¹⁵⁴ KÖSE Tunç, Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisinin Bütünleştirilmesi, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 14, 2005,s.130.

¹⁵⁵ ARZOVA, A.g.e., s.27.

- Y adlı çalışanınıza neden ihtiyaç duymaktasınız?
- Daha az / fazla çalışan birisine ihtiyaç duymanıza neden olan faktörler neler olabilir?
- Niçin fazla /boşa geçen zaman mevcut?

2.5.6. Performans Ölçüleri

FTM yönteminde performans ölçümünün amacı sürecin izlenmesidir. Başka bir deyişle organizasyonel birim, süreç ya da bir faaliyette iş yapmanın ve başarı sonucunun göstergesi olarak tanımlanabilir. Buna göre performans ölçüleri parasal ya da parasal olmayan değerlere de bağlanabilir. Tabi bu işletmenin vizyon ve stratejik planlamasına göre belirlenmektedir¹⁵⁶.

Performans ölçüleri bir faaliyetin “ne kadar iyi” yapıldığını açıklar ve üretim ortamındaki değişiklikleri yanıtlamada faaliyetin ne kadar esnek olduğunu belirtir. Performans ölçüleri¹⁵⁷:

- Faaliyetin verimliliğinin,
- Faaliyeti tamamlamak için gereken zamanın,
- Yapılan işin kalitesinin ölçülmesini içerir.

Daha çok sonuç niteliğini taşıyan performans ölçüleri genel olarak aşağıdaki gibidir¹⁵⁸:

- Kalite
- Maliyet
- Zaman

2.5.6.1. Kalite

Müşteri istek ve beklentilerinin aşılarak karşılanmasına kalite denir¹⁵⁹. Kalite bize “Üretilen parçaların fire ve yeniden işlenecek olanların yüzdesi nedir?” sorusunun cevabını verir. Eğer bu yüzde yüksek ise; faaliyet kalitesi düşük olmasına

¹⁵⁶ ILDIR, A.g.e., s.63.

¹⁵⁷ EROĞAN, A.g.e., s.42.

¹⁵⁸ ARZOVA, A.g.e., s.31.

¹⁵⁹ AYKAÇ Burhan, ÖZER M.Akif, Toplam Kalite Yönetiminin Kamu Kuruluşlarında Uygulanması: Sorunlar ve Yeni Arayışlar, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 8/3, 2006, S.174

ve maliyetlerin yüksek olmasına, nihayet süreç içinde takip eden faaliyetler üzerinde zararlı etkiye sahip olması anlamına gelmektedir¹⁶⁰.

2.5.6.2.Maliyet

Maliyet, belirli bir amaç için sarf edilen fedakârlıkların parasal olarak ifade edilmesidir¹⁶¹.

FTM yöntemi ile yöneticiler ne yaptıklarının maliyeti ve bunların boşa yapılan eylem ve kaynakların ortadan kaldırılması ile nasıl minimuma indirilebileceği hakkında düşünmeye sevk eder¹⁶².

2.5.6.3.Zaman

Performans değerlendirme ölçülerinin farklı bir boyutu da faaliyetleri tamamlamak için gerekli zaman üzerinedir. Eğer bir faaliyeti gerçekleştirmek için geçen zamanın çok uzun olması, daha fazla kaynak gerekmesi anlamına gelmektedir¹⁶³.

Zaman kavramının başka bir boyutu ise işletmenin yeniliklere özellikle yeni teknolojiye sahip mamulleri çok çabuk geliştirmesi ve en kısa sürede bunları pazara sürmesidir¹⁶⁴.

2.6.FTM'nin Uygulama Aşamaları

FTM yöntemi, Şekil 1.5.'de görüldüğü gibi geleneksel maliyetleme yönteminden farklı bir perspektif ile ortaya çıkan maliyetlerin, bütçe kaynaklarından kaynak maliyet sürücüleri yoluyla faaliyetlere, oradan da faaliyet maliyet sürücüleri yoluyla mamullere doğru izlenmesi ile ilgili iki aşamalı bir süreçtir¹⁶⁵

¹⁶⁰ EROĞAN, A.g.e., s.43.

¹⁶¹ ÜSTÜN, A.g.e., s.38.

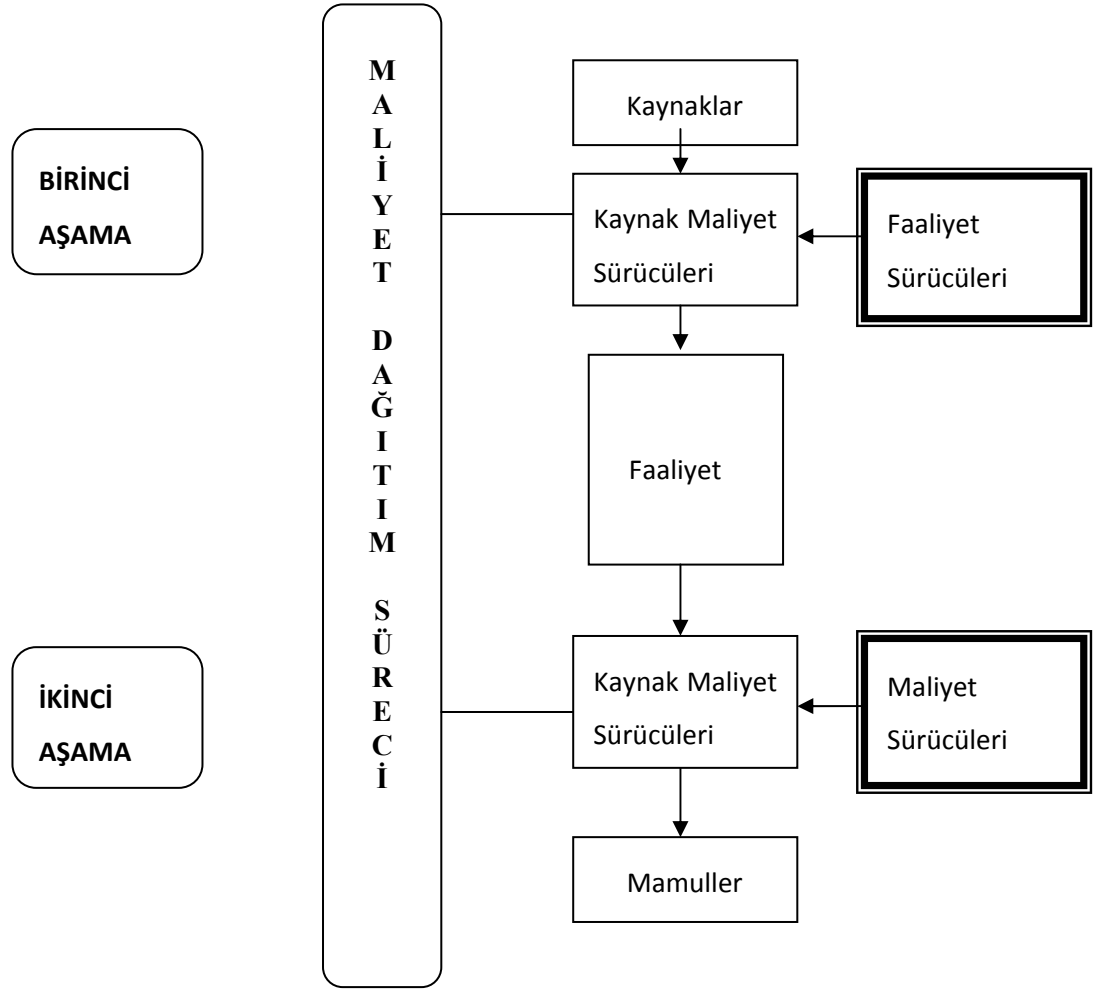
¹⁶² ARZOVA, A.g.e., s.32.

¹⁶³ EROĞAN, A.g.e., s.43.

¹⁶⁴ ARZOVA, A.g.e., s.32.

¹⁶⁵ ÇAM, A.g.e., s.97.

Şekil 1.5. İki Aşamalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Süreci



Kaynak: EKER Melek Çakır, Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 21, Sayı 1, 2002, s.243.

FTM yöntemi aslında temel felsefeye paralel olarak iki aşamalı bir süreç izler. Birinci aşamasında faaliyetlerin kaynakları tükettiği kabulünden hareketle çeşitli genel üretim giderleri kalemleri faaliyetlere yüklenir. İkinci aşamada ise, mamullerin faaliyetleri tükettiği kabulünden hareketle faaliyetlerin maliyetleri maliyet objelerine yüklenir. Buna iki aşamalı dağıtım süreci denir¹⁶⁶.

FTM yönteminin birinci aşamasında dolaylı kaynak giderleri maliyet havuzlarına dağıtılır. İkinci aşamada maliyet havuzlarında toplanan bu giderler

¹⁶⁶ EKER, A.g.e., s.243.

ürünlere dağıtılır. Birinci aşamada kaynakların maliyetinin faaliyet merkezlerine ya doğrudan ya da maliyet sürücüleri kullanılarak dağıtılabilir. Maliyet sürücüleri belirli bir faaliyet ile maliyet grubu arasındaki neden-sonuç ilişkisini yansıtır. Sonuç olarak birinci aşama maliyet sürücüleri, kaynakları faaliyet merkezine atamak için bir mekanizmadır¹⁶⁷.

İkinci aşamada ise faaliyet merkezinin maliyet havuzu olarak kabul edilip maliyetlerin bu havuzlarda toplanmasını sağladıktan sonra, alınması gereken karar, bu maliyetlerin mamullere yüklenmesinde kullanılacak dağıtım anahtarlarının belirlenmesini kapsar. Bu ise FTM yönteminin tasarlanmasında nihai tercihi oluşturur. Bunun tamamlanması ise, FTM yöntemi uygulamaya hazır anlamına gelmektedir¹⁶⁸.

Bir işletmede genel olarak FTM modeli uygulanması için izlenilmesi gereken adımlar aşağıdaki gibidir¹⁶⁹:

- İşletmelerde birim maliyetlerin hesaplanmasına etki eden önemli faaliyetlerin tespiti,
- Bu faaliyetler için harcanan maliyetlerin tespiti,
- Harcanan bu maliyetleri etkileyen ve bunların değişimine yol açan faaliyet veya maliyet sürücülerinin seçilmesi,
- Maliyetleri bir tek faktörle belirlenen faaliyetlerin gruplandırılması ve bu faaliyetlerin maliyetlerinin bir araya toplanması,
- Faaliyetlerin oluşmasına sebep olan faktörlerin maliyetini hesaplayabilen ve söz konusu maliyetleri maliyet havuzlarına dağıtabilen maliyet sürücüleri vasıtasıyla havuzun toplam maliyeti, toplam maliyet taşıyıcısına bölünerek yükleme oranı hesaplanması,
- Mamulün faaliyet ve maliyet sürücüleri sayısı ile yükleme oranı çarpılarak havuzun toplam maliyeti üretilen mamuller arasında bölüştürülür,

¹⁶⁷ AKGÜN Melek, Standart Maliyetleme de Faaliyet Tabanlı Sapma Analizleri, Mali Çözüm, Sayı 66, , 2004, s.102.103.

¹⁶⁸ PEKDEMİR, A.g.e., s.61.

¹⁶⁹ ACAR, A.g.e., s.105.

- Mamullere düşen maliyet payı gerçekleşen üretim miktarına bölünerek birim başına düşen indirekt maliyet tutarı elde edilir.

FTM’ de homojen olan ve her biri tek bir sürücü ile temsil edilen maliyet havuzları söz konusudur. Kaynak sürücüleri ile kaynak maliyetleri faaliyetlere dağıtılmakta, faaliyet sürücüleri ile de faaliyet maliyetleri ürünlere dağıtılmaktadır¹⁷⁰.

FTM modelinin kurulması, gerekli unsurların saptanması ve anlamlı bir şekilde bir araya getirilmesi ile mümkün olacaktır. FTM sistem yapısı belli çalışmaları tanımlamak ya da gerçekleştirmek için kurulmuştur¹⁷¹.

FTM modelinin iki aşamadan oluştuğunu daha önce söylemiştik. Özet olarak bu aşamaları şu şekilde açıklayabiliriz¹⁷²:

1.Birinci Aşama İle İlgili İşlemler

- Faaliyetlerin Belirlenmesi
- Faaliyet Taşıyıcılarının Tespiti
- Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması

2.İkinci Aşama İle İlgili İşlemler

- Maliyet Taşıyıcılarının Tespiti
- Maliyetlerin Mamullere Yüklenmesi

2.6.1.Birinci Aşama ile İlgili İşlemler

FTM yönteminin kurulmasında birinci aşama maliyete neden olan faaliyetler belirlenir. Daha sonra bu faaliyetlerin ortaya çıkmasına neden olan maliyetleri hesaplanır. Nihayet söz konusu maliyetler maliyet havuzlarında izleyecek faaliyet sürücüleri seçilir¹⁷³.

¹⁷⁰ KÜÇÜKSAVAŞ, A.g.e., s.748.

¹⁷¹ HACİRÜSTEMOĞLU, ŞAKRAK, A.g.e., s.53.

¹⁷² EKER, A.g.e., s.244.247.

¹⁷³ EKER, A.g.e., s.244.

2.6.1.1.Faaliyetlerin Belirlenmesi

FTM'nin bu aşamasında işletme içerisinde anlaşılabilir ve yönetilebilir faaliyetlere ayrılır. Böylelikle hangi kaynakların kullanıldığı ve hangi faaliyetlerin işletmenin amaçlarına katkı yapıp yapmadığı anlaşılır¹⁷⁴.

Bir işletmede siparişin alınmasından müşteriye teslim aşamasına kadar yapılan faaliyetlerin doğru olarak tespit edilmesi ve tanımlanması yöntem açısından çok önemlidir. Faaliyetlerin belirlenmesinde işletmenin organizasyon şeması, iş akış şeması veya yerleşim planından yararlanılabilir¹⁷⁵.

İşletmelerde meydana gelen faaliyetlerin sayısı oldukça fazladır. Bu faaliyetleri 500-600 başlık altında toplamak çok büyük bir emek ve maliyet sarf etmek anlamına gelmektedir. Eğer amaç müşteri ve ürün bazında maliyet analizi yapmak ise faaliyetleri ürün ve müşteri bazında farklılık sağlayacak şekilde gruplandırmak ve faaliyet sayısını 10-30 aralığına çekmek daha mantıklı olacaktır. Fakat amacımız daha spesifik bilgilere gereksinim duyan süreçler geliştirme veya yeni süreç tasarımı ise o zaman faaliyetlerin çok daha detaylı olarak izlenmesi gerekecektir. Kısaca, faaliyet sayısı işletmenin kapasitesine, kompleksliğine ve amacına göre değişebilir¹⁷⁶.

Aşağıdaki şekilde bir işletmeden seçilen üç departmanından kaliteli ile ilgili faaliyetler görülmektedir. Söz konusu departmanlardan biri üretim, ikisi destek departmanıdır. En alt dairede ise kalite ile ilgili tüm faaliyetleri kapsan tek bir faaliyet merkezi gözükmektedir¹⁷⁷.

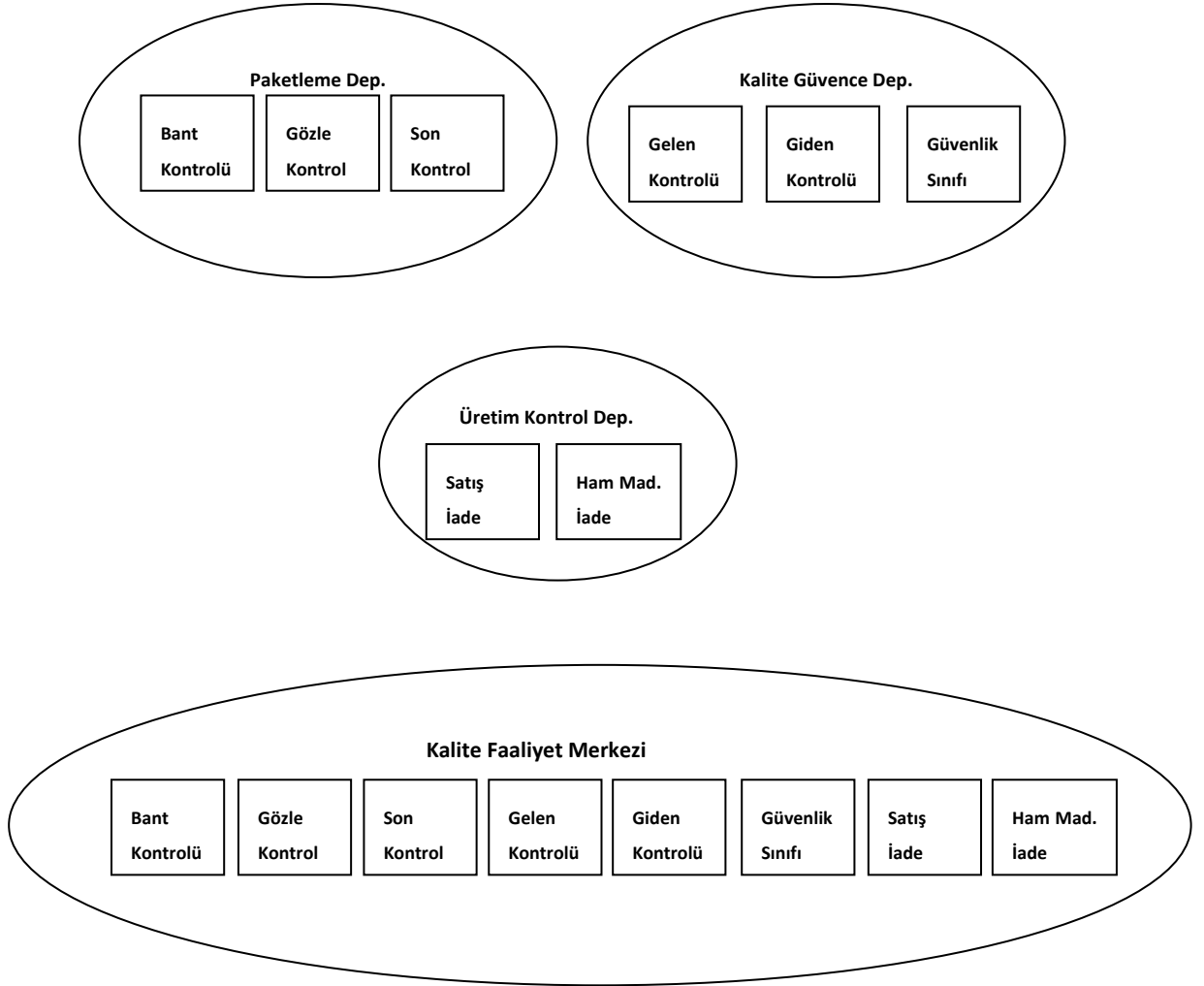
¹⁷⁴ ERDOĞAN, Lojistik..., A.g.e., s.79.

¹⁷⁵ EKER, A.g.e., s.244.

¹⁷⁶ ÖKER, A.g.e., s.32.

¹⁷⁷ ERDOĞAN, A.g.e., s.69-70.

Şekil 1.6. Kalite ile İlgili Faaliyetler Şeması



Kaynak: ERDOĞAN, A.g.e., s.70.

2.6.1.2.Faaliyet sürücülerinin Tespiti

Birinci aşamada faaliyetler tanımlandığını ve endirekt faaliyetlerin maliyetleri homojen maliyet havuzlarına paylaştırıldığını daha önce söylemiştik. Bu homojen maliyet havuzları, yapılan işlerle mantıksal olarak ilişkisi bulunan endirekt maliyetlerin bir araya getirilmesi ile oluşur. Asıl önemli olan ise maliyet havuzu için maliyet değişimleri tek bir faaliyet sürücüsü ile açıklanabilir olmalıdır¹⁷⁸.

¹⁷⁸ BENGÜ Haluk, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Faaliyet Seviyelerinde Maliyet Uygulaması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:25, 2005, s.190.

Bir faaliyet merkezi için herhangi bir faaliyet sürücüsü seçilirken yöneticiler seçilen faaliyet sürücülerinin, çeşitli ürünler tarafından tüketilen faaliyetlerin gerçek tüketimini doğru olarak yansıttığından emin olmalıdırlar¹⁷⁹.

Faaliyet sürücüleri faaliyetlerin kaynak tüketimini yansıtan ölçütlerdir. Faaliyet sürücüleri, hangi kaynağın hangi mamullere nasıl yükleneceğini açıklayan dağıtım anahtarıdır. Ancak sağlıklı mamul maliyeti hesaplanması için kaynaklar ve faaliyetler arasında tam bir ilişkinin kurulması gerekir. Zira Faaliyete Dayalı Maliyet Sisteminin ortaya çıkış nedeni de budur¹⁸⁰.

Bir faaliyet sürücüsünün seçiminde aşağıda yer alan faktörler göz önünde bulundurulmalıdır¹⁸¹:

- Ölçüm maliyetleri
- Korelasyon Derecesi
- Davranışsal Etkiler

2.6.1.2.1.Ölçüm Maliyetleri

Ölçme Maliyeti; maliyet sürücüsü ile ilgili bilgilerin öğrenilmesindeki kolaylık olarak tanımlanabilir¹⁸².

FTM yönteminin mamul maliyetini doğru yansıtması, sistemin farklı faaliyetler için farklı faaliyet sürücüleri kullanmasından kaynaklanmaktadır. Faaliyetler tarafından oluşturulan işlemlerin sayısını ele geçiren bir faaliyet sürücüsünün yerine ikame etmek, ölçüm maliyetlerini önemli ölçüde azaltır¹⁸³.

2.6.1.2.2.Korelasyon Derecesi

Faaliyet sürücülerinin seçiminde fiili genel üretim giderlerinin tüketimi ve maliyet etkenleri arasındaki korelasyon derecesi göz önünde bulundurulmalıdır¹⁸⁴.

¹⁷⁹ ERDOĞAN, A.g.e., s.74.

¹⁸⁰ EKER, A.g.e., s.245.

¹⁸¹ DUMANOĞLU Sezayi. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama, Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı:27, Temmuz 2005, s.109.

¹⁸² DUMANOĞLU, A.g.e., s.109.

¹⁸³ ERDOĞAN, A.g.e., s.79.

¹⁸⁴ EKER, A.g.e., s.245.

Faaliyet sürücüsün ölçüsü ile mamullerin içerdiği faaliyetler arasındaki ilişki derecesine korelasyon derecesi denir¹⁸⁵. İlişki hem kapasite ile ilgili faaliyetlerin hem de kapasite ile ilgili olmayan faaliyet sürücülerinin seçiminde önemlidir¹⁸⁶.

2.6.1.2.3.Davranışsal Etkiler

Davranışsal etkiler kısaca şu şekilde tanımlanabilir; seçilen maliyet sürücülerinin uygulamacılar açısından kabul edilebilir olması ve kişiler üzerindeki etkilerinin olumlu olmasıdır¹⁸⁷.

Eğer bireyler, kendi performanslarının bir şekilde sürücüye dayanarak değerlendirildiğini hissediyorlarsa, sürücü bu kişilerin davranışını etkiler. Ayrıca davranışsal etkinin önemi olması gerekenden az tahmin edilmemelidir¹⁸⁸.

2.6.1.3.Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması

Faaliyet sürücüleri belirli bir faaliyet ile maliyet grubu arasındaki neden-sonuç ilişkisini yansıtır. Genel olarak birinci aşama faaliyet sürücüleri, maliyetleri faaliyet merkezine atamak için bir mekanizmadır¹⁸⁹.

Faaliyet merkezleri için uygun faaliyet sürücüleri seçildikten sonra, her faaliyet merkezinin bu faaliyet sürücülerini kullanma miktarına göre faaliyetlerde toplanmış maliyetler faaliyet merkezlerine aktarılır¹⁹⁰.

Maliyetlerin faaliyet merkezlerine dağıtımında iki yöntem söz konusudur. Bunlardan birincisi doğrudan dağıtım yöntemidir, diğeri ise uygun faaliyet taşıyıcısı vasıtasıyla faaliyet merkezleri içerisinde tanımlanan maliyet havuzlarının dolaylı dağıtım yoluyla yüklenmesidir. Doğrudan dağıtım yönteminde yüklemeye bir makinanın kullandığı enerjinin ölçümü mümkün ise veya bazı destek faaliyetlerini (hazırlık, muayene, kontrol vb.) yerine getiren kimselerin harcadığı süre kaydedilebiliyorsa, bu doğrudan yükleme olmaktadır. Eğer doğrudan dağıtım yöntemi mümkün değilse dolaylı dağıtım yoluyla yüklemeye başvurulur. Buna örnek verecek olursak, fabrika kira, amortisman, aydınlatma, yönetim gideri gibi tesis

¹⁸⁵ DUMANOĞLU, A.g.e., s.109.

¹⁸⁶ ERDOĞAN, A.g.e., s.80.

¹⁸⁷ DUMANOĞLU, A.g.e., s.109.

¹⁸⁸ ERDOĞAN, A.g.e., s.80.

¹⁸⁹ AKGÜN, A.g.e., s.103.

¹⁹⁰ ÖKER, A.g.e., s.51.

seviyesindeki faaliyetler uygun faaliyet sürücülerini kullanarak faaliyet merkezlerine dağıtılabilir¹⁹¹.

Kaynakları tüketen faaliyet merkezlerinin sayısı birden fazla olması durumunda, bu kaynakların tüketiminden doğan maliyetler aralarında neden-sonuç ilişkisi bulunan birinci asama etkenlerine göre bu faaliyet merkezlerine göre dağıtılabilir¹⁹².

Eğer işletmeler için mümkün olduğu takdirde maliyetlemedeki çarpıklığı önlemek amacıyla, maliyetleri, faaliyet merkezlerine doğrudan yüklemeyi tercih etme yoluna da gidebilirler¹⁹³.

2.6.2.İkinci Aşama ile İlgili İşlemler

FTM yönteminin iki aşamalı maliyetleme türü olduğunu daha öncede söylemiştik. Birinci aşamayı daha önce bahsetmiştik. İkinci aşamada, maliyet sürücülerinin tespitini yaptıktan daha sonra maliyet havuzlarındaki kaynak maliyetlerinin mamullere yüklenmesini inceleyeceğiz¹⁹⁴.

2.6.2.1.Maliyet sürücülerinin Tespiti

FTM'nin ikinci aşamasında kullanılan maliyet sürücülerini, genel maliyetlerin dağıtımını için esas anahtar büyüklüklerini oluştururlar. Örnek verecek olursak genel malzeme maliyetlerinin yüksekliği, alınan malzemelerin değerine değil, yapılan siparişlere, stok hareketlerine v.b. bağlıdır¹⁹⁵.

Maliyet sürücülerinin tespitinde aşağıda yer alan faktörler göz önünde bulundurulmalıdır¹⁹⁶:

- Fiili faaliyet tüketimine en uygun olan maliyet sürücülerinin seçilmesi,
- Maliyet sürücülerini ile bağlantı kurulan verinin elde edilme kolaylığı,

¹⁹¹ EKER, A.g.e., s.245.

¹⁹² GÜZELDERE, A.g.e., s.80.

¹⁹³ ÇETİN, A.g.e., s.44.

¹⁹⁴ EKER, A.g.e., s.246.

¹⁹⁵ GÖKÇEN Gürbüz, Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması, Mufad, Sayı 23, Temmuz 2004, s. 64.

¹⁹⁶ EKER, A.g.e., s.246.

- Maliyet sürücülerinin, mamullerin fiili faaliyet tüketimini ölçme derecesi,
- Performansın geliştirilmesini teşvik eden maliyet sürücülerinin seçilmesi,
- Çok az rastlanan maliyet sürücülerinin sayısını en aza indirilmesi,
- Asgari ölçüm maliyetine sahip olan maliyet sürücülerinin seçilmesi,
- Yeni ölçümler gerektiren maliyet sürücülerinin seçilmemesine özen gösterilmesidir.

Bunlara ilaveten işletmeler her zaman belirledikleri maliyet sürücüleri için kolayca veri elde etme olanağına sahip olmayabilirler. Yöneticiler FTM yöntemini kolayca uygulanabilir hale getirmek için, ya maliyet sürücüleriyle ilgili verileri toplamada yeni yöntemler bulmaları ya da verisi elde hazır olarak bulunan maliyet sürücülerini kullanmaları gerekmektedir¹⁹⁷.

2.6.2.2.Maliyetlerin Mamullere Yüklenmesi

FTM'nin bu aşamasında faaliyet merkezleri için uygun maliyet sürücüleri belirlendikten sonra, her ürün grubunun bu maliyet sürücülerini kullanma miktarına göre faaliyetlerde toplanmış maliyetler ürün gruplarına aktarılır¹⁹⁸.

Bu aşamanın amacı, faaliyet maliyetlerinin seçilen maliyet sürücülerine göre maliyet objelerine yüklenmesidir. Bu aşamada aşağıdaki bilgilerin olması gerekir¹⁹⁹:

1. Seçilen maliyet sürücülerinin maliyetleme dönemine ait toplam miktarı
2. Toplam tutarın mamullere dağılımı

FTM'nin bu maliyetlerin mamullere yüklenmesini bir örnek üzerinde de açıklayabiliriz. Bir X işletmesinde A ve B ürünleri için satın alma ve test faaliyetleri olmak üzere iki faaliyet yapılmaktadır. Bu faaliyetler için seçilen maliyet sürücüleri ise sırasıyla satın alma işlem sayısı ve test sayısıdır. Maliyet sürücülerinin birim maliyetleri ve A ve B ürünleri için satın alma işlemi ve test sayıları Çizelge 2.2.' de verilmiştir. Çizelge 2.2.' de de görüldüğü üzere; ürünlere yüklenecek maliyetler,

¹⁹⁷ ERDOĞAN, A.g.e., s.74.

¹⁹⁸ DUMANOĞLU, A.g.e., s.110.

¹⁹⁹ EKER, A.g.e., s.246.

maliyet sürücünün birim maliyeti ile maliyet sürücüsünün tekrarlanma sayısının çarpımı ile elde edilmektedir. Bu sayede faaliyetler yolu ile kullanılan kaynaklar bu faaliyetleri kullanan ürünlere doğrudan yüklenmiş olacaktır²⁰⁰.

Çizelge 2.2. Maliyetlerin Ürünlere Yüklenmesi

Ürün Grupları	Maliyet Sürücüsü	Birim Maliyet (TL)	Faaliyet Kullanımı	Toplam Maliyet (TL)
A	Satınalma işlem sayısı	150.000.000	15	2.250.000.000
B	Satınalma işlem sayısı	150.000.000	10	1.500.000.000
A	Test sayısı	40.000.000	25	1.000.000.000
B	Test sayısı	40.000.000	20	800.000.000

Kaynak: ÖKER, A.g.e., s.52

2.7. Geleneksel Maliyetleme ve FTM Sistemlerinin Karşılaştırılması

Geleneksel yaklaşım modellerine göre, hizmetler ve ürünler tüketmekteyken modern FTM yaklaşımına göre ise, hizmetler ve ürünler faaliyetleri tüketmekte, faaliyetler ise kaynakları tüketmektedir²⁰¹.

Geleneksel yaklaşım modellerinde kullanılan maliyet havuzları, fabrikanın tümü ya da birbirine benzemeyen birkaç hizmet ve üretim kısımlarıdır. FTM yaklaşımına göre ise bunlar, homojen faaliyetlerdir. Ayrıca tür ve sayıları ihtiyaca göre işletme personeli tarafından da belirlenebilir²⁰².

Geleneksel maliyet yaklaşımı endirekt giderleri, üretilen hizmet ve ürün miktarı doğrultusunda belirlenen ölçütler aracılığıyla ürün ve hizmetlere dağıtır. Bu yaklaşım ürün ve hizmet arasında “çapraz sübvansiyona” izin vermektedir. FTM ise

²⁰⁰ ÖKER, A.g.e., s.51.52.

²⁰¹ ILDIR, A.g.e., s.60.

²⁰² GÜRSOY, A.g.e., s.238.

bu duruma izin vermemektedir tam tersine bu durumun oluşturacağı olumsuzlukları ortadan kaldıracaktır²⁰³.

Geleneksel yaklaşım modellerinde maliyetler ü rünlere aktarılırken dağıtım anahtarı olarak işletmenin üretim hacmi kullanılır. FTM yaklaşımına göre ise maliyet dağıtım anahtarlarının her biri ilgili maliyet havuzları için kullanılır²⁰⁴.

Geleneksel yaklaşım modelleri ile FTM yaklaşımı arasındaki farklardan bir diğer ise, ü rü n maliyet ve satış standartları ile gerçekleşen maliyetler ve satışlar arasındaki farkların ayrıntılı olarak raporlanması üzerinedir. Buna sapma raporlama da denmektedir. Geleneksel yaklaşım modellerinde GÜG sapmalarını toplu terimler ile raporlar ve sapmayı hesaplamak için birim düzeyinde ölçüler kullanır. FTM ise, sağlanan kaynakları, harcanan kaynaklar ile ya da kullanılmayan kapasite ile karşılaştırarak farklı bir yaklaşım sergiler²⁰⁵.

Geleneksel yaklaşım modelleri, işletme yöneticileri tarafından FTM yaklaşımına göre anlaşılması ve algılanması daha kolay yöntemlerdir²⁰⁶.

Geleneksel yaklaşım modelleri finansal raporlama üzerine odaklandığı için çok sınırlı sayıda finansal olmayan bilgi sağlamaktadır. Buna karşılık FTM yaklaşımı; faaliyetleri, performans ölçülerini ve maliyet faktörlerini kullanarak yöneticilerin gereksinim duydukları finansal olmayan bilgiyi sağlar ve bu sayede geleneksel yaklaşım modellerinin bu eksikliğini gidermiş olur²⁰⁷.

2.8.FTM Yaklaşımına Yapılan Eleştiriler

Geleneksel yaklaşım modellerine alternatif olarak sunulan FTM modelinde de diğer bütü n yöntemlerde olduğu gibi bir takım yetersizlikler de mevcuttur²⁰⁸.

FTM modeline yöneltilen en çok eleştiriler, sistemin uygulanması ve kullanılmasında karşılaşılan zorluklardır. Aynı şekilde farklı bir yapıya sahip ve

²⁰³ ILDIR, A.g.e., s.60-61.

²⁰⁴ KARCIOğLU, A.g.e., s.155.

²⁰⁵ ERDOğAN, Lojistik..., A.g.e., s.74.

²⁰⁶ ILDIR, A.g.e., s.61.

²⁰⁷ ERDOğAN, Lojistik..., A.g.e., s.77.

²⁰⁸ GÖKÇEN, A.g.e., s.66.

farklı verileri kullanan yeni bir maliyet modelinin tasarlanması, uygulanması ve kullanılması ayrı ayrı maliyetler anlamına gelmektedir²⁰⁹.

Çok faklı bir bakış açısıyla yapılan bir diğer eleştiri yöneticiler ile ilgilidir. Bazı yöneticiler performans ile ilgili problemlerin açığa çıkmasından endişe etmelerinden dolayı maliyetlerin tam olarak bilinmesini istememektedirler²¹⁰.

Bunlara ilaveten FTM sisteminden beklenen yararlar net olarak ortaya konulamaz ise, çalışanların motivasyonu güçleşebilir²¹¹.

Başka bir eleştiri boyutu ise FTM modelinin yeni bir düşünce olmadığı üzerinedir. Nitekim 1960'lı yıllarda yazılan pazarlama ve dağıtım maliyetleri üzerine birçok makale yazılmıştır. FTM modeline ilişkin düşüncelerin aynılarının o gün de kullanıldığı, ama adına FTM sistemi denilmediği tespit edilmiştir²¹².

Çok az sayıda olmalarına rağmen bir takım eleştiriler ise zaten mevcut maliyet sistemleri ile elde edilen sonuçların yeterli ve doğru olduğu konusundadır²¹³.

FTM modeline ilişkin bir diğer eleştiri müşteriler ile bağının olmaması üzerinedir. Müşteri özellikli mamuller için FTM yönteminin yüksek maliyet ortaya çıkarması, müşterilerini özellikli mamullerden standart mamullere çevirmektedir. Bunun sonucunda müşterilerin kabul edeceği miktardan daha fazla satın almaya zorlamakta ve böylece müşteri tatmin felsefesi ile çelişki oluşturmaktadır²¹⁴.

Nihayetinde kompleks bir yapıya sahip olan FTM sisteminin uygulanması için mevcut muhasebe sistemlerinin yetersiz olması da bu sisteme yapılan bir başka eleştiri olarak eklenebilir²¹⁵

²⁰⁹ PEKDEMİR, A.g.e., s.54.

²¹⁰ ILDIR, A.g.e., s.62.

²¹¹ GÖKÇEN, A.g.e., s.66.

²¹² ARZOVA, A.g.e., s.81.

²¹³ PEKDEMİR, A.g.e., s.54.

²¹⁴ ARZOVA, A.g.e., s.82.

²¹⁵ ILDIR, A.g.e., s.62.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FTM’NİN 5 YILDIZLI BİR OTEL İŞLETMESİNDE UYGULANMASI

3.1.Örnek A İşletmesi Hakkında Genel Bilgiler

Uygulama yapılan işletme, Antalya ilinin Alanya ilçesinde Okucalar mevkiinde deniz kenarında yer alan beş yıldızlı bir otel işletmesidir. Otel bir aile şirketi olup 333 odadan oluşmaktadır. Tam pansiyon esasına göre faaliyet gösteren otel’de, belirli zaman aralığında ve belirli yiyecek-içecek haricinde tüm yiyecek-içecekler ücretsizdir. Uygulama yapılan işletme RESORT ve SPA konseptiyle hizmet vermektedir. Otel bünyesinde 5 bar, 1 restourant, 1 adet SPA bölümü, aqua park, 2 büyük havuz geniş, bir plaj ve bir iç kısımda bir de plajda olmak üzere 2 adet disko bulundurmaktadır. Ayrıca otel tesisleri bünyesinde ücretsiz olarak; hamam, sauna, fitness center, disko, spor faaliyetleri için alanlar (futbol, basketbol, plaj voleybolu, dart, masa tenisi, mini futbol), çocuk parkları bulunmaktadır. Ücretli hizmetler olarak ise; masaj, wellness&spa, kuaför ve güzellik salonları, tenis kortları, su sporları ve dalış okulu, atari ve internet salonu, doktor odası ve çamaşırhane bulunmaktadır. Ayrıca ücretli olarak rent a car hizmeti de verilmektedir. Örnek Beş Yıldızlı A Otelinde yıllık ortalama 100.000-150.000 arasında geceleme yapılırken, işletmenin yıllık cirosu ortalama 7-8 milyon lira arasında değişmektedir.

Örnek Beş Yıldızlı A Otel’i yılın sadece 7-8 ayı müşterilerine konaklama hizmeti vermektedir. Diğer aylarda mevsimsel nedenlerden dolayı otel kapalı olup müşteri almamaktadır. Otel yetkilileri çalışma sezonlarını düşük ve dolu sezon olmak üzere ikiye ayırmaktadırlar. Düşük sezon olarak; nisan, mayıs, eylül, ekim ve bazen de kasım ayları gösteren yetkililer, yüksek sezonda ise; haziran, temmuz ve ağustos aylarını göstermektedirler. Otel müşterilerini genel olarak Rusya, Almanya, İngiltere ve çoğunlukla Balkan ülkelerinden gelen tatileciler oluşturmaktadır. Otel’de fiyatlar sezonluk olarak değişmektedir. Ayıca 0-6 yaş arası çocuklar ücretsiz, 7-12 yaş arası ise yüzde 50 indirimli olarak fiyatlanmaktadır. İşletme genel olarak 280-300 acente ile işbirliği yapmaktadır. Bunlardan 100 tanesi sözleşmeli diğerleri ise genel fiyata tabi olmaktadır.

Otel işletmesince belirlenen müşteri tipleri ise aşağıdaki şekildedir:

- 1.Acenta aracılığı ile gelen müşteriler
- 2.Kapı müşterileri (walk in)
- 3.Günü birlik gelen müşteriler

Örnek Beş Yıldızlı A Otel'i genel olarak gelen müşterilerine daha öncede belirtildiği gibi tam pansiyon dâhiline uygun bir biçimde hizmet vermektedir. Bu yüzden işletmenin maliyet kalemlerinin büyük bir kısmını yiyecek ve içecek giderleri oluşturmaktadır. Yine bu hizmetlerin verilebilmesi için ilgili departmanlarda istihdam edilen personele verilen ücretler, işletmenin maliyet kalemlerinde önemli bir yere sahiptir. Örnek işletme gibi bu tür turizm işletmelerinde animasyon hizmetleri müşteri tatmini için önemli bir yer arz etmektedir. Ayrıca bu hizmetlerin verilmesi için istihdam edilen personel genellikle yurt dışından gelen uzman kişilerden oluşmaktadır. Bu yüzden animasyon bölümünde istihdam edilen personelin maaş ve giderleri örnek işletme için önemli bir maliyet unsuru oluşturmaktadır. Bunlar ilgili ayrıntılı bilgiler aşağıda verilmiştir. Tüm bunlar dikkate alındığında yılın belirli dönemlerinde faaliyet gösteren örnek işletmemiz için maliyet yönetimi önemli bir yere sahiptir. Daha önce de söylenildiği gibi yiyecek-içecek maliyetleri diğer maliyet kalemlerine nazaran işletmenin maliyet unsurları içerisinde daha fazla bir yoğunluğa sahiptir. Bu yüzden işletme, bu kalemler ile ilgili birim maliyet hesaplayarak geçmiş dönemler ile kıyas etmekte ve bu şekilde bir performans denetimi sağlamaktadır. Bunun haricinde örnek işletmede herhangi bir maliyet hesaplamasına gidilmemektedir.

Örnek Beş Yıldızlı A Oteli ile ilgili diğer bilgiler; genel, ortalama ve 2009 Temmuz ayına göre aşağıdaki şekilde verilmiştir;

Çizelge 3.1. Örnek Beş Yıldızlı A Otelindeki Oda Tipleri ve Özellikleri

Oda tipi	Top. Oda Sayı	Top. Alan	Banyo	Jakuzi	WC	Deniz ve Havuz manzaralı	Bahçe Manzaralı	Deniz manzaralı	T V
Standart	307	30 m ²	1	-	1	158	10	139	1
Aile	17	39 m ²	1	-	1	12	5	-	2
Suit	6	51 m ²	1	-	1	-	-	6	2
Balayı Suit	3	52 m ²	1	3	1	3	-	-	2
TOPLAM	333	172 M²	4	3	4	173	15	145	9

Çizelge3.1.'de görüldüğü gibi Örnek Beş Yıldızlı A Otelinde 4 tip oda bulunmaktadır. En fazla sayıda Standart tip oda'ya sahip olan örnek işletmede ayrıca Aile, Suit ve Balayı Suit olarak adlandırılan oda tipleri de mevcuttur.

Çizelge 3.2. Örnek Beş Yıldızlı A Otelindeki Bölümlere Göre İdari Personel Sayısı

Bölümler	İdari Personel Sayısı
Genel Müdürlük	2
Muhasebe	1
Önbüro	1
İnsan Kaynakları	1
Housekeeping	1
Servis	1
Mutfak	1
Bahçe	1
Teknik Servis	1
Güvenlik	1
Animasyon	1
TOPLAM	12

Genel olarak idari personel sayısı Çizelge3.1.'deki gibi verilmesine rağmen Örnek Beş Yıldızlı A Otel'inde bahçe, house keepinge bağlı olarak çalışmaktayken, güvenlik hizmetleri de insan kaynakları departmanı bünyesinde çalışmalarını yürütmektedir. Ayrıca buradaki idari personeller aynı zamanda bölümlerinin müdürü olarak da görev yapmaktadırlar.

Çizelge 3.3. Örnek Beş Yıldızlı A Otelı’ndeki Bölümlere Göre Ortalama Personel Sayısı

Bölümler	Personel Sayısı
Genel Müdürlük	-
Muhasebe	4
Önbüro	9
İnsan Kaynakları	7
Housekeeping	35
Servis	28
Mutfak	28
Bahçe	1
Teknik Servis	4
Güvenlik	10
Animasyon	11
TOPLAM	137

Çizelge 3.3.’de görüldüğü gibi örnek işletmede ortalama olarak bir sezonda (departman yöneticilerinin hariç) yaklaşık 137 personel istihdam edilmektedir. En fazla personel istihdam eden bölüm Housekeeping (kat hizmetleri) bölümüdür.

Çizelge 3.4. Örnek Beş Yıldızlı A Otelı’ndeki Bölümlere Göre Ortalama Yıkanan Aylık Çamaşır Sayıları

Bölümler	Çamaşır (kg)
Genel Müdürlük	-
Muhasebe	4
Önbüro	6
İnsan Kaynakları	5
Housekeeping	40
Servis	30
Mutfak	45
Bahçe	1
Teknik Servis	10
Güvenlik	6
Animasyon	15
TOPLAM	162

Çizelge 3.4.’de verilen yıkanan çamaşır miktarları, personelin kullandığı üniformaların aylık olarak ortalama tutarıdır.

Çizelge 3.5. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’indeki Bölümlere Göre Telefon Sayıları

Bölümler	Telefon Sayıları
Genel Müdürlük	1
Muhasebe	3
Önbüro	6
İnsan Kaynakları	2
Housekeeping	16
Servis	12
Mutfak	16
Bahçe	1
Teknik Servis	4
Güvenlik	3
Animasyon	3
TOPLAM	67

Çizelge3.5.’de verilen telefon miktarları, bölümlerin kendi çalışmaları için kullandıkları telefon sayılarıdır. Bunların haricinde odalarda toplam 357 telefon bulunurken genel mekanlarda da toplam 14 adet telefon kullanılmaktadır.

Çizelge 3.6. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’indeki Bölümlere Göre Ücret Tutarları

Bölümler	Ücret Tutarları
Genel Müdürlük	7.649 TL
Muhasebe	8.649 TL
Önbüro	10.649 TL
İnsan Kaynakları	9.499 TL
Housekeeping	14.799 TL
Servis	30.449 TL
Mutfak	38.149 TL
Bahçe	4.949 TL
Teknik Servis	9.149 TL
Güvenlik	10.749 TL
Animasyon	14.449 TL
TOPLAM	159.139 TL

Çizelge 3.6.’da görüldüğü gibi örnek işletmede ortalama olarak bir ayda yaklaşık 159.139 TL personel maaşı ödenmektedir. En fazla personel maaşı ödenen bölüm Mutfak bölümüdür.

Genel olarak Örnek Beş Yıldızlı A Otel hakkında bilgiler yukarıda verilen şekildedir. Ancak Örnek Beş Yıldızlı A Otel’ini bölüm bölüm olarak incelemek istersek şu şekilde olacaktır.

- Genel Müdürlük
- Muhasebe
- Önbüro
- İnsan Kaynakları
- Housekeeping
- Servis
- Mutfak
- Animasyon

1. Genel Müdürlük

Genel olarak tüm bölümlerin faaliyetlerinin denetim ve kontrolünü sağlamakla görevlidir. Örnek Beş Yıldızlı A Otelinde genel müdür olarak 2 kişi görev almaktadır. Bunların görev dağılımları farklıdır.

2. Muhasebe

Örnek Beş Yıldızlı A Otel’ndeki muhasebe departmanı; Kredi kontrolü, Depo, Maliyet Kontrolü ve Genel Muhasebe bölümlerinden oluşmaktadır. Genel olarak işletmedeki tüm girdi - çıktılarının denetim ve kontrolünden sorumlu olan muhasebe departmanındaki faaliyetler aşağıda verilmiştir. Çizelge 3.7.’de görüldüğü gibi Kredi kontrolü, Depo ve Maliyet Kontrolü bölümlerinin faaliyetleri bu şekildedir. Bu faaliyetlerin bir kısmı günlük rutin yapılan faaliyetler olurken bazı faaliyetler yalnız ay sonlarında yapılmaktadır. Bunun haricinde Genel Muhasebe departmanında çalışan ve aynı zamanda muhasebe müdürü olan personel hem departman çalışanlarının hem de genel işletme bünyesinde bir denetim ve kontrol sağlamaktadır. Ayrıca muhasebe müdürü, işletme performansı ile ilgili bilgileri de üst yönetime sunmakla görevlidir.

Çizelge 3.7. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde Muhasebe Bölümünde Çalışan Bir Personelin Yaptıkları Faaliyetler

Kredi kontrolü	Depo	Maliyet Kontrolü
– Önbürodan gelen gelir raporları incelenir. – Adisyonlar incelenir. – Oda satışları incelenir. – Nakit ya da krediye kalkan gelirleri incelenir. – Oda için belirlenen kişi başı fiyatların doğruluğu incelenir. – Gerekli olanlar düzeltilir. – Gelir ile ilgili faturaların muhasebe kaydı yapılır. – Oda doluluk kontrolü yapılır – Resmi müşteri listesi takibati yapılır. – Kesilen yazarkasa fişlerinin kontrolü yapılır. – Ekstra satışların takibati yapılır.	– Departmanlardan talep formu alınır. – İstenilen malzemelerin fiyatları birçok firma da karşılaştırmaya tutulur ve en uygun firma belirlenir. – Yazılı olarak sipariş verilir. – Firmadan yazılı olarak imzalı kaşe vurdurularak teyit alınır. – Uygun zamanda sevkiyat istenir. – Mal geldiğinde sipariş verilen ile kontrolü yapılır. – Depoya malzeme teslim alınır. – İlgili departmanlara haber verilir. – Depo minimum stok seviyeleri kontrol edilir. – Alınan yiyecek ürünlerine alış tarihi ve son kullanma tarihlerinin etiketleri vurulur.	– Gider faturalarının kaydı yapılır. – Faturaların doğruluğu teyit edilir. – Mal alış faturalarının stok kaydı yapılır. – Departmanların depodan çektikleri malzemelerin transfer kayıtları yapılır. – Ay sonlarında sayım yapılır. – Alınan malların ortalama fiyatları üzerinden maliyet hesaplanır. – Raporları muhasebe müdürüne sunulur. – Raporlar onaylandıktan sonra yönetime sunulur. – Diğer gider faturaları işlenir. – Giderler ile bütçe arasında ki oranlar kıyaslanır.

Çizelge 3.8. 2009 Yılına Ait Sezon Türlerine Göre Muhasebe Bölümünde Çalışan Personel Sayısı

Sezon Tipi	Sayı
1 Düşük	3
2 Yüksek	5

Çizelge3.8.'de görüldüğü gibi; Örnek Beş Yıldızlı A Otelı muhasebe departmanında düşük sezonda (nisan, mayıs, eylül, ekim ve kasım ayları) ortalama 3 personel istihdam edilmektedir. Yüksek sezonda (haziran, temmuz ve ağustos ayları) ise ortalama 5 personel istihdam edilmektedir.

Çizelge 3.9. Örnek Beş Yıldızlı A Otel'inde Genel Olarak Muhasebe Bölümüne Ait Ortalama Aylık Giderler

Gider	Tutar
Kırtasiye	250 TL
Elektrik	150 TL
Ücret	8.649 TL
Personel Yiyecek-İçecek	340 TL
TOPLAM	9.389 TL

Çizelge3.9.'da görüldüğü gibi; Örnek Beş Yıldızlı A Otelı muhasebe departmanında genel olarak kırtasiye, elektrik, ücret ve yiyecek-içecek giderleri yapılmaktadır. Ortalama olarak verilen bu giderlerin büyük bir çoğunluğunu personel maaşı oluşturmaktadır.

3. Ön büro

Çizelge 3.10. 2009 Yılına Ait Sezon Türlerine Göre Ön Büro Bölümünde Çalışan Personel Sayısı

Sezon tipi	Sayı
1 Düşük	Rezervasyon: 1 Belboy:2 Resepsiyon:3 Santral :1
2 Yüksek	Rezervasyon: 1 Belboy:3 Resepsiyon:5 Santral :1

Çizelge 3.10.'da görüldüğü gibi; Örnek Beş Yıldızlı A Otelı ön büro departmanında 4 kısımda personel istihdam etmektedir. Daha önceden bireysel ya da acente aracılığı ile rezervasyon yapmak isteyen müşteriler ile ilgilenen rezervasyon bölümünde sezon boyu bir kişi istihdam edilmektedir. Yine müşteri giriş-çıkış işlemleri ile ilgilenen resepsiyon bölümünde düşük sezonda 3 yüksek sezonda 5 kişi istihdam edilmektedir. Yine Çizelgede görüldüğü gibi; Örnek Beş Yıldızlı A Otelı ön büro departmanında belboy ve santralist olarak sezon boyu 3-4 personel istihdam edilmektedir.

Çizelge 3.11. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde Genel Olarak Ön Büro Bölümüne Ait Ortalama Aylık Giderler

Gider	Tutar
Kırtasiye	500 TL
Elektrik	200 TL
Ücret	10.649 TL
Personel Yiyecek-İçecek	600 TL
TOPLAM	700 TL

Çizelge3.11.’de görüldüğü gibi; Örnek Beş Yıldızlı A Otelı ön büro departmanında genel olarak kırtasiye, elektrik, maaş ve personel yiyecek-içecek giderleri yapılmaktadır. Ortalama olarak verilen bu giderlerin büyük bir çoğunluğunu personel maaşı oluşturmaktadır.

4.İnsan Kaynakları

Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde insan kaynakları bölümünde çalışan bir personelin yaptıkları faaliyetler genel olarak şu şekildedir:

- Personel işe alım ile ilgili prosedürler (sağlık raporu, sabıka, referans v.b),
- Personelin işe giriş işlemleri (SSK, Jandarma Kimlik Bildirimi, Bölge Çalışmaya Bildirim),
- Personelin günlük puantaj takibi,
- Ay sonunda bordroların hazırlanması ve ücretlerin tahakkuku,
- Ücretlerin banka hesabına aktarılması,
- Aylık prim ve hizmet bildirimlerinin yapılması,
- Personele verilmesi gereken eğitimleri takibi,

- Personel ile yönetim arasında dialoğu sağlamak,
- Personelin çıkış işlemlerini yapmak.

Çizelge 3.12. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde 2009 Yılına Ait Sezon Türlerine Göre İnsan Kaynakları Bölümünde Çalışan Personel Sayısı

Sezon Tipi	Sayı
1 Düşük	Lojmanacı : 1 Şoför: 1
2 Yüksek	Müdür Yrd. :1 Lojmanacı : 3 Şoför: 3 Puantör : 1

Çizelge 3.12.’de görüldüğü gibi; Örnek Beş Yıldızlı A Oteli insan kaynakları bölümünde düşük sezonda 2, yüksek sezonda 4 kısımda personel istihdam edilmektedir. Örnek işletme bünyesinde bulundurduğu personel lojmanların denetimi için görevlendirdiği lojmanacı sayısı düşük sezon 1 iken yüksek sezon bu sayı 3’e çıkmaktadır. Yüksek sezondaki personel çokluğu nedeni ile müdür yardımcısı ve puantör (işçinin işe başlama ve çıkış saatlerini, puantaj defterine işleyen personel) olarak ilave personel istihdam edilmektedir. Bunların haricinde servis şoförü olarak düşük sezonda 1, yüksek sezonda 3 personel istihdam edilmektedir.

Çizelge 3.13. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde Genel Olarak İnsan Kaynakları Bölümüne Ait Ortalama Aylık Giderler

Gider	Tutar
Kırtasiye	150 TL
Eğitim seminerleri ve performans değerleme anketleri	5.000 TL
Elektrik	150 TL
Ücret	9.499 TL
Personel Yiyecek-İçecek	470 TL
TOPLAM	700 TL

Çizelge3.13.’de görüldüğü gibi; Örnek Beş Yıldızlı A Oteli insan kaynakları departmanında genel olarak kırtasiye, eğitim seminerleri ve performans değerleme anketleri, elektrik, maaş ve personel yiyecek-içecek giderleri yapılmaktadır. Ortalama olarak verilen bu giderlerin büyük bir çoğunluğunu personel maaşı

oluşturmaktadır. Onu eğitim seminerleri ve performans değerlendirme anketleri giderleri takip etmektedir.

5.Housekeeping

İşletmede oda ve kat temizliğinden sorumlu departman olan housekeeping örnek işletme için çok önemli bir yere sahiptir. Genel olarak Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde housekeeping bölümünde çalışan bir personelin günlük faaliyetleri aşağıdaki şekilde sayılabilir:

- Maid (kat görevlisi) üniforma hazırlığını tamamlar,
- Bölüm anahtarlarını teslim alır,
- Tüm çalışanlar departman müdürü önderliğinde miting (toplantı) yapar,
- Görev dağılımı yapılır,
- Genel olarak temizlik yapılır,
- Kat görevlileri ilk olarak kat arabalarını hazırlar(Temiz çarşaf, havlu, yatak örtüsü ve bukletler konulur),

Check out yapan müşteriler için;

- Çarşaf, havlu, yatak örtüsü değiştirilir,
- Banyo yıkanır,
- Camlar silinir,
- Detaylı toz alınır,
- Süpürülür,
- Bukletler yenilenir.

Misafirler için;

- 2 günde bir çarşaf değişikliği yapılır
- Her gün kısmen lavabo temizlenir,
- Banyo yıkanır,
- Süpürülür.

Çizelge 3.14. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde 2009 Yılına Ait Sezon Türlerine Göre Housekeeping Bölümünde Çalışan Personel Sayısı

Sezon Tipi	Sayı
1 Düşük	Meydan şefi:1 Çamaşır şefi:1 Kat şefi:1 Meydancı:6 Maid: 4 Çamaşırhane:4 Mini Bar: 1
2 Yüksek	Meydan şefi:1 Çamaşır şefi:1 Kat şefi:2 Meydancı:12 Maid: 17 Çamaşırhane:7 Mini Bar: 1

Çizelge 3.14.’de görüldüğü gibi; Örnek Beş Yıldızlı A Oteli housekeeping departmanında 7 kısımda personel istihdam edilmektedir. Oda ve bahçe haricindeki genel kullanım alanlarının temizliğinden sorumlu meydan şefi görevinde, tüm sezon 1 personel istihdam edilmektedir. Çamaşırhaneden sorumlu şef olarak örnek işletme yine 1 personel istihdam etmektedir. İşletmenin oda ve kat temizliğinden sorumlu olarak çalışan kat şefi görevinde düşük sezonda 1, yüksek sezonda 2 personel istihdam edilmektedir. Müşterinin kullanımı için odalara ücretsiz konulan buklet ürünlerinin (her türlü yiyecek-içecek, bakım ürünleri v.b.) takibinden sorumlu personel olarak mini bar sorumlusu istihdam edilmektedir. Bunun haricinde meydan temizliğinden sorumlu olarak düşük sezon 6, yüksek sezon 12 personel istihdam edilmektedir. Yine oda temizlikçisi ve çamaşırhane personeli olarak işletme, düşük ve yüksek sezonda personel istihdam etmektedir.

Çizelge 3.15. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde Genel Olarak Housekeeping Bölümüne Ait Ortalama Aylık Giderler

Gider	Tutar
Kimyasal temizlik malzemeleri	8.000 TL
Temizlik aletleri	1.000 TL
Mefruşat	850 TL
Buket ürünleri	1.000 TL
Üniforma	500 TL
Elektronik cihazlar	250 TL
Su	10.000 TL
Elektrik	2.000 TL
Ücret	14.799 TL
Personel Yiyecek-İçecek	2.345 TL
İçecek	1.500 TL
TOPLAM	42.244 TL

Çizelge3.15.’de görüldüğü gibi; Örnek Beş Yıldızlı A Oteli housekeeping departmanında genel olarak; kimyasal temizlik malzemeleri, temizlik aletleri, mefruşat (çarşaf v.b.), buket ürünleri, üniforma, elektronik cihazlar, su, elektrik, maaş, personel yiyecek-içecek giderleri ayrıca mini bara konulan ücretsiz içecekler gider kalemleri olarak gözükmektedir. Ortalama olarak verilen bu giderlerin büyük bir çoğunluğunu personel maaşı oluşturmaktadır.

6.Servis

Örnek A Otel’inde servis bölümünde çalışan bir personelin günlük faaliyetleri aşağıdaki şekilde sayılabilir:

- Kılık kıyafet kontrolü yapılır,
- Kişisel bakım yapılır,
- Servis öncesi miting yapılır,
- Servis açılır,
- Büfe hazırlığı yapılır,
- Servant hazırlığı yapılır,
- İçecek standları hazırlanır,
- Salon genel olarak kontrol edilir,
- Işık ve müzik sistemi kurulur,
- Posta dağılımı yapılır (görev dağılımı)
- Bulaşık hane kontrolü,

- Servis yapılır,
- Kirli tabaklar ve takımlar toplanır,
- Kirli örtüler çamaşırhaneye götürülür,
- Kirli örtü ve kapakların yerine yenileri getirilir,
- Menajlar kontrol edilir (tuzluk,biberlik v.b),
- Bir sonraki servis hazırlıkları kontrol edilir,
- Işık ve müzik sistemler kapatılır,
- Kullanılan cihazların genel temizliği yapılır,
- Bulaşikhane temizlik ve düzeni kontrol edilir.

Çizelge 3.16. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde 2009 Yılına Ait Sezon Türlerine Göre Servis Bölümünde Çalışan Personel Sayısı

Sezon Tipi	Sayı
1 Düşük	18
2 Yüksek	35

Çizelge 3.16.’da görüldüğü gibi; Örnek Beş Yıldızlı A Oteli servis departmanında düşük sezonda 18, yüksek sezonda 35 personel istihdam edilmektedir.

Çizelge 3.17. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde Genel Olarak Servis Bölümüne Ait Ortalama Aylık Giderler

Gider	Tutar
Su	5.000 TL
İçecek	150.000 TL
Kimyasal temizlik malzemeleri	4.000 TL
Temizlik aletleri	7.000 TL
Bar malzemeleri	500 TL
Elektrik	10.000 TL
Ücret	30.449 TL
Personel Yiyecek-İçecek	1.876 TL
TOPLAM	208.825 TL

Çizelge3.17.’de görüldüğü gibi; Örnek Beş Yıldızlı A Oteli housekeeping departmanında genel olarak; kimyasal temizlik malzemeleri, temizlik aletleri, bar malzemeleri, su, elektrik, maaş, personel yiyecek-içecek giderleri ayrıca bar ve diğer mekânlarda müşterilere servis edilmek üzere kullanılan içecekler gider

kalemleri olarak gözükmektedir. Ortalama olarak verilen bu giderlerin büyük bir çoğunluğunu içecekler oluşturmaktadır.

7.Mutfak

Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde mutfak bölümünde çalışan bir personelin günlük faaliyetleri aşağıdaki şekilde sayılabilir:

- Haftada bir miting yapılıyor.
- Günlük müşteri sayısı kontrol edilir.
- Günün menüsü kontrol edilir.
- Açık büfe saatinde büfesiyle ilgilenir.
- Bir gün sonranın ön hazırlığını yapar(genel olarak bir öğün hazırlığı yaklaşık 3 saat sürer)

Çizelge 3.18. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde Genel Olarak Mutfak Bölümüne Ait Personel Şeması

Aşçı başı Su şefi Kısım şefi Asistan Domi Şef Komi	Pastane şefi Asistan Baklavacı Domi Şef Komi	Kahvaltı şefi Asistan	Soğuk meze Asistan Zeytin Yağlıcı Domi Şef Komi	Kasaphane Şefi Asistan	Sıcak Şef Asistan Domi Şef Komi
---	--	--------------------------	--	------------------------------	--

Çizelge 3.18.’de görüldüğü gibi; Örnek Beş Yıldızlı A Oteli mutfak departmanı; su ürünleri, pastane, kahvaltı, soğuk meze, kasaphane, sıcak yemek bölümü olmak üzere 6 kısımdan oluşmaktadır

Çizelge 3.19. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde 2009 Yılına Ait Sezon Türlerine Göre Mutfak Bölümünde Çalışan Personel Sayısı

Sezon Tipi	Sayı
1 Düşük	18
2 Yüksek	42

Çizelge 3.19.’da görüldüğü gibi; Örnek Beş Yıldızlı A Oteli mutfak departmanında düşük sezon 18, yüksek sezon 42 personel istihdam edilmektedir.

Çizelge 3.20. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde Genel Olarak Mutfak Bölümüne Ait Ortalama Aylık Giderler

Gider	Tutar
Yiyecek	200.000 TL
İçecek	250 TL
İtariat	2.000 TL
Su	10.000 TL
Elektrik	15.000 TL
Mutfak Ekipmanları	2.500 TL
Kırtasiye	50 TL
Bütan gaz	17.750 TL
Temizlik	1.000 TL
Üniforma	780 TL
Ücret	38.149 TL
Personel Yiyecek-İçecek	1.876 TL
TOPLAM	289.355 TL

Çizelge3.20.’de görüldüğü gibi; Örnek Beş Yıldızlı A Oteli mutfak departmanında genel olarak; İtariat (kep, eldiven v.b.), temizlik, kırtasiye, mutfak ekipmanları, su, elektrik, içecek, bütan gaz, üniforma, maaş, personel yiyecek-içecek giderleri ayrıca restaurant ve diğer mekânlarda müşterilere servis edilmek üzere kullanılan yiyecekler gider kalemleri olarak gözükmektedir. Ortalama olarak verilen bu giderlerin büyük bir çoğunluğunu yiyecek harcamaları oluşturmaktadır.

8.Animasyon

Çizelge 3.21. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde 2009 Yılına Ait Sezon Türlerine Göre Animasyon Bölümünde Çalışan Personel Sayısı

Sezon Tipi	Sayı
1 Düşük	4
2 Yüksek	13

Çizelge 3.21.’de görüldüğü gibi; Örnek Beş Yıldızlı A Oteli animasyon departmanında düşük sezon 4, yüksek sezon 13 personel istihdam edilmektedir. Çizelgeden de anlaşılacağı gibi yüksek sezon ile düşük sezon arasında dört katlık bir fark vardır.

Çizelge 3.22. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde Genel Olarak Animasyon Bölümüne Ait Ortalama Aylık Giderler

Gider	Tutar
Animasyon malzemeleri	750.500 TL
Kırtasiye	600 TL
Elektrik	2.000 TL
Ücret	14.449 TL
Personel Yiyecek-İçecek	737 TL
TOPLAM	768.286 TL

Çizelge3.22.’de görüldüğü gibi; Örnek Beş Yıldızlı A Oteli mutfak departmanında genel olarak; animasyon malzemeleri, kırtasiye, elektrik, maaş, personel yiyecek-içecek giderleri gider kalemleri olarak gözükmektedir. Ortalama olarak verilen bu giderlerin büyük bir çoğunluğunu yiyecek harcamaları oluşturmaktadır.

Çizelge 3.23. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde Genel Olarak Animasyon Bölümüne Animasyon Hizmetleri

Animasyon Hizmetleri	Saat
Radio	10:00
Morning Gym	10:30
Beach Volley	10:30
Baccia	10:30
Junior Dart	10:30
Dart	11:00
Airgun	11:00
Junior Boccia	11:15
Water Polo	11:30
Water Gym	11:30
Akuna Mutato	11:30
Pool Game	12:00
Radio	14:30
Water Polo	15:00
Dart	15:00
Airgun	15:00
Junior Basketball	15:15
Dance Course	15:30
Junior Dart	16:00
Shuffleboard	16:00
Beach Volley	16:00
Yarışmalar ya da Piyesler	20:00

Çizelge3.23.'de görüldüğü gibi Örnek Beş Yıldızlı A Otelinde; günlük toplam 22 adet animasyon hizmeti verilmekte, bu hizmetler için ayrı ayrı mekânlar tahsis edilmektedir.

Yukarıda verilen bilgilerin bir kısmı yetkililer tarafından kaydedilen geçen sezonlara ait bilgilerdir. İşletme çok fazla ayrıntıda istatistiki veri toplamamaktadır. Bunun nedeni üst yöneticilerin ayrıntılı bilgi sistemlerini maliyetli ve gereksiz görmesidir. Bu yüzden çalışmada kullanılan bazı veriler yetkililer ile görüşülerek ortalama bir değer üzerinden hesaplanmıştır.

Örnek Beş Yıldızlı A Otelinde belirlenen müşteri tiplerini yukarıda bahsettiğimiz gibi aşağıdaki şekildedir:

- 1.Acenta aracılığı ile gelen müşteriler
- 2.Kapı müşterileri (walk in)
- 3.Günü birlik gelen müşteriler

Genel olarak 2009 yılı ve 2009 Temmuz ayına ait müşteri, gelir ve gider miktarları aşağıdaki gibidir;

Çizelge 3.24. Örnek Beş Yıldızlı A Otel'inde 2009 Temmuz Ayına Ait Müşteri Tiplerine Göre Sayılar

Müşteri Tipi	Sayı
1. Acente aracılığı ile gelen müşteriler	23.114
Çocuk	3.598
Yetişkin	19.516
2. WALK IN	156
Çocuk	21
Yetişkin	135
3. Günü birlik gelen müşteriler	0
TOPLAM	23.270

Çizelge3.24.'de görüldüğü gibi Örnek Beş Yıldızlı A Oteline 3 tip müşteri geceleme yapmaktadır. Uygulama yapılan 2009 Temmuz ayında en çok acenta aracılığıyla gelen müşteriler geceleme yapmıştır. İlgili ay günü birlik (10:00- 23:00 arası) müşteri geceleme yapmamıştır. Yine Çizelge3.24.'e göre geceleme yapan müşterilerin çoğunluğunu yetişkin müşteriler oluşturmaktadır.

Çizelge 3.25. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde 2009 Yılına Ait Toplam Müşteri Tiplerine Göre Sayılar

Müşteri Tipi	Sayı
1. Acente aracılığı ile gelen müşteriler	108.774
Çocuk	14.077
Yetişkin	94.697
2. WALK IN	784
Çocuk	40
Yetişkin	744
3. Günü birlik gelen müşteriler	0
TOPLAM	109.558

Çizelge3.25.’de görüldüğü gibi Örnek Beş Yıldızlı A Oteli’nde uygulama yapılan 2009 yılında en çok acente aracılığıyla gelen müşteriler geceleme yapmıştır. İlgili yıl günü birlik müşteri geceleme yapmamıştır. Yine Çizelge3.25.’e göre geceleme yapan müşterilerin çoğunluğunu yetişkin müşteriler oluşturmaktadır.

Çizelge 3.26. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde 2009 Yılına Ait Toplam Sezon Türlerine Göre Sayılar

Sezon Tipi	Sayı
1. Düşük	49.569
Çocuk	4.788
Yetişkin	44.781
2. Yüksek	59.989
Çocuk	9.329
Yetişkin	50.660
TOPLAM	109.558

Çizelge3.26.’da görüldüğü gibi Örnek Beş Yıldızlı A Oteli’nde uygulama yapılan 2009 yılında en fazla geceleme yüksek sezonda yapılmıştır. Ancak ilgili yıl, düşük sezon ile yüksek sezon arasındaki fark fazla olmamıştır.

Çizelge 3.27. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde 2009 Temmuz Ayına Ait Toplam Gelirler

GELİR TÜRLERİ		TUTARLARI
Konaklama Gelirleri		1.638.922,50 TL
Restaurant Gelirleri		15.600,99 TL
Yiyecek Gelirleri	11.365,84 TL	
İçecek Gelirleri	4.235,15 TL	
Plaj Gelirleri		1.355,80 TL
Yiyecek Gelirleri	0,00 TL	
İçecek Gelirleri	61,05 TL	
Dondurma Gelirleri	1.294,75 TL	
HAVUZ GELİRLERİ		1.145,80 TL
Yiyecek Gelirleri	0,00 TL	
İçecek Gelirleri	42,08 TL	
Dondurma Gelirleri	1.103,72 TL	
SPOR FAALİYETLERİ GELİRLERİ		2.042,38 TL
Su Sporları ve Dalış Okulu Gelirleri	895,50 TL	
Atari Salonu Gelirleri	1.146,88 TL	
SOSYAL FAALİYET GELİRLERİ		3.408,09 TL
İnternet Cafe Gelirleri	621,13 TL	
Kuaför Hizmetleri Gelirleri	1.346,06 TL	
Wellness&SPA Gelirler	945,54 TL	
Masaj ve Kese Gelirleri	495,36 TL	
TELEFON GELİRLERİ		3.688,91 TL
RENT A CAR GELİRLERİ		2.720,08 TL
HAZİNE DESTEĞİ		4.505,57 TL
TOPLAM		1.673.390,12 TL

Çizelge3.27.’da görüldüğü gibi Örnek Beş Yıldızlı A Oteli’nde 2009 Temmuz ayına ait toplam gelirler bu şekilde oluşmuştur. İşletme yalnız konaklama ve hazine desteği gelirlerini kayıt tutarken diğer kalemleri kayıt altında tutmamaktadır. Diğer gelir kalemleri, işletme yetkilileri ile görüşülerek ortalama değer üzerinden hesaplanmıştır. Yine Çizelge 3.27.de görüldüğü gibi en fazla gelir konaklama gelirlerinden sağlanmaktadır. Ayrıca diğer bir gelir kalemi olarak, işletme meslek yüksek okulu mezunlarını istihdam ettiği için, ilgili personellere verilen maaşın %5 oranını hazine desteği olarak tekrar geri almaktadır.

Çizelge 3.28. Örnek Beş Yıldızlı A Otel’inde 2009 Temmuz Ayına Ait Toplam Giderler

GİDER TÜRLERİ	TUTARLARI
Satıştan İadeler	6.147,57 TL
Müşteri Yiyecek Giderleri	167.943,06 TL
Müşteri İçecek Giderleri	81.797,22 TL
Havuz Kimyasalları	2.312,75 TL
Doğal Gaz Giderleri	15.047,69 TL
Buket Malzeme Giderleri	2.076,43 TL
Yiyecek İçecek Yardımcı Malzeme Giderleri	3.513,19 TL
Animasyon Hizmet Giderleri	9.961,07 TL
Temizlik Malzeme Giderleri	16.168,72 TL
Personel Ücret Giderleri	159.141,31 TL
Elektrik Giderleri	75.512,55 TL
Su Giderleri	29.356,00 TL
Araç Yakıt Giderleri	2.570,55 TL
Reklam ve Tanıtım Giderleri	30.945,04 TL
Bakım Onarım Giderleri	10.624,08 TL
Haberleşme Giderleri	1.068,00 TL
Nakliye ve Hamaliye Giderleri	1.050,00 TL
Ptt ve Kargo Giderleri	365,86 TL
Kira Giderleri	649,77 TL
Havuz Bakım ve İlaçlama Giderleri	2.412,85 TL
Atık su Giderleri	9.563,40 TL
Müzik Yayın Giderleri	2.432,05 TL
Personel Yiyecek ve İçecek Giderleri	9.180,49 TL
Kırtasiye Giderleri	684,80 TL
Özel Güvenlik Giderleri	7.766,67 TL
Diğer Çeşitli Giderler	26.287,07 TL
Amortisman	93.333,33 TL
TOPLAM	767.911,52 TL

Çizelge3.28.’de görüldüğü gibi; Örnek Beş Yıldızlı A Oteli’nde 2009 Temmuz ayına ait toplam giderler bu şekilde oluşmuştur. Otel çok fazla ayrıntılı bilgiyi gereksiz ve masraflı bulduğundan dolayı en ayrıntılı gelir ve gider ayırımı bu şekilde yapmaktadır. Yine Çizelge3.28.’de görüldüğü gibi; işletmede sırasıyla en çok yiyecek-içecek, personel ücretleri ve amortisman giderleri yapılmaktadır. Çizelge3.28.’de görülen diğer çeşitli giderler; yukarıda verilen gider kalemlerin haricinde oluşan beklenmedik giderler ve o ay ödenilen vergi, resim ve harçlardan

oluşmaktadır. Otel yetkilileri maliyet hesaplarken yalnız bu gelir ve gider kalemlerini kullanmaktadır.

Örnek Beş Yıldızlı A Otel'inin 2009 Temmuz ayı maliyet, kâr-zarar ve geceleme başına maliyetini otel işletmesi aşağıdaki şekilde hesaplamaktadır;

Çizelge 3.29. Örnek Beş Yıldızlı A Otel'inde 2009 Temmuz Ayı Maliyet, Kâr-Zarar Analizi

TOPLAM		GECELEME BAŞINA
GELİRLER TOPLAMI	1.673.390,12 TL	71,91 TL
GİDERLER TOPLAMI	767.911,52 TL	33,00 TL
KAR	905.478,60 TL	38,91 TL

Çizelge 3.29.'da görüldüğü gibi; Örnek Beş Yıldızlı A Oteli'nde 2009 Temmuz ayına ait toplam gelir ve giderler bu şekilde oluşmuştur. İlgili ay toplam 23.270 geceleme yapıldığını daha önce belirtilmiştir. Basit bir hesaplama ile toplam gelirden, toplam gideri çıkartılarak ilgili aya ait kâr bulunmuştur. Toplamdaki gelir, gider ve kâr miktarları, toplam geceleme sayısına bölünerek; geceleme başına gelir, gider ve kâr bulunmaktadır. Örnek Beş Yıldızlı A Oteli'nin 2009 Temmuz ayında toplam 905.478,60 TL kârı olurken, geceleme başına kâr 38,91 TL olarak gerçekleşmiştir.

3.2. Örnek Beş Yıldızlı A Otel İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması

Mevcut yöntem ile basit bir kâr ve geceleme başına maliyet hesaplanmıştır. FTM yönteminin ilgili işletmede uygulamak için bu işletmedeki giderleri bölüm bölüm elde etmemiz gerekiyor. Ancak işletmenin maliyet hesaplarken çok basit bir yöntem uyguladığını yukarıda görmüştük. O yüzden işletmedeki bölüm bölüm giderler verilirken ilgililer ile konuşulmuş ve bazı kalemlerin tutarları tahmini olarak alınmıştır.

Örnek işletmede bu yöntem uygulanırken daha önce bahsettiğimiz gibi 5 aşamalı bir süreçten bahsedeceğiz.

3.2.1. Örnek Beş Yıldızlı A Otel İşletmesinde Kullanılacak Faaliyetlerin Belirlenmesi

Örnek Beş Yıldızlı A Oteli'nde yapılan faaliyetler genel olarak aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

- Müşterilerin işletmeye girişi ve karşılanması
- Müşterilerin resepsiyon işlemleri
- Depo çalışanlarının yeme içme stoklarını ihtiyaç yerlerine dağıtması
- İşletme çalışanlarının yeme içme için yaptıkları hazırlık
- Mutfak çalışanlarının gündelik verilen öğünleri hazırlaması
- İşletmede bar hizmeti veren kısımlarının çalışmaları
- İşletmede lobi hizmeti veren kısımların çalışmaları
- İşletmenini genel olarak temizlik faaliyetleri
- İşletmede plaj da hizmet veren kısımların çalışmaları
- Plajda şemsiye ve şezlong hazırlıkları
- İnsan kaynakları departmanının personel motivasyon ve kontrolüne yönelik çalışmaları
- İnsan kaynaklarının personel ücret bordoları için hazırlıkları
- Pazarlama satış departmanının reklam ve kampanya faaliyetleri
- Muhasebe departmanında aylık mali Çizelgelerin raporlanması
- Stevart şefinin personel kontrol çalışmaları
- Guest relation (müşteri ilişkilerinin) müşteri sorun ve isteklerini dinleme çalışmaları
- Animasyon için sahne hazırlıkları
- Animasyonda aktiviteler için senaryo ve oyuncu hazırlıkları
- Odalarda minibar, tv, telefon ve diğer hizmetlerin verilmesi
- İlgili bölüm yöneticilerinin personel denetim ve yönetimi

3.2.2. Örnek Beş Yıldızlı A Otel İşletmesinde Kullanılacak Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

Faaliyet sürücüleri belirlerken örnek işletme üzerinde ciddi bir araştırma yapılmış ancak genel olarak en fazla maliyete sahip departmanlar göz önüne alınmıştır. Genel olarak örnek oteldeki faaliyet sürücüleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

1. Resepsiyon ve Kat Hizmetleri
2. İdari hizmetler
3. Animasyon hizmetleri
4. İşletmede müşterilerin yeme-içme ihtiyaçlarına yönelik hizmetler

1. Resepsiyon, Kat ve Diğer Hizmetler

1. Müşterilerin işletmeye girişi ve karşılanması
2. Müşterilerin resepsiyon işlemleri
3. Guest relation müşteri sorun ve isteklerini dinleme çalışmaları
4. Müşteri odalarını temizlik ve bakımı
5. Odalarda minibar, tv, telefon ve diğer hizmetlerin verilmesi

2. İdari hizmetler

1. İnsan kaynakları departmanının personel motivasyon ve kontrolüne yönelik çalışmaları
2. İnsan kaynaklarının personel ücret bordoları için hazırlıkları
3. Pazarlama satış departmanının reklam ve kampanya faaliyetleri
4. Muhasebe departmanının da aylık mali Çizelgelerin raporlanması
5. İlgili bölüm yöneticilerinin personel denetim ve yönetimi

3. Animasyon hizmetleri

1. Gündüz animasyon etkinliklerinin hazırlanması
2. Gece animasyon etkinliklerinin hazırlanması

4. İşletmede müşterilerin yeme-içme ihtiyaçlarına yönelik hizmetler

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

3.2.3. Örnek Beş Yıldızlı A Otel İşletmesinde Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Atanması

FAALİYET MERKEZLERİ	GİDER GRUBU	MALİYETLER
Resepsiyon ve Kat Hizmetleri	Elektrik	6.796,13 TL
Resepsiyon ve Kat Hizmetleri	Su	11.742,40 TL
Resepsiyon ve Kat Hizmetleri	Kırtasiye	239,68 TL
Resepsiyon ve Kat Hizmetleri	Ücret	42.411,23 TL
Resepsiyon ve Kat Hizmetleri	Amortisman	65.333,33 TL
Resepsiyon ve Kat Hizmetleri	Temizlik giderleri	14.426,83 TL
Resepsiyon ve Kat Hizmetleri	Yakıt giderleri	17.618,24 TL
Resepsiyon ve Kat Hizmetleri	Atık su giderleri	9.563,4 TL
Resepsiyon ve Kat Hizmetleri	Diğer giderler	12.573,80 TL
İdari hizmetler	Elektrik	755,13 TL
İdari hizmetler	Kırtasiye	150,66 TL
İdari hizmetler	Ücret	35.432,74 TL
İdari hizmetler	Amortisman	9.333,33 TL
İdari hizmetler	Reklam ve tanıtım giderleri	30.945,04 TL
İdari hizmetler	Vergi, resim ve harçlar	15.789,70 TL
İdari hizmetler	Diğer giderler	12.707,71 TL
Animasyon hizmetleri	Elektrik	5.285,88 TL
Animasyon hizmetleri	Kırtasiye	273,92 TL
Animasyon hizmetleri	Ücret	15.495,87 TL
Animasyon hizmetleri	Amortisman	9.333,33 TL
Animasyon hizmetleri	Müzik yayın giderleri	2.432,05 TL
Animasyon hizmetleri	Diğer giderler	9.961,07 TL
İşletmede müşterilerin yeme-içme ihtiyaçlarına yönelik hizmetler	Elektrik	62.675,42 TL
İşletmede müşterilerin yeme-içme ihtiyaçlarına yönelik hizmetler	Su	17.613,60 TL
İşletmede müşterilerin yeme-içme ihtiyaçlarına yönelik hizmetler	Kırtasiye	20,54 TL
İşletmede müşterilerin yeme-içme ihtiyaçlarına yönelik hizmetler	Ücret	73.568,14 TL
İşletmede müşterilerin yeme-içme ihtiyaçlarına yönelik hizmetler	Amortisman	9.333,33 TL
İşletmede müşterilerin yeme-içme ihtiyaçlarına yönelik hizmetler	Temizlik giderleri	6.467,49 TL
İşletmede müşterilerin yeme-içme ihtiyaçlarına yönelik hizmetler	Yiyecek içecek giderleri	269.631,53 TL
TOPLAM		767.911,52 TL

Yukarıda da görüldüğü gibi maliyetler, oluştukları faaliyet merkezlerine bu şekilde atanmıştır. Daha önce de söylenildiği gibi elektrik, su, amortisman ve kırtasiye giderlerinin faaliyet merkezlerine aktarımı için ilgili kişiler ile görüşülüp, tahmini oranları dikkate alınarak toplam tutarı üzerinden aktarım yapılmıştır. Resepsiyon ve kat hizmetleri faaliyet merkezi için bu faaliyet merkezinde oluşan elektrik, su, kırtasiye, ücret, amortisman, temizlik giderleri, yakıt giderleri ve atık su giderleri aktarılmıştır. Resepsiyon ve kat hizmetleri faaliyet merkezine aktarılan diğer giderler ise; buklet malzemeleri ve bu faaliyet merkezlerinde oluşan olağandışı giderlerdir. İdari hizmetler faaliyet merkezi için, bu faaliyet merkezinde oluşan elektrik, kırtasiye, ücret, amortisman, reklam ve tanıtım giderleri ile vergi, resim ve harçlar giderleri aktarılmıştır. İdari hizmetler faaliyet merkezine aktarılan diğer giderler ise; işletmede yapılan çeşitli bakım-onarım harcamaları, haberleşme giderleri ile diğer olağandışı giderlerdir. Animasyon hizmetleri faaliyet merkezi için, bu faaliyet merkezinde oluşan elektrik, kırtasiye, ücret, amortisman ve müzik yayın giderleri aktarılmıştır. Animasyon hizmetleri faaliyet merkezine aktarılan diğer giderler ise; animasyon hizmetlerini sağlayan şirkete verilen komisyon ücreti ve diğer olağandışı giderlerdir. Son olarak işletmede müşterilerin yeme-içme ihtiyaçlarına yönelik hizmetler faaliyet merkezine aktarılan giderler ise; elektrik, su, kırtasiye, ücret, amortisman, temizlik giderleri ve yiyecek içecek giderleridir.

FTM yönteminin işlevi için önemli bir adım olan bu aşamadaki maliyetlerin faaliyet sürücülere atanmış tutarları aşağıdaki şekilde oluşmuştur:

FAALİYET MERKEZLERİ	TOPLAM MALİYETLER
Resepsiyon ve Kat Hizmetleri	180.705,04 TL
İdari hizmetler	105.114,31 TL
Animasyon hizmetleri	42.782,12 TL
İşletmede müşterilerin yeme-içme ihtiyaçlarına yönelik hizmetler	439.310,05 TL
TOPLAM	767.911,52 TL

3.2.4. Örnek Beş Yıldızlı A Otel İşletmesinde Kullanılacak Maliyet Sürücülerinin Belirlenmesi

Örnek Beş Yıldızlı A Otel işletmesinde kullanılacak maliyet sürücülerini belirlenirken aşağıdaki yöntemler uygulanmıştır²¹⁶.

a) Resepsiyon ve Kat Hizmetleri

Bu faaliyet grubundaki giderler genel olarak yukarıda da görüldüğü gibi elektrik, su, amortisman, ücret, kırtasiye ve diğer gider grupları olarak verilebilir. Bu faaliyet grubuna ait maliyet sürücülerini belirlenirken en kullanışlı sürücüler belirlenmiştir. Sonuçta bu faaliyet grubu direk olarak müşteri odaklı olup ona göre hizmet verdiğinden geceleme sayısı ve bu faaliyette yer alan temizlik giderleri için ise oda sayısı dikkate alınmıştır²¹⁷. İlk olarak temizlik faaliyetleri için baktığımızda Örnek Beş Yıldızlı A Otelinde toplam 333 oda bulunmaktadır. Uygulama yapılan ay temmuz yani yüksek sezonun olduğu bir dönem olduğu için o ay kat görevlisi (maid, oda temizlikçisi) olarak toplam 17 kişi çalışmaktadır. Bunların günlük faaliyetleri de $333 \times 17 = 5661$ adet/gün olup bu faaliyetler o ay için ise $5661 \times 30 = 169830$ adet/ay olarak hesaplanmaktadır. Çizelge 3.24.'de görüldüğü gibi, Örnek Beş Yıldızlı A Otel'i'ne uygulama yapılan ay için toplamda ki geceleme sayısı ise 23.270 kişi olarak gerçekleşmiştir.

b) İdari hizmetler

Bu faaliyet grubundaki giderler genel olarak yukarıda da görüldüğü gibi elektrik, amortisman, ücret, kırtasiye, sigorta ve diğer gider grupları olarak verilebilir. Bu faaliyet grubuna ait giderler için sürücüler belirlenirken ise işletmede yer alan ve her departmanın başında bulunan, ayrıca personel denetim ve motivasyonundan sorumlu olan departman müdürleri dikkate alınmıştır. Örnek Beş Yıldızlı A Otel İşletmesinde toplam 12 adet departman müdürü ve o seviyede yer alan diğer departman sorumluları vardır. Toplam uygulama yapıldığı ay ki personel

²¹⁶ SOYALTIN Tuncay, Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Uygulama Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s.89-103

²¹⁷ SOYALTIN, A.g.e., s.89.

sayısı ise 154 adettir. Bu durumda toplamda günlük faaliyet $154 \times 12 = 1848$ adet/gün olup bunun aylık miktarı ise $1848 \times 30 = 55440$ adet/ay olarak hesaplanmaktadır.

c) Animasyon hizmetleri

Bu faaliyet grubunda ki giderler genel olarak yukarıda da verdiğimiz gibi elektrik, amortisman, ücret, kırtasiye, diğer gider grupları olarak verilebilir. Bu faaliyet grubuna ait maliyet sürücüleri belirlerken ise animasyon grubunda yer alan personellerin müşteriler için yaptıkları günlük animasyon hizmetleri belirlenmiştir. Günlük örnek otelde toplam 22 adet animasyon hizmetleri verilmektedir. Uygulama yapılan ay ise örnek otelde toplam 13 adet personel çalışmaktadır. Günlük toplam $22 \times 13 = 286$ hizmet sayısı/gün animasyon hizmeti verilmektedir. Bunun aylık miktarı ise $286 \times 30 = 8580$ hizmet sayısı/ay olarak hesaplanmaktadır.

d) İşletmede müşterilerin yeme-içme ihtiyaçlarına yönelik hizmetler

Bu faaliyet grubundaki giderler genel olarak yukarıda da verdiğimiz gibi elektrik, su, amortisman, ücret, kırtasiye, yiyecek-içecek ve diğer gider grupları olarak verilebilir. Bu faaliyet grubuna ait maliyet sürücüleri belirlenirken yeme-içme hizmeti veren mekan ve bunların hazırlık ve sunumu için çalışan toplam personel sayısı dikkate alınmıştır. Örnek otelde yeme-içme hizmeti için 1 adet restaurant, 1 adet snack bar, 1 adet gözleme yeri, 1 adet lobby bar ve 1 adet sahil bar hizmet etmektedir. Ancak restaurant yeri; kahvaltı, geç kahvaltı, öğle, akşam ve gece çorbası olmak üzere günde 5 öğün hizmet vermektedir. O yüzden restaurant hizmet sayısını 5 olarak hesaplayacağız. Bunu da dikkate aldığımızda günde mekan olarak 9 yer hizmet vermektedir. Yeme-içme hizmetinde sunum ve hazırlık için çalışan (uygulama yaptığımız ay dikkate alınmıştır) 77 adet personel dikkate alınmıştır. Bu bakımdan günlük yeme-içme hizmeti faaliyet sayısı $77 \times 9 = 693$ hizmet sayısı/gün olarak hesaplanırken aylık miktar ise $693 \times 30 = 20790$ hizmet sayısı/ay olarak hesaplanmıştır²¹⁸.

²¹⁸ SOYALTIN, A.g.e., s.90.

3.2.5. Örnek Beş Yıldızlı A Otel İşletmesinde Birim Maliyetlerin Belirlenmesi

a) Resepsiyon ve Kat Hizmetleri

Burada dağıtım yapılırken müşteri sayısı ve maliyet sürücü tutarı kullanılmıştır. Toplam müşteri sayısı 23.270 geceleme iken maliyet sürücü tutarı 169.830 adet/ay olarak belirlemiştik. Temizlik haricinde ki toplama resepsiyon ve kat hizmetleri gider tutarımız 171.003,81 TL olarak belirlenmiştir.

$$\frac{\text{Toplam Maliyet}}{\text{Maliyet Sürücü}} = \frac{166.270,21 \text{ TL}}{169.830 \text{ adet/ay}} = 0,98 \text{ TL/Ms}$$

Temizlik giderlerimiz ise toplam 9.701,23 TL olup buradaki sürücümüz müşteri sayısı olarak belirlenmiştir.

$$\frac{\text{Toplam Maliyet}}{\text{Maliyet Sürücü}} = \frac{14.426,83 \text{ TL}}{23.270 \text{ geceleme}} = 0,61 \text{ TL/Ms}$$

Yukarıda da görüldüğü gibi temizlik haricindeki resepsiyon- kat hizmetleri birim maliyet tutarı yaklaşık olarak 1,01 TL/Ms olarak belirlenirken müşteri odaklı resepsiyon- kat hizmetleri birim temizlik maliyeti ise yaklaşık olarak 0,42 TL/Ms olarak hesaplanmıştır.

b) İdari hizmetler

Burada dağıtım yaparken daha önce belirlenen maliyet sürücüsü kullanılmıştır. Genel olarak uygulama yapılan aydaki idari hizmetler faaliyet grubuna giren gider tutarı toplam 105.114,31 TL olarak belirtilmişti. Maliyet sürücümüz ise 55.440 adet/ay olarak bulunmuştu.

Birim idari hizmetler tutarı şu şekilde bulunacaktır;

$$\frac{\text{Toplam Maliyet}}{\text{Maliyet Sürücü}} = \frac{105.114,31 \text{ TL}}{55.440 \text{ adet/ay}} = 1,90 \text{ TL/Ms}$$

Yukarıda da görüldüğü gibi idari hizmetler birim maliyet tutarı yaklaşık olarak 1,90 TL/Ms olarak belirlenmiştir.

c) Animasyon hizmetleri

Burada dağıtım yaparken daha önce belirlediğimiz maliyet sürücümüzü kullanacağız. Genel olarak uygulama yapılan ayda ki animasyon hizmetleri faaliyet grubuna giren gider tutarı toplam 42.782,12 TL olarak söylenmişti. Maliyet sürücümüz ise 8.580 hizmet sayısı/ay olarak bulunmuştu.

Birim animasyon hizmetleri tutarı şu şekilde bulunacaktır;

$$\frac{\text{Toplam Maliyet}}{\text{Maliyet Sürücü}} = \frac{42.782,12 \text{ TL}}{8.580 \text{ hizmet sayısı/ay}} = 4,99 \text{ TL/Ms}$$

Yukarıda da görüldüğü gibi animasyon hizmetleri birim maliyet tutarı yaklaşık olarak 4,99 TL/Ms olarak belirlenmiştir.

d) İşletmede müşterilerin yeme-içme ihtiyaçlarına yönelik hizmetler

Burada dağıtım yaparken daha önce belirlenen maliyet sürücüsü kullanılmıştır. Genel olarak uygulama yapılan ayda ki işletmede müşterilerin yeme-içme ihtiyaçlarına yönelik hizmetler faaliyet grubuna giren gider tutarı toplam 439.310,05 TL olarak bulunmuştu. Maliyet sürücüsü ise 20.790 hizmet sayısı/ay olarak hesaplanmıştı.

Birim animasyon hizmetleri tutarı şu şekilde bulunacaktır;

$$\frac{\text{Toplam Maliyet}}{\text{Maliyet Sürücü}} = \frac{439.310,05 \text{ TL}}{20.790 \text{ hizmet sayısı/ay}} = 21,13 \text{ TL/Ms}$$

Yukarıda da görüldüğü gibi animasyon hizmetleri birim maliyet tutarı yaklaşık olarak 21,13 TL/Ms olarak belirlenmiştir.

Sonuç olarak ayrıntılı birim maliyetler şu şekilde olacaktır;

Örnek Beş Yıldızlı A Otel İşletmesinde Birim Maliyet Detayları		Faaliyet Birim Hizmet Maliyeti
RESEPSİYON ve Kat Hizmetleri		1,59
Temizlik hariç	0,98	
Temizlik	0,61	
İdari hizmetler		1,90
Animasyon hizmetleri		4,99
İşletmede müşterilerin yeme-içme ihtiyaçlarına yönelik hizmetler		21,13
TOPLAM		29,61

Yukarıda da görüldüğü gibi işletmenin mevcut maliyet hesaplaması sadece genel müşteri odaklı olup işletmede oluşan faaliyetlerden yoksundu. Yalnızca genel yiyecek-içecek üzerine maliyetler hesaplanmaktaydı. Tabi işletme bu yöntemi kullanırken ayrıntılı bir şekilde maliyet hesaplamaya gitmenin masraflı olacağı düşüncesiyle gitmiş ve gerek duymadığını da belirtmiştir. FTM yöntemi ile çıkan sonuçlar yönetici kararlarında ve departmanların performans ölçümlerinde kullanılabilecek ve denetim yapılabilir bir sonucu bizlere göstermektedir. Bu şekilde işletmede kullanılan GÜG'ler daha sağlıklı bir şekilde takip edilecek ve gerekirse kontrol edilebilecektir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SONUÇ

Dünya’da görülen, küreselleşme ve hızla gelişen teknolojilerin etkileri başta tarım, sanayi ve hizmet sektörü olarak üzere tüm ekonomide gözlemlenmektedir. Bu faktörler, tarihin belirli dönemlerinde bazı sektörleri diğer sektörlerle göre daha fazla etkilemiştir. Ayrıca bölgesel olarak baktığımızda da bu etkilerin bazı sektörlerde diğer sektörlerle nazaran daha fazla gözlemlendiği bölgeler mevcuttur. Gözlenen bir şey var ki o da hizmet sektörünün son zamanlarda daha popüler olması, ayrıca sektörler bazında daha hızlı büyümesi ve genel ekonomide diğerlerine göre daha büyük pay almasıdır.

Genel bir önyargı olarak hizmet sektörü denince aklımıza ilk olarak turizm kavramı gelmektedir. Ancak turizm, hizmet sektörünün alt dallarından birisidir. Bu önyargının nedeni; hizmet sektörünün içerisinde yoğunluk olarak en büyük çoğunluğu turizm kısmının oluşmasıdır.

Türkiye üç tarafı denizler ile kaplı bir ülke olduğu için genel olarak deniz turizmi yapılmaktadır. Bununla birlikte Dünya’nın çoğu bölgelerinde olduğu gibi turizm faaliyetleri Türkiye’de de belirli sezonlarda yapılmaktadır. Bu nedenden dolayı bu bölgelerde faaliyet gösteren otel işletmelerinin, varlıklarının devamı için, doğru ve güvenilir maliyet bilgileri çok büyük önem arz etmektedir. Çalışmada bu faktörler göz önüne alınarak turizm işletmelerinin yapıları üzerinde durulmuştur. Ayrıca bilgi sistemleri ve maliyet yapılarının bu işletmeler için öneminden bahsedilmiştir.

Tüm bu faktörler dikkate alındığında iyi bir maliyet ve bilgi sistemine sahip otel işletmeleri, iyi bir fiyat teklifi yapabilir. Yine iyi bir maliyet ve bilgi sistemine sahip otel işletmeleri rakip firmalara karşı iyi bir fiyat rekabetinde bulunacak taktikler geliştirir. Tüm bunlar dikkate alındığında, işletmeler piyasada oluşan hedef fiyatlara uyum sağlayarak, hedef maliyetlere dayalı bir muhasebe organizasyonu oluşturmaktadırlar.

Son 30 yıldır Amerika’daki sanayi işletmelerinin maliyet bilgileri üzerine yapılan araştırmalarda; GÜG’de artış olduğu, DİM’de ise düşüş olduğu

gözlemlenmiştir. Bu araştırmalarda işletmelerin DİM 'de tasarruf yerine, GÜG üzerinde tasarruf yapılmasının daha uygun olacağı sonucuna ulaşılmıştır. Buradan da anlaşılacağı gibi toplam üretim maliyetlerindeki, GÜG'den yana olan bu artış ve bunun sonucunda oluşan yapısal değişim, GÜG'nin denetiminin önemini artırmıştır.

Bu değişikliklere karşı birçok araştırmacı, geleneksel maliyet yaklaşımlarının cevap vermede yetersiz kaldığını düşünmektedir. Bundan dolayı geleneksel yaklaşımlara alternatif olarak; Activity Based Costing (ABC), Türkçe manasıyla Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) yöntemi geliştirilmiştir.

Günümüzde çoğu şirket hala çok önceleri geliştirilmiş olan aynı geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerini kullanmakta ısrar etmektedir. Buna karşın modern maliyet muhasebe sistemlerinin başında gelen FTM yöntemi Amerika'da, aynı zamanda Pasifik ve Avrupa' ülkelerinde kurulmuş olan birçok şirkette cazip görülmektedir. FTM sistemleri raporlarında hem finansal hem de finansal olmayan veriler içerdiği için üst yönetim tarafından benimsenmesi kolay olmuştur.

Genel olarak FTM yöntemi; GÜG'ni mamuller, süreçler, hizmetler ya da müşteriler ile direkt olarak ilişkilendirerek, kullanılan bir maliyetleme yöntemi olarak tanımlanmaktadır.

FTM yönteminde kaynak, faaliyet, faaliyetlerin sınıflandırılması, maliyet havuzu, maliyet sürücü ve performans ölçüleri kavramları önemli bir yere sahiptir.

FTM yönteminin uygulamasında genel olarak 2 aşamalı bir süreç benimsenmiştir. Birinci aşamada genel olarak uygulamanın yapıldığı işletme ile ilgili uygun sayılarda faaliyetlerin belirlenmesi ve bu faaliyetlere uygun faaliyet taşıyıcıların (sürücülerin, etkenlerin) tespiti yapılır ve nihayet bu aşamanın sonunda maliyetler belirlenen faaliyet merkezlerine aktarılır. İkinci aşama ile ilgili işlemlerde ise maliyet taşıyıcılarının tespiti yapılır ve maliyetlerin mamullere yüklenmesi gerçekleşir.

FTM yöntemi işletme yöneticileri bakımından, çok fazla ümit bağlanmış bir yöntemdir. Genel olarak; üretimde değer oluşturan faaliyetlerinin belirlenmesi için etkin ve verimli bir bilgi toplumu oluşturmak, gereksiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışları gidermek, ilgili kişilere işletme performansı ile ilgili sağlıklı bilgi sağlamak, bu sayede işletmede sonuç olarak sunulan hizmet ya da mamullerin

fiyatlandırılmasında daha doğru bir yol benimsenmesini sağlamak, işletmenin üretim koşullarını ve bunun performansa etkilerini anlamada yardımcı olmak gibi faydalar bu yöntemden beklentiler arasında sayılmaktadır.

Ancak FTM yöntemi yine birçok kişi tarafından eleştiriye de tabi tutulmuştur. Bunlar genel olarak; sistemin uygulanması ve kullanılmasında karşılaşılan zorluklardır. Ayrıca bu yöntemin çok kompleks bir yapıya sahip olması nedeniyle karşılaşılan tecrübeli personel ve maliyet sorunları bu yöntemde gelen en büyük eleştirilerin başında gelmektedir. Ayrıca bazı eleştiriler FTM modelinin yeni bir düşünce olmadığı ve çok az sayıdaki bir takım eleştiriler ise zaten mevcut maliyet sistemleri ile elde edilen sonuçların yeterli ve doğru olduğu konusunda olmuştur.

FTM yöntemin beş yıldızlı bir otel işletmesinde uygulaması yapılırken yukarıda sayılan faktörler dikkate alınmıştır. Uygulama yapılan Örnek Beş Yıldızlı A Otel İşletmesinde yapılan araştırmalarda, maliyet bilgileri tespitinin her ay sonu döneminde yapıldığı belirlenmiştir. İlgili departman personeli o dönem otelin tüm yiyecek ve içecek ile ilgili kalemlerini genel sayımdan geçirmektedir. Daha sonra en son sayım ve transferler göz önüne alınarak, toplam kullanılan gider hesaplanmaktadır. Nihayetinde o ayda yapılan toplam geceleme sayısına bölünerek geceleme başına yiyecek ve içecek tüketimi hesaplanmaktadır. Ayrıca yiyecek ve içecek haricinde kullanılan diğer giderlerin takibi de aylık yapılmaktadır.

Örnek Beş Yıldızlı A Otel İşletmesinde, FTM yöntemi ile işletmedeki faaliyetler üzerinden maliyetler hesaplanmaya çalışılmıştır. İlk olarak genel bir faaliyet belirlenmesine gidilmiş, bu aşamada birçok faaliyet bulunmuş ancak bunlar içerisinde en uygun olarak kullanacağımız sayıda faaliyetler seçilmiştir. Daha sonra ise bu faaliyetler için uygun faaliyet merkezler seçilmiştir. Bunlar resepsiyon ve kat hizmetleri, idari hizmetler, animasyon hizmetleri ve işletmede müşterilerin yeme-içme ihtiyaçlarına yönelik hizmetler olarak belirlenmiştir. Daha sonra uygulama yapılan döneme ait giderler ilgili faaliyet merkezlerine (birbirleriyle bağlantılı olmaları dikkate alınarak) aktarılmaya çalışılmıştır.

FTM yönteminin ikinci aşamasında ilk olarak, Örnek Beş Yıldızlı A Otel İşletmesinde kullanılabilecek uygun maliyet sürücüleri tespit edilmiştir. Genel olarak

bu sürücüler belirlenirken ilgili faaliyet merkezlerindeki en belirgin ve uygulanması en faydalı olacak sürücülerin belirlenmesine dikkat edilmiştir.

Resepsiyon ve kat hizmetleri için; geceleme sayısı ve bu faaliyette yer alan temizlik giderleri için ise oda sayısı dikkate alınmıştır. İdari hizmetler için; işletme de yer alan ve her departmanın başında bulunan, ayrıca personel denetim ve motivasyonundan sorumlu olan departman müdürleri dikkate alınmıştır. Faaliyet grubuna ait maliyet sürücülerini belirlerken ise animasyon grubunda yer alan personellerin müşteriler için yaptıkları günlük animasyon hizmetleri belirlenmiştir.

İşletmede müşterilerin yeme-içme ihtiyaçlarına yönelik hizmetler için ise; yeme-içme hizmeti veren mekan ve bunların hazırlık ve sunumu için çalışan toplam personel sayısı dikkate alınmıştır. Sonuç olarak belirlenen sürücüler ile birim giderleri belirlendiğinde işletmede her faaliyet merkezine ait birim faaliyet maliyetleri hesaplanmıştır.

Bu çalışmada FTM'nin Örnek Beş Yıldızlı A Otel İşletmesinde uygulanabilirliği görülmektedir. Ancak işletmede bu yöntemin daha etkin uygulanabilirliği için daha fazla personel, ayrıca bununla birlikte birçok gidere ihtiyaç duyulacaktır. Yılın belirli sezonlarında faaliyet gösteren Örnek Beş Yıldızlı A Otel İşletmesi gibi o bölgede yer alan diğer otel işletmeleri için maliyetler çok büyük bir öneme sahiptir. İşin maliyet kısmı bu tür otel işletmeler için bu yöntemin uygulanmasını biraz daha zora sokacaktır. Ama daha büyük ölçekli ve tüm sezon faaliyet gösteren otel işletmeleri için bunun daha rahat karşılanılacağı düşünülmektedir. Ayrıca GÜG'lerin maliyetlere aktarılmasında yetersiz kaldığı örnek işletmemizde de görülmektedir. FTM tam burada işletme için sağlıklı bir maliyet aktarımı konusunda yardımcı olmaktadır. Bu sayede yeterli denetim, sağlıklı performans değerlendirme ve en uygun fiyat belirlenmesine gidilebilecektir.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

- ACAR, D., **Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları: Tekstil Sektörü ile İlgili Bir Araştırma**, Asil Yayın, Ankara, 2005.
- AKAOĞLU, T., **Dünya’da ve Biz de Turizmin Dünü ve Bugünü**, Varlık Yayıncılık, 1971.
- ALTUĞ, O., **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1999.
- ARZOVA, S.B., **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönetimi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002.
- AVCIKURT, C. ve ALTINIŞIK, R. ve BATMAN, O. ve DEMİRKOL, Ş. ve SARIİŞIK, M. ve UÇKUN, G. C. ve UÇKUN, S., **Turizm İşletmeleri**, Değişim Yayınları, İstanbul, 2004.
- BACKER, M. ve JACOBSEN, L. E., **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Çev. BAKLACIOĞLU, S., İstanbul, Beta Yayıncılık.
- BATMAN, O., **Otel İşletmelerin Yönetimi**, Değişim Yayınları, İstanbul, 2003.
- BEKÇİ, İ., **Konaklama Muhasebesi**, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayınları, Isparta, 2003.
- CİVELEK, M., ÖZKAN, A., **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2008.
- ERDOĞAN, N., **Faaliyete Dayalı Maliyetleme: Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1995.
- ERDOĞAN, N., **Lojistik Maliyetlemesi ve Lojistikte Faaliyet Tabanlı Maliyetleme**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2007.
- ERTİN, G., **Türkiye’de Turizm**, Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, Eskişehir, 2009.
- GÜRSOY, T. C., **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1999.
- HACIRÜSTEMOĞLU, R. ve ŞAKRAK, M., **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002.
- ILDIR, A., **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi ve Performans Yönetimi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008.
- İLKİN, A. ve DİNÇER, M. Z., **Turizm Kesiminin Türk Ekonomisindeki Yeri ve Önemi, Ekonomik ve Sosyal Sorunlar-Çözüm Önerileri Dizisi**, TOBB Yayınları, Ankara, 1991.
- KAPLAN, R. S. ve COOPER, R., **Cost& Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance**, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, 1997.

- KARCIOĞLU, R., **Stratejik Maliyet Yönetimi**, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2000.
- KÜÇÜKSAVAŞ, N., **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Kare Yayınları, İstanbul, 2006.
- KOZAK, N., KOZAK, M. A. ve KOZAK, M., **Genel Turizm**, Ankara, Detay Yayıncılık, 2001.
- MAVIŞ, F., **Otel Yönetimi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2006.
- ÖKER, F., **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulama**, Literatür Yayıncılık, İstanbul, 2003.
- ÖZTAŞ, K. ve KARABULUT, T., **Turizm Ekonomisi Genel Turizm Bilgileri**, Nobel Yayın, 2006.
- PEKDEMİR, R., **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Genel İmalat Maliyetleri**, Siyasal Kitabevi, İstanbul, 1998.
- ŞAKRAK, M., **Maliyet Yönetimi**, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997.
- UYVAL, Ö. Ö., **Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Bütçeleri**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1997.
- ÜSTÜN, R., **Maliyet Muhasebesi**, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir, 1985.

Makaleler:

- ACAR, D. ve PAPATYA, N., “Tam Zamanında Üretim Uygulamalarında Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Yararlı Hale Getirilmesi,” **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Sayı 2, 1997.
- AKGÜN, M., “Standart Maliyetleme de Faaliyet Tabanlı Sapma Analizleri”, **Mali Çözüm**, Sayı 66, , 2004.
- ALKAN, A. T., “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi Ve Bir Uygulama,” **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:13, 2005, s.41.
- ANDRADE, M.C., FİLHO, P. R.C., ESPOZEL, A.M., MAİA, L.O.A. ve QASSİM, R.Y., “Activity-Based Costing for Production Learning”, **Int. J. Production Economics**, Vol.62, 1999.
- ASLAN, S., “Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu,” **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Cilt 25, Sayı 2, 2008.
- ATMACA, M. ve TERZİ, S., “Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme,” **Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, 2007.
- AYKAÇ, B. ve ÖZER, M.A., “Toplam Kalite Yönetiminin Kamu Kuruluşlarında Uygulanması: Sorunlar ve Yeni Arayışlar,” **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 8/3, 2006.
- BENGÜ, H., “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Faaliyet Seviyelerinde Maliyet Uygulaması,” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:25, 2005.

- BLANCO, E., REY-MAQUIEIRA, J. ve LOZANO, J., "Economic Incentives For Tourism Firms to Undertake Voluntary Environmental Management," **Tourism Management**, Vol. 30, 2009.
- BRIERLY, J. A., COWTON, C. J. ve DRURY, C., "How Product Costs are Calculated and Used in Decision Making: A Pilot Study," **Managerial Auditing Journal**, Vol.14, Issue 6, 2001.
- CANKAYA, F. ve AYGÜN, D., "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Kamu Hastanesinde Uygulama," **Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 17, 2006.
- CHING-Fu, C. ve SONG, Z., "Chiou-Wei, Tourism expansion, tourism uncertainty and economic growth: New evidence from Taiwan and Korea," **Tourism Management**, Vol. 30, 2009.
- CHI-OK, Oh, "The Contribution of Tourism Development to Economic Growth in The Korean Economy," **Tourism Management**, Vol. 26, 2005.
- COOPER, R. ve SLAGMULDER, R., "Interorganizational Cost Management and Relational Context," **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 29, 2004.
- ÇAM, M., "Stratejik Bir Yönetim Aracı Olarak Ekonomik Katma Değer (EVA) ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönetiminin (FTMY) Birlikte Kullanımı," **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:15, Sayı:2, 2006.
- ÇETİN, M. A., **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Seyahat Acenteleri Uygulaması**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.
- ÇETİNKAYA, M., **İktisadi Kalkınmadaki Önemi Bakımından Türkiye’de Turizm Sektöründeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi (1985.1999)**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000.
- ÇİMAT, A. ve BAHAR, O., "Turizm Sektörünün Türkiye Ekonomisi İçindeki Yeri ve Önemi Üzerine Bir Değerlendirme," **Akdeniz Üniversitesi, İ.İ.B.F Dergisi**, Sayı 6, 2003.
- ÇUHADAR, M., **Turizm Sektöründe Talep Tahmini İçin Yapay Sinir Ağları Kullanımı Ve Diğer Yöntemlerle Karşılaştırmalı Analizi (Antalya İlinin Dış Turizm Talebinde Uygulama)**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.
- DUMANOĞLU, S., "Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama," **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:27, 2005.
- DURER, S., ÇALIŞKAN, A. Ö. ve AKBAŞ, H. E., "Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme," **Maliye Finans Yazıları**, Sayı 84, 2009.
- EKER, M. Ç., "Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun

- Kullanımı,” **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 21, Sayı 1, 2002.
- ERDEN, S. A., “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği,” **Mali Çözüm**, Sayı 64, 2003.
- ERKÖK, M. K., **Turizm Sektöründe Elektronik Ticaretin Boyutları ve Antalya İli Konaklama İşletmelerinde Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.
- ESEN, Ö. M., **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2002.
- GÖKÇEN, G., “Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması,” **Mufad**, Sayı 23, 2004.
- GUPTA, M. ve GALLOWAY, K., “Activity-Based Costing/Management and Its Implications for Operations Management,” **Technovation**, Vol.23, 2003.
- GÜLBAHAR, O., “1990’lardan Günümüze Türkiye’de Kitle Turizminin Gelisimi ve Alternatif Yönelimler,” **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.14, 2009.
- GÜRSER, A. T., **İNTERNET PERAKENDECİLİĞİ ve TÜRKİYE’DE TURİZM SEKTÖRÜNDE UYGULAMALARI**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.
- GÜZELDERE, T. A., **Üretim İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı ve Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.
- HACIRÜSTEMOĞLU, R., MÜNİR, Ş., ve Volkanü, D., “Etkin Performans Ölçüm Aracı (EVA).” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 59, 2002.
- KAPLAN, R. S., “In Defense of Activity Based Costing Management,” **Management Accounting**, Vol:94, 1992.
- KOÇAN, N., “TOPAY Mehmet, Kamping / Çadırılı Kamp İçin Alan Seçim Kriterlerinin Belirlenmesi ve Bartın-Uluyayla’da Örnek Bir Uygulama,” **Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi**, Sayı 1, 2009, s.117.118.
- KÖSE, T., “Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisinin Bütünleştirilmesi,” **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı 14, 2005.
- LIU, Y.J.L. ve PAN, F., “The Implementation of Activity-Based Costing in China: An Innovation Action Research Approach,” **The British Accounting Review**, Vol.39, 2007.
- OTLU, F. ve ÇUKACI, Y. C., “Genel İmalat Maliyetlerinin Dağıtımında Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sistemi ve Çevresel Maliyetlerin Değerlendirilmesi,” **Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Cilt no:20, 2006.
- PARLAKKAYA, R., “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ortamında Esnek Bütçeleme ve Sapma Analizi,” **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Cilt 9, Sayı 1,2004.

- PAZARÇEVİREN, S. Y., “Dinlence İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli Önerisi,” **Marmara Üniversitesi Muhasebe ve Finans Araştırma Dergisi**, Sayı 15, 2006.
- ROSENTRAUB, M. S. ve JOO, M., “Tourism and Economic Development: Which Investments Produce Gains For Regions?,” **Tourism Management**, Vol. 30, 2009.
- SARIKAYA, B., **4 ve 5 Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Yönetim Planlaması Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.
- SAYGINER, S., **Sanayi İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Dayalı Maliyet Sisteminin Uygulanabilirliği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.
- SOYALTIN, T., **Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.
- ŞAKRAK, M., “Değer Katmayan Faaliyetler ve Maliyet Yönetimindeki Önemi,” **Mali Çözüm Dergisi**, 2002, Sayı 61, s.27.
- ŞEN, L. M., **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi’nin Otel İşletmelerinde Uygulanması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.
- ŞIKYAZAR, L., **Türkiye’de Turizm Sektörünün 1987 Yılından Sonraki Ekonomik Görünümü ve Sektörün Sorunları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1992.
- TANRITANIR, E., SÜTÇÜ, A., ALKAN, H. ve KORUCA, H. İ., “Mobilya İmalatında Faaliyet Maliyetleri Yardımıyla Simülasyon Destekli Personel Organizasyonu,” **Gazi Üniversitesi Mühendislik Mimarlık Fakültesi Dergisi**, Cilt 19, Sayı 2, 2004.
- TÜRKSOY, A., “Konaklama İşletmelerinde Mali Başarısızlığa Yol Açan Etmenler,” **Ege Akademik Bakış Dergisi**, Sayı 1, 2007.
- TİTİZ, İ. ve ÇETİN, C., “Karar Almada Geleneksel Maliyet Yöntemi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi,” **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Cilt 5, Sayı 2, 2000.
- ÜLKER, Y., “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Ön Maliyetleme Simulasyonu ve Bir Uygulama,” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 70, 2005.
- ÜLKER, Y. ve İSKENDER, H., “Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deere Örneği,” **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 8, Sayı 13, 2005.
- VAR, T. ve BOLAK, M., “Kâr Amaçlı Olmayan İmalat İşletmelerinin Maliyet Muhasebesi Problemi: Bir Model,” **İTÜ Dergisi/d**, Cilt:7, Sayı:4, 2008.

İnternet:

en.wikipedia.org/wiki/Tourism (18.06.2010)

<http://www.kultur.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFF3948C44161D1F3EAC33ECC96EA79FF5C> (22.06.2010)

<http://www.tursab.org.tr/content/turkish/istatistikler/gostergeler/63TSTG.asp>
(18.06.2010)

<http://www.tursab.org.tr/content/turkish/istatistikler/#Turist%20sayısı> (18.06.2010)

<http://www.unwto.org/index.php> (18.06.2010)

http://unwto.org/facts/eng/pdf/barometer/UNWTO_Barom10_1_en_excerpt.pdf>.
(18.06.2010)

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler:

Adı ve Soyadı: Ramazan BOZKURT

Doğum Yeri: KIRŞEHİR

Doğum Yılı :10.06.1984

Medeni Hali: BEKÂR

Eğitim Durumu:

Lise: 1998 - 2001

Lisans:2004-2008

Yüksek Lisans: 2008-20..

Yabancı Dil ve Düzeyi:

KPDS: 65