

T.C.
MUĞLA SITKI KOÇMAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI/MUHASEBE FİNANSMAN

**ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ VE
BİR OTEL İŞLETMESİNDE UYGULAMA ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

EMRAH KORKMAZ

1641041006

Danışman

PROF. DR. RECEP ŞENER

HAZİRAN, 2019

MUĞLA

T.C.
MUĞLA SITKI KOÇMAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI/MUHASEBE FİNANSMAN

**ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ VE
BİR OTEL İŞLETMESİNDE UYGULAMA ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

EMRAH KORKMAZ

1641041006

Danışman

PROF. DR. RECEP ŞENER

HAZİRAN, 2019

MUĞLA

T.C.
MUĞLA SITKI KOÇMAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI/MUHASEBE FİNANSMAN

ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ VE
BİR OTEL İŞLETMESİNDE UYGULAMA ÖRNEĞİ

Hazırlayan
EMRAH KORKMAZ
1641041006

Sosyal Bilimler Enstitüsünce
Tezli Yüksek Lisans
Diploması Verilmesi İçin Kabul Edilen Tez.

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih: 22.07.2019

Tezin Sözlü Savunma Tarihi: 25.06.2019

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Recep ŞENER

Jüri Üyesi: Prof. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ

Jüri Üyesi: Prof. Dr. Semra ÖNCÜ

Enstitü Müdürü:
Prof. Dr. Tuncay ÖĞÜN

HAZİRAN, 2019

MUĞLA

TUTANAK

Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün 22./05./2019. tarih ve 891/11.. sayılı toplantısında oluşturulan jüri, Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 24/6 maddesine göre, İşletme Anabilim Dalı/Muhasebe ve Finansman Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Emrah KORKMAZ'ın "Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama Örneği" adlı tezini incelemiş ve aday 25./06./2019. tarihinde saat 15:00 da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 60... dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin kabul edildiğine ..ay/bir/ki.. ile karar verildi.


Tez Danışmanı
Prof. Dr. Recep ŞENER


Üye

Prof. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ


Üye

Prof. Dr. Semra ÖNCÜ

YEMİN

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama Örneği” isimli çalışmamın, bilimsel ahlak kurallarına uyarak yazıldığını ve yararlandığım eserlere bilimsel kurallara uygun olarak atıfta bulunduğumu, yararlandığım eserlerin kaynakça bölümünde gösterilenlerden oluştuğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

22/03/2019

Emrah KORKMAZ



YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ
TEZ VERİ GİRİŞ FORMU

YAZARIN

Soyadı : KORKMAZ

Adı : Emrah

Referans No: 10269339

TEZİN ADI

Türkçe : “Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama Örneği”

Y. Dil : “Time-Driven Activity Based Costing Method and Case Study in a Hotel Business”

TEZİN TÜRÜ : Yüksek Lisans

TEZİN KABUL EDİLDİĞİ

Üniversite : Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi

Fakülte :

Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü

Diğer Kuruluşlar :

Tarih :

TEZ YAYINLANMIŞSA

Yayınlayan :

Basım Yeri :

Basım Tarihi :

ISBN :

TEZ YÖNETİCİSİNİN

Soyadı, Adı : ŞENER, Recep

Unvanı : Prof. Dr.

TEZİN YAZILDIĞI DİL : TÜRKÇE TEZİN SAYFA SAYISI: 145

TEZİN KONUSU (KONULARI) : Maliyet, Maliyet Yönetimi ve Geleneksel Maliyet Yönetiminden Stratejik Maliyet Yönetimine Geçiş, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemleri, Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ZDFTM) Yönteminin Bir Otel İşletmesine Uygulama Örneği.

TÜRKÇE ANAHTAR KELİMELER (En az üç en fazla beş adet):

1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi
2. Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi
3. Maliyet Muhasebesi
4. Turizm Sektörü

İNGİLİZCE ANAHTAR KELİMELER:

1. Activity Based Costing Method
2. Time-Driven Activity Based Costing Method
3. Cost Accounting
4. Tourism Industry

- 1- Tezimden fotokopi yapılmasına izin vermiyorum. ☒
- 2- Tezimden dipnot gösterilmek şartıyla bir bölümünün fotokopisi alınabilir. ☐
- 3- Kaynak gösterilmek şartıyla tezimin tamamının fotokopisi alınabilir. ☐

Yazarın İmzası :



Tarih : 22/07/2019

ÖZET

Teknolojinin hızlı gelişimi, üretimde makineleşme, müşterilerin bilinçlenmesi ve taleplerinin çeşitlenmesi işletmeler arasındaki rekabeti arttırmıştır. Artan bu rekabet ile birlikte işletmelerin mamul ve hizmet üretim ortamlarında yapısal değişiklikler ortaya çıkmıştır. Üretim ortamlarında direkt giderlerin oranı, azalırken endirekt giderlerin oranı gittikçe artmıştır. Bu gelişim ve değişimler sonucunda, geleneksel hacim tabanlı maliyet yöntemleri, yönetimin ihtiyaç duyduğu doğru bilgi ve verileri sağlamada yetersiz kalmıştır. Bu durum, işletmelerin stratejik maliyet yaklaşımlarından, faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) ve zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme (ZDFTM) yöntemlerine yönelmelerine neden olmuştur.

FTM yöntemi, geleneksel maliyet yöntemlerine göre daha doğru maliyet bilgileri sağlayan bir yaklaşımdır. Faaliyetlerin maliyetleri tükettiği, maliyet objelerinin de faaliyetleri tükettiği esasına dayanan bir yöntemdir. FTM yöntemi, geleneksel maliyet yöntemlerine kıyasla işletmelere daha doğru ve anlamlı maliyet bilgileri sunmasına rağmen maliyetli, karmaşık ve güncellenmesi zor olan bir yaklaşım olduğu için, ZDFTM yöntemi geliştirilmiştir. ZDFTM yöntemi, FTM yönteminin geliştirilmiş halidir. ZDFTM yönteminin FTM yönteminden farkı, bu yöntemin maliyet sürücüsü olarak sadece zamanı kullanan ve atıl kapasiteyi dikkate alan bir yöntem olmasıdır. Bu nedenle FTM yöntemine göre, daha hızlı ve kolay kurulup güncellenebilen, yöneticilere daha doğru ve anlamlı maliyet bilgileri sunan bir yöntemdir.

Bu çalışmanın amacı, örnek bir otel işletmesinde FTM ve ZDFTM yöntemlerinin uygulanabilirliğini araştırıp, sonuçları karşılaştırmaktır. Bu amaç doğrultusunda, örnek olay yöntemi ile A otel işletmesine her iki yöntem de uygulanmıştır. Uygulama sonucunda ZDFTM yönteminin, FTM yöntemine göre daha gerçekçi maliyet ve kapasite bilgileri sağladığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi, Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi, Maliyet Muhasebesi, Turizm Sektörü

ABSTRACT

Rapid development of technology, mechanization in production, awareness of customers and diversification of demands increased competition among enterprises. With this increasing competition, structural changes in the product and service production environment of the enterprises have emerged. While the ratio of direct expenditures decreased in production environment, the ratio of indirect expenditures increased more. As a result of these developments and changes, traditional volume-based costing methods have failed short to provide accurate information and data needed by management. This situation led enterprises direct from the strategic cost approaches to the activity based costing and time-driven activity based costing methods.

Activity based costing is an approach that provides more accurate cost information than traditional cost methods. This is a method based on the fact that the activities consume the costs and the cost objects consume the activities. Although it provides more accurate and meaningful cost information to enterprises than traditional cost methods, because of the fact that the activity based costing method is a costly, complex and difficult-to-update approach, Time-driven activity based costing method has been developed. Time-driven activity based cost method is a developed edition of the activity based cost method. Difference of time-driven activity based costing method from activity based costing method is that this method is a method that uses time as a single cost driver and takes into account the inert capacity. Therefore, according to the activity based costing method, it is faster and easier to install and update, providing more accurate and meaningful cost information to managers.

The purpose of this study is to investigate the applicability of activity based costing and time-driven activity based costing methods in a sample hotel business and compares the results. In accordance with this purpose, both methods were applied to A hotel operation by case study method. As a result of the application, it is reached that time-driven activity based costing method provides more realistic cost and capacity information than activity based costing method.

Keywords: Activity based costing method, Time-driven Activity based costing method, Cost accounting, Tourism Industry

ÖNSÖZ

Turizm sektöründeki otel işletmelerinde, müşterilerin ihtiyaçları ve beklentileri her geçen gün artmaktadır. Bu durum tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de, otel işletmeleri arasındaki rekabetin artmasına neden olmaktadır. İşletmelerin bu rekabet ortamında rakiplerine karşı avantaj elde edebilmeleri için, doğru maliyetleme yöntemlerini uygulayıp, bu yöntemlerden elde ettikleri bilgilerle, stratejik kararlar alabilmeleri gerekmektedir.

Bu çalışmada, örnek bir otel işletmesinde, sırası ile hem FTM, hem de ZDFTM yöntemleri uygulanarak, iki yöntem arasındaki farklılıklar ortaya konmuştur. Uygulama sonucunda, hangi yöntemin bu yoğun rekabet ortamında, otel işletmelerine daha fazla avantaj sağladığı konusunda açıklamalar yapılmıştır.

Yüksek lisans eğitimim süresince, kıymetli bilgi ve görüşleriyle bana yardımcı olan, tez konumda bana yol gösteren değerli danışman hocam Sayın *Prof. Dr. Recep ŞENER*'e teşekkür ederim. Ayrıca yüksek lisans eğitimim süresince, değerli bilgilerinden yararlandığım hocalarım; Sayın Prof. Dr. Erkan POYRAZ'a, Sayın Prof. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ'ye, Sayın Doç. Dr. Alper ERSERİM'e, Sayın Doç. Dr. Ali BAYRAKDAROĞLU'na ve Arş. Gör. Dr. Burak KAYIHAN'a ayrı ayrı teşekkür ederim.

Yüksek lisans eğitim süresince, bana gösterdikleri sabır ve verdikleri destek için canım eşim *Yeşim KORKMAZ* ve canım kızım *Masal Arya KORKMAZ*'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Emrah KORKMAZ

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER	ii
TABLO LİSTESİ	viii
ŞEKİL LİSTESİ	xi
KISALTMALAR LİSTESİ	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MALİYET, MALİYET YÖNETİMİ VE GELENEKSEL MALİYET YÖNETİMİNDEN STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNE GEÇİŞ

1.1. Maliyet, Maliyetlerin Sınıflandırılması ve Maliyet Yönetimi Kavramları.....	5
1.1.1. Maliyet kavramı ve maliyetlerin sınıflandırılması.....	5
1.1.1.1. Fırsat maliyeti.....	5
1.1.1.2. Muhasebe maliyeti	6
1.1.2. Maliyet unsurları.....	6
1.1.2.1. Direkt ilk madde malzeme giderleri.....	7
1.1.2.2. Direkt işçilik giderleri	7
1.1.2.3. Genel üretim giderleri	7
1.1.3. Geleneksel maliyetleme yöntemleri.....	8
1.1.3.1. Hesaplama şekline göre maliyet yöntemleri	9
1.1.3.2. Hesaplama zamanına göre maliyet yöntemleri	10
1.1.3.3. Hesaplama kapsamına göre maliyet yöntemleri.....	11
1.1.4. Geleneksel maliyetleme yöntemlerinin yetersizlikleri	13
1.1.5. Maliyet yönetimi ve maliyet yönetiminin amaçları	14

1.1.5.1. Maliyet yönetimi kavramı	14
1.1.5.2. Maliyet yönetiminin amaçları	15
1.1.5.3. Maliyet yönetiminin yararları.....	16
1.1.5.4. Geleneksel maliyet yönetiminden stratejik maliyet yönetimine geçiş	16
1.2. Stratejik Maliyet Yönetimi.....	18
1.2.1. Stratejik maliyet yönetiminin tanımı	18
1.2.2. Stratejik maliyet yönetiminin önemi	19
1.2.3. Stratejik maliyet yönetiminin amaçları.....	19
1.2.4. Stratejik maliyet yönetiminin özellikleri	20
1.2.5. Stratejik maliyet yönetimi analizleri.....	21
1.2.5.1. Değer zincir analizi	22
1.2.5.2. Stratejik konumlandırma analizi	23
1.2.5.3. Maliyet etkenleri analizi.....	25
1.2.6. Stratejik maliyet yönetimi yaklaşımları.....	26
1.2.6.1. Hedef maliyetleme	26
1.2.6.2. Kaizen maliyetleme.....	28
1.2.6.3. Ürün yaşam seyri maliyetleme	29
1.2.6.4. Tam zamanında üretim maliyetlemesi	30
1.2.6.5. Toplam kalite maliyetlemesi	30
1.2.6.6. Faaliyet tabanlı maliyetleme	31
1.2.7. Stratejik maliyet yönetimi ve geleneksel yönetim muhasebesinin karşılaştırılması	32

İKİNCİ BÖLÜM

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMLERİ

2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) Yöntemi	34
2.1.1. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin tanımı ve amaçları.....	35
2.1.1.1. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin tanımı.....	35
2.1.1.2. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin amaçları	36
2.1.2. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile ilgili temel kavramlar	37
2.1.2.1. Kaynak	38
2.1.2.2. Faaliyet ve faaliyetlerin sınıflandırılması.....	38
2.1.2.3. Maliyet havuzu.....	43
2.1.2.4. Maliyet sürücüsü	43
2.1.2.5. Maliyet objesi.....	45
2.1.3. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin genel yapısı ve uygulama aşamaları	46
2.1.3.1. Faaliyetlerin belirlenmesi.....	47
2.1.3.2. Faaliyetlerin gruplandırılması	48
2.1.3.3. Maliyetlerin faaliyetlere yüklenmesi.....	49
2.1.3.4. Maliyet sürücülerinin belirlenmesi.....	49
2.1.3.5. Maliyetlerin mamullere yüklenmesi	50
2.1.4. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile geleneksel maliyetleme yöntemlerinin karşılaştırılması	50
2.1.5. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin avantajları ve dezavantajları .	52
2.2. Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ZDFTM) Yöntemi.....	53

2.2.1. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin ortaya çıkışı ve gelişimi.....	53
2.2.2. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin tanımı, amaçları ve özellikleri	54
2.2.2.1. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin tanımı.....	54
2.2.2.2. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin amaçları	55
2.2.2.3. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin özellikleri..	55
2.2.3. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin genel yapısı	56
2.2.3.1. Tedarik edilen kaynak kapasitenin birim maliyeti	59
2.2.3.2. Maliyet objeleri için tüketilen kaynak kapasitenin birim zamanı	62
2.2.4. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet yöntemi ile geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin karşılaştırılması	72
2.2.5. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin avantajları ve dezavantajları	76
2.2.5.1. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin avantajları .	76
2.2.5.2. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin dezavantajları	78

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME (ZDFTM) YÖNTEMİNİN BİR OTEL İŞLETMESİNE UYGULAMA ÖRNEĞİ

3.1. Araştırmanın Amacı	81
3.2. Araştırmanın Yöntemi.....	81
3.3. Otel İşletmesine Ait Bilgiler	82
3.3.1. Müşteri türlerinin belirlenmesi	83
3.3.2. Otel işletmesine ait gider kalemleri	855
3.4. Örnek Otel İşletmesinde FTM Yönteminin Uygulanması	86

3.4.1. Faaliyetlerin ve faaliyet merkezlerinin belirlenmesi	86
3.4.2. Mayıs – Ekim aylarına ait giderlerin maliyet sürücüleri yardımıyla faaliyet merkezlerine dağıtılması.....	87
3.4.2.1. Personel ücretlerinin faaliyet merkezlerine dağıtılması	89
3.4.2.2. Yiyecek-içecek giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtılması..	91
3.4.2.3. Temizlik giderlerinin faaliyet merkezine dağıtılması	91
3.4.2.4. Amortisman giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtılması.....	92
3.4.2.5. Elektrik-su ve yakıt giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtımı	94
3.4.2.6. Çamaşır yıkama giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtımı	98
3.4.2.7. Pazarlama giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtılması.....	99
3.4.2.8. Bakım ve onarım giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtılması	100
3.4.2.9. Mobilya ve dekorasyon giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtılması.....	100
3.4.2.10. Kırtasiye giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtılması.....	103
3.4.2.11. Telefon giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtılması	103
3.4.2.12. Diğer giderlerin faaliyet merkezlerine dağıtılması.....	105
3.4.3. Maliyet sürücülerinin, faaliyetlere ait maliyetlerin ve maliyet yükleme oranlarının belirlenmesi	108
3.4.4. Faaliyet maliyetlerinin maliyet objelerine yüklenmesi.....	110
3.4.4.1. Oda departmanı faaliyet merkezi ile ilgili faaliyet maliyetlerinin maliyet objelerine yüklenmesi	110
3.4.4.2. Yiyecek - içecek departmanı faaliyet merkezi ile ilgili faaliyet maliyetlerinin maliyet objelerine yüklenmesi.....	112
3.4.4.3. Pazarlama departmanı faaliyet merkezi ile ilgili faaliyet maliyetlerinin maliyet objelerine yüklenmesi.....	113
3.4.5. Maliyet objelerine ait birim maliyetlerin hesaplanması	114

3.5. Örnek Otel İşletmesinde Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	
Yönteminin Uygulanması	115
3.5.1. ZDFTM yönteminde faaliyet merkezlerinin ve faaliyet merkezlerine ait maliyetlerin belirlenmesi	116
3.5.2. Faaliyet merkezlerine ait birim kapasite maliyetlerinin belirlenmesi...	116
3.5.3. Faaliyetler için gereken süre, faaliyet merkezlerine ait maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin belirlenmesi	118
3.5.3.1. Odalar departmanı faaliyet merkezine ait maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin belirlenmesi	118
3.5.3.2. Yiyecek-içecek departmanı faaliyet merkezine ait maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin belirlenmesi	120
3.5.3.3. Pazarlama departmanı faaliyet merkezine ait maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin belirlenmesi	122
3.5.4. Faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin, maliyet objelerine yüklenmesi	124
3.5.4.1. Odalar departmanı faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin, maliyet objelerine yüklenmesi	124
3.5.4.2. Yiyecek-içecek departmanı faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin, maliyet objelerine yüklenmesi	126
3.5.4.3. Pazarlama departmanı faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin, maliyet objelerine yüklenmesi	127
3.5.5. Müşteri türlerine göre birim maliyetlerin hesaplanması	128
3.6. Müşteri Maliyetleri Açısından Her İki Yöntemin Karşılaştırılması	129
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	131
KAYNAKÇA	135

TABLO LİSTESİ

Tablo 1.1: Geleneksel Yönetim Muhasebesi ve SMY'nin Karşılaştırılması	33
Tablo 2.1: Düzeylerine Göre Faaliyet Merkezleri ve Maliyet Etkenleri	42
Tablo 2.2: GM Yöntemleri ve FTM Yöntemlerinin Karşılaştırılması.....	51
Tablo 2.3: FTM ve ZDFTM Yöntemlerinin Uygulama Adımlarının Karşılaştırılması	73
Tablo 2.4: ZDFTM ve FTM Yöntemlerinin Karşılaştırılması.....	75
Tablo 2.5: ZDFTM yönteminin özelliklerine göre avantajları.....	77
Tablo 3.1: Aylar Bazında Müşteri Türlerine Satılan Yatak Sayısı	84
Tablo 3.2: A Otel İşletmesinin Giderleri ve Tutarları.....	85
Tablo 3.3: A Otel İşletmesine Ait Faaliyetler ve Faaliyet Merkezleri	87
Tablo 3.4: A Otel İşletmesine Ait Gider Kalemleri ve Maliyet Sürücülerini	88
Tablo 3.5: Faaliyet Merkezlerine Dağıtılan Direkt ve Endirekt Personel Giderleri ..	90
Tablo 3.6: Faaliyet Merkezlerine Dağıtılan Temizlik Giderleri	92
Tablo 3.7: Faaliyet Merkezlerine Dağıtılan Amortisman Giderleri.....	93
Tablo 3.8: Faaliyet Merkezlerine Dağıtılan Elektrik Giderleri.....	95
Tablo 3.9: Faaliyet Merkezlerine Dağıtılan Su Giderleri.....	97
Tablo 3.10: Faaliyet Merkezlerine Çamaşır Yıkama Giderlerinin Dağılımı	99
Tablo 3.11: Faaliyet Merkezlerine Bakım-Onarım Giderlerinin Dağılımı	100
Tablo 3.12: Mobilya ve Dekorasyon Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Dağıtımı	102
Tablo 3.13: Kırtasiye Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Dağıtımı.....	103
Tablo 3.14: Telefon Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Dağıtımı	105
Tablo 3.15: Faaliyet Merkezlerinde Toplanan Giderler.....	106
Tablo 3.16: Otelin Geneli İle İlgili Faaliyet Merkezindeki Giderlerin, Diğer Faaliyet Merkezlerine Dağılımı	107

Tablo 3.17: Faaliyet Maliyetlerinin ve Maliyet Yükleme Oranlarının Belirlenmesi	109
Tablo 3.18: FTM Yönteminde Odalar Departmanı Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Objelerine Yüklendiği 111	111
Tablo 3.19: FTM Yönteminde Yiyecek-İçecek Departmanı Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Objelerine Yüklendiği 112	112
Tablo 3.20: FTM Yönteminde Pazarlama Departmanı Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Objelerine Yüklendiği 113	113
Tablo 3.21: FTM Yönteminde Maliyet Objelerine Ait Birim Maliyetleri..... 114	114
Tablo 3.22: ZDFTM Yöntemine Göre A Otel İşletmesinin Pratik Kapasitesinin ve Birim Kapasite Maliyetinin Belirlenmesi 117	117
Tablo 3.23: Odalar Departmanı Faaliyet Merkezinde Faaliyetlerin Gerçekleşmesi İçin Gerekli Süre, Maliyet Yükleme Oranı ve Kapasite Kullanım Bilgilerinin Tespiti 119	119
Tablo 3.24: Yiyecek-İçecek Departmanı Faaliyet Merkezinde Faaliyetlerin Gerçekleşmesi İçin Gerekli Süre, Maliyet Yükleme Oranı ve Kapasite Kullanım Bilgilerinin Tespiti 121	121
Tablo 3.25: Pazarlama Departmanı Faaliyet Merkezinde Faaliyetlerin Gerçekleşmesi İçin Gerekli Süre, Maliyet Yükleme Oranı ve Kapasite Kullanım Bilgilerinin Tespiti 123	123
Tablo 3.26: ZDFTM Yönteminde Odalar Departmanı Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Objelerine Yüklendiği 125	125
Tablo 3.27: ZDFTM Yönteminde Yiyecek-İçecek Departmanı Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Objelerine Yüklendiği 126	126
Tablo 3.28: ZDFTM Yönteminde Pazarlama Departmanı Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Objelerine Yüklendiği 127	127
Tablo 3.29: ZDFTM Yönteminde Maliyet Objelerine Ait Birim Maliyetleri 128	128
Tablo 3.30: FTM ve ZDFTM Yöntemine Göre Müşteri Türlerine Ait Toplam Maliyetler 129	129

Tablo 3.31: FTM ve ZDFTM Yöntemine Göre Müşteri Türlerine Ait Birim

Maliyetler 129

Tablo 3.32: FTM ve ZDFTM Yöntemine Göre Müşteri Türlerine Ait Birim

Maliyetler 133



ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1.1. Geleneksel Maliyet Hesaplama Yöntemleri	9
Şekil 1.2: İşletmenin Değer Zinciri Faaliyetleri.....	22
Şekil 2.1: Süreç Akış Çizelgesi.....	39
Şekil 2.2: İki Aşamalı Dağıtım Süreci	47
Şekil 2.3: ZDFTM Yönteminin Temel Yapısı	58
Şekil 3.1: A Otel İşletmesinin Organizasyon Şeması	82



KISALTMALAR LİSTESİ

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

DİG: Direkt İşçilik Gideri

DİMM: Direkt İlk Madde Malzeme

ERP: İşletme Kaynak Planlaması

FTM: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

GM: Geleneksel Maliyetleme

GÜG: Genel Üretim Gideri

GYM: Geleneksel Yönetim Muhasebesi

HD: Her Şey Dahil

M²: Metrekare

SMY: Stratejik Maliyet Yönetimi

TP: Tam Pansiyon

UNWTO: Birleşmiş Milletler Dünya Turizm Örgütü

YP: Yarım Pansiyon

ZDFM: Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

GİRİŞ

Küreselleşme ve teknolojiideki hızlı gelişim şüphesiz işletmeleri ve piyasaları oldukça etkilemiş ve etkilemeye devam etmektedir. Küreselleşmenin işletmeleri etkilediği en önemli olgu ise, rekabettir. Ulusal ve uluslararası piyasalarda rekabetin artması ile işletmeler faaliyetlerini daha etkin ve verimli yönetme gereği duymuşlardır. Bu nedenle yöneticiler karar alırken, işletme içi ve işletme dışı bütün faktörleri göz önünde bulundurmak zorundadırlar.

Küreselleşme ve teknolojik gelişmelerin getirdiği yoğun rekabet ortamı, tüm sektörleri olduğu gibi turizm sektörünü de fazlasıyla etkilemiş ve etkilemeye devam etmektedir. Turizm sektörü son yıllarda büyük bir gelişim göstermiş, bunun sonucunda da rekabet artmıştır. Ülkemizin de turizm potansiyeli yüksek olduğu için gelen turist sayısı oldukça fazladır. Birleşmiş Milletler Dünya Turizm Örgütü'nün (UNWTO) 2017 yılı raporuna göre, turizm sektörünün ekonomiye katkısı tüm dünyada çok önemli derecede fazladır. Yine UNWTO 2017 yılı raporuna göre dünyada, turizm sektörü 1 buçuk trilyon dolar gelir elde etmiştir. Bu da dünyadaki tüm GSYH'nın yüzde 10'una denk gelmektedir. Ülkemiz de 2017 yılında 38 milyon turist ile en çok turist ziyareti bakımından dünyada 8'inci sırada yer almaktadır (<https://www.e-unwto.org>. (26/04/2019)). Bu durum ülkedeki turistik tesis, otel ve yatak sayılarının artmasına ve bunun sonucunda da turizm işletmeleri arasında yoğun bir rekabet yaşanmasına neden olmaktadır.

İşletmeler, artan bu rekabet ortamında ayakta kalabilmek ve kâr elde edebilmek için, çevresinde gerçekleşen tüm riskleri, belirsizlikleri ve değişimleri yakından takip etmeli ve bu değişimlere göre kendisini stratejik olarak yenilemelidir. Ancak geleneksel maliyet muhasebesi ve maliyetleme yöntemleri, yönetimin ihtiyaç duyduğu bilgi ve verileri sağlamada yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle yönetim muhasebesi, artan rekabet ile birlikte, işletmeyle ilgili ileriye dönük stratejilerin oluşturulması, planların yapılması ve ortaya çıkabilecek gereksinimlerin önceden saptanmasına yardımcı olacak bir araç haline gelmiştir. Bunun sonucunda küresel rekabet ortamında işletmenin başarısını daha iyi ölçmeyi sağlayan, daha doğru ve

daha güvenilir bilgiler üreten bir yönetim muhasebesi yaklaşımı olarak stratejik maliyet yönetimi ortaya çıkmıştır (Köroğlu, 2012: 3).

Geleneksel maliyet yönetimi, fiili maliyetleri, önceden saptanmış maliyetlerle karşılaştırarak maliyetleri düşürmeyi amaçlarken; stratejik maliyet yönetimi, küresel gelişmeler çerçevesinde müşterinin elde ettiği değeri arttırma, müşteri memnuniyetini yukarılara çekme ve sürekli gelişime yönelik bir maliyet azaltımına odaklanmıştır (Kartal ve Bozok, 2011: 3).

Geleneksel maliyet yönetimi hacim tabanlı ölçümlene teknikleri kullanırken, stratejik maliyet yönetimi ise faaliyet tabanlı ölçümlene teknikleri kullanmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yöntemi ile elde edilen veriler müşteri memnuniyetini arttırarak işletme karlılığını sağlamak amacıyla kullanılan karar alma yaklaşımıdır ve stratejik yönetim muhasebesinin önemli konuları arasında yer alır (Büyükmirza, 2016: 846).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemine göre, yapılan giderler önce faaliyetlerin maliyetlerini oluşturmak için belirli havuzlarda toplanır ve bu havuzlardan ürün maliyetine yüklenir (Şener, 2004: 313). Bu modelin faaliyetlere odaklanması, işletme faaliyetlerinin verimliliğinin ölçülmesine ve verimli olmayan faaliyetlerin işletme faaliyetlerinden çıkarılmasına imkan sağlar (Elmacı ve Tutkavul, 2016: 827). Bu yönden incelendiğinde faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi geleneksel maliyetleme yöntemine göre işletme yöneticisine daha çok bilgi sağlamaktadır. Fakat bunun yanında, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde; faaliyet bilgilerinin toplanmasının zaman alıcı ve maliyetli olması, bilgilerin saklanması maliyeti, maliyet etkenlerinin hesaplanmasında atıl (kullanılmayan) kapasitenin gözardı edilmesi ve değişen şartlara göre güncellenmesinin zor olması bu yöntemin kısıtları arasında yer alır. Bu eksiklikler ve zorlukların giderilmesi amacıyla Kaplan ve Anderson tarafından zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme (ZDFTM) yöntemi yenilikçi bir yaklaşım olarak ortaya konmuştur (Kaplan ve Anderson, 2007: 7).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, hızlı ve ucuza kurulup geliştirilebilen, maliyet ve karlılık bilgilerini daha gerçekçi sunan faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin geliştirilmiş halidir. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ihtiyaç duyulan bilgi miktarını azaltmış ve mevcut

kapasitesinin birim maliyeti ile bir faaliyetin gerçekleşmesi için gerekli zamanın hesaplanmasını gerekli kılmıştır. Bunun yanında, bu yöntemde atıl (kullanılmayan) kapasite dikkate alınarak karlılık hesaplanmaktadır (Saban ve İrak, 2009: 98).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde fiili kapasite kullanılırken zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde ise pratik kapasite kullanılmaktadır. Kaplan ve Anderson işletmelerde çalışan işçilerin sürekli olarak çalıştığı varsayımını yok sayarak fiili kapasitenin %80 - %85 ile çarpılarak pratik kapasitenin bulunması gerektiğini ileri sürmüşlerdir. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminden farkı dağıtım anahtarı olarak zamanı dikkate almasıdır (Küçüktüfekçi, 2014: 37).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, karmaşık faaliyetlerde doğru bir maliyet modeli oluşturduğu için, turizm işletmeleri, dağıtım işletmeleri, hastane, hizmet ve üretim işletmelerinde birçok fayda sağlamaktadır. Rekabetin üst seviyelere çıktığı bu dönemlerde işletmelerin, hızla değişen çevre ve şartlara uyum sağlaması ve stratejik kararlar alması bakımından Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi çok idealdir.

Otel işletmelerinin de müşterilerine, belli bir zaman aralığında çeşitli faaliyetler ile hizmet sunduğu düşünülürse zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi otel işletmeleri açısından ideal bir maliyetleme yöntemidir. Çünkü Stratejik maliyet yönetimi yaklaşımı olan zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, otel işletmesi yöneticilerine zamana bağlı faaliyetleri ile ilgili alacakları stratejik kararlarda, zamanın etkili kullanması ile ilgili uygulamalarda esnek ve yararlı maliyet bilgileri sağlamaktadır.

Bu çalışmanın amacı, stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarından birisi olan zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin araştırılması ve otel işletmelerin karmaşık faaliyetleri sonucu katlandığı maliyetlerin bu yöntem ile ölçümünü analiz edilmesidir. Bu çalışmanın, otel işletmelerine ve yönetimlerine doğru maliyetleme konusunda pratik ve somut öneriler vermesi bakımından literatüre önemli katkı sağlaması beklenmektedir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; maliyet, maliyet yönetimi ve geleneksel maliyet yönetiminden stratejik maliyet yönetimine geçiş incelenecek ve teorik bilgiler verilecektir.

İkinci bölümde; faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemlerinin, kavramları, özellikleri, amaçları kurulumu, uygulanış biçimleri, avantaj ve dezavantajları hakkında genel bilgiler verilecektir. Ayrıca faaliyet tabanlı maliyet yönteminden, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet yöntemine geçiş incelenerek detaylı bilgiler verilecektir.

Son bölümde ise, ilk iki bölümde ele alınan teorik bilgileri desteklemek adına, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ve zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi örnek bir otel işletmesine uygulanacak ve iki yöntem arasındaki maliyet hesaplaması karşılaştırılacaktır. Tüm bu çalışmaların sonrasında, sonuç ve öneriler bölümünde çalışmaya ait tespit ve önerilere yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MALİYET, MALİYET YÖNETİMİ VE GELENEKSEL MALİYET YÖNETİMİNDEN STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNE GEÇİŞ

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle, maliyet ve maliyet hesaplama yöntemleri konularına değinilmiştir. Ayrıca küreselleşmenin de etkisi ile rekabetin hat safhaya çıktığı piyasalar için büyük önem arz eden, geleneksel ve stratejik maliyet yönetim sistemleri açıklanmıştır

1.1. Maliyet, Maliyetlerin Sınıflandırılması ve Maliyet Yönetimi Kavramları

Bu başlıkta öncelikle, maliyet kavramı ve maliyetlerin sınıflandırılması açıklanacak ve maliyet hesaplama yöntemleri üzerinde durulacaktır.

1.1.1. Maliyet kavramı ve maliyetlerin sınıflandırılması

Genel anlamı ile maliyet, belirlenmiş bir amaca ulaşmak için katlanılan parasal fedakarlıkların toplamıdır (Büyükmirza, 2016: 44). Başka bir ifade ile maliyet; bir mal veya hizmet elde etmek için, içinde bulunulan dönemde yapılan harcamalarla, daha önceki dönemde yapılan harcamalardan o mal veya hizmetin edinilmesi için katlanılan fedakarlıkların parasal toplamıdır (Akdoğan, 2004: 11).

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere, ulaşılmak istenen hedefler için farklı maliyetler oluşabilmektedir. Bununla beraber katlanılan fedakarlıkların para ile ifade edilmesi maliyetin iki şekilde ele alınmasına imkan sağlar. Bunlar; hedefe ulaşmak için, katlanılan fedakarlıklar toplamı veya hedefe ulaşmak için vazgeçilen çıkarlardan oluşmaktadır. O halde maliyeti, "fırsat maliyeti" ve "muhasabe maliyeti" olarak iki başlıkta incelemek gerekir (Şener, 2004: 38).

1.1.1.1. Fırsat maliyeti

Dünya üzerinde isteklerin sınırsız olup kaynakların sınırlı olması, insanların isteklerinin gerçekleşmesi hususunda seçim yapmasını gerektirir. Yani bazı isteklerin

gerçekleşebilmesi için birtakım şeylerden vazgeçilmesi gerekmektedir. İşte tam bu noktada da “fırsat maliyeti” kavramı ortaya çıkmaktadır,

Bir amacı gerçekleştirmek için başka bir amacın gerçekleştirilmesinden vazgeçiliyorsa, vazgeçilen bu amacın sağlayacağı getirinin net tutarı, tercih edilen amacın fırsat (alternatif) maliyetidir. Başka bir ifadeyle fırsat maliyeti, hedefe ulaşmak için kaçırılan, net kazançtır. Eğer alternatifler fazla ise bu durumda, en yüksek net getiri, seçilen amacın fırsat maliyetidir (Şener, 2004: 38-39).

Fırsat maliyeti, fiilen gerçekleşmiş bir maliyeti göstermez bu nedenle muhasebe kayıtlarında da yer almaz. Ancak karar verme açısından önemli bir maliyet kavramıdır (Kılıç, 2002: 8).

1.1.1.2. Muhasebe maliyeti

Muhasebe maliyeti, işletmenin belli bir fonksiyonuyla veya üretim faaliyetlerinin belli bir aşamasıyla ilgili giderlerin tutarını belirtmek için kullanılan bir terimdir (Şener, 2004: 40). Maliyet muhasebesi bakımından maliyet, bir üretim işletmesinin faaliyetlerinde kullandığı mal ve hizmetlerin parasal tutarıdır (Uslu, 1991: 21). Bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere, muhasebe maliyeti, istenilen hedefe ulaşabilmek için yapılan veya yapılması gereken tüm giderlerin toplamıdır (Şener, 2004: 40),

Yukarıdaki paragraftaki açıklamaların ışığında muhasebe maliyeti, bir mamulün üretimi için tüketilen hammadde, enerji vb. ödenen veya tahakkuk eden işçi ücretleri, yararlanılan makine ve tesislerden üretilen mamulün payına düşen amortisman gideri vb. giderlerin toplamından oluştuğu söylenebilir (Kılıç, 2002: 5).

1.1.2. Maliyet unsurları

Üretim işletmesinde üretim maliyetine yüklenebilecek çok fazla ve farklı özelliklere sahip çeşitli giderler olabilir. Ancak bu giderler çağdaş maliyet hesaplama yöntemleri içinde üç ana grupta sınıflandırılmaktadır. Bunlar (Şener, 2004: 73);

- Direkt ilk madde malzeme giderleri,
- Direkt işçilik giderleri ve
- Genel üretim giderleridir.

1.1.2.1. Direkt ilk madde malzeme giderleri

İşletmede üretilen ürün veya hizmetin ana maddesini oluşturan ve hangi ürün veya hizmet için ne kadar kullanıldığı doğrudan tespit edilebilen malzemeler, direkt ilk madde ve malzemelerdir (Kızılyalçın, 2011: 14). Üretimde kullanılan bu malzemelerin parasal tutarı da ilk madde ve malzeme giderini oluşturur. Örnek olarak, ekmek üretiminde kullanılan un tutarı veya mobilya üretiminde kullanılan kereste tutarı gösterilebilir.

1.1.2.2. Direkt işçilik giderleri

Direkt işçilik giderleri, ana üretim gider yerlerinde çalışan işçilerin ücretlerinin toplamından oluşur. Bu giderler, hangi mamul veya hizmet için harcandığı izlenebilen ve dağıtım anahtarına gerek duymadan işçi başına düşen çalışma süresi belirlenebilen işçilik giderleridir (Akdoğan, 2009: 88). Örnek olarak, kesim ve montaj atölyeleri gibi üretimin yapıldığı bölümlerde çalışan ve her mamul için ne kadar çalıştığı kolaylıkla izlenebilen işçilerin ücretleri gösterilebilir (Toroslu, 2010: 27). Ancak ana gider yerlerindeki her çalışma direkt işçilik sayılmaz. Buna göre çalışmanın fiilen üretim için yapılması gerekir. Diğer bir deyişle, direkt işçilik gideri fiilen üretim için geçirilen sürenin karşılığıdır (Şener, 2004: 133).

1.1.2.3. Genel üretim giderleri

İşletmeler üretimi gerçekleştirirken hammadde ve işçilik giderleri dışında kira, amortisman, enerji, bakım onarım gibi birçok üretim giderine katlanır. Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri dışında, üretimle alakalı ancak, üretilen ürünle direkt ilişkisi kurulamayan bu giderlere genel üretim gideri denir. Genel üretim giderlerinin kendine özgü bazı özellikleri vardır. Bu özellikler şunlardır (Şener, 2004: 186);

- Genel üretim giderleri ile ürünler arasında direkt bir ilişki yoktur. (Olanlar da direkt giderler gibi izlenmesi yoluna gidilmeyecek kadar küçük giderlerdir.)
- Genel üretim giderleri, birbirinden farklı birçok giderden oluşur. Bu giderlerin bir kısmı değişken bir kısmı sabit özelliktedir.

- Genel üretim giderlerinin bir kısmı belli dönemlerde düzensizlik gösterebilir. Örneğin; ısıtma gideri kışın fazla yazın az olur.
- Genel üretim giderlerinin bir kısmının kesin tutarı yılsonunda belli olur. Buna örnek olarak bakım onarım gideri gösterilebilir.

1.1.3. Geleneksel maliyetleme yöntemleri

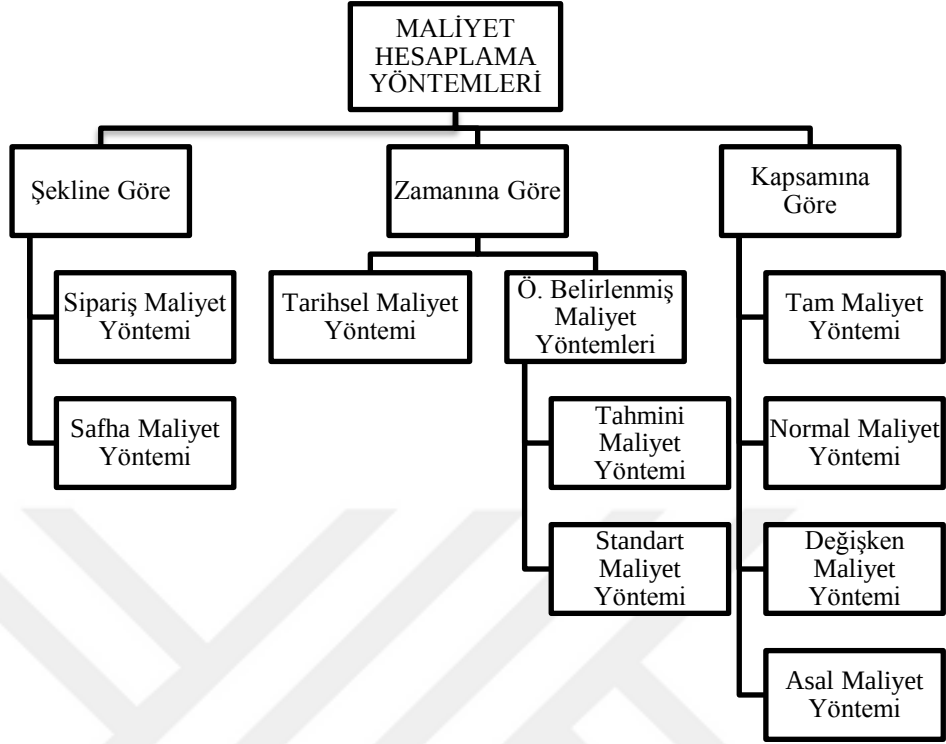
Geleneksel üretim ortamları genelde standart ürünlerin üretildiği, üretimin daha çok insan gücüne dayalı yapıldığı üretim ortamlarıdır. Bu ortamlar maliyet muhasebesinin asıl görevi, stok değerlendirme ve finansal tabloların düzenlenmesi için üretilen ürünlerin maliyetlerinin hesaplanmasıdır (Çetin, 2006: 4).

Bir üretim işletmesinde, maliyet muhasebesinin çeşitli amaçlarını gerçekleştirebilmesi için, üretim giderlerini uygun bir biçimde sınıflandırarak, bir kayıt düzeni içinde hareket etmesi ve sonuçta ürün birim maliyetine dönüştürme düzenini kurması gerekmektedir. Bir takım hesaplar ve kayıtlar arasında kurulan bu düzene maliyet hesaplama sistemi veya maliyet hesaplama yöntemi denilmektedir (Şener, 2008: 3).

Bir işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için işletme yönetiminin planlama, kontrol etme, maliyetleme, karar verme hedefiyle gereksinim duyduğu bilgileri üretecek bir maliyet yönetim sistemi oluşturulmalıdır. Bu sistem, işletmenin içinde bulunduğu sosyal, ekonomik, teknik şartlar ile yönetim yaklaşımlarının da dahil olduğu işletme içi ve işletme dışı birçok etken göz önünde bulundurularak oluşturulmalıdır (Erden, 2004: 69). Geleneksel maliyet yöntemleri şekil, zaman ve kapsam açısından üç başlıkta ele alınmaktadır.

Şekil 1.1’de bu üç grupta yer alan yöntemler aşağıdaki gibi bir şema üzerinde özetlenebilir.

Şekil 1.1. Geleneksel Maliyet Hesaplama Yöntemleri



Kaynak: Şener R. (2008) *Maliyet Yöntemleri Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, s. 31.

1.1.3.1. Hesaplama şekline göre maliyet yöntemleri

Şekil 1.1’de görüldüğü gibi hesaplama şekline göre maliyet yöntemleri, sipariş ve evre (safha) maliyet yöntemi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Sipariş Maliyet Yöntemi: Değişik türde ürünlerin ve özellikle müşterilerden alınan siparişlere göre veya piyasaya farklı şekillerde ürün süren işletmelerde, her ürün ya da ürün grubunun maliyetlerinin ayrı ayrı hesaplanabilmesi için kullanılan bir yöntemdir (Şener, 2008: 4).

Sipariş maliyet yöntemi belli kısımlar halinde farklı farklı mamuller üreten işletmelerde kullanılır. Örneğin; gemi ve uçak fabrikaları, makine, konfeksiyon vb. üretim yapan işletmeler (Büyükmirza, 2016: 243).

Sipariş maliyet yönteminin uygulanacağı işletmelerin üretim özellikleri; üretilen ürünlerin standart olmadığı, her ürünün müşterinin talebine göre farklı özellik

taşıdığı, değişik partilerde çeşitli ürünlerin üretildiği üretim faaliyetleri şeklinde özetlenebilir (Erden, 2004: 82).

Evre (Safha) Maliyet Yöntemi: Evre maliyet yöntemi, daha çok birbirine benzer ya da tek tip mamul üreten işletmeler tarafından kullanılmaktadır. Başka bir deyişle tek çeşit mamulün üretiminin seri şekilde yapıldığı ve her bir üretim partisi için maliyetlerin ayrı ayrı izlenmesine ihtiyaç duyulmadığı durumlarda, işletmeler evre maliyet yöntemini tercih etmektedirler (Şener, 2008: 5).

Evre maliyet yönteminde, işletmenin üretim aşamasında yaptığı masraflar evrelere ayrılarak toplanır. Toplam masraflar üretim miktarına bölünerek maliyetlere ulaşılır. Başka bir deyişle evre maliyetleme yöntemi bir ortalama maliyetleme yöntemidir (Özdiken, 2016: 9).

Üretimin evrelere ayrılarak maliyetlerinin hesaplandığı ve her evrenin maliyetinin bir sonraki evreye aktarıldığı bu yönteme kimya, çelik sanayi, petrol, çimento ve otomotiv sektörleri örnek olarak gösterilebilir (Demircioğlu, 2016: 6).

1.1.3.2. Hesaplama zamanına göre maliyet yöntemleri

Maliyet hesaplama zamanına göre maliyet yöntemleri; tarihsel (fiili) maliyet yöntemi ve önceden saptanmış maliyet yöntemleri olmak üzere ikiye ayrılır.

Tarihsel (Fiili) Maliyet Yöntemi: Tarihsel maliyetleme yöntemi, faaliyet yapıldıktan sonra, söz konusu faaliyete ait maliyetlerin, gerçekleşen tutarlarının esas alınarak hesaplandığı yöntemdir. Buna göre üretim maliyetleri, üretim yapıldıktan sonra fiili tutarları esas alarak hesaplanır. Böylece, maliyetlerin hesaplanması gerçek verilere dayanır (Erden, 2004: 109).

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, tarihsel maliyet yönteminde üretim maliyetleri hesaplanırken şu iki temel ilke uygulanır (Yükçü, 2007: 347);

- Üretim faktörleri için fiilen ödenen veya harcama yaklaşımına göre katlanılan maliyetler esas alınır.
- Üretim veya hizmet tamamlandıktan sonra faaliyetin maliyetlemesi yapılır.

Önceden Saptanmış Maliyet Yöntemleri: İşletmelerin içinde bulundukları farklı koşullar nedeniyle işletme yönetimine, sadece geçmişteki maliyetlerin saptanması yetmemiştir. Bu nedenle geleceğe ilişkin kararlar alıp planlamalar yapmak için geçmiş verilerden yararlanarak geleceğin maliyetlemesini yapma ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Ortaya çıkan bu ihtiyaçlar, maliyetlerin önceden saptanmasını zorunlu hale getirmiştir. Maliyetlerin önceden saptanması için şu iki yöntem geliştirilmiştir (Şener, 2008: 7);

- Tahmini maliyet yöntemi
- Standart maliyet yöntemi

Tahmini Maliyet Yöntemi: Maliyetlerin, geçmiş deneyimlerden ve cari girdi fiyatlarından faydalanılarak, önceden tahmin edilmesi ve kayıtların bu maliyetlere göre tutulması esasına dayanan bir yöntemdir. Bu yöntemde maliyetler, geçmiş verilere dayanarak tahmin edilmektedir (Erden, 2004: 110).

Standart Maliyet Yöntemi: Standart maliyetler, hem geçmiş deneyimleri hem de denetlenmiş üretim koşullarındaki verileri kullanan, bilimsel yöntemlerle incelenmiş ve üretim döneminden önce saptanmış maliyetlerdir (Şen, 2008: 30). Standart maliyetleri esas alarak kayıt yapılmasını öngören maliyet muhasebesi yöntemine de “standart maliyet yöntemi denir (Şener, 2008: 257).

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde standart maliyetlerin, tarihsel ve tahmini maliyetlerle arasındaki fark şu şekilde açıklanabilir (Şener, 2008: 258):

- Tarihsel maliyetler olanı, standart maliyetler ise olması gerekeni ifade eder.
- Tahmini maliyetler gelecekte maliyetlerin ne kadar olmasının beklendiğini ortaya koyarken, standart maliyetler ne kadar olması gerektiğini gösterirler

1.1.3.3. Hesaplama kapsamına göre maliyet yöntemleri

Maliyet hesaplama kapsamına göre maliyet yöntemleri; tam maliyet yöntemi, normal maliyet yöntemi, değişken maliyet yöntemi ve asal maliyet yöntemi olmak üzere dörde ayrılır.

Tam Maliyet Yöntemi: Sabit gider ve değişken gider ayrımı yapılmadan, üretimle ilgili direkt işçilik, direkt ilk madde ve malzeme ve genel üretim giderlerinin tamamının ürünlere yüklendiği maliyet yöntemidir (Demircioğlu, 2016: 8).

Tam maliyet yöntemine göre, toplam maliyeti oluşturan kalemler aşağıdaki şekilde şematize edilebilir (Çaldağ, 2015: 254):

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	xx
Direkt İşçilik Giderleri	xx
Genel Üretim Giderleri	xx
Toplam Maliyet	xx

Yöntemin üstünlüğü basit olması, sakıncası ise; birim üretim maliyetlerinin üretim hacmi ile ters yönde dalgalanmalara sebep olmasıdır (Büyükmirza, 2016: 498).

Normal Maliyet Yöntemi: Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderlerinden oluşan değişken maliyetlerin tamamını, sabit genel üretim giderlerini ise, kapasite kullanım oranına göre mamul maliyetine ekleyip, kapasite kullanım oranı dışında kalanı ise dönem gideri olarak kabul eden bir yöntemdir (Erden, 2004: 101).

Normal maliyet yöntemine göre, toplam maliyeti oluşturan kalemler aşağıdaki şekilde şematize edilebilir (Çaldağ, 2015: 254):

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	xx
Direkt İşçilik Giderleri	xx
Değişken Genel Üretim Giderleri	xx
Kullanılan Kapasiteye Düşen Sabit GÜG	xx
Toplam Maliyet	xx

Normal Maliyet yönteminin üstünlüğü, üretimdeki dalgalanmaların birim üretim maliyetlerini etkilemesine izin vermemesidir. Sakıncası ise, hesaplamada sabit ve değişken giderlerin ayrı ayrı ele alınması ve kapasite sapmalarının hesaplanması gibi ek işlemlere neden olmasıdır (Yükücü, 2007: 348). Ayrıca, her sabit GÜG kaleminin

kullanılan ve boş kapasiteye isabet eden kısımlarının hesaplanması zor, hatta mümkün olmayabilir (Şener, 2008: 21).

Değişken Maliyet Yöntemi: Bu yöntemde göre sadece değişken üretim giderleri, üretim maliyetine yüklenir. Yani üretim maliyetine yüklenecek giderler, direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik gideri ve değişken genel üretim giderlerinden oluşmaktadır (Şener, 2008: 22).

Değişken maliyet yöntemine göre, toplam maliyeti oluşturan kalemler aşağıdaki şekilde şematize edilebilir (Çaldağ, 2015: 255):

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	xx
Direkt İşçilik Giderleri	xx
Değişken Genel Üretim Giderleri	xx
Toplam Maliyet	xx

Asal Maliyet Yöntemi: Bu yöntem üretilen mamullerin maliyetine sadece direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderlerinin yüklendiği, genel üretim giderlerinin tamamen maliyet dışı bırakıldığı bir yöntemdir. Ancak günümüzde genel üretim giderleri önemli bir yer tuttuğu için bu yöntem işletmeler tarafından tercih edilmemektedir (Yağmurlu, 2009: 12).

Asal maliyet yöntemine göre, toplam maliyeti oluşturan kalemler aşağıdaki şekilde şematize edilebilir (Çaldağ, 2015: 255):

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	xx
Direkt İşçilik Giderleri	xx
Toplam Maliyet	xx

1.1.4. Geleneksel maliyetleme yöntemlerinin yetersizlikleri

Geleneksel maliyetleme yöntemleri üretimin dar bir ürün yelpazesi içinde gerçekleştirildiği, üretilen ürünün maliyet yapısı içinde, direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzemenin egemen olduğu dönemler için tasarlanmıştır. Bu maliyet yapısı içinde, genel üretim giderleri çok az yer kapladığı için, genel üretim giderlerinin dağıtımında ortaya çıkan çarpıklıklar, çok önemli değildi (Erden, 2004: 180).

Son 25-30 yıl içerisinde küreselleşme ve teknolojik gelişmelerle birlikte üretim ortamları da değişime uğramıştır. Üretimde bilgisayar kullanımı ve otomasyonun artışı ile birlikte, maliyet yapısı içinde direkt işçilik ve direkt ilk madde malzemenin payı azalırken genel üretim giderlerinin payı artmıştır (Köroğlu, 2012: 24). Bu değişim ile birlikte, genel üretim giderlerinin mamule yüklenmesinde hacim tabanlı dağıtım anahtarlarının kullanılması, dağıtımda ortaya çıkan çarpıklıkların önemli bir sorun haline gelmesine neden olmuştur (Erden, 2004: 180). Yani geleneksel maliyet yöntemleri, değişen üretim ortamlarına uyum sağlayamamış ve çarpık ürün maliyet bilgilerinin raporlanmasına neden olarak karar alıcıları yanıltmıştır.

Yukarıda yapılan, geleneksel maliyet yönetiminin yetersizliği ile ilgili açıklamalardan yola çıkarak, geleneksel maliyet yöntemlerine yapılan eleştiriler şu şekilde sıralanabilir (Biçici, 2016: 43):

- GÜG' ün dağıtılmasında, direkt işçiliğin dağıtım anahtarı olarak kullanılması,
- Aşırı stoklamaya özendirilmesi,
- Yönetim gereksinimlerini karşılayamaması ve üretim sürecini tam olarak yansıtamaması,
- Geleceğe yönelik planlama ve programlama için gerekli bilgileri sağlayamaması,
- Kaynakların tüketimini doğru bir şekilde ölçmemesi veya kaynakların maliyetini yüklemeye gerçekçi olmamasıdır.

1.1.5. Maliyet yönetimi ve maliyet yönetiminin amaçları

Bu kısımda maliyet yönetimi kavramı, maliyet yönetimi amaçları, maliyet yönetimi yararları ve geleneksel maliyet yönetiminden stratejik maliyet yönetimine geçiş konuları üzerinde durulacaktır.

1.1.5.1. Maliyet yönetimi kavramı

Küreselleşme, ekonomik ve teknolojik gelişmelerle birlikte yetersiz kalan geleneksel maliyet yöntemlerinin yetersizliğini gidermek için, yöneticilere amaca uygun ve

zamanında bilgi sağlamayı hedefleyen maliyet yönetimi yaklaşımları ortaya atılmıştır (Otlı ve Karaca, 2005: 246).

Yakın zamanlara kadar, maliyet muhasebesi ile maliyet yönetimi birbirinden ayrı düşünülse de aslında maliyet yönetimi, maliyet muhasebesini de kapsayan geniş bir kavramdır. Maliyet muhasebesi, tarihi bir bakış açısı ile maliyetleri raporlarken maliyet yönetimi, maliyetlerin planlanması, düşürülmesi ve yönetiminde aktif bir rol oynar (Erden, 2004: 62).

Berliner ve Brimson'a göre maliyet yönetimi; dünya pazarında maliyet, kalite, zamanlama ve fonksiyonellik açısından rekabet edilebilir ürün veya hizmet üretiminde, kaynakların verimli kullanılabilmesi için, yöneticilere faydalı olacak bilgileri sağlamaktır (Acar, 2005: 42).

Maliyet yönetimi, işletmede çok geniş bir uygulama alanına sahip olmakla birlikte, maliyet yönetiminin temelde ilgili olduğu alanlar şunlardır (Köroğlu, 2012: 27):

- Mutlak ve göreceli maliyet düzeyini etkileme
- Maliyet yapısının optimizasyonu
- Maliyet esnekliğinin optimizasyonu
- Maliyet davranışını belirleme
- Karmaşıklık maliyetini düşürme
- Maliyet şeffaflığının sağlanması

1.1.5.2. Maliyet yönetiminin amaçları

Maliyet yönetiminin en önemli amacı, işletme içinde ihtiyaç duyulan; maliyet, kalite ve zamana ilişkin doğru bilgiler vererek karar alma aşamasında yöneticilere destek sağlamaktır. Buna göre, maliyet yönetiminin amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Dalğar vd., 2010: 238):

- Ürün maliyetlerini doğru şekilde belirlemek,
- Maliyet tahminleri ve fiyatlandırma için gerekli bilgileri vermek,
- Faaliyetlerle ilgili performans değerlendirmesi yapmak,
- Ürünler, müşteriler ve dağıtım kanalları bazında karlılığı ölçmek,
- Maliyet azaltmaya yönelik çalışmalara destek olmak,

- Kaliteli, hızlı ve verimli bir biçimde sürekli gelişme çalışmalarına fayda sağlamak ve
- Yatırım kararlarına katkıda bulunmaktır.

Bu amaçların gerçekleşebilmesi için, kuşkusuz ki sürekli değişen rekabet koşullarına, gelişen teknolojiye, ürün hattının genişlemesine ve ürün hayat seyrinin kısılmasına uyum sağlayıp cevap verebilecek bir yönetim anlayışı olmalıdır.

1.1.5.3. Maliyet yönetiminin yararları

Küreselleşme ve gelişen teknoloji sonrasında, rekabetin artması ve üretim koşullarının değişmesi ile önemi artan maliyet yönetim yaklaşımları; karar alma konusunda yöneticilere birçok yarar sağlamaktadır. Bu yararları şu şekilde sıralayabiliriz (Şakrak, 1997: 67-69):

- Maliyetlerin izlenebilirliğinin geliştirilmesi konusunda yönetime yardımcı olur,
- Ürünlerin yaşam dönemi performansının optimizasyonunda işletmelere yardımcı olur,
- Karar verme araçlarını arttırır,
- Yatırım yönetimi sürecini yaygınlaştırır,
- Performans değerlendirme ölçütlerini finansal performans ile bütünleştirir,
- Farklı üretim felsefelerini ve çeşitli otomasyon düzeylerini destekler,
- Otomasyon arttıkça, uygun maliyetli iç kontrol sisteminin oluşturulmasını sağlar.

1.1.5.4. Geleneksel maliyet yönetiminden stratejik maliyet yönetimine geçiş

Gelişen teknoloji, değişen ekonomik şartlar ve sürekli artan rekabet sonrasında geleneksel maliyet muhasebesi yetersiz kaldığı söylenebilir. Bu nedenle, yetersiz kalan geleneksel maliyet muhasebesi yerine, maliyetlerin planlanması, yönetilmesi ve düşürülmesi ile ilgilenen maliyet yönetimi yaklaşımı benimsenmiştir.

Maliyet yönetimi, işletme maliyetlerinin planlanması ve denetiminde aktif bir yaklaşımdır. Maliyet yönetimi, stratejik maliyet yönetimi yaklaşımına öncülük eden, işletme stratejisinin ön planda tutulması fikriyle de örtüşmektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 17).

Ürün fiyatlarının kalite dışında, müşteriler bakımından en önemli tercih ölçütü olmasından ve geleneksel maliyet yönetiminin günümüz rekabet ortamında stratejiye yönelim ve strateji belirleme konusunda yetersiz kalmasından dolayı, maliyet yönetiminin pazara ve stratejiye yönelik olarak düzenlenmesi gerekmiştir (Terzi, 2009: 19). Maliyet yönetimini sorgulanır hale getiren bu değişim ve sürekli artan bilgi ihtiyacı, maliyete olan bakış açısını da değiştirmiştir. Bunun sonucunda stratejik maliyet yönetimi yaklaşımları ve teknikleri geliştirilmiştir (Biçici, 2016: 44).

İşletmeleri geleneksel maliyet yönetimi yaklaşımından stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarına yönlendiren gelişme ve değişimler şu şekilde sıralanabilir (Öker, 2003: 17):

- Bilgisayar teknolojilerindeki gelişmeler,
- Kalite kontrolü ve üretim teknolojilerindeki gelişmeler,
- Taşımacılık ve haberleşme alanındaki gelişmeler,
- Küresel rekabetin artması,
- Üretimde, direkt işçilik maliyetleri azalırken genel üretim maliyetlerinin artması,
- Ürün yaşam süresinin kısalması ve
- Pazar koşullarının değişmesi ve tüketici odaklı pazar anlayışının yerleşmesidir.

Yukarda değinilen gelişme ve değişimler, işletmeleri stratejik maliyet yönetimine yöneltmiştir. Bu sebeple, stratejik maliyet yönetimi, hem üst yönetime stratejik bilgiler sunma hem de işletmeye rekabet avantajı sağlaması bakımından, işletmenin gelişim sürecinde önemli bir yerde bulunmaktadır (Duman vd., 2005: 116).

1.2. Stratejik Maliyet Yönetimi

Stratejik maliyet yönetiminin, bilgisayar teknolojisindeki gelişimle beraber üretimde otomasyonun ön plana çıkması, küresel rekabetin artması ve işletme yönetiminde stratejinin öneminin artması sonucu, ortaya çıkan bir yaklaşım olduğuna yukarıda değinmiştik. Bu başlık altında da stratejik maliyet yönetiminin; tanımı, önemi, amaçları, özellikleri ve stratejik maliyet yönetiminde kullanılan teknikler açıklanacaktır.

1.2.1. Stratejik maliyet yönetiminin tanımı

İşletmelerin maliyet muhasebesi sistemi, hızlı değişen çevreyle beraber artan ürün ve üretim süreci çeşitliliğine ayak uydurabilmek için daha dinamik olmak zorundadır. Bu sebeple, maliyet yönetimi sistemi de bu dinamik ortamda stratejik yönetimi kolaylaştırarak işletme yönetimine yardımcı olmak zorundadır. Değişen ve gelişen üretim ortamları sonucu ortaya çıkan bu zorunluluk, stratejik maliyet yönetiminin doğmasını sağlamıştır (Erden, 2004: 255).

Stratejik maliyet yönetimi, alınacak kararlarda uluslararası rekabet ortamının yarattığı koşulları daha kapsamlı ve daha uzun vadeli bakış açısıyla ele alan, stratejik planlama ve stratejik maliyet analizlerini bütünleştiren bir yaklaşımdır (Karcıoğlu, 2000: 72).

Bir başka tanıma göre stratejik maliyet yönetimi, işletmenin rekabet avantajı elde etmesi ve bu avantajı korumasını, aynı zamanda geliştirmesini sağlayan, iş stratejisinin belirlenmesinde ve rakiplere yönelik analizler yapılmasında işletmeye katkı sağlayan bir yaklaşımdır (Duman, 2012: 3).

Stratejik maliyet yönetiminin literatürde birçok farklı tanımları bulunmaktadır. Ancak yaptığımız tanımlardan da anlaşılacağı üzere, bu birbirinden farklı tanımların; rakipler hakkında bilgi edinme, maliyetleri düşürme ve işletmenin stratejik hedefleri ile muhasebeyi ilişkilendirme gibi ortak özellikleri vardır.

1.2.2. Stratejik maliyet yönetiminin önemi

Stratejik kararlar genellikle uzun vadeyi kapsayan ve işletmeyi önemli ölçüde etkileyen kararlardır (Büyükmirza, 2016: 838). Stratejik maliyet yönetimi, de bir işletmenin uzun vadede rekabet edebilmesi için gerekli kararların alınabilmesini ve bu kararların stratejik yönünün göz önünde bulundurulmasını sağlayan önemli bir karar alma yaklaşımıdır (Biçici, 2016: 49).

Sürekli gelişen rekabet ortamında maliyet yönetiminin geleneksel yönü olan mamul ve hizmet maliyetlemesi anlayışının yerine, maliyetlerin stratejik olarak yönetilmesi ihtiyacının doğması, stratejik maliyet yönetiminin önemini daha çok arttırmıştır (Köse, 2004: 51).

1.2.3. Stratejik maliyet yönetiminin amaçları

Stratejik maliyet yönetiminin ana amacı, maliyetleri azaltırken aynı zamanda alınmış olan stratejik konumda üstünlük elde etmek ve maliyet bilgilerini, rekabet avantajı ve daha iyi stratejilerin geliştirilmesi için kullanmaktır (Erden, 2004: 256). Bu amaçların yanı sıra, stratejik maliyet yönetiminin amaçlarını şu şekilde özetleyebiliriz (Bekçi ve Özal, 2010: 84):

- Kaynakların tüketimi konusunda pazara dönük ürün ve süreç bilgileri ile birlikte stratejik planlama ve kontrol süreçlerini destekleme,
- Maliyetlerin etkili yönetimini, işletmenin dış çevresini ve faktörlerini dikkate alarak hareket etmesi,
- Düşük maliyetlerle maliyet liderliği elde etme veya üstün nitelikli mamulleri pazara sunarak farklılaşma stratejisi ile rekabet gücünü artırma,
- Uzun vadeli maliyet planlaması yaparak, maliyetler ile ilgili yönetsel sorunları çözmek,
- İşletmenin geleceği için sorun arz eden konulara, stratejik bir bakış açısı ile yoğunlaşma,
- Rekabet avantajı elde etmek için, farklı kaynaklardan farklı maliyet bilgileri üretip kullanmak ve

- Mamul ve hizmet maliyetlerinin hesaplanmasında faaliyetleri dikkate almaktır.

1.2.4. Stratejik maliyet yönetiminin özellikleri

Stratejik maliyet yönetiminin, yukarıda açıkladığımız önemi ve amaçlarından da anlaşılacağı üzere, bu yöntem sürekli gelişen pazar ve üretim ortamında işletmeler rekabet avantajı, uygun maliyeti saptayabilme ve uzun vadeli planlamalar yapabilme gibi stratejik yararlar sağlamaktadır. İşletme yönetimine sağladığı yararlar nedeniyle önemini her geçen gün arttıran stratejik maliyet yönetiminin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz (Karcıoğlu, 2000: 78-79):

- Stratejik maliyet yönetimi, işletme yönetiminin taktiksel bir parçasıdır.
- Stratejik maliyet yönetimi, işletme çalışanlarının değer yargılarını, inançlarını ve tasarımlarını önemsemelidir.
- Stratejik maliyet yönetimi, öncelikle üst yönetim kademesinin daha sonrada işletmenin stratejik birimlerini yönetenlerin sorumluluğundadır.
- Stratejik maliyet yönetiminde ne çok erkenci olunmalı nede çok geç kalınmalıdır. Yöneticiler gelişim ve değişimlere tam zamanında müdahale etmelidir.
- Stratejik maliyet yönetimi, bilgi teknolojilerinin desteğine ihtiyaç duymaktadır.
- Stratejik maliyet yönetiminde, problem tanımlanması ayrıntılı olarak yapılmalıdır.
- Stratejik maliyet yönetimi, etkin bir proje yönetimini gerektirir.
- Stratejik maliyet yönetimi, geleneksel maliyet yönetimi gibi işletme içi etkenlerle sınırlı kalmaz, işletme dışı etkenleri de dikkate alarak işletmenin stratejik konumunu güçlendirmeyi amaçlar.
- Stratejik maliyet yönetiminde, çok fonksiyonlu takımlar oluşturulmalıdır.
- Stratejik maliyet yönetimi sürecinde sakinlik anlayışı hakim olmalıdır. İşletmelerde birçok önemli başarı, işletme yöneticilerinin yaratmış oldukları sakinlik anlayışı sayesinde ortaya çıkmaktadır.

- Stratejik maliyet yönetiminde, yöneticilere ve çalışanlara kısa vadede başarı hissi verilmelidir.
- Stratejik maliyet yönetimi anlayışında, tecrübe sahibi yöneticiler herkese her konuda iyi örnek olmalıdır.
- Stratejik maliyet yönetiminde, yöneticiler ve işletme çalışanları şartlara göre ödüllendirilebilir ama cezalandırılmamalıdır.
- Stratejik maliyet yönetiminde, işletme sürekli geliştirilen, kolektif bir öğrenme sistemi olarak görülmelidir.

Yukarıda özelliklerinden bahsettiğimiz stratejik maliyet yönetiminin uygulama aşamasında iki önemli faaliyet bulunmaktadır. Bunlardan birisi, stratejik maliyet yönetiminde kullanılan teknikler (analizler) iken, diğer önemli faaliyet stratejik maliyet yönetiminde kullanılan çağdaş yaklaşımlardır. Çalışmamızın bu kısmında stratejik maliyet yönetiminin temeli olan bu iki önemli faaliyet detaylı olarak incelenecektir.

1.2.5. Stratejik maliyet yönetimi analizleri

Stratejik kararlar genellikle uzun dönemleri kapsayan ve işletmeler için önemli olan kararlardır. Bu kararlar sadece işletme içi etkenleri değil, aynı zamanda işletme dışı etkenleri ve finansal bilgilerin yanında finansal olmayan bilgileri de dikkate almayı gerektirir. Bu gerekleri karşılayabilmek için stratejik maliyet yönetimi ihtiyacına uygun yeni teknikler geliştirmiştir (Büyükmirza, 2016: 838).

Stratejik maliyet yönetiminin ihtiyaçlarını karşılamak için geliştirilen bu teknikler üç grupta incelenmektedir. Bunlar (Karcıoğlu, 2000: 80);

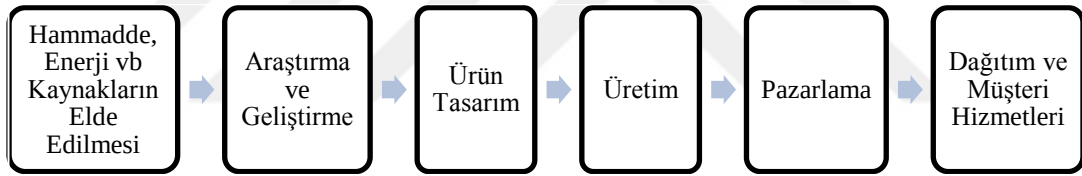
- Değer zincir analizi,
- Stratejik konumlandırma analizi ve
- Maliyet etkenleri analizidir.

1.2.5.1. Değer zincir analizi

Değer, işletmelerin kendilerine sundukları faydaya karşılık olarak tüketicilerin ödemeyi kabul ettikleri bedeldir (Kuyucak ve Şengür, 2009: 133). Bu açıdan, ürünün müşteriler tarafından algılanan ve ödemeye razı oldukları bedele yansıyan değeri, ne kadar yüksek olursa, işletmenin piyasadaki rakiplerine karşı üstünlüğü de o derecede artar. Bu nedenle işletme, sunduğu ürünün değerini olabildiğince arttırmaya çalışacaktır (Büyükmirza, 2016: 838).

Stratejik maliyet yönetimi açısından değer, işletmelere, farklılaştırma ve maliyetlerin etkin yönetimi olarak iki ana stratejik boyut getirmiştir. Bu boyut değer zinciri olarak adlandırılmaktadır (Biçici, 2016: 52). Değer zinciri, tedarikçilerden son tüketicilere kadar olan tüm basamaklardaki değer yaratan faaliyetlerin tamamını ifade etmektedir (Gersil, 2006: 31).

Şekil 1.2: İşletmenin Değer Zinciri Faaliyetleri



Kaynak: Yükçü, 2007: 429.

Şekil 1.2'de gördüğümüz, işletmede değer yaratan bu faaliyetleri, rakiplerden daha uygun maliyetli ya da daha başarılı bir şekilde yerine getirerek rekabet üstünlüğü elde etmek için değer zinciri analizine ihtiyaç duyulmaktadır.

Değer zinciri analizi, ilk madde ve malzeme temininden nihai tüketiciye kadar değerler zincirinde önemli görülen faaliyetlerin, stratejik olarak farklılaştırmaya gidilebilecek kaynaklarını ve maliyet davranışlarını anlamak için yapılan detaylı bir incelemedir (Erden, 2004: 253). Başka bir deyişle değer zinciri analizi, işletmenin değer yaratan faaliyetlerinin incelenmesini ve bu faaliyetlerden hangilerinin devre dışı bırakılarak veya yeniden düzenlenerek toplam değer ve karın arttırılabileceğinin araştırılmasıdır (Büyükmirza, 2016: 839).

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, değer zinciri analizi, değer yaratmayan faaliyetlerin minimum düzeye indirilip, değer yaratan faaliyetlerin sürekli iyileştirilmesidir. Değer yaratan bu faaliyetler müşteri memnuniyetine önemli katkı sağlayan faaliyetlerdir (Yağmurlu, 2009: 29). Değer zinciri analizinin, işletmeye sağladığı diğer katkıları şu şekilde sıralayabiliriz (Kuyucak ve Şengür, 2009: 134);

- Değer zinciri analizi, tüm değer yaratan faaliyetleri ve bu faaliyetler arasındaki ilişkileri açıklayarak işletmelere daha uygun maliyetlere ulaşma ve farklılaşma imkanı sağlar. Bu durumda, işletme rekabet avantajı elde eder.
- Değer zinciri analizi, işletmelerin tedarikçiler, müşteriler ve rakip işletmelerle olan ilişkilerini açıklayarak, işletmenin rekabet seviyesini görmesini sağlar.
- Değer zinciri analizi ile işletme faaliyetleri ve iş süreçleri analiz edilerek, aralarındaki uyum ve güç birliği belirlenebilir.
- Değer zincir analizi ile işletmenin değer yaratan faaliyetlerinin, işletme stratejilerini ne kadar desteklediği saptanabilir.

1.2.5.2. Stratejik konumlandırma analizi

Stratejik maliyet yönetiminin ihtiyacını karşılamak için geliştirilen ikinci teknik, stratejik konumlandırma analizidir. Bu tekniğin amacı, rakiplerine karşı rekabet avantajı elde etmektir (Erol, 2008: 106). İşletmeler içinde bulundukları rekabet ortamında, rekabet avantajı elde edebilmek için kendilerine uygun rekabet stratejileri seçerler. Rekabet avantajı, müşteriye, rakiplerin teklif ettiği fiyatın aynısını ya da daha azını teklif ederek müşteriye fayda sağlamayla veya rakiplerin sağladığı faydayı müşteriye, rakiplerden daha az bir maliyete sağlamayla elde edilebilir (Erden,2004:230).

İşletmeler, stratejik konumlandırma analizinin, rekabet avantajı amacını gerçekleştirebilmek için üç farklı strateji izlerler. Bu stratejiler maliyet liderliği, odaklanma ve mamul farklılaştırma stratejileridir (Susmuş ve Eski, 2003: 115).

Maliyet Liderliği Stratejisi: Maliyet liderliği, bir işletmenin faaliyette bulunduğu sektörde maliyetlerini düşürerek rakiplerine karşı maliyet avantajı elde etmesidir

(Duman, 2012: 37). Maliyet lideri olan işletmeler, ellerinde bulundurdıkları düşük maliyet avantajı nedeniyle, hem olası rakiplerden hem de güçlü tedarikçilerin etkisinden korunmuş olurlar (Erden, 2004: 233).

Rekabet stratejisi olarak maliyet liderliği stratejisini seçen bir işletme, üretim ve dağıtım maliyetlerini azaltmak için çalışmalı ve maliyetleri arttıracak her türlü hamleden kaçınmalıdır (Ülgen ve Mirze, 2010: 258). Bunun sonucunda, düşük maliyetler nedeniyle rakiplerinden daha ucuz fiyat koyarak aynı karı elde etmek ve pazar payını arttırmak gibi avantajlara sahip olurlar (Erden, 2004: 232).

Mamul Farklılaştırma Stratejisi: Sektörde rekabet avantajı sağlamak isteyen bazı işletmeler, rakiplerinden farklı uygulamalar yaparak farklılaştırma stratejisinin temelini oluştururlar (Duman, 2012: 39). Farklılaştırma stratejisi, işletmeye değer katan tüm faaliyetlerde farklılaştırma yapılarak ortalamanın üzerinde gelir sağlamayı amaçlayan bir rekabet stratejisidir (Ülgen ve Mirze, 2010: 262).

Mamul farklılaştırma stratejisi, bir işletmenin herhangi bir mamul veya hizmeti farklılaştırarak, sektörde benzersiz bir ürün oluşturmasıdır (Köroğlu, 2012: 46). Bu stratejide, işletmenin farklılaştırdığı mamul veya hizmeti sektör ortalamasının üzerinde bir fiyata satılır. Ancak müşteriler aldıkları mamul veya hizmetin bu fazla fiyata değeceğine inanarak, bu mamul veya hizmeti alırlar (Erden, 2004: 234).

Odaklanma Stratejisi: Bu strateji, özel pazarı olan mamullere yönelik olarak kullanılır. Bu stratejiyi benimseyen bir işletme, pazarın belli bir bölümünü seçerek, diğerlerini devre dışı bırakır (Erden, 2004: 236).

İşletmenin bu stratejide iki seçeneği bulunmaktadır. Birincisi, işletme kendisine uygun olan pazara veya müşteri potansiyeline odaklanır. İkincisi ise, işletme rakiplerine üstünlük sağlayabileceği uzmanlık alanını belirler ve o alana odaklanır (Porter, 1998: 15). Böylece işletme, daha geniş bir pazara hitap eden rakiplerine göre, odaklandığı pazar bölümünde daha etkin ve iyi hizmet vermeye çalışır (Dinçer, 1992: 210).

1.2.5.3. Maliyet etkenleri analizi

Stratejik maliyet yönetiminin ihtiyaçlarını karşılamak için geliştirilen diğer bir teknik de, maliyet etkenleri analizidir. Stratejik maliyet yönetiminde, geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesinin tam aksine çıktı hacmi, maliyet davranışlarının çok azını etkilemektedir. Ayrıca birden fazla maliyet etkeni söz konusudur ve faaliyetler boyunca farklılık göstermektedir (Türk, 2004: 239).

Maliyet etkenleri, yapısal ve yönetsel olarak iki kısma ayrılmışlardır. İşletmeler, bu iki kısımdaki maliyet etkenlerinin hangilerinin kendi temel maliyet etkeni olduğunu belirlemelidir (Türk, 2004: 239).

Yapısal maliyet etkenlerini şu şekilde sıralayabiliriz (Şakrak, 1997: 112);

- Ölçek
- Kapsam
- Deneyim
- Teknoloji
- Zorluk (Karmaşıklık)

Yönetsel maliyet etkenleri ise şu şekilde sıralayabiliriz (Şakrak, 1997: 112);

- İş gücünün devamlı iyileştirme hedefine katılımı
- Toplam kalite yönetimi
- Kapasite kullanım oranı
- Fabrika içi yerleşim etkinliği
- Mamulün özellikleri
- İşletmenin değerler zinciri içerisinde tedarikçi ve müşterilerle ilişkilerin yürütülmesi

Stratejik maliyet yönetiminde, birçok strateji danışmanı yapısal etkenlerden yönetsel etkenlere yönelmiştir. Çünkü yapısal etkenlere dayanılarak yapılan analizlerden elde edilen veriler çok kesin ve etkisizdir (Türk, 2004: 240).

1.2.6. Stratejik maliyet yönetimi yaklaşımları

Günümüzde birçok işletme sektörde rekabet üstünlüğü yaratabilmek ve varlıklarını sürdürebilmek için ileri üretim teknolojisine yatırım yapmaktadır (Demircioğlu, 2016: 9). İşletmelerin yöneldiği, otomasyona dayalı esnek üretim ortamlarında, geleneksel maliyet yöntemleri kullanılarak hesaplanan mamul maliyetleri gerçek maliyetleri yansıtamamaktadır (Öker, 2003: 15). Bu nedenle, işletmelerin, daha gerçekçi, etkin ve zamanında bilgi sunabilen yeni maliyetleme yaklaşımlarına ihtiyaçları olmuştur (Kızılyalçın, 2011: 27).

Gelişen teknoloji, değişen üretim ortamları ve artan rekabet sonrası işletmelerin ihtiyaçlarını karşılamak için geliştirilen, stratejik maliyet yöntemlerinin başlıca modern yaklaşımları şunlardır (Karakaya, 2004: 569):

- Hedef Maliyetleme
- Kaizen Maliyetleme
- Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme
- Tam Zamanında Üretim Anlayışıyla Maliyetleme
- Toplam Kalite Maliyetlemesi
- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

1.2.6.1. Hedef maliyetleme

Stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarından birisi olan, hedef maliyetleme, 1960'lı yıllarda Toyota tarafından geliştirilen ve halen birçok işletme tarafından kullanılan bir maliyetleme yaklaşımıdır (Aksoylu ve Dursun, 2001: 362)

Hedef maliyetleme yaklaşımı, ürün yaşam döneminin ilk aşamalarında uygulanan maliyet planlama yöntemidir. Geleneksel mamul planlama aşamasında, işletme fiyat koyucudur. Ancak hedef maliyetleme yaklaşımının temelinde, işletmenin fiyatı belirleyen değil, rekabetin yoğun olduğu piyasada oluşmuş fiyatı kabul eden konumunda olduğu düşüncesi yatar (Büyükmirza, 2016: 863).

Hedef maliyetleme, işletmeler tarafından üretilen bir mamul veya hizmeti almak isteyen tüketicilerin, bu mamul veya hizmeti almak için ödemeye razı olacakları fiyatın tahmin edilmesidir (Gerekan, 2015: 18). Başka bir tanımla hedef maliyetleme, tüketici odaklı, fiyat yönelimli ve tasarım merkezli stratejik bir kar ve maliyet yönetim süreci olarak, bir ürüne ait beklenen kar marjının sağlanması için kabul edilebilir maliyet düzeyinin saptanmasıdır (Acar, 2005: 56).

Yukarıdaki açıklama ve tanımlardan da anlaşılacağı üzere, hedef maliyet yönteminde, geleneksel maliyet yaklaşımları gibi maliyetin üzerine kar payı eklenerek ürünün satış fiyatı belirlenmiyor. Tam tersi, pazarda belirlenen satış fiyatından beklenen kar düşülerek mamul maliyeti belirleniyor (Karcıoğlu, 2000: 176). İki yaklaşım arasındaki bu farkı, aşağıdaki formüller aracılığı ile daha iyi görebiliriz (Büyükmirza, 2016: 864);

Geleneksel Yaklaşım

$$\text{Maliyet} + \text{Kar} = \text{Satış Fiyatı}$$

Hedef Maliyetleme Yaklaşımı

$$\text{Satış Fiyatı} - \text{Kar} = \text{Maliyet}$$

Hedef maliyetlemenin, maliyet düşürme ve stratejik kar planlaması gibi iki temel amacı vardır. Bunların dışındaki diğer amaçlarını ise şu şekilde sıralayabiliriz (Altınbay, 2006: 146-147);

- İşletmenin tamamının piyasaya uyumunu sağlamak,
- Piyasa tarafından beklenen kaliteyi gerçekleştirmek,
- Ürünün özelliklerinin değerini, tüketicilerin gözüyle analiz ederek müşterinin ihtiyaçlarını tatmin etmek,
- Yeni ürünleri en uygun zamanda piyasaya sunmak,
- Maliyet, kalite ve fonksiyonellik bileşiminde en iyi uyumun yakalandığı ürünleri sunmaktır.

Hedef maliyetleme yaklaşımının, yukarıda değindiğimiz amaçlarının yanı sıra altı anahtar ilkesi vardır. Bu ilkeleri şu şekilde sıralayabiliriz (Erden, 2004: 216);

- Fiyat bazlı maliyetleme,
- Müşteriler üzerine odaklanma,
- Tasarım üzerine odaklanma,
- Paydaşlarla işbirliği,
- Yaşam dönemine yönelme,
- Değer zinciriyle ilgilenme.

1.2.6.2. Kaizen maliyetleme

Hedef maliyetleme yaklaşımına göre belirlenen tasarım tamamlanıp, ürünün üretimine başlandıktan sonra, Kaizen maliyetleme devreye girer. Kaizen maliyetleme, ürün yaşam döneminin üretim aşamasında yapılacak küçük küçük iyileştirmelerle maliyeti sürekli düşürme yaklaşımıdır (Büyükmirza, 2016: 865).

Kaizen, işletme ile ilgili tüm faaliyetleri içine alan bir felsefedir. Bu felsefenin temelinde yatan fikir, "iyileştirme bir hedef"tir. Bu hedefe ulaşmada sorumluluk, en üst kademeden en alt kademeye kadar tüm çalışanlara aittir. Bu felsefenin odak noktası, işletmedeki herkesin küçük ama sürekli iyileştirmeye yönelik çabaları ile zaman içinde maliyetlerin önemli ölçüde düşürülmesidir (Erden, 2004: 161). Bu yaklaşımın en önemli verimlilik göstergesi, çalışan kişi başına üretilen proje sayısıdır (Alkan, 2001: 183).

Kaizen maliyetleme yaklaşımı, verimsiz faaliyetleri üretim sürecinden uzaklaştırarak toplam üretim maliyeti ve bunun sonucunda ürün maliyetini düşürmeyi amaçlamaktadır. Yani kaizen maliyetlemede diğer stratejik maliyet yönetimi yaklaşımları gibi, işletmenin amacına ulaşmasında maliyetlerin ve ürüne değer katmayan faaliyetlerin sürekli azaltılmasını, israfın ortadan kaldırılmasını ve üretim sürecinin sürekli geliştirilmesine yoğunlaşmaktadır (Yalçın, 2009: 299). Ancak kaizen maliyetleme, sürekli iyileştirme çabası içinde olduğu için bazı maliyetme yaklaşımlarına göre daha dinamik bir yaklaşımdır (Alkan, 2001: 183).

1.2.6.3. Ürün yaşam seyri maliyetleme

Ürünlerde insanlar gibi bir yaşam dönemine sahiptirler ve yaşam dönemleri boyunca belli aşamalardan geçerler (Erden, 2004: 203). Bu aşamalar, geleneksel yaklaşımlarda dört aşamalı olarak ele alınırken, yeni gelişmelerle birlikte "geliştirme" aşaması da mamul yaşam seyrinde yerini almıştır (Gümüş, 2007: 48). Bununla birlikte, yaşam süresi üzerinde etkili olan mamul ve sektörün niteliği, sektördeki rekabet yoğunluğu, teknolojideki gelişmeler vb. gibi unsurlar nedeniyle, her mamulün yaşam seyri ve süresinin birbirinden farklı olabilir.

Ürün yaşam seyrinin aşamalarını şu şekilde sayabiliriz (Büyükmirza, 2016: 856);

- Geliştirme: Ürünün geliştirildiği aşamadır. Bu aşamada üründen herhangi satış geliri ve kar beklenmez.
- Sunuş: Ürünün piyasaya ilk kez sunulduğu aşamadır. Bu aşamada ürünün tutunması için tanıtım çalışmaları yapılır.
- Büyüme: Ürün artık piyasada tanınmıştır. Bu aşamada üretim ve satışlar artmakta, bunun sonucunda da karlılık yükselmektedir.
- Olgunluk: Ürünün hedeflenen pazar potansiyeline eriştiği ve rakip ürünleriyle kıyasıya bir rekabet yarışına girdiği aşamadır. Bu aşama üründen asıl karın sağlandığı aşamadır.
- Düşüş: Ürünün yaşam seyrinin son aşamasıdır. Bu aşamada, işletme yeni nesil ürünlere odaklanmıştır bu nedenle düşük fiyatlarla eldeki stok eritmeye çalışılır.

Ürün yaşam seyri maliyetlemesi, ürünün yaşam sürecindeki aşamalar boyunca ortaya çıkan; tasarlama, planlama, elde etme ve bakım maliyetleriyle ürünü elde etmek veya kullanmak için ürünle direkt ilişkilendirilebilen diğer maliyetleri de içeren toplam maliyettir (Otlı ve Karaca, 2005: 249).

Ürün yaşam seyri maliyetlemesinin temel amacı, ürün henüz fikir aşamasında iken işletmedeki ilgili kişilere, ürünün pazarda var olacağı her aşamada karşılaşılabilecek maliyetleri belirtmek ve bu maliyetler üzerinde düzenleme yapma imkanı sağlamaktır (Gerekan, 2015: 23).

1.2.6.4. Tam zamanında üretim maliyetlemesi

Tam zamanında üretim yaklaşımının temel felsefesi, üretim aşamalarının tamamında israfı engelleyerek maliyetlerin düşürülmesidir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 63). Bu felsefeden yola çıkarak tam zamanında üretim maliyetlemesi, stokları ortadan kaldırmak veya azaltmak üzere üretimin müşteri taleplerine göre yapılması gerektiğini ve bu nedenle, hammaddenin ihtiyaç duyulduğu zaman alınmasını, yarı mamul ve mamullerinde ihtiyaç duyulduğu zaman üretilmesi gerektiğini savunan bir yaklaşımdır (Demircioğlu, 2016: 10).

Tam zamanında üretim maliyetlemesi yaklaşımı, felsefesi gereği stok bulundurmadığından dolayı, maliyetlerini izleyebilmek için geriye dönük maliyetleme yöntemi geliştirilmiştir. Bu yeni yöntem tam zamanında üretim yaklaşımına bağlı olarak geliştiği için, tam zamanında üretim maliyetlemesi olarak adlandırılmıştır (Civelek ve Özkan, 2006: 631).

Tam zamanında üretim (geriye dönük) maliyetleme sistemi, belli bir dönemin üretim çıktısını dikkate alarak maliyetleri, satılan mamullere ve stoklara yüklerken geriye doğru işlemektedir. Tam zamanında üretim (geriye dönük) maliyetlemede, üretim sırasındaki girdilerle ilgili maliyet saptama ve tüketim yevmiye kayıtları yapılmadığı için, muhasebe işlemlerinin hızı da artmaktadır (Erden, 2004: 142).

1.2.6.5. Toplam kalite maliyetlemesi

Küreselleşme ve üretim ortamlarının değişmesi sonucu artan rekabet ortamında, işletmelerin rekabet avantajını elde edebilmeleri için kalite önemli bir unsurdur ve işletmelerin bu unsuru başarılı bir şekilde yönetmeleri gerekmektedir (Karadal ve Türk, 2008: 70). İşletmeler Kalite yönetimiyle (Alkan, 2001: 185-186);

- İsrafın engellenmesi,
- Kalitenin yükseltilmesi,
- İşlem süresinin kısaltılması,
- Maliyetlerin azaltılması,
- Verimliliğin arttırılması,
- Devamlı iyileşme ve gelişmenin sağlanması amaçlanmaktadır

İşletmenin bu amaçlara ulaşabilmesi için, toplam kalite maliyetlemesini başarılı bir şekilde gerçekleştirmesi gerekir. Kalite maliyeti, kaliteyi düşürecek hataları engellemek için yürütülen çalışmaların, planlı kalite kontrolünün, ürün üretimi sırasında veya müşteriye tesliminden sonra gerçekleşen hataların neden olduğu maliyetlerdir (Alkan, 2001: 186).

Kaliteli mamul üretmek için katlanılan maliyetleri şu şekilde sıralayabiliriz (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 144);

- Önleme maliyetleri
- Değerleme maliyetleri
- İç başarısızlık maliyetleri
- Dış başarısızlık maliyetleri

1.2.6.6. Faaliyet tabanlı maliyetleme

Günümüz rekabet ortamında, işletmeler, birbirinden farklı ve çok sayıda ürün veya hizmet üretmekte, buna bağlı olarak işletmelerin faaliyetlerinin sayısı hızla artmaktadır (Gümüş, 2007: 52). Bu gelişmeler sonrasında işletmelerde, üretim ortamlarının değişmesi ve bunun sonucunda genel üretim giderlerinin toplam maliyet içerisindeki payının artması ile birlikte, geleneksel maliyetleme modelleri bu endirekt giderlerin ürünlere yüklenmesinde yetersiz kalmıştır (Tutkavul ve Elmacı, 2016: 832). Geleneksel maliyetleme modelinin bu yetersizliklerini gidermek için geliştirilen, stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlardan biri de faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımıdır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme, genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde geleneksel modeller gibi hacim esaslı tek bir taşıyıcı kullanmaktansa, önce kaynak maliyetlerini kaynak taşıyıcılarıyla faaliyetlere kullanımlarına göre, daha sonra faaliyet maliyetlerini de faaliyet taşıyıcılarıyla ürünlere kullanımına göre dağıtmaktadır. Yani faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı, genel üretim giderlerinin dağıtımında, iki aşamalı dağıtım yapmakta ve birden fazla taşıyıcı kullanmaktadır (Demircioğlu, 2016: 11)

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, çalışmanın ana konusu olan zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin temelini oluşturduğu için, çalışmanın ikinci bölümünde bu konu daha kapsamlı bir şekilde incelenecektir.

1.2.7. Stratejik maliyet yönetimi ve geleneksel yönetim muhasebesinin karşılaştırılması

Yirminci yüzyılın sonlarında, ağırlıklı olarak teknolojik alanda olmak üzere birçok alanda yaşanan gelişmeler üretim ortamında otomasyonun artmasına neden olmuştur. Bunun sonucunda da birim maliyetleri oluşturan maliyet unsurlarının dağılımında da değişiklikler ortaya çıkmıştır (İrdem, 2010: 58). Artan bu rekabet ortamı ve maliyet unsurlarında oluşan değişiklikler sonrası geleneksel yönetim muhasebesi işletme yöneticilerinin ihtiyaçlarını tam olarak karşılayamamıştır. Bu nedenle, stratejik maliyet yönetimi (SMY) işletme yönetiminin bu ihtiyaçlarını karşılayarak, geleneksel yönetim muhasebesinin yerini almıştır (Şakrak, 1997: 115).

Geleneksel yönetim muhasebesi (GYM) ve stratejik maliyet yönetimi (SMY) Tablo 1.1' deki şekilde karşılaştırılabilir.

Tablo 1.1: Geleneksel Yönetim Muhasebesi ve SMY'nin Karşılaştırılması

İşlev Cinsi	Geleneksel Yönetim Muhasebesi	Stratejik Yönetim Muhasebesi
Maliyetlerin Analizi	Mamul, müşteri ve fonksiyon maliyetlerinin analizi içinde bulunulan şartlara bağlıdır. Güçlü bir içe dönük bakış açısı vardır. Katma değer anahtar bir kavram olarak görülür.	Maliyetlerin analizi, işletmenin bir parçası olan genel değerler zincirinin çeşitli aşamalarındaki koşullara bağlıdır. Güçlü bir dışa dönük bakış açısı vardır. Katma değer, dar bir kavram olarak görülür.
Maliyet Analizinin Amaçları	Stratejik amaç olmaksızın uygulanan ölçme, yönetme ve problem çözmeye dikkat amaçları bulunmaktadır.	Geleneksel yönetim muhasebesi yaklaşımındaki amaçlar mevcut olmakla birlikte, maliyet yönetim sistemlerinin tasarımı, işletmenin temel stratejik konumuna bağlı olarak değişir.
Maliyetlerin Yapısal Analizinin Dayanağı	Maliyet temelde, çıktı düzeyinin bir fonksiyonudur. Değişken maliyetler ve sabit maliyetler, maliyet analizinin temel dayanağıdır.	Maliyet, rekabet şeklinin yapısı hakkındaki stratejik seçimler ile bu stratejik seçimlerin yürütülmesinde yönetim özelliklerinin bir fonksiyonudur.

Kaynak: Titiz ve Çetin, 2000: 134

İKİNCİ BÖLÜM

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMLERİ

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine, yöntemin tanımına, yöntemin amaçlarına, yöntem ile ilgili temel kavramlara, yöntemin yapısına, yöntemin avantaj ve dezavantajlarına değinilmiştir. Bu bölümde ayrıca rekabetin artması ve buna bağlı olarak üretim ortamında meydana gelen değişiklikler neticesinde geliştirilen, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, yöntemin tanımı, yöntemin amaçları, yöntem ile ilgili temel kavramlar, yöntemin yapısı, yöntemin faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile karşılaştırılması, yöntemin avantaj ve dezavantajları açıklanmıştır.

2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) Yöntemi

Günümüzde teknolojinin hızlı bir şekilde gelişmesi, işletmelerin üretim süreçlerini ve ortamlarını da hızla değiştirmektedir. Bunun sonucunda, işletmelerdeki bilgi işlem teknolojileri ve otomasyonun artması sayesinde, emek yoğun üretimden sermaye yoğun üretime doğru hızlı bir geçiş söz konusudur (Taşçı, 2004: 12).

1980’li yılların ilk yarısında, ABD’de yapılan araştırmaya göre, sanayi işletmelerinde genel üretim maliyetlerinin toplam maliyetler içindeki payı, son yüzyıllık süreçte düzenli olarak artmıştır. Buna karşılık direkt işçilik maliyetlerinin aynı oranda azalış gösterdiği belirlenmiştir. Bu gelişme doğrultusunda, günümüz işletme yöneticileri için, direkt işçilik maliyetlerinde tasarruf yerine, genel üretim giderlerinde tasarruf sağlanması, verimliliği artırmak için daha önemli hale gelmiştir (Arzova, 2002: 3).

Rekabetin ve teknolojinin etkisi ile üretim süreç ve ortamlarında meydana gelen değişim sonucunda, genel üretim giderlerinin payının artması ile geleneksel maliyetleme (GM) yöntemleri, giderlerin mamule yüklenmesinde yetersiz kalmıştır. Toplam maliyet içinde, direkt işçilik ile direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin egemen olduğu dar bir mamul yelpazesi içinde üretim yapılan ortamlarda tasarlanan geleneksel maliyetleme yöntemlerinin; bugün toplam maliyet içinde direkt ilk madde

ve malzeme ile genel üretim maliyetlerinin egemen olduğu, çok geniş bir mamul yelpazesi içinde, farklı hacim, parti sayısı ve karmaşıklıkta üretim yapılan ileri üretim ortamlarında hatalı maliyet bilgileri elde edilmesine neden olması, bu geleneksel yöntemlerin sorgulanmasına neden olmuştur (Erden, 2004: 178).

Geleneksel maliyetleme yöntemlerinin hatalı bilgiler vermesi ile sorgulanmaya başlanmasının neticesinde, mamul ve hizmet maliyetinin ve karlılığın daha doğru hesaplanmasını sağlayan ve yöneticilerin alacakları stratejik kararlarda onlara daha doğru bilgiler sunan, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi geliştirilmiştir (Cooper ve Kaplan, 1991: 130).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, ilk olarak Amerika Birleşik Devletleri'nde faaliyet gösteren üretim işletmelerinde uygulanmış, daha sonra diğer dünya ülkelerinde uygulama alanı bulmuştur (Köroğlu, 2012: 59). 1990'lı yıllarda hizmet sektörünün gelişmesi ile birlikte, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin hizmet sektöründe de uygulanması gerekli olmuştur. Bunun sonucunda, hastaneler, bankalar, nakliye işletmeleri gibi hizmet sektörüne ait işletmelerde, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini kullanarak maliyetlerinin daha hızlı ve doğru bir şekilde hesaplama imkanına sahip olmuşlardır (Cooper ve Kaplan, 1991: 130).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, işletme kaynaklarının, işletme faaliyetleri tarafından kullanılması ve tüketilmesi ile genel üretim maliyetlerinin oluştuğu ve söz konusu işletme faaliyetlerinin de maliyet taşıyıcıları tarafından tüketildiği esasına dayanır. Bu yöntemde göre, bir mamul diğer mamule göre genel üretim maliyetlerini oluşturan faaliyetlerden daha çok tüketiyorsa, genel üretim maliyetlerinden de o oranda fazla pay almalıdır (Erden, 2004: 178).

2.1.1. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin tanımı ve amaçları

Bu kısımda, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ve faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin amaçları ayrı birer başlıkta ele alınmıştır.

2.1.1.1. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin tanımı

Faaliyet tabanlı maliyetleme, faaliyetleri esas alan bir maliyetleme yöntemidir. Yöntem, mamul ve hizmetlerin maliyetlerinin belirlenmesinde faaliyetleri esas

alması nedeniyle faaliyet tabanlı maliyetleme olarak adlandırılmıştır (Kızılyalçın, 2011: 39). Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile ilgili literatürde birçok tanım yapılmış olup, bunların bir kısmı aşağıda ele alınmıştır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme, faaliyetlerin sebep olduğu kaynakların tüketimine dayanan maliyetleri, mamullere, hizmetlere veya müşterilere ayıran bir maliyetleme yöntemidir (Şen, 2008: 34).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, işletme kaynaklarının, işletme faaliyetleri tarafından kullanılması ve tüketilmesi ile genel üretim maliyetlerinin oluştuğu ve söz konusu işletme faaliyetlerinin de maliyet taşıyıcıları tarafından tüketildiği esasına dayanır (Erden, 2004: 178).

FTM yöntemi, işletmenin kaynaklarına ait maliyetlerinin tüketimine göre faaliyetlere, faaliyetlerin maliyetlerinin de tüketimlerine göre maliyet objelerine dağıtıldığı bir yöntem olarak tanımlanabilir (Demircioğlu, 2016: 61).

Genel anlamı ile faaliyet tabanlı maliyetleme, bir firmaya ait mamuller ve faaliyetler ile ilgili veri tabanını oluşturan, verileri işleyen ve koruyan bilgi sistemidir. Gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetlerle ilişkili maliyetleri izler ve gerçekleştirilen bu faaliyetlerle ilgili maliyetlerin mamullere yüklenmesinde çeşitli maliyet dağıtım anahtarları kullanır. Kullanılan bu dağıtım anahtarları, mamullerle ilgili faaliyet tüketimini yansıtır (Karacan ve Aslanoğlu, 2005: 19).

2.1.1.2. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin amaçları

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, en başta stratejik amaçlar için geliştirilen bir mamul maliyetleme yöntemidir. Ancak, bu yöntemi kullanan işletmelerin, bu yöntemi farklı hedeflerle kullandıkları da görülmektedir. Bu hedeflerin arasında imal edilebilirliğin tasarlanması, üretim sürecinin tasarlanması, genel üretim giderleri, performans ölçümleme ve değer analizleri yer almaktadır (Kızılyalçın, 2011: 42).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin diğer bir amacı da geleneksel maliyetleme yöntemlerinde maliyetlerin mamullere yüklenilmesi için kullanılan hacim tabanlı anahtarların ortaya çıkardığı hataların giderilmesidir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 30).

Maliyet muhasebesinde asıl sorun, mamuller ile endirekt maliyetlerin ilişkisinin kurulmasıdır. Faaliyet tabanlı maliyetleme, bu ilişkinin gerçek anlamda faaliyetler aracılığı ile kurulmasını hedeflemekte ve bu şekilde bir taraftan daha gerçekçi maliyet bilgisi sağlarken, diğer taraftan da bütün maliyetlerin analizini kolaylaştırmayı ve bu analizleri stratejik kararlarda kullanması için yönetime sunmayı amaçlamaktadır (Bengü, 2002: 39).

Yukarıda da açıklandığı üzere, birçok amacı olan faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin temelde iki önemli amacı bulunmaktadır. Bu amaçlar şunlardır (Ülker, 2002: 96):

- Üretim aşamasında yapılan tüm faaliyetlerin tüketimi, maliyeti ve ilgi alanlarını tanımlayarak detaylı bilgi sağlamak,
- Yöneticilerin doğru karar alabilmeleri için onlara doğru maliyet bilgileri sunmak.

Bu iki önemli amaç dışında, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin diğer amaçları da şunlardır (Alkan, 2005: 41):

- Düşük katma değere sahip (mamul ve hizmet üretiminde değer yaratmayan) faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak veya en aza indirmek,
- Karlılığı arttırmak için yapılan katma değeri yüksek faaliyetlerin kolay hale getirilmesinde, verimli ve etkin bilgi tabanı sağlamak,
- Problemlerin ana sebeplerinin saptanıp, bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak,
- Yetersiz maliyet dağıtımı ve zayıf varsayımların neden olduğu yanlışlıkları ortadan kaldırmaktır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin, yukarıda açıklanan amaçlar doğrultusunda işlemesi ve kullanılması; güvenilir, doğru bilgiler elde edilmesini bunun sonucunda da daha gerçekçi maliyetleme ile yöneticilerin doğru kararlar almasını sağlamaktadır.

2.1.2. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile ilgili temel kavramlar

Yukarıda tanımına ve amaçlarına değindiğimiz faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin, ileri de değinilecek konuların ve uygulama bölümünün daha iyi

anlaşılabilmesi için faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin temel kavramlarının açıklanması yararlı olacaktır. Bu nedenle çalışmanın bu kısmında, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin temel kavramları olan kaynak, faaliyet ve faaliyetlerin sınıflandırılması, maliyet havuzu, maliyet sürücüsü ve maliyet objesi kavramları açıklanacaktır.

2.1.2.1. Kaynak

1992’de Cooper ve Kaplan’ın da üzerinde durduğu gibi faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi bir tür kaynak tüketim sistemidir (Bozkurt, 2010: 42). Kaynaklar faaliyetlerin gerçekleşmesi için başvurulmuş veya yönetilen ekonomik unsurların bütünüdür (Yazıcı, 2008: 111). Bir üretim işletmesindeki kaynaklar şunlardır (Arzova, 2002: 16):

- Direkt İlk Madde ve Malzeme
- Direkt İşçilik
- Üretimle İlgili Endirekt Maliyetler
- Üretim Dışındaki Maliyetler

Doğru ve kesin bir maliyet hesaplaması için, işletme kaynaklarının hangi kategoride toplanacağı çok önemlidir. Bu nedenle, yöntemin kaynaklarının neler olduğuna karar verirken ve maliyetleri belirlerken öncelikle işletmenin büyük defter kayıtlarına bakılır (Alkan, 2005: 44).

2.1.2.2. Faaliyet ve faaliyetlerin sınıflandırılması

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, departmanlar yerine iş faaliyetleri üzerine odaklanır ve maliyetleri mamullere, bu mamuller için gerçekleştirilen faaliyetlere göre yükler (Arzova, 2002: 17). Bu nedenle, faaliyet kavramı, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin temelini oluşturmaktadır. Faaliyet kavramı ile ilgili çeşitli tanımlamalar yapılmıştır.

Faaliyet, bir çalışmayı ortaya çıkaran süreç veya işlemler bütünüdür. İşlemler ise bir hedef birliği olmadan bağımsız olarak yapılan detay çalışmalardır (Öker, 2003: 32).

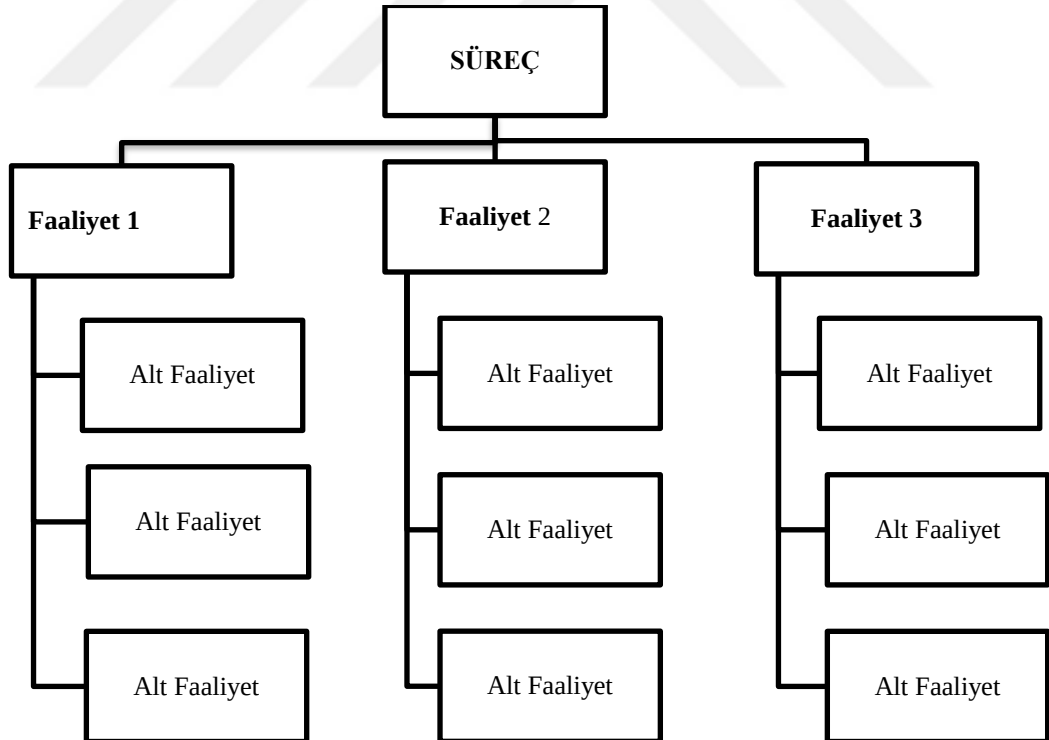
Faaliyet, işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için işletme içinde yürütülen tekrarlamalı görevlerdir (Yükçü, 1999: 904).

Bir başka tanıma göre faaliyet, işletmenin sahip olduğu kaynakları ile mamul veya hizmet üretimi esnasında başvuru alan uygulamalardır (Unutkan, 2010: 91).

Basit bir ifadeyle faaliyetler, bir mamul veya hizmet üretmek için yapılan her türlü iştir. Örneğin, makinelerin üretime hazır hale getirilmesi, üretim yeri içinde hammaddelerin taşınması, kalite kontrol yapılması birer faaliyettir (Tekiner ve Albayrak, 2005: 222).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, işletmedeki departmanlara değil iş süreçlerine odaklanır. Maliyetleri, mamullere veya hizmetlere, bu mamuller veya hizmetleri üretmek için yapılan faaliyetlere göre yükler. Sorumluluk merkezlerine değil iş süreçlerine odaklanmayı esas alır (Gümüş, 2007: 69).

Şekil 2.1: Süreç Akış Çizelgesi



Kaynak: Arzova, 2002: 18

Şekil 2.1.'de de görüldüğü üzere, işletmelerde faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin kullanılabilmesi için yapılması gereken ilk iş, işletmede gerçekleşen bütün işletme faaliyetlerinin faaliyet sınıflarına ayrılmasıdır (Bozkurt, 2010: 44). Bu sınıflandırma yapılırken en iyi yöntem, işletmede gerçekleşen birçok faaliyet içerisinde birbirine benzer olan faaliyetleri birleştirerek sınıflandırma yapmaktır. Bunun için en sık kullanılan araç süreç akış çizelgesidir (Arzova, 2002: 18).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde, üretim sürecindeki faaliyetler dört düzeyde sınıflandırılmıştır. Hiyerarşik bir yapı içerisinde bulunan bu düzeyler şunlardır (Erden, 2004: 183):

- Birim düzeyindeki faaliyetler
- Parti düzeyindeki faaliyetler
- Mamul düzeyindeki faaliyetler
- Üretim yeri düzeyindeki faaliyetler

Birim Düzeyindeki Faaliyetler: İşletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan mamul üretim aşamasında, bir birim mamulün üretilmesi için sürekli olarak izlenen faaliyetlerdir (Dumanoğlu, 2005: 108).

Başka bir deyişle, bu faaliyetler üretilen her bir birim için tekrarlanan faaliyetlerdir. Bu faaliyetler işletmenin üretim hacmi ile doğru orantılıdır. Bu nedenle birim düzey faaliyetlerde üretim arttıkça faaliyet aynı oranda artış gösterir (Öker, 2003: 38).

Parti Düzeyindeki Faaliyetler: Bir birim ürünün üretiminden ziyade, bir parti grubunun üretimine ilişkin faaliyetlerdir (Doğan ve Çakıcı, 2016: 41). Parti düzeyindeki faaliyetler genelde, malzeme siparişlerinin verilmesi, malzemelerin teslim alınması, müşterilere mal gönderilmesi, makinelerin ayarlarının yapılması gibi belli bir büyüklükteki partiler için yapılan faaliyetlerdir. Parti düzeyindeki faaliyetlerde, maliyet sürücüsü parti içindeki birim sayısı değil parti sayısıdır (Gürsoy, 1999: 239). Örnek olarak makinelerin ayarlanmasını ele alırsak, yeni bir parti üretimine başlanmadan makine bir kez ayarlanır. Makine ayarlandıktan sonra, parti içerisinde 100 birim mamulde üretilse, 1000 birim mamulde üretilse makineyi yeniden ayarlamaya gerek kalmadan üretim tamamlanır. Örnekten de anlaşılacağı

üzere, partiler düzeyindeki gerçekleşen maliyetler, partideki mamul birimlerinin değil faaliyet sayısının bir fonksiyonudur (Erden, 2004: 184).

Mamul Düzeyindeki Faaliyetler: Bir mamulü ya da mamul hattını desteklemek için gerçekleştirilen faaliyetlerdir (Arzova, 2002: 25). Bu nedenle mamul düzeyindeki faaliyetler, belli bir mamulle ilgili olup başka mamulle ilgisi olmayan faaliyetlerdir (Bozkurt, 2010: 50). Örnek olarak, ürün çeşitleri itibariyle yapılan kalite testleri, her ürüne özel ilk maddelerin stoklanması, ürün şeklindeki değişiklik işlemleri vb. gibi gösterilebilir (Şener, 2004: 316).

Mamul düzeyindeki faaliyetlerde meydana gelen maliyetlerin mamullere yüklenmesinde, üretime ve ürüne dahil olan parça sayıları, mühendislik zamanları ve test sayısı gibi dağıtım anahtarları kullanılabilir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 40).

Üretim Yeri Düzeyindeki Faaliyetler: üretim hacmiyle pek ilişkisi kurulamayan, fabrika düzeyindeki, genel faaliyetlerdir. Bu faaliyetler üretimdeki artış veya azalışlara duyarlı olmadığı için, maliyetleri de iş hacminden fazla etkilenmezler (Şener, 2004: 316).

Üretim yeri düzeyindeki faaliyetlere örnek olarak, sigorta gideri, tesis bakımı gideri, gayrimenkul kirası, işçi kantini ve temizlik gideri gibi unsurlar gösterilebilir (Arzova, 2002: 25).

Yukarıda dört düzeyde açıkladığımız faaliyetler ve bu faaliyetlerin maliyetlere yüklenmesinde kullanılacak maliyet etkenleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 2.1: Düzeylerine Göre Faaliyet Merkezleri ve Maliyet Etkenleri

Faaliyet Merkezleri	Örnek Maliyet Etkenleri
Birim Düzeyindeki Faaliyetler	
• Makine İle İlgili Faaliyetler • İşçi İle İlgili Faaliyetler	• Makine Saatleri • İşçilik Saatleri • Ürün Çıktı Adedi
Parti Düzeyindeki Faaliyetler	
• Alım Siparişleri • Üretme Emri • Nakliye • Makinelerin Hazırlığı • Kalite Kontrol	• Alım Sipariş Adedi • Taşınan Ürün Kilogramı veya Adedi • Makinelerin Hazırlık Adedi veya Süresi • Makin Kalite Kontrol Süresi veya Adedi
Mamul Düzeyindeki Faaliyetler	
• Ürün Testleri • Stok Yönetimi • Ürün Tasarımı	• Test Adedi veya Süreleri • Parça Çeşitleri • Tasarım Adedi veya Süreleri
Üretim Yeri Düzeyindeki Faaliyetler	
• Üretim Tesisi • Tesis Kullanımı • Personelin Eğitimi ve Yönetimi	• Makine Saatleri • İşçilik Saatleri • Eğitim Saatleri • Personel Adedi

Kaynak: Erden, 2004; 186

2.1.2.3. Maliyet havuzu

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde, faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplamının faaliyetler bazında belirlenmesi işlemine “maliyet havuzu” oluşturma denir (Arzova, 2002: 25).

Faaliyetler belirlendikten sonra sıra bu faaliyetlere ait maliyetlerin belirlenmesine gelir (Alkan, 2005: 45). Ancak bazı maliyetlerin yapılan faaliyetlerle ilişkisi doğrudan sağlanırken, bazı maliyetlerin örneğin, birden fazla faaliyette yer alan çalışanların her bir faaliyetle ilişkisinin kurulması zor olur. Bu nedenle maliyet havuzunun sağlıklı bir şekilde oluşturulabilmesi için ana şart işletmenin faaliyetlerinin, alt faaliyetlerinin ve bu faaliyetlerin tükettiği kaynakların neler olduğunun iyi belirlenmesidir (Arzova, 2002: 26).

Geleneksel maliyetleme yönteminde yer alan maliyet merkezlerinin görevini, FTM yönteminde maliyet havuzları yerine getirmektedir. Klasik maliyetleme yönteminde bölümler maliyet merkezlerini oluştururken FTM yönteminde her faaliyet türünün bir maliyet havuzu vardır ve mamuller, o faaliyetlerden faydalandıkları oranda ilgili havuzdan maliyet alırlar (Şener, 2003: 26).

2.1.2.4. Maliyet sürücüsü

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde kullanılan maliyet sürücüsü kavramı ile geleneksel maliyetleme yöntemlerinde yer alan maliyet sürücüsü kavramı birbirinden farklı anlamlarda kullanılmaktadır (Saygıner, 2006: 46). Maliyet sürücülerini ile ilgili literatürde birçok tanım bulunmaktadır. Bunlardan bir kısmına aşağıda belirtilmiştir.

Maliyet sürücüsü, bir faaliyeti gerçekleştirmek için gereksinim duyulan çaba veya iş yükünü belirleyen faktörlerdir. Maliyet sürücüsü, faaliyet maliyetlerini mamullere yüklemek için kullanılır (Alkan, 2005: 45).

Maliyet sürücüsü, işletmenin ana faaliyetleri sonucu elde edilen çıktıların maliyet değerlerinin belirlenmesinde etkili olan ve faaliyetler sonucu ortaya çıkan maliyetler ile faaliyetler arasında köprü görevi üstlenen bir kavramdır (Köse, 2005: 130).

Maliyet sürücüsünü detaylı bir şekilde ele almak gerekirse, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre faaliyetlerin gerçekleştirilmesi işletme kaynaklarının

tüketilmesine sebep olur, bu durumda maliyetleri ortaya çıkarır. Kısacası maliyetler faaliyetler sonucu ortaya çıkar. Bu sebeple faaliyetlerin belli bir ölçüyle ifade edilmesi gerekmektedir. Maliyet sürücüleri de faaliyet ölçüsü görevini yerine getirmektedir. Yani maliyet sürücüleri, mamuller ve diğer maliyet unsurları tarafından istenilen faaliyetleri temsil etmekte ve bu faaliyetler tarafından tüketilen maliyetlerin bir ölçütü olmaktadır (Aksoylu,2001: 54).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde, çok aşamalı maliyet dağıtımı yapılmaktadır. Bu nedenle, maliyet sürücüleri kaynak maliyet sürücüsü ve faaliyet maliyet sürücüsü olarak ikiye ayrılmaktadır. Birinci aşamada, faaliyetler gerçekleştirilirken tüketilen kaynaklar, kaynak maliyet sürücüleri kullanılarak faaliyetlere yüklenir. İkinci aşamada, faaliyet merkezlerinde toplanan kaynak maliyetleri, faaliyet maliyet sürücüleri kullanılarak asıl maliyet objelere yüklenir (Özata, 2016: 19).

Maliyet sürücülerinin seçiminde etkili olan unsurlar şunlardır (Erden, 2004: 188):

- Ölçme maliyeti
- Korelasyon derecesi

Ölçme Maliyeti: Bu kavram, maliyet sürücüsü ile ilgili bilgilerin elde edilmesindeki kolaylık olarak tanımlanabilir (Dumanoğlu, 2005: 109).

FTM yönteminin, hacim tabanlı maliyetlemeye göre daha yüksek doğruluk derecesi elde etmesinin sebebi, hacim tabanlı maliyetlemeye göre daha çok maliyet sürücüsü kullanmasıdır. Bu maliyet sürücüleriyle ilgili ölçme maliyetlerini azaltmak için, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi nicelik olarak elde edilmesi daha kolay olan maliyet sürücüleri kullanmayı tercih eder. Örneğin; muayene süresini kullanmak yerine, muayene sayısını kullanmak gibi (Erden, 2004: 188).

Korelasyon Derecesi: Maliyet sürücüsünün ölçüsü ile mamuller için gerçekleştirilen faaliyetlerin arasındaki ilişki derecesine korelasyon derecesi denir (Dumanoğlu, 2005: 109). Gerçekçi maliyet bilgisinin elde edilebilmesi için maliyet sürücüsü ile

tüketilen faaliyetler arasında yüksek bir korelasyon olması gereklidir (Erdoğan, 2007: 81).

Seçilecek olan maliyet sürücüsünün etkinliği, her bir faaliyetin maliyet sürücüsü yardımıyla mamul veya hizmetlere yüklenen miktarları ile mamul veya hizmet tarafından tüketilen gerçek miktarların korelasyonu ile ölçülmektedir (Öker,2003:50).

2.1.2.5. Maliyet objesi

Muhasebede maliyeti belirlenen şeye maliyet objesi denir. Buradaki şey bir neticede olabilir, bir faaliyette olabilir. Maliyet objeleri, işletmelerin ihtiyacı olan kaynaklara göre çeşitlilik gösterebilir (Büyükmirza, 2016: 44-45).

Maliyet objesi, işletmenin ürettiği mal ve hizmetlerdir. Yani maliyet objesi bir faaliyetin icra edilme sebebidir. Maliyet objesi sadece satış için üretilen mamulleri değil, işletmenin kendisi için ürettiği mamulleri de kapsar (Arzova, 2002: 28).

Maliyetleri maliyet objeleri ile ilişkilendirmek, stratejik bilgi açısından da çok önemlidir. Bu ilişkilendirme (Arzova, 2002: 29):

- Maliyet objelerinin bunları sağlayan işletme için ne kadar değerli olduğunu belirler. Bu değer aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

$$\text{Kar} = \text{Gelir} - \text{Faaliyet Tabanlı Maliyet}$$

- Müşterinin elde ettiği değer ölçülmesini sağlar. Bu değer aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

$$\text{Müşteri Tarafından Elde Edilen Değer} = \text{Müşteriye Olan Getiri} - \text{Müşterinin Özverisi}$$

- Maliyet objelerinin maliyetini azaltarak maliyet objesinin değerinin nasıl arttırılacağı hakkında detaylı bir kavrayış getirir.

2.1.3. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin genel yapısı ve uygulama aşamaları

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin genel yapısı, kaynak – faaliyet ve faaliyet - mamul arasındaki sebep - sonuç ilişkisine dayanmaktadır (Kaygusuz, 2006: 156).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin genel yapısı, temel olarak iki aşamalı maliyet dağıtım sürecine dayanmaktadır. Birinci aşamada, işletmedeki tüm üretim faaliyetlerini amaca uygun olarak belirlemek ve bu faaliyetleri maliyet havuzunda toplayarak faaliyetlerin maliyetlerini saptamaktır. İkinci aşama ise, saptanan bu maliyetlerin, maliyet sürücüleri yardımıyla maliyet objelerine yüklenmesidir (Öker, 2003: 36).

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin kurulması ve mamul maliyetinin hesaplanması için gerçekleştirilen iki aşamalı dağıtım süreci genel olarak şu beş adımda gerçekleşir (Eker, 2002: 244):

Birinci Aşama

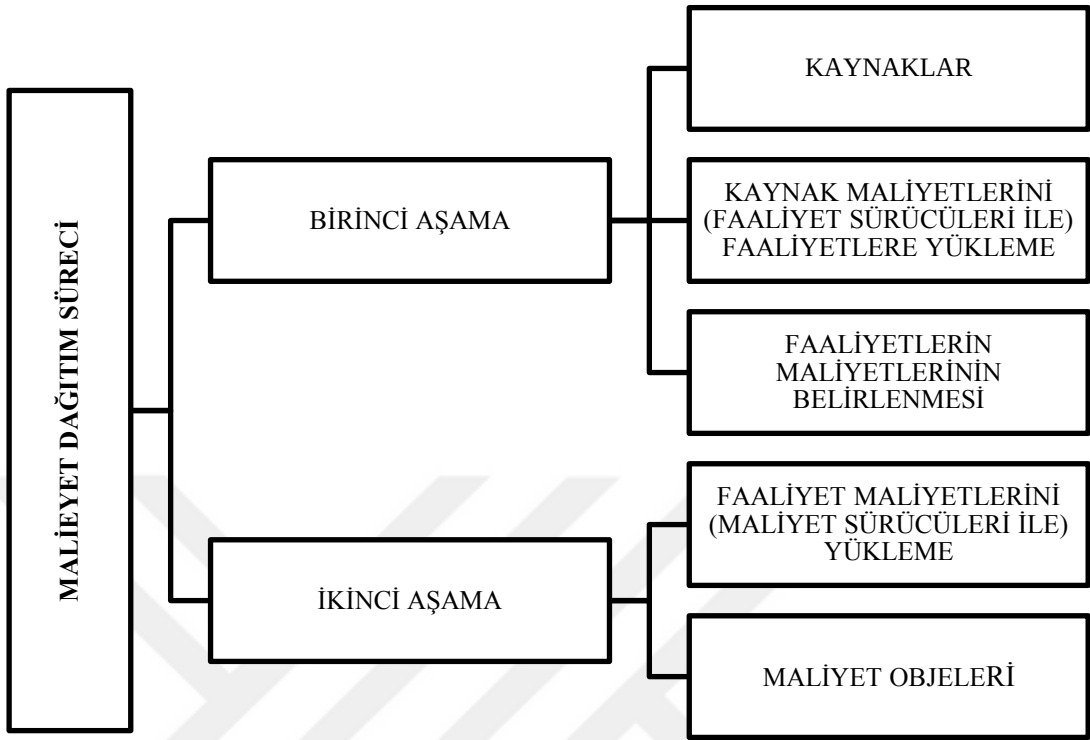
- *Faaliyetlerin belirlenmesi*
- *Faaliyetlerin gruplandırılması*
- *Maliyetlerin faaliyet merkezlerine aktarılması*

İkinci Aşama

- *Maliyet sürücülerinin belirlenmesi*
- *Maliyetlerin memullere yüklenmesi*

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin iki aşamalı dağıtım süreci şekil 2.2’de verilmiştir:

Şekil 2.2: İki Aşamalı Dağıtım Süreci



Kaynak: Eker, 2002: 243

2.1.3.1. Faaliyetlerin belirlenmesi

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde faaliyetler, belirlenen bir hedefi gerçekleştirmek için yapılan tüm işlemler olarak belirtilmektedir (Öker, 2003: 32).

Faaliyet tabanlı maliyetleme, faaliyetlerin kaynakları tükettiği ve tüketilen bu kaynakların da maliyetleri oluşturduğuna dayanan bir yöntemdir. Bu yöntemde, faaliyetler belirlenip tanımlanmadıkça doğru maliyet bilgileri elde edilemez. Bu sebeple faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulama adımlarından ilki faaliyetlerin belirlenmesidir. Bu adım faaliyet analizi olarak da adlandırılmaktadır (Yükçü, 1998: 750).

Üretim ve hizmet işletmelerinde, siparişin alınmasından müşteriye ulaştırılma anına kadar gerçekleştirilen tüm faaliyetlerin doğru olarak belirlenip tanımlanması faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi açısından çok önemlidir. Faaliyetlerin belirlenmesinde

iş akış şeması, organizasyon şeması ve yerleşim planından yararlanılabilir (Eker, 2002: 244).

İşletmelerde çok fazla faaliyet gerçekleşmektedir. Bu sebeple, faaliyet sayısının 1000 veya daha fazla olduğu işletmelerde faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini uygulamak çok fazla işgücü ve maliyet anlamına gelmektedir. Bu durumda yöntemin maliyeti, elde edilen doğru bilgiler sayesinde alınan kararların faydasını aşmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde eğer amaç; mamul ve müşteri bazında maliyet analizi yapmak ise, faaliyetleri mamul ve müşteri bazında farklılık yaratacak şekilde gruplandırmak ve faaliyet sayısını azaltmak daha anlamlı olacaktır (Gümüş, 2007: 80).

2.1.3.2. Faaliyetlerin gruplandırılması

İşletmelerde, üretim sürecinde birçok faaliyet gerçekleştirilmektedir. Faaliyetlerin fazla olması, işletmelerin maliyet takip süreçlerini büyük oranda etkilemektedir. Bu nedenle oluşturulacak yöntemin faydalı olması için, en düşük maliyet ile en yüksek faydanın elde edileceği faaliyet gruplarının oluşturulması gerekmektedir. (Koroğlu, 2012: 75).

Üretim sürecindeki faaliyetler, hiyerarşik yapı içerisinde dört gruba ayrılır. Bu grupları şu şekilde sıralayabiliriz (Dalcı ve Tanış, 2010: 85):

- Birim düzeyindeki faaliyetler
- Parti düzeyindeki faaliyetler
- Mamul düzeyindeki faaliyetler
- Üretim yeri düzeyindeki faaliyetler

Yukarıdaki hiyerarşik gruplar, faaliyet ve faaliyetlerin sınıflandırılması başlığı altında detaylı olarak ele alındığı için burada ayrıntılara girilmemiştir.

2.1.3.3. Maliyetlerin faaliyetlere yüklenmesi

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi daha önce belirtildiği gibi iki aşamada gerçekleşmektedir. Bu aşamalardan birincisi, kaynakların tüketilmesi ile ortaya çıkan maliyetlerin faaliyetlere yüklenmesi olarak belirtilmiştir. Faaliyetler belirlenip gruplandırıldıktan sonra, faaliyetler tarafından tüketilen kaynaklar ile ilgili maliyetler faaliyetlere yüklenmektedir.

Üretim süreci içerisinde gerçekleştirilen faaliyetler tarafından tüketilen kaynakların maliyetlerinin faaliyetlere yüklenmesi iki şekilde gerçekleşir. Birincisi, maliyetlerin faaliyetlere doğrudan yüklenmesi, ikincisi ise, birinci aşamadaki maliyet etkenlerini kullanarak, dolaylı bir şekilde yüklenmesidir (Köse, 2005: 131). Örneğin, direkt işçilikler faaliyetlere doğrudan yüklenirken, faaliyetler tarafından ortak kullanılan; elektrik, su, aydınlatma, endirekt işçilikler gibi giderler faaliyetleri en iyi temsil eden maliyet etkenleri ile dolaylı olarak faaliyetlere yüklenmektedir (Doğan ve Çakıcı, 2016: 45).

2.1.3.4. Maliyet sürücülerinin belirlenmesi

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin ikinci aşaması, üretim sürecinde ortaya çıkan ve maliyet havuzunda toplanan maliyetlerin, maliyet sürücülerini yardımı ile mamullere yüklenmesi şeklinde gerçekleşmektedir.

Mamul maliyetlerinin doğru bir şekilde saptanabilmesi için, maliyet sürücülerinin dikkatli seçilmesi gereklidir. Yani maliyet sürücüsü seçerken, seçilecek maliyet sürücüsünün mamuller tarafından kullanılan faaliyetleri en doğru biçimde ölçtüğünden emin olunmalıdır. Eğer maliyet sürücüsü ile faaliyet tüketimi arasında tam bir ilişki bulunmuyorsa, mamul maliyetlemesi hatalı olur (Doğan ve Çakıcı, 2016: 45).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde, maliyet sürücülerinin seçiminde iki faktör etkilidir. Bunlar; ölçme maliyeti ve korelasyon derecesidir (Erden, 2004: 188). Bu faktörler çalışmamızda daha önce detaylı olarak ele alındığı için burada ayrıntılara girilmemiştir.

2.1.3.5. Maliyetlerin mamullere yüklenmesi

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemindeki maliyetleme sürecinin son aşamasında, faaliyetler için uygun maliyet sürücüleri belirlendikten sonra, her bir mamulün bu faaliyetleri tüketim oranına göre maliyet havuzunda birikmiş maliyetler mamullere yüklenir.

Maliyetlerin mamullere yüklenmesinde ilk olarak maliyet havuzu yükleme oranı belirlenmektedir. Maliyet havuzu yükleme oranı, maliyet havuzunda biriken toplam maliyetlerin belirlenmiş olan maliyet sürücülerinin sayısına bölünerek bulunur (Şener, 2003: 37).

$$\text{Maliyet Havuzu Yükleme Oranı} = \frac{\text{Maliyet Havuzundaki Toplam Maliyet}}{\text{Maliyet Sürücüsü Sayısı}}$$

Maliyet havuzu yükleme oranı elde edildikten sonra, bu oran ile mamul veya hizmetler tarafından kullanılan toplam maliyet sürücülerinin sayısının çarpılmasıyla, mamullere yüklenecek faaliyet maliyetleri bulunacaktır (Şener, 2003: 37).

Mamullere Yüklenecek Maliyet Tutarı = Maliyet Havuzu Yükleme Oranı X Mamul Tarafından Kullanılan Maliyet Sürücüsü Sayısı

2.1.4. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile geleneksel maliyetleme yöntemlerinin karşılaştırılması

Geleneksel maliyetleme yöntemi ile faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde bu farklılıklar ele alınacaktır.

Geleneksel maliyetleme yönteminde göre, mamul ve hizmetler kaynakları tüketmekteyken, FTM yöntemine göre ise, mamul ve hizmetler faaliyetleri tüketmekte, faaliyetlerde kaynakları tüketmektedir (İldır, 2008: 60).

Geleneksel maliyetleme yöntemleri genel üretim giderlerini mamullere yüklerken üretim hacmiyle ilgili dağıtım anahtarlarını kullanırlar. Ancak yeni ve gelişen üretim ortamlarında genel üretim giderleri üretim hacmiyle doğru orantılı olmadığı için

geleneksel yöntemlerin kullandıkları bu dağıtım anahtarları doğru sonuçlar vermekten uzaktır. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde ise genel üretim giderleri doğru dağıtım anahtarlarıyla sadece faaliyetlerle ilgili mamullere yüklenmektedir (Özdiken, 2016: 79).

Geleneksel maliyetleme yöntemlerinde maliyet havuzlarını birimler oluştururken, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde maliyet havuzları sadece birimleri değil, malzemelerin siparişi, taşınması, kontrolü vb. gibi faaliyetleri de kapsamaktadır (Narayanan ve Sarkar, 2002: 260).

Geleneksel maliyetleme (GM) yöntemleri ile faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin farklılıkları Tablo 2.2.'de ortaya konulmuştur.

Tablo 2.2: GM Yöntemleri ve FTM Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Maliyet Yükleme Ölçüleri	GM Yöntemi	FTM Yöntemi
Kullanılan kaynakları etkileyen faktörler	Yalnızca üretim hacmi	Üretim siparişleri sayısı ya da harekete geçirme sayısı vb. gibi faktörler
Maliyet havuzu sayısı	Tek maliyet havuzu	Kaynakların kullanımını etkileyen her faktöre bir maliyet havuzu olmak üzere, birçok sayıda havuz
Maliyet sürücüsü sayısı	Tek maliyet sürücüsü	Her maliyet havuzuna bir sürücü olmak üzere, birçok sürücü
Çıktıların maliyetlendirilmesi	Üretim hacminin maliyet sürücüsü olarak kullanılması	Her bir maliyet sürücüsünün, ilgili maliyet havuzu için kullanılması

Kaynak: Gerekan, 2015: 57

2.1.5. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin avantajları ve dezavantajları

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi işletmeler için çok önemli bir maliyetleme yöntemidir. Her yöntemin olduğu gibi, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin de avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır. Çalışmanın bu kısmında bu avantaj ve dezavantajlara değinilecektir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin çalışmanın daha önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere birçok avantajı bulunmaktadır. Bu avantajları şu şekilde özetleyebiliriz (Alkan, 2005: 47):

- Daha gerçekçi maliyet bilgileri sağlar
- Yönetim tarafından daha doğru kararlar alınmasına yardımcı olur
- İşletmede katma değer yaratmayan faaliyetleri ortaya çıkarır
- Ürün karmasının ve mamul karlılığının daha doğru saptanmasını sağlar
- Kararlarla ilgili maliyetlerin saptanmasını kolaylaştırır
- Maliyet yönetimine katkı sağlar
- Üretim şartlarının anlaşılmasına katkı sağlar
- Faaliyetlerin daha başarılı yönetilmesine ve maliyetlerin azaltılmasına katkı sağlar.

Yukarıda avantajlarını özetlediğimiz faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin avantajları olduğu kadar dezavantajları da bulunmaktadır. Bu dezavantajları şu şekilde özetleyebiliriz (Aktaş, 2013: 59):

- Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin kurulması maliyetli ve zaman alıcıdır.
- Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, anlaşılması zor ve karmaşık bir yöntemdir.
- Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin kurulması için gerekli olan verilerin geçerliliğini doğrulamak zordur.
- Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde, veri toplamak, veriyi işlemek ve raporlamak oldukça maliyetlidir.
- Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin gelişmelere göre güncellenmesi zordur.

- Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi atıl kapasiteyi gözardı ettiği için teoride doğru değildir.

2.2. Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ZDFTM) Yöntemi

Çalışmanın bu kısmında, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin geliştirilmiş hali olan zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin; ortaya çıkışı, tanımı, özellikleri, genel yapısı, avantaj ve dezavantajları ele alınmıştır.

2.2.1. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin ortaya çıkışı ve gelişimi

1980’li yılların ortalarından itibaren geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi birçok işletme tarafından uygulanmıştır. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, müşteri karlılığı ve mamul maliyetlerinin saptanması, işletmenin hedeflerine ulaşması, üretim süreçlerinin iyileştirilmesi, mamul fiyatlaması gibi eylemler için kullanılmıştır (Kaplan ve Anderson, 2007: 3).

İşletmeler, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi sayesinde karlılığı arttırıcı birçok fırsatın yanında, maliyetleri kurumsal olarak daha etkin yönetmenin yollarını da keşfetmişlerdir (Saban ve İrak, 2009: 99). Ancak, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde ana faaliyetlerin hesaplanması, modelin kurulması ve geliştirilmesi maliyetli ve zaman alıcı olduğu için, yeni bir yöntem ihtiyacı doğmuştur (Kaplan ve Anderson, 2003: 1).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin kısıt ve zorluklarını aşmak için 1990’lı yılların sonunda Steven R. Anderson ve arkadaşları tarafından, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi geliştirilmiştir. Aynı zamanda Robert S. Kaplan’da maliyet yönteminin, her işlemde kullanılan kapasite ve tedarik edilen kapasite maliyet oranı şeklinde iki değişken üzerine kurulabileceğini ortaya koyarak zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin oluşumuna katkı sağlamıştır. 2004 yılına ise, Steven R. Anderson ve Robert S. Kaplan bir araya gelerek zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini geliştirici çalışmalar yapmaya ve yazılar yazmaya başlamışlar. Bunun sonucunda bu ikili zamana dayalı faaliyet

tabanlı maliyetleme yönteminin etkili bir şekilde kullanılmasını sağlamışlardır (Berikol ve Güner, 2016: 464).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi; maliyeti yüksek ve zaman alıcı araştırmaların sonlandırılması, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin yararlarını artırmak, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminden daha doğru ve daha anlamlı maliyet bilgisi sunmak için ortaya çıkmıştır (Atmaca ve Terzi, 2007: 372).

2.2.2. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin tanımı, amaçları ve özellikleri

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin zorluklarını gideren, güncellenmesi ve uygulanması daha kolay, maliyeti daha düşük ve daha fazla doğru bilgi sağlayan zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin tanımı, amaçları ve özellikleri aşağıda detaylı şekilde ele alınmıştır.

2.2.2.1. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin tanımı

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin eksiklerini gidermek için geliştirilmiş bir yöntem olup, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre çok daha basit, düşük maliyetli ve daha doğru çözümler sunan bir yöntemdir (Kaplan ve Anderson, 2007: 7). Kısacası, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin en gelişmiş, en güncel ve en basit halidir (Yılmaz ve Baral, 2007: 6).

Başka bir deyişle, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi işletmelerin, maliyet ve kapasitelerinin belirlenmesi, siparişlerin, ürün veya hizmetlerin ve müşteri karlılıklarının saptanması için doğru ve pratik bilgiler sunan, stratejik maliyet yöntemi olarak tanımlanabilir (Kaplan ve Anderson, 2007: 4).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi içinde, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin ana prensibi aynen geçerlidir. İkisinde de faaliyetler kaynakları tüketir, maliyet objeleri de faaliyetleri tüketir. Ancak zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme

yönteminden farkı, dağıtım anahtarı olarak zamanı baz almasıdır. Bu sebeple kurulumu ve güncellenmesi faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre daha kolaydır (Küçüktüfekçi, 2014: 36).

2.2.2.2. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin amaçları

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin en temel amacı, boşa zaman harcanmasına sebep olan faaliyetler ile yüksek maliyetli araştırmaları sona erdirerek, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre daha doğru ve etkili bilgiler sunmaktır (Atmaca ve Terzi, 2007; 372). Bu temel amaç dışındaki diğer amaçları da şu şekilde özetleyebiliriz (Köroğlu, 2012: 99):

- Müşteri ve tedarikçilerle karlı iş yapma yöntemlerinin ortaya konması,
- Müşteri odaklı çalışmaların karlılık ile saptanması,
- Karlı olan mamul veya hizmetlere odaklanma,
- İşlerin kabulü veya fiyatlandırılması aşamasında karlılık analizine başvurma,
- İşletme yöneticileri ve müşterilerin karlılığa göre teşvik edilmesi,
- İşletme politikalarında kar getirecek değişiklikler uygulama,
- Tedarikçi ve müşterilerin karlılığa göre değerlendirilmesi,
- Üretim süreci, mamul veya hizmet tasarım çalışmalarının karlılıkla ilişkilendirilmesi,
- İşletmedeki süreç iyileştirmelerinde önceliklerin saptanmasıdır.

2.2.2.3. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin özellikleri

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin en temel özelliği, kapasiteyi etkin bir şekilde hesaplayarak faaliyet maliyetlerine yansıtabilmesi ve böylece kullanılmayan kapasite maliyetini ayrıştırabilmesidir. Bu sebeple, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi işletme yöneticilerine daha gerçekçi maliyet ve karlılık bilgilerini, daha düşük maliyetle daha hızlı sunmaktadır (Demir, 2009: 46).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin, yukarıda değindiğimiz temel özelliğinin yanı sıra birçok özelliği bulunmaktadır. Bu özellikleri şu şekilde özetleyebiliriz (Kaplan ve Anderson, 2003: 15. Polat, 2008: 34):

- Yöntemin kurulması ve parametrelerin saptanması daha kolay ve hızlı yapılmaktadır.
- Kurumsal kaynak planlaması ve müşteri ilişkileri yönetimi sistemlerinden faydalanılabilmektedir.
- Kaynak maliyetlerindeki ve süreçlerdeki değişimlere tepki verilerek, güncelleştirme daha hızlı ve kolay olmaktadır.
- Birim zamanlar tespit edilirken doğrudan gözlemlene imkanı sunmaktadır.
- Birçok işlem gerçekleşirken eş zamanlı olarak tespit edilip, ölçümü yapılabilmektedir.
- İşletme yönetiminin eylemleri için, kaynak kapasitesi ve atıl kaynak kapasitesi dikkate alınmaktadır.
- Müşteri davranışlarındaki ve emirlerdeki değişimlerde zaman eşitliği kullanılmaktadır.

2.2.3. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin genel yapısı

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, faaliyetlerin yerine getirilmesi için gerekli süre ile mevcut kapasitenin birim zaman maliyeti yardımıyla her bir ürün, işlem, hizmet veya müşterinin kaynak talebinin hesaplanmasında yöneticilere yardımcı olan geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin geliştirilmiş şeklidir (Saban ve İrak, 2009: 99).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde olduğu gibi, kaynaklar faaliyetler tarafından tüketilmekte, faaliyetler ise maliyet objeleri tarafından tüketilmektedir (Villarmois ve Levant: 2006: 7). Başka bir deyişle, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, maliyet ölçümüne faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi gibi tedarik edilen kaynağın maliyetiyle başlamaktadır. Kaynaklar, önce kaynak havuzunda bir araya getirilmektedir. Kaynak maliyetlerinin kaynak havuzuna dağıtımı, aynı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde olduğu gibi maliyet sürücüleri yardımıyla yapılmaktadır. Ancak, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde faaliyetlerin her biri için ayrı ayrı maliyet sürücüsü gerekiyorken, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde ise bu faaliyetlerin ne kadar zamanda yapıldığı belirlenmektedir. Böylelikle faaliyetler için

karışıklığa neden olan birden fazla maliyet sürücüsü yerine, zamana dayalı tek bir maliyet sürücüsü kullanılmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2007: 11).

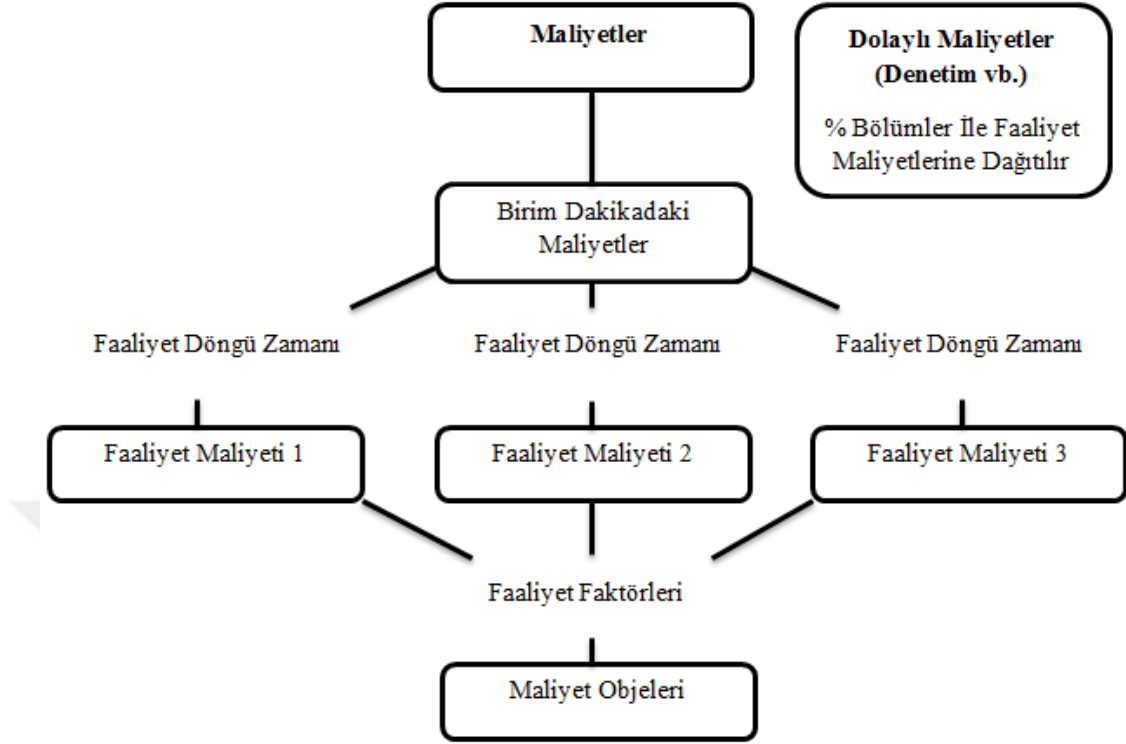
Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetlemeyi, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetlemeden ayıran en önemli özellik; tek bir maliyet sürücüsü olarak “zamanın” kullanılmasıdır. Bir başka özellik ise, kapasitenin etkin bir şekilde hesaplanıp, faaliyet maliyetlerine yüklenebilmesi ve atıl kapasite maliyetinin ayrıştırılabilmesidir (Köse ve Ağdeniz, 2017: 142). Kaynak havuzlarında toplanan maliyetler, kullanılan zaman miktarı kadar faaliyetlere ve bu faaliyetlerin kullanım miktarı kadar maliyet objelerine yüklenmektedir (Köroğlu, 2012: 100). Kısacası, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre maliyet, faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için gereken zamanla, kaynak havuzunun birim zaman maliyeti arasındaki ilişki olarak açıklanabilir (Polat, 2008: 35).

Bu açıklamalar ışığında Adkins, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin aksine, bir “itme” değil “çekme” yöntemi olduğunu belirtmektedir. Geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde tüm kaynak ve dolayısı ile faaliyet maliyetleri objelere doğru itilmektedir. Buna karşın zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde, birim faaliyet maliyetleri standart oranlarda hesaplanarak, maliyet objelerinin kullanım oranına göre maliyetlere çekilmektedir. Bunun sonucunda, kapasitenin kullanıldığı kadarının yüklenmesi sağlanmakta ve atıl kapasite değişkenliğine açık kapı bırakılmaktadır (<http://www.b-eye-network.com/view/7050>, 26.02.2019).

ZDFTM yönteminde kullanılmayan (atıl) kapasite maliyetleri ayrıştırılarak, ürün-sipariş-müşteri bazında karlılık hesaplanmaktadır. Katma değer sağlamayan faaliyetler saptanmakta, karlılığı arttırıcı önlemler alınmaktadır. Kar getiren faaliyetleri arttırılırken, zarara neden olan faaliyetleri iyileştirici stratejiler geliştirilmektedir (Saban ve İrak, 2009: 99).

Yukarıdaki paragraflarda yapılan açıklamalar sonrasında, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin temel yapısı aşağıdaki şekil yardımıyla gösterilmiştir.

Şekil 2.3: ZDFTM Yönteminin Temel Yapısı



Kaynak: Barret, 2007: 203

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin yapısına ilişkin yukarıda verilen bilgiler kapsamında, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi altı aşamalık bir süreçle uygulanmaktadır. Bu aşamalar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Bruggeman vd., 2005: 10):

- Faaliyetlerin gerçekleştiği farklı kaynak gruplarının belirlenmesi,
- Her bir kaynak grubu için maliyet tespitinin yapılması,
- Her bir kaynak grubunun pratik kapasitesinin (zaman) tespit edilmesi,
- Kaynak grubunun toplam maliyetini pratik kapasiteye bölerek, her bir kaynak grubunun birim maliyetinin hesaplanması,
- Farklı zaman sürücülerine bağlı her bir faaliyet için gerekli olan zamanın hesaplanması,
- Maliyet objelerinin tespiti için, kaynak grubuna ait birim maliyetler ile gerekli olan birim zamanın çarpılması.

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin yukarıda açıklanan aşamalarının gerçekleşmesi için yöntemin iki temel parametreye ihtiyacı bulunmaktadır. Bunlar (Kaplan ve Anderson, 2007: 8);

- Tedarik edilen kaynak kapasitenin birim maliyeti
- Maliyet objeleri için tüketilen kaynak kapasitenin birim zamanı

2.2.3.1. Tedarik edilen kaynak kapasitenin birim maliyeti

Geleneksel FTM yönteminin ilk ortaya çıktığı dönemlerde, kullanılmayan kapasite maliyetlerinin faaliyetlere göre ayrılması fikrine pek sıcak bakılmıyor ve kullanılmayan kapasite maliyetleri hesaplamalarda göz ardı ediliyordu. Cooper ve Kaplan'ın 1992 yılında yayınladıkları bir makalede, kullanılmayan kapasite maliyetlerini faaliyetlere göre ayırmışlardır. Burada önemli olan husus, faaliyetlere göre ayrılan kullanılmayan kapasite maliyetlerinin, faaliyetin pratik kapasitesi olarak, faaliyet maliyet etkeni olarak nasıl tespit edileceğidir (Köse, 2010: 165).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, tedarik edilen kapasite maliyetini hesaplamakla başlamaktadır. Bu hesaplama işlemi için faaliyetlerin gerçekleştiği, farklı kaynak havuzları belirlenmelidir. Kaynak havuzları belirlendikten sonra, kaynak havuzuna ait pratik kapasite tespit edilmelidir. Bunun sonucunda, tedarik edilen kapasitenin maliyeti ve pratik kapasite bilgileri kullanılarak, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi için gerekli olan birim maliyet şu şekilde hesaplanmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2003: 7):

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{\text{Tedarik Edilen Kapasite Maliyeti}}{\text{Tedarik Edilen Kaynakların Pratik Kapasitesi}}$$

Tedarik Edilen Kapasite Maliyeti: Yukarıda veriler formülde yer alan “tedarik edilen kapasite maliyeti”nin hesaplanması, faaliyette bulunan bölümlerle ilgili tüm maliyetlerin toplanmasıyla gerçekleştirilir. Bu zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin kurulmasının en kolay ve en hızlı yoludur. Bir bölümde tedarik edilen kapasite maliyeti aşağıdaki kelimelerden oluşmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2004: 133):

- Yönetici ve çalışanların maaşları,
- Maaşlarla ilgili yasal düzenlemeler ve kesintiler,
- Teknoloji ve makine maliyetleri,
- Her bölümde gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin destek fonksiyonlarının maliyetleri,
- İşletmenin duran varlıkları ve bunlara ait amortismanlar,
- Kira ve amortisman gibi işyeri kullanım maliyetleri,
- Dışardan sağlanan faydalar (Elektrik, su, doğalgaz) vb. indirekt maliyetler.

Bu açıklamalar ışığında, tedarik edilen kapasite maliyeti bölümler bazında formüle edilecek olursa;

Tedarik Edilen Kapasite Maliyeti = Kullanılan kaynakların maliyeti + Kullanılmayan kaynakların maliyeti şeklinde olacaktır (Polat, 2008: 39).

Tedarik Edilen Kaynakların Pratik Kapasitesi: Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde pratik kapasite, çalışanların ve üretim için kullanılan makinelerin pratik kapasitesidir.

Pratik kapasitenin daha iyi anlaşılabilmesi için öncelikle teorik kapasitenin ne olduğunun bilinmesi gerekmektedir. Teorik kapasite, yıl boyunca hiç durmadan 7 gün 24 saat tam verimle çalışılması durumunda ulaşılabilecek en yüksek faaliyet düzeyi olarak tanımlanabilir. Ancak, teorik kapasite gerçek hayatta hiçbir zaman uygulanamayacağı için, maliyet hesabında kullanılabilir bir ölçü değildir. Bu nedenle, iş hayatında uygulanabilecek ve daha gerçekçi olan, maksimum üretim hacmini temsil eden pratik kapasiteye gereksinim duyulmaktadır. Bu açıklamalar ışığında, en genel anlamıyla pratik kapasite, işgörenlerin vardiyasına göre hesaplanan yıllık mesai saatlerinden yıllık izinler, yemek ve dinlenme molaları, hafta sonu ve diğer tatiller, olağan bakım onarım, ayar ve bekleme süreleri düşüldükten sonra kalan sürede tam verimle çalışması durumunda ulaşılabilecek en yüksek faaliyet düzeyi olarak tanımlanabilir (Büyükmirza, 2003: 527).

Pratik kapasite, sübjektif olarak saptanabileceği gibi analitik olarak da saptanabilir. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde sübjektif tahminde,

genellikle pratik kapasite çalışanlar için teorik kapasitenin %80'i (yemek, dinlenme, eğitim, toplantı gibi durumların çalışanların zamanlarının %20'sini aldığı kabul edilir) ve makineler için ise %80-%85'i (bozulma, periyodik bakım onarım, planlamadan sapma gibi sebeplerle makinelerin çalışması gereken zamanın %15-%20'sini verimli kullanmadığı kabul edilir) olarak alınması önerilmektedir (Polat, 2008: 40). Analitik yöntemde ise, öncelikle çalışanların veya makinelerin verimli çalışmadıkları zamanlar hesaplanır. Sonrasında, belirlenmiş olan teorik kapasiteden hesaplanan verimsiz çalışma zamanları çıkarılarak pratik kapasite bulunur (Adıgüzel, 2008: 60).

Yukarıdaki paragraflarla açıkladığımız tedarik edilen kaynak kapasitesinin birim maliyeti konusun daha iyi anlamak için aşağıdaki örnek incelenebilir.

Örnek: A üretim işletmesinde, havuzda biriken toplam kaynak maliyetinin 1.300.000 TL olduğunu, faaliyetler için harcanan sürenin de 12.000 saat olduğunu varsayalım.

Bu işletmede pratik kapasite, teorik kapasitenin %80'i olarak hesaplanacaktır. Bu bilgiler ışığında A işletmesinin tedarik edilen kaynak kapasitesinin birim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanır:

Teorik Kapasite= 12.000 saat x 60 Dakika = 720.000 dakika

Pratik Kapasite= 720.000 dakika x %80 = 576.000 dakika

1.300.000 TL

Birim Maliyet= $\frac{1.300.000 \text{ TL}}{576.000 \text{ Dakika}}$ =2,257 TL/Dakika

576.000 Dakika

2.2.3.2. Maliyet objeleri için tüketilen kaynak kapasitenin birim zamanı

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin gereksinim duyduğu ikinci parametre ise, maliyet objeleri için yürütülen faaliyetlerle ilgili birim zamandır.

Birim zaman kavramı ile faaliyeti etkileyen maliyet sürücüsünün bir birimi için gereken zaman ifade edilmektedir. Örneğin, müşterilerin siparişinin alınması ile ilgili bir faaliyette maliyet etkeni sipariş sayısıdır ve bir tane müşteri siparişinin alınması için gereken süre birim zaman şeklinde tanımlanmaktadır (Cömert, 2011: 57).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde, karmaşık yapılar bakımından “zaman” önemli bir etkidir; zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin en önemli katkısının, tek maliyet etkeni olarak zamanı kullanması olduğu ve zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin maliyet oluşumunun temelini zaman tüketimine dayandırarak güçlü bir hipotez üzerine kurulduğu belirtilmektedir (Villarmois ve Levant, 2007: 2).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde kaynak havuzunun birim maliyeti belirlendikten sonra, bu havuzda gerçekleşen çoklu faaliyetlerin gerçekleşmesi için gereken birim zaman tespit edilmelidir. (Kaplan ve Anderson, 2007: 35). Zaman tespiti yapılırken, çalışanlarla mülakat veya doğrudan gözlem yapma yöntemleri kullanılabilir. Eğer zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi büyük kurumlarda uygulanıyorsa çalışanlara anket de yapılabilir. Birim zamanın tespit edilmesinde önemli olan çalışanın bir faaliyeti gerçekleştirmek için harcadığı zamandan çok, faaliyeti gerçekleştirmek için gerekli zamanın tespit edilmesidir (Gümüş, 2007: 112). Birim zamanın tespitinde çok kesin rakamlar ya da yüzde yüz doğruluğa gerek yoktur. Kabaca bir tespit veya ortalama veriler yeterli sayılmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2004: 133).

Yukarıda açıklanan paragrafların daha iyi anlaşılabilmesi için, birim zamanın tespit edilmesine yönelik basit bir sayısal örnek aşağıda verilmiştir (Atmaca ve Terzi, 2007: 374).

Örnek: Müşterilerle ilgili faaliyetlerin üç gruba halinde toplandığını ve bunlarla ilgili birim zaman tespitlerinin aşağıdaki gibi olduğunu varsayalım:

- Müşteri emirlerinin işlenmesi: 8 Dakika
- Müşteri araştırmalarının yapılması: 44 Dakika
- Tanıma kontrolünün yapılması: 50 Dakika

Örneği basitleştirmek için müşteri hizmetleri departmanı ile ilgili faaliyetler üç grup halinde toplanmış ve birim maliyetin 0,90 TL/Dakika olduğunu varsayalım. Bu durumda her faaliyet için maliyet etken oranı aşağıdaki gibi olacaktır:

Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Etkeni			
	Birim Zaman (Dakika) (i)	Birim Maliyet (TL/Dakika) (ii)	Maliyet Etken Oranı (i*ii)
Müşteri emirlerinin işlenmesi	8	0,90	7,20 TL
Müşteri araştırmasının yapılması	44	0,90	39,60 TL
Tanıma kontrolünün yapılması	50	0,90	45,00 TL

Birim zamanın tespiti için kullanılan en mühim araç zaman denklemleridir (Köroğlu, 2012: 105). Bir faaliyetin gerçekleşebilmesi için gerekli olan zamanı belirleyen değişkenlere “zaman etkeni” ve zaman etkenleri arasındaki ilişkiyi göstermek için her faaliyetin veya işlemin özelliğine göre, her faaliyet için harcanan zaman dikkate alınarak oluşturulan ve kullanılan formüle “zaman denklemleri” denilmektedir (Everaert ve Bruggeman, 2007: 18). Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin en önemli özelliği maliyet etkenlerini zaman denklemlerine dönüştürmesidir. Bu şekilde, üretim koşullarında değişiklik olsa da bu denklemler yardımıyla kolaylıkla revize edilebilmektedir (Wegmann, 2007: 10).

Bu açıklamalar sonucunda da anlaşılaçağı gibi, zaman tespiti için zaman denklemlerinin önemi çok fazladır. Bu nedenle zaman denklemleri, birden fazla farklı faaliyetlerin bir araya getirilmesi sonucunda oluşturulan sürecin gerekli zamanını ortaya çıkarmakta önemli ve faydalı bir araç haline gelmektedir. Bu şekilde, süreçlerini belirleyen işletmeler, zaman denklemlerini kurabilir, kaynak tüketimini ve faaliyetlerin karmaşık yapısını kavrayabilirler (Polat, 2011: 129).

Her faaliyetin özelliğine göre faaliyetin gerçekleştirilmesi için gerekli süre zaman denklemleri yardımıyla bulunur. Kaplan ve Anderson zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini uygulayacak işletmelere, deneyimlerinden yola çıkarak zaman denklemlerinin değerlendirilmesi ile ilgili şu önerilerde bulunmuşlardır (Kaplan ve Anderson, 2007: 35):

- Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde en çok zaman alan ve en maliyetli süreçlerden başlanmalıdır.
- Sürecin içerik ve kapsamı tanımlanmalıdır: “Süreç ne ile başlıyor? ve ne zaman sona eriyor?” sorularına net cevaplar bulunmalıdır.
- Zaman etkenlerine karar verilerek: “Her bir faaliyet için, kaynak zamanı tüketen en güçlü zaman etkenleri belirlenmelidir.”
- Mevcut, halihazır sürücüler kullanılmalıdır: “Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini veri yönünden beslemek için yeni teknolojiler kurulmamalı, kullanıma hazır zaman etkenleri kullanılmalıdır. Bütün değişkenler mevcut değilse bile, toplam maliyetler içerisinde ağırlıklı olarak yer alan anahtar süreç bilgileri yeterlidir. Ancak anahtar süreç bilgileri mevcut değilse o zaman yeni veri toplama tekniklerine yatırım yapılmalıdır.”
- Sürece basit başlanmalıdır: “Başlangıçta bir zaman denklemi için tek bir zaman etkeni kullanılmalıdır. Eğer kesinliği arttırmak gerekirse o zaman gözlem ve değişkenler arttırılabilir.”
- Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini kurmak ve yöntemin geçerliliğini sağlamak için, operasyonel personeller sürece dahil edilmelidir.

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme de, faaliyetlerin ve bunlarla ilgili özellikli durumun maliyetlerinin hesaplanması için, faaliyetin bağlı olduğu kaynak havuzunun birim maliyeti ile her özellikli durum (ds) için gerekli olan zamanın çarpılması

gerektiği daha önceki paragraflarda açıklanmıştı. Her bir faaliyete ait her bir özellikli durum için gerekli olan zaman, özellikli durumun (ds) karakteristik durumuna bağlı olarak zaman denklemlerince hesaplanabilmektedir. Bu süreç aşağıdaki formüller yardımıyla açıklanabilir. (Bruggeman vd., 2005: 12):

Faaliyetin özellikli durumunun (ds) karakterine bağlı olarak;

$$f \text{ faaliyetinin, özellikli durumunun maliyeti} = Z_{f,ds} . M_i \text{ 'dir.}$$

Burada:

- M_i : Kaynak havuzunun birim zaman başına maliyeti,
- $Z_{f,ds}$: f faaliyetinin özellikli durumu (ds) için harcanan zamanı gösterir.

Faaliyetin tüm durumlarının toplam maliyeti için tüm faaliyet maliyetleri toplanır. Maliyet objesinin toplam maliyeti şu şekilde hesaplanır:

$$\text{Maliyet objesinin toplam maliyeti} = \sum_{i=1}^n \sum_{f=1}^m \sum_{k=1}^l Z_{f,ds} . M_i$$

Burada:

- M_i : i kaynak havuzunun birim zaman başına maliyetini,
- $Z_{f,ds}$: f faaliyetinin özellikli durumu (ds) için harcanan zamanı,
- n: Kaynak havuzu sayısını,
- m: Faaliyet sayısını,
- l: J faaliyetinin ortaya çıktığı zaman adedini yada J faaliyetinin özellikli durum sayısını (ds) gösterir.

Bir süreç ile ilgili faaliyetin özellikli durumu (ds) tarafından tüketilen toplam zaman ($Z_{f,ds}$), zaman sürücüleri denen özellikleri farklı olan değişkenleri içeren fonksiyonlarla ifade edilebilir. Aşağıda yer alan genel zaman denklemi, J faaliyetinin özellikli durumu (ds) için gereken zamanı, mümkün olan (p) zaman sürücüleri (X) ile göstermektedir. β_0 , faaliyetin karakteristiklerinden bağımsız olarak “sabit zamanı” göstermektedir. β_1 , X_1 ’deki bir birimlik artış için zamandaki artışı ifade etmektedir ($X_2, \dots, X_p$ sabit kaldığında).

$$Z_{f,ds} = \beta_0 + \beta_1 . X_1 + \beta_2 . X_2 + \dots + \beta_p . X_p$$

Burada:

- $Z_{f,ds}$: J faaliyetinin özellikli durumunun (ds) meydana gelmesi için gereken zamanı,
- β_0 : ds'nin özelliklerinden bağımsız olarak, J faaliyeti için sabit zaman miktarını,
- β_1 : Birinci zaman sürücüsünün bir birimi için tüketilen zamanı,
- X_1 : Zaman sürücüsü 1'i, X_2 : Zaman sürücüsü 2'yi.... X_p : Zaman sürücüsü p'yi,
- J faaliyetinin gerçekleşmesi için gereken zamanı belirleyen zaman sürücülerinin sayısını göstermektedir.

Zaman sürücüleri, faaliyetin gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan zamanı belirleyen değişkendir. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin en büyük yararı, bir faaliyetin maliyetini saptarken çoklu zaman sürücülerinin dikkate alınabilmesidir. Geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde her bir faaliyet için sadece tek bir maliyet sürücüsü kullanılıyordu. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde ise, personellerin yaptıkları işler aynı kaynak havuzuna bağlı olduğu sürece, sürücü sayısında sınırlama yoktur. Zaman denklemi sürücüler arasındaki etkileşimi de dikkate alabilir. Örneğin; müşterinin telefonda olması veya bilginin satış temsilcisinden gelmesi gibi yeni bir müşteriye kaydetme süresi değişiklik gösterebilir (Polat, 2008: 46).

Zaman denklemlerinde yer alan “ β ” ve “X” parametreleri şu şekilde sınıflandırılabilir (Polat, 2008: 46):

“ β ”nın Ayrımı: Denklemlerde bulunan bu parametre, harcanan süreyi temsil etmektedir ve bu süreler tespit edildikleri kaynağa göre iki şekilde ortaya çıkabilir:

- a) Maliyet Objesine Bağlı Süreler: Tespit edilen süre direkt maliyet objesine bağımlıysa veya maliyet objesine göre tespit edilmek istenirse, ortaya çıkan durumdur.

- b) Faaliyete Bağlı Süreler: Tespit edilen süre maliyet objesinden bağımsız direkt faaliyete bağımlıysa veya faaliyete göre tespit edilmek istenirse, ortaya çıkan durumdur.

“X” in Ayrımı: Denklemlerde yer alan bu parametre zaman sürücülerini temsil etmektedir ve bu sürücüler üç şekilde ortaya çıkabilir (Bruggeman vd., 2005: 13);

- a) Sürekli Sürücüler: Kilometre olarak gidilecek mesafeler, Palet ağırlığı vb. gibi.
- b) Ayrık Değişkenler: İş emri sayısı, sipariş sayısı, verilen çek sayısı, fatura sayısı vb. gibi.
- c) Gösterge (“0” “1”) Değişkenler: Normal siparişe karşı acil sipariş, yeni müşteriye karşı mevcut müşteri vb. gibi.

Zaman denklemlerine ilişkin yukarıda yapılan açıklamalar ışığında, konunun daha iyi anlaşılması için aşağıda bir örnek verilmiştir.

Örnek: Bir işletmede sipariş işleme süreci üç zaman sürücüsüne bağlıdır. Bu zaman sürücüler; Veri giriş sayısı, Müşteri türü (eski veya yeni) ve Sipariş türü (normal veya acil) olarak belirlenmiştir. Yapılan araştırmada; temel sipariş bilgi girişinin 3 dakika, her bir bilgi girişinin 2 dakika, yeni müşteri bilgisi girişinin 15 dakika gerektirdiğini ve siparişin acil olması durumunda bunun işlenmesi için ek olarak 10 dakikaya ihtiyaç duyulduğu tespit edilmiştir (Everaert ve Bruggeman, 2007: 18).

Sipariş başına sipariş işleme süreci = $3+2.X_1+15.X_2+10.X_3$

Burada;

- X_1 : Sipariş işleme sayısını,
- X_2 : Yeni müşteri olması durumunda (1), eski müşterilerde ise (0) değerini,
- X_3 : Sipariş acil ise (1), normal sipariş ise (0) değerini temsil etmektedir.

Bu açıklamalar ışığında, yeni bir müşteri için, 5 tane acil sipariş işlenmesi halinde sipariş işleme süresi ($Z_{f,ds}$) şu şekilde bulunacaktır:

$$Z_{f,ds} = \beta_0 + \beta_1 \cdot X_1 + \beta_2 \cdot X_2 + \dots + \beta_p \cdot X_p$$

$$Z_{f,ds} = 3+2.5+15.1+10.1 = \mathbf{38 \text{ dakika.}}$$

ZDFTM yönteminde verilerin toplanması karmaşık gibi görülse de aslında, birçok şirkette Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) sistemleri ile paketleme, sipariş verme, dağıtım ve diğer özelliklerle ilgili veriler saklanabildiği için zaman denklemleri rahatlıkla uygulanabilmektedir (Gilbert, 2007: 3).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin genel yapısı ve uygulaması ile ilgili hususlar yukarıda açıklandıktan sonra, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanmasına yönelik altı aşamalık süreç bir örnek yardımıyla aşağıda verilmiştir.

Örnek: Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanabilmesi için ihtiyaç olan altı aşamalık sürecin her aşaması şu şekilde açıklanabilir (Köroğlu, 2012: 109)

- Birinci Aşama: Faaliyetlerin Gerçekleştiği Farklı Kaynak Gruplarının Belirlenmesi

X işletmesinin faaliyet alanı üretim olup, üretmiş olduğu mamulleri satmaktadır. İşletme birden fazla faaliyette bulunmaktadır. Bu örnekte müşteri hizmetleri bölümü ele alınacaktır.

Müşteri hizmetleri bölümünde gerçekleşen faaliyetler şunlardır:

- Siparişlerin Alınması,
- Şikayetlerin İşlenmesi,
- Müşteri Kredibilite Kontrolüdür.

- İkinci Aşama: Her Bir Kaynak Grubu İçin Maliyet Tespitinin Yapılması

Kaynakların üç aylık toplam maliyeti 850.500 TL ve bu maliyet personel, denetim bilgi teknolojileri, iletişim ve kiralamadan oluşmaktadır.

- Üçüncü Aşama: Her Bir Kaynak Grubunun Pratik Kapasitesinin (Zaman) Tespit Edilmesi

Örnekte, mevcut kapasitenin 3 aylık toplam maliyeti 850.500 TL'dir. Bölümde 42 kişi çalışmaktadır. Her işçi aylık ortalama 20 gün çalışmakta (3 ay için 60 gün) ve

her gün 7,5 saat için ödeme yapılmaktadır. Her bir işçi üç aylık dönem içinde, iş yerinde toplam 450 saat (7,5 saat * 60gün) veya 27.000 dakika (450 saat * 60 dakika) geçirmektedir. Her bir işçinin günlük 75 dakikası eğitim ve iş molaları için harcanmaktadır. Böylece 3 ay için 4.500 dakika (75 dakika * 60 gün) eğitim ve molalarla, 22.500 dakika (27.000 dakika – 4.500 dakika) ise çalışarak geçmektedir. Yani her bir işçi için pratik kapasite 22.500 dakikadır. 42 kişinin çalıştığı müşteri hizmetlerinin pratik kapasitesi 945.000 (22.500 dakika * 42 kişi) dakikadır.

- Dördüncü Aşama: Birim Maliyetinin Hesaplanması

Birim maliyet, kaynakların toplam maliyetini pratik kapasiteye bölerek hesaplanmaktadır.

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{\text{Tedarik Edilen Kapasite Maliyeti}}{\text{Tedarik Edilen Kaynakların Pratik Kapasitesi}}$$

Örneğimizde pratik kapasite 945.000 dakika, kapasite maliyeti ise 850.500 TL'dir. Buna göre birim maliyet:

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{850.500 \text{ TL}}{945.000 \text{ Dakika}} = 0,89 \text{ TL/Dakika}$$

- Beşinci Aşama: Farklı Zaman Sürücülerine Bağlı Her Bir Faaliyet İçin Gerekli Olan Birim Zamanın Hesaplanması

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde gerçekleşen faaliyetler için gereken zaman, çalışanların tüm faaliyetlere zamanlarının yüzde kaçını harcadıklarını öğrenmeyle yoluyla elde edilmektedir. Çalışmanın daha önceki paragraflarında belirtildiği gibi zaman hesaplamaları görüşme veya direkt gözlem yollarından biriyle yapılmaktadır.

Bu örnekte müşteri hizmetleri bölümü için üç tane faaliyet belirlenmiş ve bu faaliyetlere ilişkin ortalama birim zamanların aşağıdaki gibi olduğu varsayılmıştır;

- Siparişlerin Alınması = 12 Dakika,
- Şikayetlerin İşlenmesi = 66 Dakika,
- Kredibilitenin Kontrolü = 75 Dakika
- Maliyet Objelerinin Tespiti İçin, Faaliyetlerin Birim Maliyetinin Hesaplanması

Faaliyetlerin gerçekleşmesi için gereken zamanla, tedarik edilen kapasitenin birim maliyeti çarpılarak faaliyetlerin birim maliyetleri hesaplanmaktadır. Buna göre faaliyetlerin birim maliyetleri aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

Faaliyet	Birim Zaman (Dakika)	Birim Maliyet	Faaliyetlerin Birim Maliyeti
Siparişlerin Alınması	12	0,89 TL/Dakika	10,68 TL
Şikayetlerin İşlenmesi	66	0,89 TL/Dakika	58,74 TL
Müşteri Kredibilite Kontrolü	75	0,89 TL/Dakika	66,75 TL

Örneğimizde, üç aylık toplam sipariş sayısının 49.000 adet, şikayet işleme sayısı 1.400 adet, müşteri kredibilite kontrol sayısı ise 2.500 adet olduğuna göre, bu üç faaliyetin toplam maliyetleri aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

Faaliyet	Birim Zaman (Dakika) (i)	Miktar (ii)	Toplam Dakika (i*ii=iii)	Birim Maliyet (iv)	Toplam Maliyet (iii*iv)
Siparişlerin Alınması	12	49.000	588.000	0,89 TL/Dakika	523.320 TL
Şikayetlerin İşlenmesi	66	1.400	92.400	0,89 TL/Dakika	82.236 TL
Müşteri Kredibilite Kontrolü	75	2.500	187.500	0,89 TL/Dakika	166.875 TL
Kullanılan Kapasite			867.900		772.431 TL
Atıl Kapasite			77.100		78.069 TL
TOPLAM			945.000		850.500 TL

Örnekte görüldüğü gibi, süreç boyunca eldeki kaynaklarla çeşitli nedenlerden (eğitim, mola vb.) dolayı pratik kapasitenin sadece %92'si (867.900/945.000) verimli kullanılmıştır. Maliyet hesaplamaları yapılırken bu durum göz önünde bulundurulmalıdır. Yukarıda yapılan hesaplamalar sonucunda da görüldüğü gibi süreçte toplam maliyetin sadece %91'i (772.431/850.500) müşterilere harcanmıştır.

Yukarıda verilen örnek yardımıyla, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin işletmelerde işleyişi altı aşamalık bir süreç ile ortaya konmuştur. Çalışmanın devamında ise, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi karşılaştırılacaktır.

2.2.4. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet yöntemi ile geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin karşılaştırılması

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi 1990'lı yıllardan bu yana her gelirin iyi gelir her müşterinin de karlı müşteri olmadığını görmemizi sağlamıştır. Ancak geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanmasında ve güncellenmesinde yaşanan bazı zorluklar bu yöntemin kullanılmasının yaygınlaşmasını engellemiştir (Saban ve İrak, 2009: 100). Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi işletmeler açısından cazip görünmesine rağmen, genel kabul görmüş bir yöntem değildir. Yapılan araştırmalar sonucunda, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ortalamanın altında bir puan almış ve araştırmaya göre işletmelerin sadece %50'sinin uyum sağladığı görülmüştür (Atmaca ve Terzi, 2007: 377).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ise, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde bulunan bu zorlukları ve uyumsuzluğu ortadan kaldırarak, uygulaması ve güncellemesi çok daha kolay olan, şeffaf ve ölçeklenebilir bir sistem sunmuştur. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi işletme bünyesindeki veri tabanlarından her bir süreç, sipariş, tedarikçi, ürün ve müşteri ile ilgili spesifik özelliklerden faydalanılarak kapasitenin etkin bir şekilde hesaplanıp, faaliyet maliyetlerine yansıtılmasına imkan sağlamıştır (Saban ve İrak, 2009: 100).

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre özel kılan şeyin, tek bir maliyet sürücüsünün yani "zamanın" kullanılması olduğu belirtilmektedir. Bu sebeple, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin genel mantıkları aynı olmasına rağmen işleyişlerinde farklılıklar olduğu kesindir (Koşan, 2007: 160). Bu bağlamda, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemlerinin karşılaştırılmasında birçok farklılık ortaya çıkmaktadır. Öncelikle bu iki yöntemin uygulama adımlarını karşılaştırarak aradaki farkı aşağıdaki tablo yardımı ile görebiliriz.

Tablo 2.3: FTM ve ZDFTM Yöntemlerinin Uygulama Adımlarının Karşılaştırılması

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME	ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME
Adım 1: Farklı genel üretim faaliyetlerinin tespiti	Adım 1: Farklı kaynak gruplarının tespiti
Adım 2: Genel üretim giderlerinin, kaynak sürücüsü yardımıyla farklı faaliyetlere dağıtılması	Adım 2: Her bir kaynak grubunun toplam maliyetinin öngörülmesi
Adım 3: Her faaliyet için faaliyet sürücülerinin belirlenmesi	Adım 3: Her bir kaynak grubu için pratik kapasitenin tahmin edilmesi
Adım 4: Faaliyetlerin toplam maliyetlerini, faaliyet sürücüsünün pratik hacmine bölerek, faaliyet sürücüsü oranının saptanması	Adım 4: Kaynak grubunun toplam maliyetinin, pratik kapasiteye bölünmesi ile her kaynak grubu için birim maliyetin hesaplanması
Adım 5: Sipariş, ürün, hizmet ve müşterilerin maliyetlerini izlemek için faaliyet sürücüsü oranı ile faaliyet sürücüsü kullanım miktarının çarpımı	Adım 5: Faaliyetlerin zaman denklemine dayanarak, her bir olay için zaman tahmininin belirlenmesi
	Adım 6: Her kaynak grubu için bulunan birim maliyet ile olaylar için belirlenen zaman tahmininin çarpılması

Kaynak: Deemere vd., 2009: 2

Geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde, kaynak maliyetleri hizmetlere ve ürünlere fiili kapasite kullanımını göre dağıtılmaktadır. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde ise, dikkate alınan kapasite ölçüsü pratik yani “kullanılabilir” kapasitedir (Max, 2005: 4). Bu şekilde, ürün veya hizmetler için kullanılan fiili zamana göre maliyetler çıktılarına yüklenirken, atıl kapasiteyle ilgili maliyetler dönem zararına alınarak ürün veya hizmet maliyetlerine yüklenmesi engellenmiş olmaktadır (Saban ve İrak, 2009: 100).

Geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde, maliyetler önce faaliyetlere dağıtılmakta daha sonra da faaliyetlerden maliyet objelerine yüklenmektedir. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde ise, maliyetlerin kullanılması her faaliyet için harcanan zamana göre gerçekleşmektedir. İki yöntemde faaliyetlere odaklanmasına rağmen zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, “süre”

faktörünü dikkate aldığı için önemli farklılıklara sahiptir (Basık, 2012: 338). Aynı zamanda, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde faaliyet maliyetleri, faaliyet sayısına göre mamullere, hizmetlere ve müşterilere dağıtılırken, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde, her bir faaliyet için gerekli olan aktif çalışma süresine göre yüklenmektedir (Ayvaz, 2011: 150).

Maliyetleme yöntemlerinin düzenli olarak güncellenmesi, maliyet bilgilerinin doğruluğunu sağlamak açısından oldukça önemlidir. Ancak geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini güncellemek karmaşık ve zaman alıcıdır. Bu durum, işletmelerin faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini terk etmesinin en önemli nedenlerinden birisi olmuştur (Tse, 2007: 184). Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde ise, faaliyetlerin tüm özel durumlarını bir zaman denklemi içine aldıkları ve muhasebe sisteminde küçük değişimlere ihtiyaç duydukları için, güncellenmesi faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre çok daha basit ve daha az zaman alıcıdır (Dejnega, 2011: 10).

Yukarıdaki paragraflarda zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi karşılaştırılarak birçok farklılıklarına değinilmiştir. Aşağıdaki tablo yardımı ile zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin belli ölçülere göre karşılaştırılması ana hatları ile özetlenmektedir.

Tablo 2.4: ZDFTM ve FTM Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Karşılaştırma Ölçüsü	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
Maliyetlerin Dağıtım Sürücülerinin Özelliği	Maliyet sürücülerini kullanılır. Yöntem faktör oluşum sayısı ile çalışır. (Örneğin; Ayar sayısı)	Zaman sürücülerini kullanılır. Yöntem faktörlerin gerçekleşmesi için oluşan dönem süreleri ile işler. (Örneğin; Ayar süresi)
Maliyetlerin Dağıtım Sürücülerinin Sayısı	Her faaliyette sadece bir sürücü kullanılabilir.	Her faaliyet için sürücü sayısı sınırsızdır.
Yöntemin Kesinliği	Yöntem maliyeti etkileyen faaliyet özelliklerini kapsamaz.	Yöntem faaliyetlere uygun şekilde maliyet dağıtımını kapsar.
Maliyetlerin Dağıtım İçin Yöntemin Genişliği	Faaliyetlerin yerine getirilmesi esnasındaki her fark, yeni bir faaliyet bölümlenmesini gerektirir.	Her faaliyet için yalnızca faaliyet değişim ve özelliklerin kapsayan zaman denklemi gerekir.
Yöntemin Güncellenmesi İçin Harcanan Zaman	Yöntem maliyet oranlarının gerçekleştirilmesinde çok aşırı detaylıdır,	Faaliyet tabanlı maliyetlemeye göre daha az ayrıntılıdır. Çünkü maliyet oranları birim zaman üzerini kuruludur.
Atıl Kapasite Tespiti	Hayır	Evet

Kaynak: Dejnega, 2011: 10

Çalışmanın yukarıdaki paragraflarında geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi karşılaştırılmıştır. Bu bağlamda geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemlerinden herhangi birinin daha iyi olduğunu iddia etmek mümkün değildir. Çünkü bu işletmenin bulunduğu ülke yasalarına, işletmenin özel durumlarına, işletmenin türüne ve ürettiği ürüne göre farklılık gösterebilir (Dejnega, 2011: 10).

2.2.5. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin avantajları ve dezavantajları

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi yukarıdaki açıklamalarda da görüldüğü üzere; faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminden, maliyet hesaplama ve işleyiş açısından farklı özelliklere sahiptir. Bu özellikleri ile zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır. Çalışmanın bu kısmında bu avantaj ve dezavantajlar açıklanacaktır.

2.2.5.1. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin avantajları

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre, işletmenin alacağı stratejik kararlarda yöneticilere daha gerçekçi bilgiler sağlayan, devamlı maliyet ve karlılık analizlerinin desteklendiği ve maliyetlerin, maliyet objelerine daha gerçekçi rakamlarla yüklendiği bir stratejik maliyetleme yaklaşımıdır(Yılmaz ve Baral, 2007: 5). Özellikle doğru maliyetleme ve kar hesaplamaların da işletmelere büyük avantaj sağlayan zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin genel avantajlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Kaplan ve Anderson, 2003: 1);

- Yöntemin kurulumu ve yürütülmesi daha kolaydır.
- Süreç esnasında meydana gelen değişiklikleri (sipariş değişikliği, kaynak maliyetindeki değişiklikler vb.) daha kolay yansıtılabilir ve yöntemin güncellenmesi daha kolaydır.

- Müşteri ilişkileri yönetimi ve kurumsal kaynak planlamasından kolay veri sağlanır.
- Yöntemin tahmin ettiği birim zamanların geçerliliği direkt gözlem ve inceleme yoluyla onaylanabilir.
- Hızlı bir şekilde sürecin ihtiyaç duyduğu zamanları ve gerçek zaman raporlama faaliyetlerini yerine getirirken milyonlarca işlemi de kolayca tespit edebilir.
- İşletme yönetiminin faaliyetleri için gerekli olan kaynak kapasitesi ve atıl kaynak kapasitesi arasındaki önemli noktaların daha iyi analiz edilmesini sağlar.
- Zaman denklemleri sayesinde, hiçbir karmaşıklığa neden olmadan sipariş ve müşteri davranışlarındaki değişiklikler arasında ilişki kurulabilir.

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin yukarıda belirtilen avantajlarını, özellikleri bakımından gruplara ayırmak mümkündür. Bu bağlamda zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin temel özelliklerine göre sağladığı avantajları aşağıdaki tablodaki gibi gruplandırabiliriz (Polat, 2011: 130).

Tablo 2.5: ZDFTM yönteminin özelliklerine göre avantajları

ÖZELLİKLER	AVANTAJLARI
Kaynak Maliyetlerin Kaynak Havuzuna Yüklenmesi	– Karmaşık maliyet yüklemine azaltımı – Bir FTM yönteminin kurulumuna göre daha az zamana gerek duyulması ve daha hızlı uygulanması – İşgörenlerin zamanlarının dağıtımında sübjektifliğin azaltılması – Esnek faaliyetlerde kolay maliyet dağıtımına imkan vermesi – Kaynak harcama değişimlerinin kolay güncellenmesi
Zamana Dayalı Maliyet Oranlarının Kullanımı	– Atıl kapasite maliyetlerinin hesaplanmasında tutarlılık – Maliyet objelerinin kullandığı kaynakların tutarlı maliyetlenmesi – Karmaşık faaliyetlerin maliyetlenebilmesi – Birincil karlılık raporlarının hızlı temini

Tablo 2.5. (Devam): ZDFTM yönteminin özelliklerine göre avantajları

Zaman Denklemlerinin Kullanımı	– Çok çeşitli süreçlerin maliyetlenmesi – Faaliyet sayısında ciddi oranda azalma – FTM yönteminin kolay uyumu – Faaliyetleri çoklu sürücülerle ele alma – Duruma bağlı sürücü oranlarıyla hesaplama – Kişiye özel iş ve hizmetlerin maliyetlenmesi – Direkt süreç gözlemine dayalı zaman tahminleri – Zaman birimleri bakımından kapasite kullanımının tutarlı hesabı – Zaman birimleri bakımından atıl kapasitenin belirlenmesi – Maliyet simülasyon yeteneği sağlama – Maliyet düşürme imkanlarını saptama – Maliyet şeffaflığı – Yeni ya da gelecek süreçlerin kolay maliyetlenmesi
Maliyet Objelerinin Özelliklerinin Kullanımı	– Zaman denklemleri ve maliyet objelerinin bağlantısına imkan sağlama – Mamul, hizmet, sipariş vb. gibi her türlü kişiselleştirmelerin maliyetlenmesi
ERP Sistemiyle Bağlantı	– FTM’de karlılığın sık raporlanması – Balance Score Card ile bağlantı – FTM yöntemin kolay güncelleme fırsatı
Sürdürülebilir Olması	– FTM’ye göre Faaliyet Tabanlı Yönetim için daha çok zaman ayrılabilmesi – Yönetim muhasebesi ekibinin daha aktif kullanımı

Kaynak: Polat, 2011: 130

2.2.5.2. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin dezavantajları

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin avantajlarının yanında dezavantajları da vardır. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin dezavantajlarını şu şekilde özetlemek mümkündür (Barret, 2006: 9):

- Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde kullanılan veriler elde edilebilir, doğru ve güvenilir olmazsa sorun yaratır.

- Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi için gerekli olan zaman hesaplamalarının doğru gözlem ve incelemelerle güncellenmesi gerekmektedir. Yoksa hesaplamalarda hatalar meydana gelecektir.
- Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde her bir işlem için hesaplanan maliyet bilgileri çok fazla olabilmektedir. Hacim olarak fazla olan bu verilerin analizi, yöneticiler için fazla zaman alan ve fazla çaba gerektiren bir iş olmaktadır.
- Yönetici raporlarının hazırlanıp analiz edilmesi çok geniş bir veri tabanı, güçlü analizler ve raporlama araçları gerektirmektedir.

Yukarıdaki paragraflarda, faaliyet tabanlı maliyetleme, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme konuları detayları ile açıklanmıştır. Aynı zamanda, faaliyet tabanlı maliyetleme ile zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemleri karşılaştırılmış ve zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin hem avantajları hem de dezavantajları açıklanmıştır.

Bu açıklamalar sonucunda, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme ile zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemleri birbirlerini dışlamadığı sürece, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin kurulmasında işletme şartlarına göre en uygun yöntemin veya her iki yöntemin bir arada kullanılması uygun olabilir. Özellikle kapasite kullanım konularına açıklık getirilmek istendiğinde veya kar paylarının çok az olduğu ve birim zamanların çok değişmediği işletmelerde zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin kullanımı daha uygun olacaktır (Polat, 2008: 67).

Çalışmanın üçüncü bölümünde, şuana kadar kavramları, amacı, kurulumu, işleyişi, ve avantaj dezavantajlarını tüm detaylarıyla açıkladığımız FTM ve ZDFTM yöntemlerinin örnek bir otel işletmesinde uygulanması örneği ele alınacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME (ZDFTM) YÖNTEMİNİN BİR OTEL İŞLETMESİNE UYGULAMA ÖRNEĞİ

Günümüzde meydana gelen küreselleşme ve teknolojik gelişmeler, ticaret hayatını da önemli ölçüde etkilemektedir. Özellikle dış ticarete engellerin ortadan kaldırılması ve ülke ekonomilerinin genişlemesi, işletmelerin yoğun rekabet ortamına girmesine neden olmaktadır (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2008: 30). Turizm sektörü de bu yoğun rekabetin yaşandığı sektörlerin başında gelmektedir.

Otel işletmeleri, turizm sektöründe önemli bir yeri olan, müşterilerine konaklama imkanı sağlamanın yanında, müşterilerin yiyecek, içecek, eğlence vb. gibi ihtiyaçlarını karşılamak için mamul ve hizmet satan işletmelerdir (Türkoy, 1998: 34). Bu nedenle, otel işletmeleri hizmet işletmesi kapsamında yer almaktadır.

Hizmet işletmesi kapsamında yer alan otel işletmeleri, üretim işletmelerine göre bazı farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıkların en önemlisi maliyetlerdir. Genellikle, üretim işletmelerinde maliyet unsurları arasında, direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik giderlerinin payı fazlayken, endirekt giderlerin payı azdır. Otel işletmelerinde ise, neredeyse tüm maliyetler endirekt maliyet özelliği taşıırken, direkt giderlerin payı minimum düzeydedir. Otel işletmelerinin üretim işletmelerinden bir başka farkı da, bu işletmelerde aynı anda birden fazla faaliyetin gerçekleştirilerek müşterilere hizmet sunulmasıdır. Bu sebeple, otel işletmelerindeki maliyet işlemleri oldukça karmaşık bir yapıdadır.

Yukarıda açıklandığı gibi, otel işletmelerinin üretim işletmelerine göre maliyet yapılarının farklı ve karmaşık olması nedeniyle, otel işletmelerine çalışmanın ikinci bölümünde tüm detayları ile açıkladığımız ZDFTM yönteminin uygulanması gerekmektedir. Çünkü ZDFTM yöntemi, hızlı kurulup güncellenebildiği için, endirekt giderlerle mamul ve hizmet arasında daha iyi ilişki kurabildiği için ve iyi maliyet analizi ile farklı hizmetler hakkında daha gerçekçi maliyetler elde ettiği için

otel işletmeleri açısından çok önemli ve faydalı bir yöntem haline gelmiştir (Şen, 2008: 53).

Çalışmanın bu bölümünde, araştırmanın amacı, araştırmanın yöntemi, uygulamanın yapıldığı A Otel İşletmesine ait bilgiler, A Otel İşletmesinde FTM ve ZDFTM yöntemlerinin uygulamalarına ve bu uygulama sonucunda her iki yöntemin karşılaştırılmasına yer verilmiştir.

3.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, önceki bölümlerde detayları ile açıklanmış olan FTM ve ZDFTM yöntemlerini, örnek bir A otel işletmesine uygulamak ve iki yöntem arasındaki maliyetlendirme sonuçlarını karşılaştırmaktır. Bu amaç doğrultusunda gerçekleştirilecek olan çalışmada şu sorulara cevap aranacaktır:

- Örnek otel işletmesinde, ZDFTM yöntemi uygulanabilir mi?
- Örnek otel işletmesinde ZDFTM yöntemi uygulandığında, FTM yöntemine göre maliyet farklılığı oluşmakta mıdır?
- İki yöntem arasında oluşabilecek farklılık neden kaynaklanmaktadır?

Yukarıda belirlene sorular cevaplandığı zaman, ZDFTM yönteminin örnek bir otel işletmesi için ne kadar uygun olduğu, maliyet hesaplamalarını ne ölçüde etkilediği ve yöneticilerin aldıkları kararlardaki etkileri daha iyi anlaşılacaktır.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmanın amacıyla en uyumlu yöntem örnek olay yöntemi olduğu için, araştırmada kullanılan yöntem örnek olay yöntemidir. Örnek olay yöntemi genel anlamıyla, belli bir alan veya konunun tüm detaylarıyla incelenmesi sonucunda, kendisi ve çevresi ile olan ilişkinin belirlenerek o konu hakkında bir sonuca varmayı amaçlayan bilimsel araştırma yöntemidir (Karasar, 2006: 86).

Maliyet ve yönetim muhasebesi çalışmalarında örnek olay yöntemi, alan temeline dayalı özel bir durumun veya örneğin, sistematik araştırmasını yapan yöntemdir (Köroğlu, 2012: 128). Araştırmacılar örnek olay yöntemini kullanarak, maliyet ve

yönetim muhasebesini tanımlayıp bu yöntemin nasıl kullanıldığını açıklayabilmektedirler (Tanış ve Güner, 2003: 7).

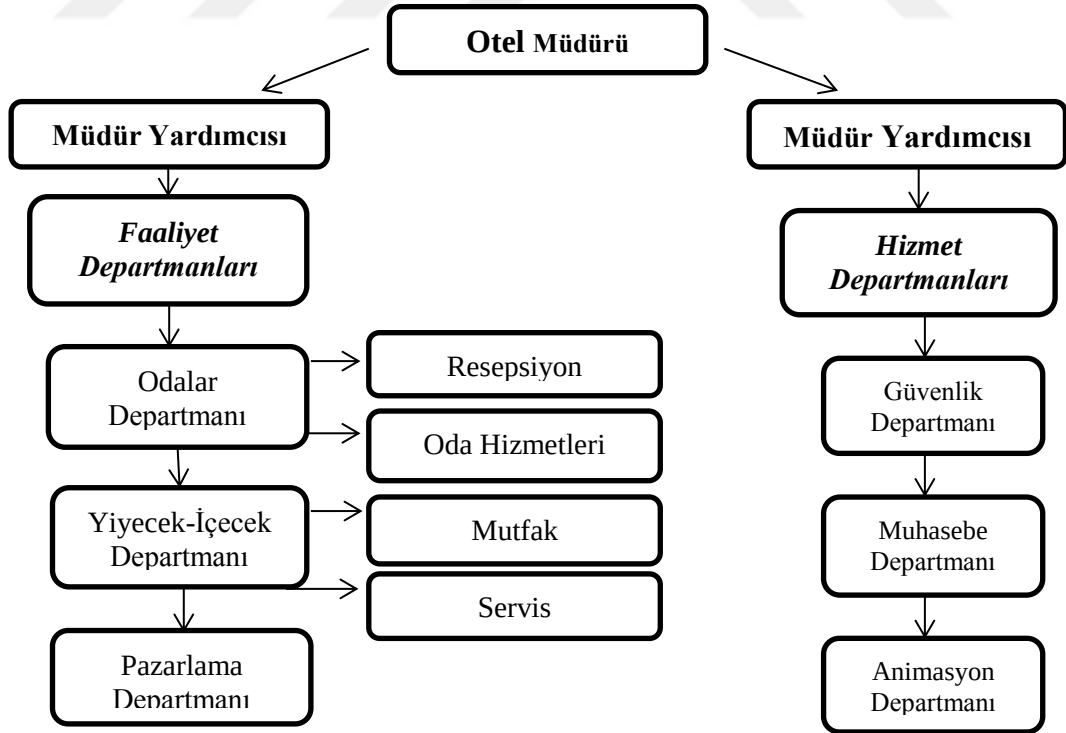
Bu çalışmada örnek A otel işletmesinin 2018 yılı 1 Mayıs – 31 Ekim arasındaki fiili ve tahmini maliyet verileri kullanılmıştır. Örnek otel işletmesine ait bu veriler, yöneticilerle yapılan görüşme, gözlem ve bilgisayar ortamındaki bilgilerden elde edilmiştir.

3.3. Otel İşletmesine Ait Bilgiler

Örnek uygulamanın yapıldığı A Otel İşletmesi, 1998 yılında Muğla'nın Bodrum ilçesinin Yalıçiftlik mevkiinde bulunan 5 yıldızlı bir oteldir. Bodrum'a 16 km, Havaalanına 30 km uzaklıkta bulunan otel, denize sıfır konumda ve 11.300 m²'lik bir alanda yer almaktadır. Otelde 152 oda ve 304 yatak bulunmaktadır.

Otelde müşterilere konaklama hizmetinin yanında havuz, internet, restoran, animasyon gibi genel hizmetlerle birlikte birçok hizmet verilmektedir. Otel işletmesinin organizasyon şeması Şekil 3.1' de gösterildiği gibidir.

Şekil 3.1: A Otel İşletmesinin Organizasyon Şeması



Şekil 3.1’de A otel işletmesine ait organizasyon şeması yer almaktadır. Şekilde de görüldüğü üzere, otelde bir müdür iki müdür yardımcısı olmak üzere üç yönetici bulunmaktadır. Otelde yapılan iş ve işlemler genel hatları ile iki departman altında toplanmıştır. Bunlardan birisi, işletmenin gelir ve maliyet kalemlerinin yoğunlukta olduğu müşteri ile direkt ilişkilerin kurulduğu faaliyet departmanı, diğeri ise faaliyet departmana yardımcı olan görevleri gerçekleştiren hizmet departmanıdır.

A otel işletmesinde gerçekleştirilen bu örnek uygulamada, 1 Mayıs 2018 – 31 Ekim 2018 tarihler arasında gerçekleştirilen faaliyet ve hizmetler dikkate alınmıştır. Bu uygulamanın gerçekleştirilebilmesi için çeşitli bilgi ve verilere ihtiyaç duyulmuştur. Bu bilgi ve veriler, otel yöneticileri ile yapılan görüşmeler ve otel işletmesinde gerçekleştirilen gözlemler sonucunda elde edilmiştir. Bu uygulama için elde edilen veriler genel hatlarıyla; müşteri türleri, otele ait maliyet kalemleri, faaliyet merkezlerinin neler olduğu ve bu faaliyetleri çalışan personellerin ortalama tamamlama süreleridir.

Yapılan görüşmeler neticesinde, otelin faaliyetlerinden yararlanma durumlarına göre müşteri türleri belirlenmiş ve bu müşteri türlerinin A otel işletmesine olan maliyeti geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme ve zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemleri ile ayrı ayrı hesaplanıp karşılaştırılmıştır.

3.3.1. Müşteri türlerinin belirlenmesi

Otelde yapılan görüşmeler sonrasında, otelde altı aylık turizm sezonunda üç tür müşteri konakladığı belirlenmiştir. Çalışmamızda bu müşteri türleri; her şey dahil (HD), tam pansiyon (TM) ve yarım pansiyon (YP) şeklinde belirlenmiştir.

- **HD Müşteri Türü:** Otelde her şey dahil olarak konaklayan müşterilerdir. Bu müşteriler, konaklama + sabah kahvaltısı + öğle yemeği + akşam yemeği + bar faaliyetlerinden yararlanmaktadır. HD türü müşteriler, sezonluk müşteri türlerinin %55’ini oluşturmaktadır.

- **TP Müşteri Türü:** Otelde tam pansiyon olarak konaklayan müşterilerdir.

Bu müşteriler, konaklama + sabah kahvaltısı + akşam yemeği faaliyetlerinden yararlanmaktadırlar. TP türü müşteriler, sezonluk müşteri türlerinin %30'unu oluşturmaktadır.

YP Müşteri Türü: Otelde yarım pansiyon olarak konaklayan müşterilerdir. Bu müşteriler, konaklama + sabah kahvaltısı faaliyetlerinden yararlanmaktadırlar. Ayrıca, rezervasyon ve müşteri memnuniyeti faaliyetlerinden de yararlanamayan tek müşteri türü, YP türü müşterilerdir. YP türü müşteriler, sezonluk müşteri türlerinin %15'ini oluşturmaktadır.

Yukarıda açıklanan müşteri türlerinin Mayıs – Ekim ayları içerisinde A otel işletmesinden satın aldıkları yatak sayıları aylar bazında aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.1: Aylar Bazında Müşteri Türlerine Satılan Yatak Sayısı

Müşteri Türleri Aylar	Her Şey Dahil Müşteri	Tam Pansiyon Müşteri	Yarım Pansiyon	Toplam Yatak
Mayıs	3.921	2.139	1.069	7.130
Haziran	4.686	2.556	1.278	8.520
Temmuz	4.961	2.706	1.353	9.020
Ağustos	4.946	2.697	1.349	8.992
Eylül	4.584	2.500	1.250	8.334
Ekim	3.782	2.063	1.031	6.876
Toplam Yatak	26.880	14.661	7.331	48.872

Tablo 3.1'den de anlaşılabacağı üzere, A otel işletmesinin yatak satışının en yüksek olduğu ay Temmuz ayı iken, en düşük olduğu ay Ekim ayıdır.

3.3.2. Otel işletmesine ait gider kalemleri

Yöneticilerle yapılan görüşme ve bilgisayar ortamından elde edilen verilerden bir diğeri de, otel işletmesinde uygulanacak olan geleneksel FTM ve ZDFTM yöntemleri için gerekli olan gider kalemleridir. A otel işletmesinde altı aylık dönemde ortaya çıkan bu gider kalemleri ve bunlara ait tutarlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.2: A Otel İşletmesinin Giderleri ve Tutarları

Giderler	Tutarlar
Personel Ücreti	1.399.461
İçecek Gideri	790.555
Yiyecek Gideri	670.858
Temizlik Gideri	313.624
Amortisman Gideri	291.355
Elektrik-Su-Yakıt Gideri	278.828
Çamaşır Yıkama Gideri	185.576
Pazarlama Gideri	134.543
Bakım Onarım Gideri	120.625
Mobilya ve Dekarasyon Gideri	88.149
Kırtasiye Gideri	67.271
Telefon Gideri	23.197
Diğer Giderler	278.364
TOPLAM	4.642.406

Tablo 3.2’ de verilen giderler çalışmanın uygulama kısmında otel faaliyetleri ile ilişkilendirilerek, müşterilere ait birim maliyetler hesaplanacaktır.

3.4. Örnek Otel İşletmesinde FTM Yönteminin Uygulanması

A otel işletmesinde faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini uygulayabilmek için, öncelikle çalışmamızın ikinci bölümünde detayları ile ele aldığımız, beş adımı gerçekleştirmek gerekmektedir. Bu adımları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- A otel işletmesinde gerçekleşen faaliyet ve faaliyet merkezlerinin belirlenmesi,
- Mayıs – Ekim ayları arasında ortaya çıkan giderlerin maliyet sürücüleri yardımıyla faaliyet merkezlerine dağıtılması,
- Faaliyet merkezlerinde toplanan giderlerin, yöneticilerle yapılan görüşme ve otelde yapılan gözlem sonucu elde edilen oranlar yardımıyla faaliyetlere aktarılması,
- Faaliyetlere ait maliyetlerin Mayıs – Ekim aylarında satılan yatak sayılarına bölünerek yükleme oranlarının hesaplanması,
- Maliyet yükleme oranlarını müşteri türlerine ait yatak sayıları ile çarparak, faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelerine yüklenmesi.

3.4.1. Faaliyetlerin ve faaliyet merkezlerinin belirlenmesi

A otel işletmesinin yöneticileri ile yapılan görüşmeler ve otelde yapılan gözlemleri sonucunda, bu otelde meydana gelen faaliyetler ve bu faaliyetlerin bağlı olduğu faaliyet merkezleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir

Tablo 3.3: A Otel İşletmesine Ait Faaliyetler ve Faaliyet Merkezleri

FAALİYET MERKEZLERİ	FAALİYETLER
Odalar Departmanı Faaliyet Merkezi	Kayıt Faaliyetleri • Rezervasyon işlemleri • Otel hakkında bilgilendirme • Giriş – çıkış işlemleri Kat Faaliyetleri • Günlük oda temizliği işlemleri • Müşterin çıkışı sonrası temizlik işlemleri
Yiyecek – İçecek Departmanı Faaliyet Merkezi	Kahvaltı Faaliyetleri • Kahvaltı servisinin açılması • Kahvaltının hazırlanması • Kahvaltının toplanması Öğle Yemeği Faaliyetleri • Öğle yemeği servisinin açılması • Öğle yemeğinin hazırlanması • Öğle yemeğinin toplanması Akşam Yemeği Faaliyetleri • Akşam yemeği servisinin açılması • Akşam yemeğinin hazırlanması • Akşam yemeğinin toplanması Bar Faaliyetleri • İçecek siparişinin alınması • İçeceğin hazırlanması • İçeceği müşteriye sunulması
Pazarlama Departmanı Faaliyet Merkezi	Kampanya Faaliyetleri Reklam Faaliyetleri Telefon, E-Mail ve Faks Faaliyetleri
Otelin Geneli İle İlgili Faaliyet Merkezi	Güvenlik Faaliyetleri Eğlence Faaliyetleri Genel Temizlik Faaliyetleri Muhasebe Faaliyetleri

3.4.2. Mayıs – Ekim aylarına ait giderlerin maliyet sürücüleri yardımıyla faaliyet merkezlerine dağıtılması

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde giderler faaliyet merkezlerine dağıtılırken, maliyet sürücülerinden yararlanılmaktadır. Aşağıdaki tabloda A otel işletmesinin gider kalemleri ve bu giderlerin dağıtımında kullanılacak olan maliyet sürücüleri gösterilmektedir.

Tablo 3.4: A Otel İşletmesine Ait Gider Kalemleri ve Maliyet Sürücüleri

Gider Kalemleri	Maliyet Sürücüleri
Direkt Personel Ücretleri	Direkt
Endirekt Personel Ücretleri	Direkt ve İşçi Sayısı
İçecek Giderleri	Direkt
Yiyecek Giderleri	Direkt
Temizlik Giderleri	Metrekare
Bina Amortisman Giderleri	Metrekare
Demirbaş Amortisman Giderleri	Direkt
Diğer Amortisman Giderleri	Direkt
Elektrik Giderleri	Kws
Su Giderleri	Ton
Yakıt Giderleri	Direkt
Çamaşır Yıkama	Ton (Yıkanan Çamaşır)
Pazarlama Gideri	Direkt
Bakım ve Onarım Gideri	Belirlenen Oran
Mobilya Ve Dekorasyon Gideri	Metrekare
Kırtasiye Gideri	Belirlenen Oran
Telefon Gideri	Konuşulan Dakika
Diğer Giderler	Direkt

Çalışmanın devamında, A otel işletmesine ait gider tutarlarının Tablo 3.4’te belirtilen maliyet sürücülerini yardımı ile faaliyet merkezlerine dağıtılması işlemi gerçekleştirilecektir.

3.4.2.1. Personel ücretlerinin faaliyet merkezlerine dağıtılması

A otel işletmesinde çalışan 60 personelin ücretleri direkt işçilik gideri iken, yönetici ücretleri, personele ait kesintiler, primler, paylar v.b. eklentiler ise endirekt nitelik taşımaktadır. Direkt işçilik gideri olarak 60 personelin ücreti faaliyet merkezine hiçbir dağıtıma gerek kalmadan doğrudan aktarılırken, endirekt nitelikteki diğer giderlerden oluşan eklentiler ise, her faaliyet merkezinde çalışan personelin ücreti ve dolayısıyla prim ve kesintileri farklı olacağı için, personel sayısına göre dağıtılmayıp, ilgili faaliyet merkezlerine direkt yüklenecektir. Otel yönetimi ile yapılan görüşme ve bilgisayar ortamından elde edilen bilgilerle, 689.190 TL olan direkt personel ücretleri ve 620.271 TL olan eklentilere ait endirekt giderler, faaliyet merkezlerine doğrudan yüklenmiştir.

Endirekt gider niteliğindeki bir diğer kalemden, otelde bulunan 3 yöneticinin ücretidir. Bu üç yöneticiye ait giderlerin faaliyetlere yüklenmesi işçi sayısına göre yapılacaktır. Endirekt işçilik niteliğinde yer alan yöneticilerin her birinin brüt maaşı 5.000 TL’dir (Kesintiler, paylar ve primler dahil). İşletmede 3 yönetici olup faaliyet dönemi 6 ay olduğuna göre, Mayıs – Ekim dönemine ait toplam yönetici ücreti aşağıdaki gibi hesaplanabilir;

$$\text{Toplam Yönetici Ücreti} = 5.000 \text{ TL} \times 3 \text{ Yönetici} \times 6 \text{ Ay} = 90.000 \text{ TL}$$

Üç yöneticiye ait endirekt niteliğindeki toplam ücret, faaliyet merkezlerine işçi sayısına göre dağıtılacağına göre bu dağıtımın yükleme oranı şu şekilde hesaplanır;

$$\text{Yükleme Oranı} = 90.000 \text{ TL} / 60 \text{ İşçi} = \mathbf{1.500 \text{ TL/İşçi}}$$

Yukarıda yapılan açıklamalar ve hesaplamalar ışığında, personel ücretlerinin faaliyet merkezlerine dağıtılması aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.5. Faaliyet Merkezlerine Dağıtılan Direkt ve Endirekt Personel Giderleri

Faaliyet Merkezleri		İşçi Sayısı	Faaliyet Merkezlerine Direkt İşçilik (6 Ay)	Faaliyet Merkezlerine Endirekt İşçilik		TOPLAM
				Eklentiler	Yönetici Ücretleri	
Odalar Departmanı Faaliyet Merkezi	Kayıt Personeli	7	67.410	60.669	10.500 (1.500x7)	138.579
	Kat Hizmetleri Personeli	12	115.560	104.004	18.000 (1.500x12)	237.564
Yiyecek İçecek Departmanı Faaliyet Merkezi	Servis Personeli	14	134.820	121.338	21.000 (1.500x14)	277.158
	Mutfak Personeli	16	211.200	190.080	24.000 (1.500x16)	425.280
Pazarlama Departmanı Faaliyet Merkezi		2	38.400	34.560	3.000 (1.500x2)	75.960
Otel Geneli İle İlgili Faaliyet Merkezi	Güvenlik Personeli	4	48.000	43.200	6.000 (1.500x4)	97.200
	Animatör Personeli	2	21.600	19.440	3.000 (1.500x2)	44.040
	Muhasebe Personeli	3	52.200	46.980	4.500 (1.500x3)	103.680
TOPLAM		60	689.190	620.271	90.000	1.399.461

3.4.2.2. Yiyecek-içecek giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtılması

Yiyecek ve içecekler'e ait giderler, A otel işletmesinin sadece yiyecek– içecek departmanını ilgilendiren giderlerdir. Bu nedenle bu giderler direkt yiyecek-içecek departmanı faaliyet merkezine dağıtılmıştır.

Mayıs – Ekim döneminde A otel işletmesinde ortaya çıkan toplam 670.858 TL yiyecek gideri ile 790.555 TL içecek giderlerinin tamamı yiyecek ve içecek faaliyet merkezine aktarılmıştır.

3.4.2.3. Temizlik giderlerinin faaliyet merkezine dağıtılması

Temizlik giderleri, otel işletmesinin tüm departmanlarını ilgilendiren bir gider türü olduğu için, bu gider dört faaliyet merkezine de dağıtılacaktır. Temizlik giderleri faaliyet merkezlerine dağıtılırken, maliyet sürücüsü olarak faaliyet merkezlerinin kapladığı metre-kare bilgileri kullanılacaktır. Her departmanın kapladığı metre-kare bilgileri aşağıdaki gibidir;

- Odalar departmanı faaliyet merkezi: 8.020 metre-karedir.
- Yiyecek ve içecek departmanı faaliyet merkezi: 1.130 metre-karedir.
- Pazarlama departmanı faaliyet merkezi: 108 metre-karedir.
- Otelin geneli ile ilgili faaliyet merkezi: 2.042 metre-karedir.

A otel işletmesinde Mayıs - Ekim döneminde meydana gelen temizlik giderleri 313.624 TL'dir. Bu bilgilere dayanarak, temizlik giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtılmasında kullanılacak yükleme oranı aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$\text{Yükleme Oranı} = 313.624 \text{ TL} / 11.300 \text{ M}^2 = 27,7543 \text{ TL/M}^2$$

Mayıs – Ekim döneminde ait temizlik giderlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.6: Faaliyet Merkezlerine Dağıtılan Temizlik Giderleri

FAALİYET MERKEZLERİ	MALİYET SÜRÜCÜSÜ	ALAN (Metrekare)	YÜKLEME ORANI	TOPLAM TUTAR
Odalar Departmanı Faaliyet Merkezi	Metrekare	8.020	27.7543	222.589,78 (27.7543x8.020)
Yiyecek-İçecek Departmanı Faaliyet Merkezi	Metrekare	1.130	27.7543	31.362,40 (27.7543x1.130)
Pazarlama Departmanı Faaliyet Merkezi	Metrekare	108	27.7543	2.997,47 (27.7543x108)
Otel Geneli İle İlgili Faaliyet Merkezi	Metrekare	2.042	27.7543	56.674,35 (27.7543x2.042)
TOPLAM		11.300	-	313.624

3.4.2.4. Amortisman giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtılması

A otel işletmesinde bina amortismanı, demirbaş amortismanı ve diğer amortisman gideri olmak üzere, üç tane amortisman gideri bulunmaktadır. Demirbaş amortisman giderleri ve diğer amortisman giderleri faaliyet merkezine, yöneticilerden alınan bilgilere göre doğrudan dağıtılırken, bina amortisman gideri A otel işletmesinin kapladığı metrekareye göre dağıtılacaktır.

A otel işletmesine ait Mayıs – Ekim dönemine ait toplam amortisman gideri 291.355 TL’dir. Bu giderlerin, 8.750,65 TL’si (%3’ü) bina, 183.553,65 TL’si (%63’ü) demirbaş ve 99.060,70 TL’si (%34’ü) diğer amortisman giderleridir.

Bu bilgilere dayanarak bina amortisman giderlerinin faaliyet merkezlerine yüklenmesinde kullanılacak yükleme oran aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$\text{Yükleme Oranı} = 8.750,65 \text{ TL} / 11.300 \text{ M}^2 = \mathbf{0,774 \text{ TL/M}^2}$$

A otel işletmesinin Mayıs – Ekim dönemine ait bina amortisman giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtılması aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.7: Faaliyet Merkezlerine Dağıtılan Amortisman Giderleri

FAALİYET MERKEZLERİ	AMORTİSMAN TÜRÜ	MALİYET SÜRÜCÜSÜ	ALAN (M2) (i)	YÜKLEME ORANI (ii)	TOPLAM TUTAR (i*ii)
Odalar Departmanı Faaliyet Merkezi	Bina	Metrekare	8.020	0,774	6.203,54
	Demirbaş	Direkt	-	-	130.274,36
	Diğer	Direkt	-	-	70.306,80
Yiyecek-İçecek Departmanı Faaliyet Merkezi	Bina	Metrekare	1.130	0,774	874,07
	Demirbaş	Direkt	-	-	18.355,37
	Diğer	Direkt	-	-	9.906,07
Pazarlama Departmanı Faaliyet Merkezi	Bina	Metrekare	108	0,774	83,54
	Demirbaş	Direkt	-	-	1.754,32
	Diğer	Direkt	-	-	946,78
Otel Geneli İle İlgili Faaliyet Merkezi	Bina	Metrekare	2.042	0,774	1.579,50
	Demirbaş	Direkt	-	-	33.169,60
	Diğer	Direkt	-	-	17.901,05
TOPLAM			11.300	-	291.355

3.4.2.5. Elektrik-su ve yakıt giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtımı

A otel işletmesinde elektrik-su ve yakıt giderleri, gider kalemleri içinde tek bir tutar olarak verilmiştir. Ancak yöneticilerle görüşmeler ve elde edilen veriler yardımı ile üç gider kaleminin payına düşen giderler ayrıştırılmış ve her gider kaleminin kendine has maliyet sürücüsüne göre faaliyet merkezlerine dağıtılmıştır.

– Elektrik Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Dağıtılması

A otel işletmesinde yöneticilerle yapılan görüşmeler sonucunda Mayıs – Ekim döneminde 370.218 kws elektrik tüketilmiş olup, toplam elektrik giderinin 195.179,60 TL olduğu belirlenmiştir. Altı aylık dönemde tüketilen elektriğin faaliyet merkezlerine dağılımı aşağıdaki şekildedir.

- Odalar departmanı faaliyet merkezinde tüketilen kws'in oranı ortalama %60'tır. Bu veriye göre odalar departmanı faaliyet merkezinde tüketilen kws aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$370.218 \times 0,60 = 222.130,8 \text{ Kws}$$

- Yiyecek-İçecek departmanı faaliyet merkezinde tüketilen kws'in oranı ortalama %25'tir. Bu veriye göre yiyecek ve içecek departmanı faaliyet merkezinde tüketilen kws aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$370.218 \times 0,25 = 92.554,5 \text{ Kws}$$

- Pazarlama departmanı faaliyet merkezinde tüketilen kws'in oranı ortalama %3'tür. Bu veriye göre pazarlama departmanı faaliyet merkezinde tüketilen kws aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$370.218 \times 0,03 = 11.106,54 \text{ Kws}$$

- Otelin geneli ile ilgili faaliyet merkezinde tüketilen kws'in oranı ortalama %12'dir. Bu veriye göre otelin geneli ile ilgili faaliyet merkezinde tüketilen kws aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$370.218 \times 0,12 = 44.426,16 \text{ Kws}$$

A otel işletmesinin elektrik giderleri ile ilgili yukarıda verilen bilgilere dayanarak, elektrik giderinin yükleme oranı aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$\text{Yükleme Oranı} = 195.179,60 \text{ TL} / 370.218 \text{ Kws} = \mathbf{0,53 \text{ TL/Kws}}$$

A otel işletmesinin Mayıs – Ekim dönemine ait elektrik giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtılması aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.8: Faaliyet Merkezlerine Dağıtılan Elektrik Giderleri

FAALİYET MERKEZLERİ	MALİYET SÜRÜCÜSÜ	TÜKETİLEN ELEKTRİK (Kws)	YÜKLEME ORANI	TOPLAM TUTAR
Odalar Departmanı Faaliyet Merkezi	Kws	222.130,80	0,53	117.107,76 (222.130,80x0,53)
Yiyecek-İçecek Departmanı Faaliyet Merkezi	Kws	92.554,50	0,53	48.794,90 (92.554,50x0,53)
Pazarlama Departmanı Faaliyet Merkezi	Kws	11.106,54	0,53	5.855,39 (11.106,54x0,53)
Otel Geneli İle İlgili Faaliyet Merkezi	Kws	44.426,16	0,53	23.421,55 (44.426,16x0,53)
TOPLAM		370.218	-	195.179,60

– Su Giderlerinin Faaliyet Merkezine Dağıtılması

A otel işletmesinde yöneticilerle yapılan görüşmeler sonucunda Mayıs – Ekim döneminde 14.025,20 ton su tüketilmiş olup, toplam su giderinin 69.707 TL olduğu belirlenmiştir. Altı aylık dönemde tüketilen suyun faaliyet merkezlerine dağılımı aşağıdaki şekildedir:

- Odalar departmanı faaliyet merkezinde, tüketilen toplam 14.025,20 ton suyun ortalama %60 oranında su tüketilmiştir. Buna göre odalar departmanı faaliyet merkezinde tüketilen ton aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$14.025,20 \times 0,60 = \mathbf{8.415,12 \text{ Ton}}$$

- Yiyecek-İçecek departmanı faaliyet merkezinde, tüketilen toplam 14.025,20 ton suyun ortalama %20 oranında su tüketilmiştir. Buna göre yiyecek ve içecek departmanı faaliyet merkezinde tüketilen ton aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$14.025,20 \times 0,20 = \mathbf{2.805,04 \text{ Ton}}$$

- Pazarlama departmanı faaliyet merkezinde, tüketilen toplam 14.025,20 ton suyun ortalama %3 oranında su tüketilmiştir. Buna göre pazarlama departmanı faaliyet merkezinde tüketilen ton aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$14.025,20 \times 0,03 = \mathbf{420,756 \text{ Ton}}$$

- Otelin geneli ile ilgili faaliyet merkezinde, tüketilen toplam 14.025,20 ton suyun ortalama %17 oranında su tüketilmiştir. Buna göre otelin geneli ile ilgili faaliyet merkezinde tüketilen ton aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$14.025,20 \times 0,17 = \mathbf{2.384,284 \text{ Ton}}$$

A otel işletmesinin su giderleri ile ilgili yukarıda verilen bilgilere dayanarak, su giderinin yükleme oranı aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$\text{Yükleme Oranı} = 69.707 \text{ TL}/14.025,20 \text{ Ton} = \mathbf{4,97 \text{ TL/Ton}}$$

A otel işletmesinin Mayıs – Ekim dönemine ait su giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtılması aşağıdaki tabloda gösterilmiştir

Tablo 3.9: Faaliyet Merkezlerine Dağıtılan Su Giderleri

FAALİYET MERKEZLERİ	MALİYET SÜRÜCÜSÜ	TÜKETİLEN SU (Ton)	YÜKLEME ORANI	TOPLAM TUTAR
Odalar Departmanı Faaliyet Merkezi	Ton	8.415,12	4,97	41.824,20 (8.415,12x4,97)
Yiyecek-İçecek Departmanı Faaliyet Merkezi	Ton	2.805,04	4,97	13.941,40 (2.805,04x4,97)
Pazarlama Departmanı Faaliyet Merkezi	Ton	420,756	4,97	2.091,21 (420,756x4,97)
Otel Geneli İle İlgili Faaliyet Merkezi	Ton	2.384,284	4,97	11.850,19 (2.384,284x4,97)
TOPLAM		14.025,20	-	69.707

– Yakıt Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Dağıtılması

A otel işletmesinde yapılan görüşme ve gözlemler sonucunda elektrik ve su giderleri tüm faaliyet merkezlerini ilgilendirirken, yakıt giderleri ise sadece yiyecek-içecek departmanı faaliyet merkezlerinin mutfak kısmını ilgilendirdiği görülmüştür. Bu nedenle A otel işletmesinin, Mayıs - Ekim dönemleri içinde tüketmiş olduğu 13.941,40 TL'lik yakıt giderinin tamamı yiyecek-içecek departmanı faaliyet merkezine dağıtılmıştır.

3.4.2.6. Çamaşır yıkama giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtımı

A otel işletmesinde çamaşır yıkama giderleri faaliyet merkezine, yıkanan çamaşırların tonu ile yüklenecektir. Otel yöneticileri ile yapılan görüşmeler sonucunda Mayıs – Ekim döneminde 150 ton çamaşır yıkanmış olup, bunun için toplam 185.576 TL gider yapıldığı belirlenmiştir. Buna göre çamaşır yıkama giderlerinin faaliyet merkezine yüklenmesinde kullanılacak yükleme oranı aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

$$\text{Yükleme Oranı} = 185.576 \text{ TL} / 150 \text{ Ton} = \mathbf{1.237,173 \text{ TL/Ton}}$$

Mayıs – Ekim döneminde, yıkanan çamaşırların faaliyet merkezlerine dağılımı aşağıdaki şekildedir; odalar departmanı faaliyet merkezinde 110 ton, yiyecek-içecek departmanı faaliyet merkezinde 30 ton, pazarlama departmanı faaliyet merkezinde 6 ton ve otelin geneli ile ilgili faaliyet merkezinde 4 ton çamaşır yıkanmıştır. Bu verilere dayanarak çamaşır yıkama giderlerinin, faaliyet merkezlerine dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.10: Faaliyet Merkezlerine Çamaşır Yıkama Giderlerinin Dağılımı

FAALİYET MERKEZLERİ	MALİYET SÜRÜCÜSÜ	YIKANAN ÇAMAŞIR (Ton)	YÜKLEME ORANI	TOPLAM TUTAR
Odalar Departmanı Faaliyet Merkezi	Ton	110	1.237,173	136.089,06 (110x1.237,173)
Yiyecek-İçecek Departmanı Faaliyet Merkezi	Ton	30	1.237,173	37.115,20 (30x1.237,173)
Pazarlama Departmanı Faaliyet Merkezi	Ton	6	1.237,173	7.423,04 (6x1.237,173)
Otel Geneli İle İlgili Faaliyet Merkezi	Ton	4	1.237,173	4.948,70 (4x1.237,173)
TOPLAM		150	-	185.576

3.4.2.7. Pazarlama giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtılması

A otel işletmesinde Mayıs – Ekim döneminde reklam, kampanya vb. faaliyetler için toplam 134.543 TL pazarlama gideri yapılmıştır ve bu giderlerin tamamı doğrudan pazarlama departmanı faaliyet merkezine dağıtılmıştır.

3.4.2.8. Bakım ve onarım giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtılması

A otel işletmesinde kullanılan makine ve cihazların rutin bakımları ile bu makine ve cihazlarda ortaya çıkan arızalar, işletme dışındaki üçüncü kişilere yaptırılmaktadır. Yöneticilerle yapılan görüşmeler sonucunda, A otel işletmesinin Mayıs - Ekim dönemine ait bakım ve onarım giderlerinin toplam 120.625 TL olduğu ve bu giderlerin faaliyet merkezlerine aşağıdaki tabloda yer alan oranlar ölçüsünde dağıtılacağı belirlenmiştir.

Tablo 3.11: Faaliyet Merkezlerine Bakım-Onarım Giderlerinin Dağılımı

FAALİYET MERKEZLERİ	MALİYET SÜRÜCÜSÜ	YÜKLEME ORANI (%)	TOPLAM TUTAR
Odalar Departmanı Faaliyet Merkezi	Belirlenen Oran	60	72.375 (120.625x0,60)
Yiyecek-İçecek Departmanı Faaliyet Merkezi	Belirlenen Oran	20	24.125 (120.625x0,20)
Pazarlama Departmanı Faaliyet Merkezi	Belirlenen Oran	5	6.031,25 (120.625x0,05)
Otel Geneli İle İlgili Faaliyet Merkezi	Belirlenen Oran	15	18.093,75 (120.625x0,15)
TOPLAM		100	120.625

3.4.2.9. Mobilya ve dekorasyon giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtılması

A otel işletmesinde merkezi mobilya ve dekorasyon giderlerinin dağıtımı yapılırken maliyet sürücüsü olarak metrekare bilgisi ele alınmıştır. İşletmede yer alan tüm faaliyet merkezleri belli oranda mobilya ve dekorasyon giderlerinden faydalanmıştır. Yöneticilerle yapılan görüşme sonrasında, otel alanının 11.300 m² olduğu ve her

faaliyet merkezinin aşağıda verilen oranlar bazında mobilya ve dekorasyon giderlerinden faydalandığı belirlenmiştir.

- Odalar departman faaliyet merkezi toplamda 8.020 m² olup bu toplam alanın %65'i mobilya ve dekorasyon giderlerinden faydalanmıştır. Buna göre, bu faaliyet merkezinin, mobilya dekorasyon giderlerinden faydalandığı metrekare aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

$$8.020 \text{ M}^2 \times 0,65 = \mathbf{5.213 \text{ M}^2}$$

- Yiyecek-içecek departman faaliyet merkezi toplamda 1.130 m² olup bu toplam alanın %35'i mobilya ve dekorasyon giderlerinden faydalanmıştır. Buna göre, bu faaliyet merkezinin, mobilya dekorasyon giderlerinden faydalandığı metrekare aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

$$1.130 \text{ M}^2 \times 0,35 = \mathbf{395,5 \text{ M}^2}$$

- Pazarlama departman faaliyet merkezi toplamda 108 m² olup bu toplam alanın %75'i mobilya ve dekorasyon giderlerinden faydalanmıştır. Buna göre, bu faaliyet merkezinin, mobilya dekorasyon giderlerinden faydalandığı metrekare aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

$$108 \text{ M}^2 \times 0,75 = \mathbf{81 \text{ M}^2}$$

- Otelin geneli ile ilgili faaliyet merkezi toplamda 2.042 m² olup bu toplam alanın %50'si mobilya ve dekorasyon giderlerinden faydalanmıştır. Buna göre, bu faaliyet merkezinin mobilya dekorasyon giderlerinden faydalandığı metrekare aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

$$2.042 \text{ M}^2 \times 0,50 = \mathbf{1.021 \text{ M}^2}$$

Yukarıdaki hesaplamaların ışığında, faaliyet merkezlerinin mobilya ve dekorasyon giderlerini kullandıkları toplam alan aşağıdaki şekilde hesaplanabilir.

$$\text{Toplam Alan (M}^2\text{)} = 5.213 + 395,5 + 81 + 1.021 = \mathbf{6.710,5}$$

A otel işletmesinin, Mayıs-Ekim döneminde katlandığı mobilya ve dekorasyon giderleri 88.149 TL olduğuna göre, mobilya ve dekorasyon giderlerine ilişkin yükleme oranı aşağıdaki gibi hesaplanabilir,

$$\text{Yükleme Oranı} = 88.149 / 6.710,5 = 13,1360 \text{ TL/M}^2$$

Mobilya ve dekorasyon giderlerine ait yukarıda verilen metrekare bilgileri ve yükleme oranı sonucunda, bu giderlerin faaliyet merkezlerine dağıtımı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3.12: Mobilya ve Dekorasyon Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Dağıtımı

FAALİYET MERKEZLERİ	MALİYET SÜRÜCÜLERİ	KULLANILAN ALAN (M ²)	YÜKLEME ORANI	TOPLAM TUTAR
Odalar Departmanı Faaliyet Merkezi	Metrekare	5.213	13,1360	68.477,87 (5.213x13,1360)
Yiyecek-İçecek Departmanı Faaliyet Merkezi	Metrekare	395,5	13,1360	5.195,28 (395,5x13,1360)
Pazarlama Departmanı Faaliyet Merkezi	Metrekare	81	13,1360	1.064,01 (81x13,1360)
Otel Geneli İle İlgili Faaliyet Merkezi	Metrekare	1.021	13,1360	13.411,84 (1.021x13,1360)
TOPLAM		6.790,5	-	88.149

3.4.2.10. Kırtasiye giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtılması

Kırtasiye giderleri, A otel işletmesinin tüm faaliyet merkezlerinde kullanılan fatura, fiş, dosya, adisyon vb. kalemlerden oluşmaktadır. Mayıs-Ekim döneminde A otel işletmesinde kullanılan kırtasiye gideri toplamda 67.271 TL'dir. Yöneticilerle yapılan görüşme sonunda faaliyet merkezlerinin kırtasiye giderlerinden yararlanma oranı ve bu oranlar ölçüsünde faaliyet merkezlerine dağıtılan kırtasiye giderleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.13: Kırtasiye Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Dağıtımı

FAALİYET MERKEZLERİ	MALİYET SÜRÜCÜSÜ	KULLANIM ORANI (%)	TOPLAM TUTAR
Odalar Departmanı Faaliyet Merkezi	Belirlenen Oran	35	23.544,85 (67.271x0,35)
Yiyecek-İçecek Departmanı Faaliyet Merkezi	Belirlenen Oran	28	18.835,88 (67.271x0,28)
Pazarlama Departmanı Faaliyet Merkezi	Belirlenen Oran	12	8.072,52 (67.271x0,12)
Otel Geneli İle İlgili Faaliyet Merkezi	Belirlenen Oran	25	16.817,75 (67.271x0,25)
TOPLAM		100	67.271

3.4.2.11. Telefon giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtılması

A otel işletmesine ait telefon giderleri tüm faaliyet merkezlerini ilgilendirmekte olup, Mayıs – Ekim dönemine ait telefon giderleri toplamda 23.197 TL'dir. Telefon giderleri faaliyet merkezlerine dağıtılırken, telefonla konuşulan dakikalar dikkate alınacaktır. Otel yönetimi ile yapılan görüşmeler sonucunda, altı aylık dönemde

telefon ile toplam 55.105 dakika konuşulmuş olup, bu dakikaların faaliyet merkezlerine dağılımı aşağıdaki gibidir.

- Odalar departman faaliyet merkezi toplamda 55.105 dakika olan konuşma süresinin ortalama %47'sini kullanmıştır. Buna göre, bu faaliyet merkezinin, telefon giderlerinden faydalandığı dakika aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

$$55.105 \text{ Dakika} \times 0,47 = \mathbf{25.899,35 \text{ Dakika}}$$

- Yiyecek-içecek departman faaliyet merkezi toplamda 55.105 dakika olan konuşma süresinin ortalama %3'ünü kullanmıştır. Buna göre, bu faaliyet merkezinin, telefon giderlerinden faydalandığı dakika aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

$$55.105 \text{ Dakika} \times 0,03 = \mathbf{1.653,15 \text{ Dakika}}$$

- Pazarlama departman faaliyet merkezi toplamda 55.105 dakika olan konuşma süresinin ortalama %28'ini kullanmıştır. Buna göre, bu faaliyet merkezinin, telefon giderlerinden faydalandığı dakika aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

$$55.105 \text{ Dakika} \times 0,28 = \mathbf{15.429,40 \text{ Dakika}}$$

- Otelin geneli ile ilgili faaliyet merkezi toplamda 55.105 dakika olan konuşma süresinin ortalama %22'sini kullanmıştır. Buna göre, bu faaliyet merkezinin, telefon giderlerinden faydalandığı dakika aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

$$55.105 \text{ Dakika} \times 0,22 = \mathbf{12.123,10 \text{ Dakika}}$$

Yukarıda verilen bilgilere dayanarak telefon giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtımında kullanılacak olan yükleme oranı şu şekilde hesaplanabilir.

$$\mathbf{Yükleme Oranı = 23.197/55.105 = 0,42 \text{ TL/Dakika}}$$

Telefon giderlerine ait yukarıda verilen faaliyet merkezlerine ait kullanım dakikaları ve hesaplanan yükleme oranı sonucunda, telefon giderlerinin faaliyet merkezlerine dağıtımını aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3.14: Telefon Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Dağıtımı

FAALİYET MERKEZLERİ	MALİYET SÜRÜCÜSÜ	KULLANILAN DAKİKA	YÜKLEME ORANI	TOPLAM TUTAR
Odalar Departmanı Faaliyet Merkezi	Dakika	25.899,35	0,42	10.902,59 (25.899,35x0,42)
Yiyecek-İçecek Departmanı Faaliyet Merkezi	Dakika	1.653,15	0,42	695,91 (1.653,15x0,42)
Pazarlama Departmanı Faaliyet Merkezi	Dakika	15.429,40	0,42	6.495,16 (15.429,40x0,42)
Otel Geneli İle İlgili Faaliyet Merkezi	Dakika	12.123,10	0,42	5.103,34 (12.123,10x0,42)
TOPLAM		55.105	-	23.197

3.4.2.12. Diğer giderlerin faaliyet merkezlerine dağıtılması

A otel işletmesine ait diğer giderler, şüana kadar ele alınan giderlerin dışında kalan toplandığı gider kalemidir. Yöneticilerle yapılan görüşmeler sonucunda diğer giderlerin toplam 278.364 TL olduğu ve her faaliyet merkezine eşit oranda dağıtıldığı belirlenmiştir. Buna göre, her faaliyet merkezine dağıtılacak olan diğer gider tutarı aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

$$278.364/4 = \mathbf{69.591 \text{ TL}}$$

A otel işletmesinin, tüm gider kalemleri faaliyet merkezine dağıtıldıktan sonra, faaliyet merkezlerinde toplanan giderler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.15: Faaliyet Merkezlerinde Toplanan Giderler

Faaliyet Merkezleri Gider Kalemleri	Odalar Departmanı Faaliyet Merkezi	Yiyecek-İçecek Departmanı Faaliyet Merkezi	Pazarlama Departmanı Faaliyet Merkezi	Otel Geneli İle İlgili Faaliyet Merkezi	TOPLAM TUTAR (TL)
Personel Ücretleri	376.143	702.438	75.960	244.920	1.399.461
İçecek Gideri	-	790.555	-	-	790.555
Yiyecek Gideri	-	670.858	-	-	670.858
Temizlik Gideri	222.589,78	31.362,40	2.997,47	56.674,35	313.624
Amortisman Gideri	206.784,7	29.135,51	2.784,64	52.650,15	291.355
Elektrik Gideri	117.107,76	48.794,9	5.855,39	23.421,55	195.179,6
Su Gideri	41.824,2	13.941,4	2.091,21	11.850,19	69.707
Yakıt Gideri	-	13.941,4	-	-	13.941,4
Çamaşır Yıkama Gideri	136.089,06	37.155,20	7.423,04	4.948,70	185.576
Pazarlama Gideri	-	-	134.543	-	134.543
Bakım ve Onarım Gideri	72.375	24.125	6.031,25	18.093,75	120.625
Mobilya ve Dekorasyon Gideri	68.477,87	5.195,28	1.064,01	13.411,84	88.149
Kırtasiye Gideri	23.544,85	18.835,88	8.072,52	16.817,75	67.271
Telefon Gideri	10.902,59	695,91	6.495,16	5.103,34	23.197
Diğer Giderler	69.591	69.591	69.591	69.591	278.364
TOPLAM	1.345.429,81	2.456.584,88	322.908,69	517.482,62	4.642.406

Yukarıdaki tabloda A otel işletmesinin faaliyet merkezlerine Mayıs-Ekim döneminde yüklenen gider kalemleri gösterilmiştir. Dört faaliyet merkezinden birisi olan, otelin geneli ile ilgili faaliyet merkezi, doğrudan müşterilerle ilgili olmadığı için bu faaliyet merkezinde yer alan giderler, doğrudan müşterilerle ilgili olan diğer üç faaliyet merkezine, yöneticilerle görüşme esnasında elde edilen oranlara göre dağıtılacaktır. Bu dağıtım oranları aşağıda verilmiştir;

- Odalar departmanı faaliyet merkezi: %50
- Yiyecek-içecek departmanı faaliyet merkezi: %40
- Pazarlama departmanı faaliyet merkezi: %10

Bu oranlara dayanarak, otelin geneli ile ilgili faaliyet merkezine ait giderlerin, diğer faaliyet merkezlerine dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.16: Otelin Geneli İle İlgili Faaliyet Merkezindeki Giderlerin, Diğer Faaliyet Merkezlerine Dağılımı

FAALİYET MERKEZLERİ	MALİYET SÜRÜCÜSÜ	DAĞITIM ORANI (%)	TOPLAM TUTAR
Odalar Departmanı Faaliyet Merkezi	Belirlenen Oran	50	258.741,31 (517.482,62x0,50)
Yiyecek-İçecek Departmanı Faaliyet Merkezi	Belirlenen Oran	40	206.993,05 (517.482,62x0,40)
Pazarlama Departmanı Faaliyet Merkezi	Belirlenen Oran	10	51.748,26 (517.482,62x0,10)
TOPLAM		100	517.482,62

Otelin geneli ile ilgili faaliyet merkezinde biriken giderlerin, diğer ana faaliyet merkezlerine dağıtımı sondasında, üç ana faaliyet merkezinde biriken toplam giderler aşağıda gösterilmiştir:

FAALİYET MERKEZLERİ	MALİYETLER
• Odalar Departmanı Faaliyet Merkezi	: 1.604.171,12 TL
• Yiyecek-İçecek Departmanı Faaliyet Merkezi	: 2.663.577,93 TL
• Pazarlama Departmanı Faaliyet Merkezi	: 374.656,95 TL
TOPLAM	: 4.642.406 TL

3.4.3. Maliyet sürücülerinin, faaliyetlere ait maliyetlerin ve maliyet yükleme oranlarının belirlenmesi

A otel işletmesinde yapılan uygulamada, iki yöntem arasında karşılaştırma yapılacağı için, iki yöntemin uygulanmasında da faaliyet sayıları aynı sayıda ele alınmıştır. Aynı zamanda uygulamanın kullanılabilirliği açısından, elde edilmesi kolay olduğu için, maliyet sürücüsü olarak satılan yatak sayısı belirlenmiştir.

Çalışmanın ana konusu olan zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme ve faaliyet tabanlı maliyetlemenin temelini, işletmede gerçekleştirilen faaliyetler ve bu faaliyetlerin gerçekleşmesi için ihtiyaç duyulan süreler oluşturmaktadır. Bu nedenle, A otel işletmesinin yönetimi ve personeli ile yapılan görüşmeler sonucunda, işletmenin faaliyet merkezlerinde gerçekleştirilen her bir faaliyet için gerekli süreler yüzde olarak belirlenmiştir. Faaliyet sürelerine ait bu oranlar ile faaliyet merkezlerinin toplam maliyeti çarpılarak, faaliyet merkezlerindeki her bir faaliyetin maliyeti hesaplanacaktır. Ayrıca, hesaplanan bu faaliyet maliyetleri, maliyet sürücüsü olarak belirlenen yatak sayılarına bölünerek, maliyet yükleme oranları hesaplanacaktır. Burada önemli olan nokta, oteldeki her müşteri farklı faaliyetlerden yararlanabildiği için, maliyet yükleme oranları hesaplanırken faaliyetlere ait maliyet sürücülerini (satılan yatak sayısını) müşteri türüne göre ele almalıyız.

Yukarıda belirtilen, faaliyetler için gerekli süre oranları ve gerekli maliyet hesaplamaları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.17: Faaliyet Maliyetlerinin ve Maliyet Yükleme Oranlarının Belirlenmesi

Faaliyet Merkezleri	Faaliyetler	Faaliyet Süreleri (%)	Faaliyet Maliyetleri (i)	Maliyet Sürücüsü (Yatak Sayısı) (ii)	Maliyet Yükleme Oranı (i/ii)
Odalar Departmanı Faaliyet Merkezi	Rezervasyon İşlemleri	15	240.625,67	41.541	5,7924862184
	Otel Hakkında Bilgilendirme	5	80.208,55	48.872	1,6411965952
	Giriş-Çıkış İşlemleri	15	240.625,67	48.872	4,9235895809
	Günlük Oda Temizliği	25	401.042,78	48.872	8,2059825667
	Çıkış Sonrası Temizlik	40	641.668,45	48.872	13,1295721477
TOPLAM		100	1.604.171,12	-	-
Yiyecek-İçecek Departmanı Faaliyet Merkezi	Kahvaltı	20	532.715,59	48.872	10,9002207808
	Öğle Yemeği	30	799.073,38	26.880	29,7274322917
	Akşam Yemeği	38	1.012.159,61	41.541	24,3653164344
	Bar	12	319.629,35	26.880	11,8909728423
TOPLAM		100	2.663.577,93	-	-
Pazarlama Departmanı Faaliyet Merkezi	Kampanya	25	93.664,24	48.872	1,9165215256
	Memnuniyet	55	206.061,32	41.541	4,9604323439
	Telefon, Mail ve Faks	20	74.931,39	48.872	1,5332171796
TOPLAM		100	374.656,95	-	-
GENEL TOPLAM		-	4.642.406	-	-

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi, her faaliyet için ayrı ayrı maliyet ve maliyet yükleme oranları hesaplanmıştır. Her faaliyet için maliyet sürücüsü yatak sayısı olmasına rağmen, bu sayı her faaliyet için değişebilmektedir. Çünkü müşteri türüne

göre faaliyetlerden yararlanma durumları değişmektedir. Örneğin, öğle yemeği faaliyetinden sadece her şey dahil müşteriler yararlandığı için, öğle yemeği faaliyetinin maliyet sürücüsünü sadece her şey dahil müşterilere satılan yatak sayısı belirlemiştir.

Her faaliyet için ayrı ayrı maliyet ve yükleme oranları tespit edildikten sonra bir sonraki adım, faaliyetlere ait maliyetlerin maliyet objelerine yüklenmesi olacaktır.

3.4.4. Faaliyet maliyetlerinin maliyet objelerine yüklenmesi

A otel işletmesinde, maliyet öznesini yatak maliyetleri oluşturmaktadır. Otelde üç farklı müşteri türü bulunduğu için, her müşteri türünün faaliyet merkezlerinden faydalanma durumu ve dolayısıyla da her müşteri türü için yatak maliyeti farklı olmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde, her faaliyet merkezindeki müşteri türüne ait yatak maliyetleri hesaplanacaktır.

3.4.4.1. Oda departmanı faaliyet merkezi ile ilgili faaliyet maliyetlerinin maliyet objelerine yüklenmesi

Faaliyet maliyetlerini maliyet objelerine yüklerken, faaliyet maliyetlerinin yükleme oranı ile maliyet sürücüleri çarpılır. Maliyet yükleme oranları daha önce Tablo 3.17’de hesaplanmış olup, maliyet sürücüleri ise müşteri türüne göre satılan yatak miktarlarıdır. Odalar departmanı faaliyet merkezi ile ilgili faaliyet maliyetlerinin maliyet objelerine yüklenmesi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.18: FTM Yönteminde Odalar Departmanı Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Objelerine Yüklenmesi

Faaliyetler	Maliyet Sürücüleri	Maliyet Sürücüsü (Yatak Sayısı) (i)	Maliyet Yükleme Oranı (ii)	TOPLAM MALİYET (i*ii)
Rezervasyon İşlemleri	HD Müşteri Yatak	26.880	5,7924862184	155.702,03
	TP Müşteri Yatak	14.661	5,7924862184	84.923,64
REZERVASYON FAALİYETİNİN TOPLAM MALİYETİ				240.625,67
Otel Hakkında Bilgilendirme	HD Müşteri Yatak	26.880	1,6411965952	44.115,36
	TP Müşteri Yatak	14.661	1,6411965952	24.061,58
	YP Müşteri Yatak	7.331	1,6411965952	12.031,61
BİLGİLENDİRME FAALİYETİNİN TOPLAM MALİYETİ				80.208,55
Giriş-Çıkış İşlemleri	HD Müşteri Yatak	26.880	4,9235895809	132.346,09
	TP Müşteri Yatak	14.661	4,9235895809	72.184,75
	YP Müşteri Yatak	7.331	4,9235895809	36.094,83
GİRİŞ-ÇIKIŞ İŞLEMLERİ FAALİYETİNİN TOPLAM MALİYETİ				240.625,67
Günlük Oda Temizliği	HD Müşteri Yatak	26.880	8,2059825667	220.576,81
	TP Müşteri Yatak	14.661	8,2059825667	120.307,91
	YP Müşteri Yatak	7.331	8,2059825667	60.158,06
GÜNLÜK TEMİZLİK FAALİYETİNİN TOPLAM MALİYETİ				401.042,78
Çıkış Sonrası Temizlik	HD Müşteri Yatak	26.880	13,1295721477	352.922,90
	TP Müşteri Yatak	14.661	13,1295721477	192.492,66
	YP Müşteri Yatak	7.331	13,1295721477	96.252,89
ÇIKIŞ SONRASI TEMİZLİK FAALİYETİNİN TOPLAM MALİYETİ				641.668,45
GENEL TOPLAM				1.604.171,12

3.4.4.2. Yiyecek-içecek departmanı faaliyet merkezi ile ilgili faaliyet maliyetlerinin maliyet objelerine yüklenmesi

Maliyet yükleme oranları daha önce Tablo 3.17’de hesaplanmış olup, maliyet sürücüleri ise müşteri türüne göre satılan yatak miktarlarıdır. Yiyecek - içecek departmanı faaliyet merkezi ile ilgili faaliyet maliyetlerinin maliyet objelerine yüklenmesi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.19: FTM Yönteminde Yiyecek-içecek Departmanı Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Objelerine Yüklenmesi

Faaliyetler	Maliyet Sürücüleri	Maliyet Sürücüsü (Yatak Sayısı) (i)	Maliyet Yükleme Oranı (ii)	TOPLAM MALİYET (i*ii)
Kahvaltı	HD Müşteri Yatak	26.880	10,9002207808	292.997,93
	TP Müşteri Yatak	14.661	10,9002207808	159.808,14
	YP Müşteri Yatak	7.331	10,9002207808	79.909,52
KAHVALTI FAALİYETİNİN TOPLAM MALİYETİ				532.715,59
Ögle Yemeğı	HD Müşteri Yatak	26.880	29,7274322917	799.073,38
ÖGLE YEMEĞİ FAALİYETİNİN TOPLAM MALİYETİ				799.073,38
Akşam Yemeğı	HD Müşteri Yatak	26.880	24,3653164344	654.939,71
	TP Müşteri Yatak	14.661	24,3653164344	357.219,90
AKşAM YEMEĞİ FAALİYETİNİN TOPLAM MALİYETİ				1.012.159,61
Bar	HD Müşteri Yatak	26.880	11,8909728423	319.629,35
BAR FAALİYETİNİN TOPLAM MALİYETİ				319.629,35
GENEL TOPLAM				2.663.577,93

3.4.4.3. Pazarlama departmanı faaliyet merkezi ile ilgili faaliyet maliyetlerinin maliyet objelerine yüklenmesi

Maliyet yükleme oranları daha önce Tablo 3.17’de hesaplanmış olup, maliyet sürücülerini ise müşteri türüne göre satılan yatak miktarlarıdır. Pazarlama departmanı faaliyet merkezi ile ilgili faaliyet maliyetlerinin maliyet objelerine yüklenmesi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.20: FTM Yönteminde Pazarlama Departmanı Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Objelerine Yüklenmesi

Faaliyetler	Maliyet Sürücülerini	Maliyet Sürücüsü (Yatak Sayısı) (i)	Maliyet Yükleme Oranı (ii)	TOPLAM MALİYET (i*ii)
Kampanya	HD Müşteri Yatak	26.880	1,9165215256	51.516,10
	TP Müşteri Yatak	14.661	1,9165215256	28.098,12
	YP Müşteri Yatak	7.331	1,9165215256	14.050,02
KAMPANYA FAALİYETİNİN TOPLAM MALİYETİ				93.664,24
Müşteri Memnuniyeti	HD Müşteri Yatak	26.880	4,9604323439	133.336,42
	TP Müşteri Yatak	14.661	4,9604323439	72.724,90
MÜŞTERİ MEMNUNİYETİ FAALİYETİNİN TOPLAM MALİYETİ				206.061,32
Telefon, Mail ve Faks	HD Müşteri Yatak	26.880	1,5332171796	41.212,88
	TP Müşteri Yatak	14.661	1,5332171796	22.478,50
	YP Müşteri Yatak	7.331	1,5332171796	11.240,01
TELEFON, MAIL, FAKS FAALİYETİNİN TOPLAM MALİYETİ				74.931,39
GENEL TOPLAM				374.656,95

3.4.5. Maliyet objelerine ait birim maliyetlerin hesaplanması

Geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin son aşaması, maliyet öznelerine ait birim maliyetlerin hesaplanmasıdır. Birim maliyet, her müşteri türüne ait toplam maliyetlerin, o müşteri türüne satılan yatak sayısına bölünmesi ile hesaplanır. Maliyet objelerine (müşteri türü) ait birim maliyetlerin hesaplanması aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.21: FTM Yönteminde Maliyet Objelerine Ait Birim Maliyetleri

Müşteri Türleri	Müşteri Türlerine Ait Maliyetler (i)	Satılan Yatak Sayısı (ii)	Birim Maliyet (i/ii)	Birim Maliyet Oranları (%)
HD Müşteri	3.198.368,96	26.880	118,99	50
TP Müşteri	1.134.300,10	14.661	77,37	32
YP Müşteri	309.736,94	7.331	42,25	18
TOPLAM	4.642.406	48.872	238,61	100

Yukarıdaki Tabloda da görüldüğü üzere, A otel işletmesinde geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi uygulandığında, tüm faaliyetlerden yararlanan her şey dahil (HD) müşterilerin birim maliyeti 118,99 TL/yatak, tam pansiyon (TP) müşterilerin birim maliyeti 77,32 TL/Yatak ve yarım pansiyon (YP) müşterilerin birim maliyeti de 42,25 TL/Yatak olarak hesaplanmıştır. Bu müşteri türlerinin yararlandıkları faaliyet sayıları ile doğru orantılı olarak, HD müşteriler en yüksek birim maliyete sahipken, YP müşteriler en düşük birim maliyete sahiptir.

3.5. Örnek Otel İşletmesinde Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması

Bir önceki bölümde, FTM yöntemi kullanılarak örnek işletmemizin müşteri türüne göre hesaplanan birim maliyetleri, bu bölümde ZDFTM yöntemine göre hesaplanacak ve iki yöntemin karşılaştırılması yapılacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde de açıklandığı üzere, ZDFTM yönteminin uygulanmasında iki ana parametreye gereksinim duyulmaktadır. Bu parametrelerden birincisi, tedarik edilen kaynağın birim maliyeti, ikincisi ise, maliyet objeleri için tüketilen kaynak kapasitenin birim zamanıdır. ZDFTM yöntemi A otel işletmesine uygulanırken, bu iki parametre faaliyet merkezleri açısından ele alınarak maliyetler, maliyet objelerine yüklenecektir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde maliyetler, maliyet objelerine yüklenirken birçok maliyet sürücüsü kullanılırken, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde ise tek maliyet sürücüsü, faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde gereken süredir.

Çalışmanın ikinci bölümünde de tüm detayları ile açıklandığı gibi, ZDFTM yöntemi uygulanırken yapılacak işlemler şunlardır:

- ZDFTM yönteminde faaliyet merkezlerinin ve faaliyet merkezlerine ait maliyetlerin belirlenmesi,
- Faaliyet merkezlerine ait birim kapasite maliyetlerinin belirlenmesi,
- Faaliyetler için gereken süre, faaliyet merkezlerine ait maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin belirlenmesi,
- Faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin, maliyet objelerine yüklenmesi,
- Müşteri türlerine göre birim maliyetlerin hesaplanması.

3.5.1. ZDFTM yönteminde faaliyet merkezlerinin ve faaliyet merkezlerine ait maliyetlerin belirlenmesi

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanması için, ihtiyaç duyulan iki parametreden birisi olan, tedarik edilen kaynağın birim maliyetinin hesaplanabilmesi için, faaliyet merkezlerinin ve bu merkezlere ait maliyetlerin belirlenmesi gerekmektedir. A otel işletmesine ait faaliyet merkezleri ve bu merkezlere ait maliyetler daha önce belirlenip hesaplandığı için, yeni bir hesaplamaya ihtiyaç duyulmamıştır. A otel işletmesine ait faaliyetler ve bu faaliyetlerin maliyetleri aşağıdaki gibidir;

FAALİYET MERKEZLERİ

MALİYETLER

• Odalar Departmanı Faaliyet Merkezi	: 1.604.171,12 TL
• Yiyecek-İçecek Departmanı Faaliyet Merkezi	: 2.663.577,93 TL
• Pazarlama Departmanı Faaliyet Merkezi	: 374.656,95 TL
TOPLAM	: 4.642.406 TL

3.5.2. Faaliyet merkezlerine ait birim kapasite maliyetlerinin belirlenmesi

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanması için, ihtiyaç duyulan, tedarik edilen kaynağın birim maliyetinin hesaplanabilmesi için, faaliyet merkezleri ve bu merkezlere ait maliyetler yukarıda belirlenmiştir. Tedarik edilen kaynağın birim maliyetinin yani faaliyet merkezlerine ait birim kapasite maliyetinin belirlenmesi için, faaliyet merkezlerine ait maliyetleri, faaliyet merkezinde çalışılan pratik kapasiteye bölünmesi gerekmektedir.

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde pratik kapasitenin tespiti çalışmanın ikinci bölümünde detaylı bir şekilde ele alınmıştır. A otel işletmesine ait faaliyet merkezlerinin pratik kapasitesinin ve faaliyet merkezlerine ait birim kapasite maliyetlerinin hesaplanması aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.22: ZDFTM Yöntemine Göre A Otel İşletmesinin Pratik Kapasitesinin ve Birim Kapasite Maliyetinin Belirlenmesi

Faaliyet Merkezi	Faaliyet Merkezine Ait Maliyetler (i)	Otelde Aktif Çalışan Sayısı (ii)	Aylık Çalışılan Gün Sayısı (iii)	Birim Çalışan İçin Brüt Günlük Çalışılan Saat (iv)	Dinlenme Eğitim vb. Zaman (Saat) (v)	Birim Çalışan İçin Net Günlük Çalışılan Saat (iv-v=vi)	Birim Çalışan İçin Net Aylık Çalışılan Saat (iii*vi=vii)	Birim Çalışan İçin Net Aylık Çalışılan Dakika (60*vii=viii)	Birim Çalışan İçin Net Altı Aylık Çalışılan Dakika (viii*6=ix)	Tüm Çalışanlar İçin Net Altı Aylık Pratik Kapasite (ii*ix=x)	Birim Kapasite Maliyeti (TL/Dakika) (i/x)
Odalar Departmanı Faaliyet Merkezi	1.604.171,12	19	26	9	1	8	208	12.480	74.880	1.422.720	1,127538
Yiyecek İçecek Departmanı Faaliyet Merkezi	2.663.577,93	30	26	9	1	8	208	12.480	74.880	2.246.400	1,185710
Pazarlama Departmanı Faaliyet Merkezi	374.656,95	2	26	9	1	8	208	12.480	74.880	149.760	2,501716
TOPLAM	4.642.406										

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi, uygulamanın yapıldığı altı aylık dönemde A otel işletmesinde aylık çalışılan gün sayısı 26, günlük brüt çalışma süresi ise 9 saattir. Ancak pratik kapasite hesaplaması yapılırken dinlenme, eğitim vb. gibi çalışma dışı etkinlikler brüt çalışma süresinden çıkarılmıştır ve pratik kapasite net çalışma süresi olan 8 saat üzerinden yapılmıştır.

3.5.3. Faaliyetler için gereken süre, faaliyet merkezlerine ait maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin belirlenmesi

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin, uygulama aşamalarından birisi de; faaliyetlerin gerçekleşmesi için gerekli olan sürenin, faaliyet merkezlerine ait maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin belirlenmesidir. Uygulamanın bu kısmında, faaliyet merkezleri içerisindeki her faaliyetin gerçekleşmesi için gereken süre, birim maliyet yükleme oranları ve kapasite kullanım bilgileri belirlenecektir.

3.5.3.1. Odalar departmanı faaliyet merkezine ait maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin belirlenmesi

A otel işletmesinde, odalar departmanı faaliyet merkezinde her faaliyetin gerçekleşmesi için gerekli süre, otel yöneticileri ve faaliyet merkezinde çalışan personel ile yapılan görüşme sonrası elde edilen bilgiler yardımı ile tespit edilmiştir. Bu bilgiler kullanılarak faaliyetlere ait birim maliyet yükleme oranları, tüketilen toplam süre ve toplam faaliyet maliyetleri hesaplanacaktır.

Odalar departmanı faaliyet merkezinde her faaliyetin gerçekleşmesi için gereken sürelerin, faaliyet merkezine ait maliyet yükleme oranlarının, kapasite kullanım bilgilerinin belirlendiği tablo aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 3.23: Odalar Departmanı Faaliyet Merkezinde Faaliyetlerin Gerçekleşmesi İçin Gerekli Süre, Maliyet Yükleme Oranı ve Kapasite Kullanım Bilgilerinin Tespiti

FAALİYETLER	Birim Faaliyet Süresi (i)	Birim Kapasite Maliyeti (ii)	Birim Maliyet Yükleme Oranı (i*ii=iii)	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücüsü Miktarı (iv)	Tüketilen Toplam Süre (i*iv)	Toplam Faaliyet Maliyeti (iii*iv)
Rezervasyon İşlemleri	2,7	1,127538	3,0443526	Yatak Adedi	41.541	112.160,70	126.465,45
Otel Hakkında Bilgilendirme	1,8	1,127538	2,0295684	Yatak Adedi	48.872	87.969,60	99.189,07
Giriş İşlemleri	2,9	1,127538	3,2698602	Yatak Adedi	48.872	141.728,80	159.804,61
Çıkış İşlemleri	1,6	1,127538	1,8040608	Yatak Adedi	48.872	78.195,20	88.168,06
Günlük Oda Temizliği	5,8	1,127538	6,5397204	Yatak Adedi	48.872	283.457,60	319.609,21
Çıkış Sonrası Temizlik	10,2	1,127538	11,5008876	Yatak Adedi	48.872	498.494,40	562.071,38
Kullanılan kapasite						1.202.006,30	1.355.307,79
Pratik kapasite						1.422.720	1.604.171,12
Atıl kapasite						220.713,70	248.863,33
Kullanılmayan kapasite (%)						15,5	15,5

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre en önemli farklarından birisi, kullanılmayan (atıl) kapasitenin dikkate alınmasıdır. Yukarıdaki tabloda da görüleceği üzere, A otel işletmesinin odalar departmanı faaliyet merkezlerinin toplam pratik kapasitesi 1.422.720 dakika iken, faaliyetler için kullanılan toplam süre 1.202.006,30 dakikadır. Buna göre, A otel işletmesinde odalar departmanı faaliyet merkezinde pratik kapasitenin %84,5'i aktif kullanılırken, %15,5'i ise atıl durumdadır. Aynı şekilde toplam faaliyet maliyetlerinin de sadece %84,5'i verimli kullanılırken, %15,5'i ise atıl durumdadır.

3.5.3.2. Yiyecek-içecek departmanı faaliyet merkezine ait maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin belirlenmesi

A otel işletmesinde, yiyecek-içecek departmanı faaliyet merkezinde her faaliyetin gerçekleşmesi için gerekli süre, otel yöneticileri ve faaliyet merkezinde çalışan personel ile yapılan görüşme sonrası elde edilen bilgiler yardımı ile tespit edilmiştir. Bu bilgiler kullanılarak faaliyetlere ait birim maliyet yükleme oranları, tüketilen toplam süre ve toplam faaliyet maliyetleri hesaplanacaktır.

Yiyecek-içecek departmanında, ana faaliyetler dışında birçok alt faaliyetlerde bulunmaktadır. Bu alt faaliyetlerde çalışan personellerle birebir görüşülerek her alt faaliyet için gerekli olan sürelerin toplamı ile ana faaliyet için gerekli süre belirlenmiştir.

Yiyecek-içecek departmanı faaliyet merkezinde her faaliyetin gerçekleşmesi için gereken sürelerin, faaliyet merkezine ait maliyet yükleme oranlarının, kapasite kullanım bilgilerinin belirlendiği tablo aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 3.24: Yiyecek-İçecek Departmanı Faaliyet Merkezinde Faaliyetlerin Gerçekleşmesi İçin Gerekli Süre, Maliyet Yükleme Oranı ve Kapasite Kullanım Bilgilerinin Tespiti

FAALİYETLER	Birim Faaliyet Süresi (i)	Birim Kapasite Maliyeti (ii)	Birim Maliyet Yükleme Oranı (i*ii=iii)	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücüsü Miktarı (iv)	Tüketilen Toplam Süre (i*iv)	Toplam Faaliyet Maliyeti (iii*iv)
Kahvaltı Faaliyetleri	10	1,185710	11,8571	Yatak Adedi	48.872	488.720	579.480,19
Öğle Yemeği Faaliyetleri	18,5	1,185710	21,935635	Yatak Adedi	26.880	497.280	589.629,87
Akşam Yemeği Faaliyetleri	18,5	1,185710	21,935635	Yatak Adedi	41.541	768.508,50	911.228,21
Bar Faaliyetleri	6	1,185710	7,11426	Yatak Adedi	26.880	161.280	191.231,31
Kullanılan Kapasite						1.915.788,50	2.271.569,58
Pratik Kapasite						2.246.400	2.663.577,93
Atıl Kapasite						330.611.50	392.008,35
Kullanılmayan Kapasite (%)						14,7	14,7

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere, A otel işletmesinde yiyecek-içecek departmanı faaliyet merkezlerinin toplam pratik kapasitesi 2.246.400 dakika iken, faaliyetler için kullanılan toplam süre 1.915.788,50 dakikadır. Buna göre, A otel işletmesinde yiyecek-içecek departmanı faaliyet merkezinde pratik kapasitenin %85,3'ü aktif kullanılırken, %14,7'si ise atıl durumdadır. Aynı şekilde toplam faaliyet maliyetlerinin de sadece %85,3'ü verimli kullanılırken, %14,7'si ise atıl durumdadır.

3.5.3.3. Pazarlama departmanı faaliyet merkezine ait maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin belirlenmesi

A otel işletmesinde, pazarlama departmanı faaliyet merkezinde her faaliyetin gerçekleşmesi için gerekli süre, otel yöneticileri ve faaliyet merkezinde çalışan personel ile yapılan görüşme sonrası elde edilen bilgiler yardımı ile tespit edilmiştir. Bu bilgiler kullanılarak faaliyetlere ait birim maliyet yükleme oranları, tüketilen toplam süre ve toplam faaliyet maliyetleri hesaplanacaktır.

Pazarlama departmanı faaliyet merkezinde, üç ana faaliyet bulunmaktadır. Bu faaliyetler aşağıda açıklanmıştır:

- Kampanya Faaliyetleri: Müşterilere kampanyalar hakkında bilgi verme ve bu kampanyaları müşterilere sunma faaliyetleridir.
- Müşteri Memnuniyeti Faaliyetleri: Müşteri istek ve şikayetlerini dinleyip değerlendirerek müşterileri memnun etme faaliyetleridir.
- Telefon, Mail ve Faks Faaliyetleri: Otel rezervasyonu ve otel hakkında bilgilendirme yapılması için gerçekleştirilen faaliyetlerdir.

Pazarlama departmanı faaliyet merkezinde her faaliyetin gerçekleşmesi için gereken sürelerin, faaliyet merkezine ait maliyet yükleme oranlarının, kapasite kullanım bilgilerinin belirlendiği tablo aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 3.25: Pazarlama Departmanı Faaliyet Merkezinde Faaliyetlerin Gerçekleşmesi İçin Gerekli Süre, Maliyet Yükleme Oranı ve Kapasite Kullanım Bilgilerinin Tespiti

FAALİYETLER	Birim Faaliyet Süresi (i)	Birim Kapasite Maliyeti (ii)	Birim Maliyet Yükleme Oranı (i*ii=iii)	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücüsü Miktarı (iv)	Tüketilen Toplam Süre (i*iv)	Toplam Faaliyet Maliyeti (iii*iv)
Kampanya Faaliyetleri	0,50	2,501716	1,250858	Yatak Adedi	48.872	24.436	61.131,93
Müşteri Memnuniyeti Faaliyetleri	1,5	2,501716	3,752574	Yatak Adedi	41.541	62.311,5	155.885,68
Telefon, Mail Faks Faaliyetleri	1	2,501716	2,501716	Yatak Adedi	48.872	48.872	122.263,86
Kullanılan Kapasite						135.619,50	339.281,47
Pratik Kapasite						149.760	374.656,95
Atıl Kapasite						14.140,50	35.375,48
Kullanılmayan Kapasite (%)						9,4	9,4

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere, A otel işletmesinde pazarlama departmanı faaliyet merkezlerinin toplam pratik kapasitesi 149.760 dakika iken, faaliyetler için kullanılan toplam süre 135.619,50 dakikadır. Buna göre, A otel işletmesinde pazarlama departmanı faaliyet merkezinde pratik kapasitenin %90,6'sı aktif kullanılırken, %9,4'ü ise atıl durumdadır. Aynı şekilde toplam faaliyet maliyetlerinin de sadece %90,6'sı verimli kullanılırken, %9,4'ü ise atıl durumdadır.

3.5.4. Faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin, maliyet objelerine yüklenmesi

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulama aşamalarından bir diğeri de, faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin maliyet objelerine yüklenmesidir. Maliyet sürücüleri, müşteri türlerine göre satılan yatak sayısıdır. Her müşteri türüne ait yatak maliyetleri hesaplanırken, her faaliyet merkezi ayrı ayrı ele alınacaktır.

3.5.4.1. Odalar departmanı faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin, maliyet objelerine yüklenmesi

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde, faaliyetlere ait maliyetler, maliyet objelerine yüklenirken, faaliyetlere ait birim maliyet yükleme oranları ile o faaliyetten yararlanan müşterilere satılan yatak sayısı çarpılır. A otel işletmesinde, odalar departmanı faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin, maliyet objelerine yüklenmesi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.26: ZDFTM Yönteminde Odalar Departmanı Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Objelerine Yüklenmesi

Faaliyetler	Maliyet Sürücüleri	Maliyet Sürücüsü (Yatak Sayısı) (i)	Maliyet Yükleme Oranı (ii)	TOPLAM MALİYET (i*ii)
Rezervasyon İşlemleri	HD Müşteri Yatak	26.880	3,0443526	81.832,20
	TP Müşteri Yatak	14.611	3,0443526	44.633,25
REZERVASYON FAALİYETİNİN TOPLAM MALİYETİ				126.465,45
Otel Hakkında Bilgilendirme	HD Müşteri Yatak	26.880	2,0295684	54.554,80
	TP Müşteri Yatak	14.611	2,0295684	29.755,50
	YP Müşteri Yatak	7.331	2,0295684	14.878,77
BİLGİLENDİRME FAALİYETİNİN TOPLAM MALİYETİ				99.189,07
Giriş İşlemleri	HD Müşteri Yatak	26.880	3,2698602	87.893,84
	TP Müşteri Yatak	14.611	3,2698602	47.939,42
	YP Müşteri Yatak	7.331	3,2698602	23.971,35
GİRİŞ İŞLEMLERİ FAALİYETİNİN TOPLAM MALİYETİ				159.804,61
Çıkış İşlemleri	HD Müşteri Yatak	26.880	1,8040608	48.493,15
	TP Müşteri Yatak	14.611	1,8040608	26.449,34
	YP Müşteri Yatak	7.331	1,8040608	13.225,57
ÇIKIŞ İŞLEMLERİ FAALİYETİNİN TOPLAM MALİYETİ				88.168,06
Günlük Oda Temizliği	HD Müşteri Yatak	26.880	6,5397204	175.787,68
	TP Müşteri Yatak	14.611	6,5397204	95.878,84
	YP Müşteri Yatak	7.331	6,5397204	47.942,69
GÜNLÜK TEMİZLİK FAALİYETİNİN TOPLAM MALİYETİ				319.609,21
Çıkış Sonrası Temizlik	HD Müşteri Yatak	26.880	11,5008876	309.143,86
	TP Müşteri Yatak	14.611	11,5008876	168.614,51
	YP Müşteri Yatak	7.331	11,5008876	84.313,01
ÇIKIŞ SONRASI TEMİZLİK FAALİYETİNİN TOPLAM MALİYETİ				562.071,38
GENEL TOPLAM				1.355.307,79

3.5.4.2. Yiyecek-içecek departmanı faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin, maliyet objelerine yüklenmesi

A otel işletmesinde, yiyecek-içecek departmanı faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin, maliyet objelerine yüklenmesi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.27: ZDFTM Yönteminde Yiyecek-İçecek Departmanı Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Objelerine Yüklenmesi

Faaliyetler	Maliyet Sürücüleri	Maliyet Sürücüsü (Yatak Sayısı) (i)	Maliyet Yükleme Oranı (ii)	TOPLAM MALİYET (i*ii)
Kahvaltı	HD Müşteri Yatak	26.880	11,8571	318.718,85
	TP Müşteri Yatak	14.661	11,8571	173.836,94
	YP Müşteri Yatak	7.331	11,8571	86.924,40
KAHVALTI FAALİYETİNİN TOPLAM MALİYETİ				579.480,19
Ögle Yemeği	HD Müşteri Yatak	26.880	21,935635	589.629,87
ÖGLE YEMEğİ FAALİYETİNİN TOPLAM MALİYETİ				589.629,87
Akşam Yemeği	HD Müşteri Yatak	26.880	21,935635	589.629,87
	TP Müşteri Yatak	14.661	21,935635	321.598,34
AKşAM YEMEğİ FAALİYETİNİN TOPLAM MALİYETİ				911.228,21
Bar	HD Müşteri Yatak	26.880	7,11426	191.231,31
BAR FAALİYETİNİN TOPLAM MALİYETİ				191.231,31
GENEL TOPLAM				2.271.569,58

3.5.4.3. Pazarlama departmanı faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin, maliyet objelerine yüklenmesi

A otel işletmesinde, pazarlama departmanı faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin, maliyet objelerine yüklenmesi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.28: ZDFTM Yönteminde Pazarlama Departmanı Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Objelerine Yüklenmesi

Faaliyetler	Maliyet Sürücüler	Maliyet Sürücüsü (Yatak Sayısı) (i)	Maliyet Yükleme Oranı (ii)	TOPLAM MALİYET (i*ii)
Kampanya	HD Müşteri Yatak	26.880	1,250858	33.623,06
	TP Müşteri Yatak	14.661	1,250858	18.338,83
	YP Müşteri Yatak	7.331	1,250858	9.170,04
KAMPANYA FAALİYETİNİN TOPLAM MALİYETİ				61.131,93
Müşteri Memnuniyeti	HD Müşteri Yatak	26.880	3,752574	100.869,19
	TP Müşteri Yatak	14.661	3,752574	55.016,49
MÜŞTERİ MEMNUNİYETİ FAALİYETİNİN TOPLAM MALİYETİ				155.885,68
Telefon, Mail ve Faks	HD Müşteri Yatak	26.880	2,501716	67.246,12
	TP Müşteri Yatak	14.661	2,501716	36.677,66
	YP Müşteri Yatak	7.331	2,501716	18.340,08
TELEFON, MAIL, FAKS FAALİYETİNİN TOPLAM MALİYETİ				122.263,86
GENEL TOPLAM				339.281,47

3.5.5. Müşteri türlerine göre birim maliyetlerin hesaplanması

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin bir önceki aşamasında, her müşteri türünün yaralandığı faaliyetlere göre toplam maliyetleri hesapladıktan sonra, uygulamanın bu kısmında ZDFTM yönteminin son aşaması olan, her müşteri türüne ait birim maliyetler hesaplanacaktır. A otel işletmesinde, her müşteri türüne ait birim maliyetlerin hesaplanması aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.29: ZDFTM Yönteminde Maliyet Objelerine Ait Birim Maliyetleri

Müşteri Türleri	Müşteri Türlerine Ait Maliyetler (i)	Satılan Yatak Sayısı (ii)	Birim Maliyet (i/ii)	Birim Maliyet Oranları (%)
HD Müşteri	2.648.653,80	26.880	98,54	47
TP Müşteri	1.018.739,12	14.661	69,49	33
YP Müşteri	298.765,91	7.331	40,75	20
TOPLAM	3.966.158,83	48.872	208,78	100

Yukarıdaki Tabloda da görüldüğü üzere, A otel işletmesinde zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi uygulandığında, tüm faaliyetlerden yararlanan her şey dahil (HD) müşterilerin birim maliyeti 98,54 TL/yatak, tam pansiyon (TP) müşterilerin birim maliyeti 69,49 TL/Yatak ve yarım pansiyon (YP) müşterilerin birim maliyeti de 40,75 TL/Yatak olarak hesaplanmıştır. Bu müşteri türlerinin yaralandıkları faaliyet sayıları ile doğru orantılı olarak, HD müşteriler en yüksek birim maliyete sahipken, YP müşteriler en düşük birim maliyete sahiptir.

3.6. Müşteri Maliyetleri Açısından Her İki Yöntemin Karşılaştırılması

A otel işletmesinde, yöneticiler ve çalışanlarla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen veriler ile hem faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi hem de zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi uygulanmıştır. Uygulamanın bu kısmında, bu iki yöntemin uygulanması sonucunda elde edilen toplam maliyetler ve birim maliyetler aşağıdaki tablolar yardımı ile karşılaştırılacaktır.

Tablo 3.30: FTM ve ZDFTM Yöntemine Göre Müşteri Türlerine Ait Toplam Maliyetler

Müşteri Türleri	FTM Yöntemi (i)	ZDFTM Yöntemi (ii)	Aradaki Fark (i-ii)
HD Müşteri	3.198.368,96	2.648.653,80	549.715,16
TP Müşteri	1.134.300,10	1.018.739,12	115.560,98
YP Müşteri	309.736,94	298.765,91	10.971,03
TOPLAM	4.642.406	3.966.158,83	676.247,17

Tablo 3.31: FTM ve ZDFTM Yöntemine Göre Müşteri Türlerine Ait Birim Maliyetler

Müşteri Türleri	FTM Yöntemi (i)	ZDFTM Yöntemi (ii)	Aradaki Fark (i-ii)
HD Müşteri	118,99	98,54	20,45
TP Müşteri	77,37	69,49	7,88
YP Müşteri	42,25	40,75	1,5

Yukarıdaki tablolarda da görüldüğü üzere, A otel işletmesinde uygulanan FTM ve ZDFTM yöntemleri ile bulunan müşteri türlerine ait toplam ve birim maliyetler arasında farklar bulunmaktadır.

İki yöntemde de faaliyet merkezlerine ait toplam giderler aynı olmasına rağmen, hesaplamalar sonrasında iki yöntem arasında farklılıklar çıkmasının ana nedeni, geleneksel FTM yönteminde, faaliyet merkezlerinde gerçekleşen faaliyetlere ait maliyet yükleme oranları bulunurken, kapasitenin %100 kullanıldığı kabul edilmektedir. Ancak ZDFTM yöntemi uygulanırken, yöneticiler ve çalışanlarla yapılan görüşmeler sonucunda, her bir faaliyetin gerçekleşmesi için gereken zaman tespit edilmiştir. Yani ZDFTM yönteminde, faaliyetlere ait maliyet yükleme oranları belirlenirken, kullanılmayan kapasite dikkate alınmamış sadece fiili (gerçekleşmiş) süre dikkate alınmıştır.

Uygulama kısmında yapılan hesaplamalar sonucunda, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde müşteri türlerine ait birim maliyetler hesaplanırken atıl kapasitenin dikkate alınmadığı, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde ise atıl kapasite dikkate alınarak müşterilere ait birim maliyetlerin hesaplandığı ortaya çıkmıştır. Bu bilgiler ışığında, atıl (kullanılmayan) kapasiteyi dikkate alarak birim maliyeti hesaplayan ZDFTM yönteminin daha gerçekçi maliyet bilgileri sağladığı söylenebilir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Dünyadaki teknolojik gelişmeler ve küreselleşme, işletmelerin ulusal ve uluslararası pazarda yoğun bir rekabete girmelerine neden olmuştur. Teknolojik gelişmeler, küreselleşme ve müşteri taleplerinin çeşitlenmesi sonucu ortaya çıkan, bu yoğun rekabet ortamından etkilenen sektörlerden birisi de, ülkemiz ekonomisinde önemli bir yere sahip olan turizm sektörüdür. İşletmelerin bu rekabet ortamında ayakta kalabilmeleri için, kaliteli, hızlı ve düşük maliyetli mamul ve hizmet üretmeleri gerekmektedir. Bu gerekliliğin sonucunda, işletmelerde otomasyona bağlı mamul ve hizmet üretimi artarken iş gücüne bağlı üretimin ağırlığı azalmıştır.

Ulusal ve uluslararası alanda yaşanan yoğun rekabet sonucunda ortaya çıkan yeni üretim ortamlarında, endirekt giderler önem kazanmaya başlayınca, hacim tabanlı dağıtım anahtarı kullanan geleneksel maliyet yöntemleri, yöneticilere doğru maliyet bilgileri verememiş ve yetersiz kalmaya başlamıştır. Geleneksel maliyet yöntemlerinin yeni üretim ortamlarında ihtiyaçları karşılayamaması sonucunda, işletmeler değişen ve gelişen koşullarda doğru ve anlamlı maliyet bilgisi elde edebilecekleri, rekabet güçlerini arttırabilecekleri stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarına yönelmişlerdir.

Geleneksel maliyet yöntemlerinin yetersizliğini gidermek için geliştirilen stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarından birisi, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemidir. FTM yöntemi, geleneksel maliyet yöntemlerine göre daha doğru maliyet bilgileri sağlayan bir yaklaşımdır. R. S. Kaplan ve R. Cooper'ın geliştirdiği FTM yöntemi, işletme kaynaklarının, işletme faaliyetleri tarafından kullanılması ve tüketilmesi ile genel üretim maliyetlerinin oluştuğu ve söz konusu işletme faaliyetlerinin de maliyet objeleri tarafından tüketildiği esasına dayanır. Yani FTM yönteminde, faaliyetlerin maliyetleri tükettiği, maliyet objelerinin de faaliyetleri tükettiği iki aşamalı bir yapı bulunmaktadır. FTM yöntemi, geleneksel maliyet yöntemlerine kıyasla işletmelere daha doğru ve anlamlı maliyet bilgileri sunmasına rağmen maliyetli, karmaşık ve güncellenmesi zor olan bir yaklaşım olduğu için, R. S. Kaplan ve S. R. Anderson FTM yöntemini geliştirerek ZDFTM yöntemini önermişlerdir.

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre, daha hızlı ve kolay kurulup güncellenebilen, yöneticilere daha doğru ve anlamlı maliyet bilgileri sunan bir yöntemdir. ZDFTM yöntemi de, FTM yöntemi gibi faaliyetlerin maliyetleri tükettiği, maliyet objelerinin de faaliyetleri tükettiği bir maliyetleme yöntemidir. ZDFTM yöntemini FTM yönteminden ayıran en önemli özelliklerden birisi, ZDFTM yönteminin, maliyet sürücüsü olarak sadece “zaman”ı kullanmasıdır. ZDFTM yönteminin diğer önemli ayırt edici özelliği ise, uygulama aşamasında, tedarik edilen kaynağın birim maliyeti ve maliyet objeleri için tüketilen kaynak kapasitenin birim zamanı olmak üzere iki parametreyi kullanarak işletmedeki atıl kapasitenin tespit edilmesine ve maliyet hesaplamaları dışında bırakılmasına olanak sağlamasıdır.

Yukarıdaki açıklamalarda da görüldüğü üzere, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminden en önemli farkı; maliyet sürücüsü olarak sadece “zaman”ı kullanması ve işletmede kullanılmayan kapasiteyi hesaplama dışında tutmasıdır. Bu sayede ZDFTM yöntemi, kolay kurulup, güncellenebilme ve işletme yönetimine doğru maliyet ve kapasite bilgileri sunarak stratejik kararlarda yardımcı olma açısından, FTM yöntemine göre daha avantajlı bir yöntem olarak kabul edilmektedir. Ancak ZDFTM yönteminin, doğru sonuçlar verebilmesi için her bir faaliyet için gerekli olan zamanın ve bunlara bağlı maliyetlerin doğru hesaplanması gerekmektedir.

Çalışmanın uygulama aşamasında, örnek A otel işletmesinde, yukarıda açıklanan stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarından hem FTM yöntemi hem de ZDFTM yöntemi uygulanmış ve iki yöntem arasındaki farklar ortaya konmuştur.

Uygulamanın ilk kısmında öncelikle, A otel işletmesinin altı aylık (Mayıs-Ekim) dönemine ait maliyetleri belirlenmiş ve yöneticilerle yapılan görüşmeler neticesinde A otel işletmesindeki faaliyet merkezleri belirlenmiştir. Bu belirlemeler sonrasında, Mayıs-Ekim dönemine ait maliyetler dağıtım anahtarları aracılığıyla, faaliyet merkezlerine dağıtılmıştır. Bu veriler ışığında, A otel işletmesinde ilk olarak FTM yöntemi uygulanmıştır. Öncelikle faaliyet merkezlerinde toplanan bu maliyetler, otel yönetimi tarafından belirlenen “standart oranlar” yardımı ile faaliyetlere aktarılmıştır. Faaliyetlere ait maliyetler de, faaliyetlerden faydalanan müşteri sayısına bölünerek

maliyet yükleme oranları belirlenmiştir. Bunun sonucunda, belirlenen maliyet yükleme oranı ile maliyet sürücüsü (yatak sayısı) çarpılarak, faaliyetlere ait maliyetler maliyet objelerine yüklenmiştir. Son olarak da, müşteri türlerine yüklenen bu maliyetler, ilgili müşteri sayısına bölünerek müşteri başına birim maliyetler hesaplanmıştır.

Uygulamanın ikinci kısmında ise, A otel işletmesinde çalışmanın ana konusu olan ZDFTM yöntemi uygulanmıştır. Bu yöntem uygulanırken öncelikle A otel işletmesinde çalışanların pratik kapasitesi buna bağlı olarak da, ZDFTM yönteminin iki temel parametresinden birincisi, yani birim süre maliyeti hesaplanmıştır. Daha sonra da, çalışanlarla yapılan görüşme ve gözlem yardımı ile ikinci parametre olan, her faaliyetin gerçekleştirilmesi için gerekli olan süre tespit edilmiştir. İki parametre belirlendikten sonra, faaliyetlere ait birim maliyet yükleme oranları ve kapasite kullanım bilgileri belirlenmiştir. Bunun sonucunda, belirlenen maliyet yükleme oranı ile maliyet sürücüsü (yatak sayısı) çarpılarak, faaliyetlere ait maliyetler maliyet objelerine yüklenmiştir. Son olarak da, müşteri türlerine yüklenen bu maliyetler, ilgili müşteri sayısına bölünerek birim maliyetler hesaplanmıştır.

A otel işletmesinde uygulanan FTM yöntemi ve ZDFTM yöntemi sonuçlarında farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmiştir.

Tablo 3.32: FTM ve ZDFTM Yöntemine Göre Müşteri Türlerine Ait Birim Maliyetler

Müşteri Türleri	FTM Yöntemi (i)	ZDFTM Yöntemi (ii)	Aradaki Fark (i-ii)
HD Müşteri	118,99	98,54	20,45
TP Müşteri	77,37	69,49	7,88
YP Müşteri	42,25	40,75	1,5

A otel işletmesine uygulanan iki yöntem arasında farklılık çıkmasının ana nedeni, kullanılmayan (atıl) kapasitedir. Çünkü FTM yönteminde, faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetleri faaliyetlere dağıtılırken “standart oran”lar dikkate alınarak yani, personelin pratik kapasitenin yüzde yüzünü faaliyetler için harcadığını varsayarak hesaplama yapılmıştır. ZDFTM yönteminde ise, personel ve yönetimle yapılan görüşme ve gözlemler neticesinde;

- Odalar departmanı faaliyet merkezinde, pratik kapasitenin %84,5’nin aktif kullanıldığı,
- Yiyecek-içecek departmanı faaliyet merkezinde pratik kapasitenin %85,3’ünün aktif kullanıldığı,
- Pazarlama departmanı faaliyet merkezinde pratik kapasitenin %90,6’sının aktif kullanıldığı tespit edilmiş ve hesaplamalar bu oranlara göre yapılmıştır.

ZDFTM yöntemi atıl kapasiteyi de dikkate alarak otel yöneticilerine, FTM yöntemine göre daha gerçekçi maliyet bilgileri sunmaktadır. Bununla birlikte ZDFTM yöntemi, faaliyet analizleri yapıldığı takdirde, otel işletmesinde faaliyetlerin verimliliği tespit edilerek, faaliyetlerle ilgili stratejik ve karlılığı artırıcı kararlar alma konusunda yönetime yol gösterici bir yöntemdir.

Sonuç olarak, ZDFTM yöntemi, gerçekçi maliyet bilgisi sunması, kolay kurulup, güncellenebilmesi ve kapasite kullanımını dikkate alması gibi avantajları ile işletmelere karlılığını ve rekabet gücünü artırma imkanı sağlamaktadır. Bu nedenle, faaliyetlerin gerçekleştirilme süreleri doğru tespit edildiği sürece daha verimli bir yöntem olacaktır.

KAYNAKÇA

- Acar, D. (2005). *Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımlar: Tekstil Sektörü ile İlgili Bir Araştırma*. Ankara: Asi Yayınları.
- Adıgüzel, H. (2008). Time-Driven Activity Based Budgeting: An Implementation on a Manufacturing Company, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.
- Adkins, T. (2008). Activity-Based Costing Under Fire: Five Myths About Time-Driven Activity Based Costing. *White Paper*. <http://www.b-eye-network.com/view/7050>, (Erişim 26.02.2019).
- Akdoğan N. (2009). *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, N. (1995). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: SMMM Odası Yayınları.
- Akdoğan, N. (2004). *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, N. (2015). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara Gazi Kitabevi. 9.Baskı.
- Aksoylu, S. ve Dursun, Y. (2001). Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 11*, s. 357-371, Kayseri.
- Aksoylu, S. (2001). Sanayi İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemlerinin Birlikte Uygulanması, Doktora Tezi, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.
- Aktaş, R. (2013). Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 55-76, İstanbul.
- Alkan, H. (2001). İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar. *Süleyman Demirel Üniversitesi, Orman Fakültesi Dergisi, Sayı 2*, s. 177-192, Isparta.

- Altınbay, A. (2006). Etkin Bir Maliyet Sistemi Olarak Hedef Maliyet Sistemi ve TMMT Uygulaması. *Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 16*, s. 141-150, Kütahya.
- Arzova, S. B. (2002). *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Atmaca, M. ve TERZİ, S. (2007). Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı: Aralık*, s.. 367-384, Konya.
- Ayvaz, E. (2011). The Use of Time Driven Activity Based Costing and Analytic Hierarchy Process Method in the Balanced Scorecard Implementation. *International Journal of Business and Management, Vol. 6, No. 3*, 146-158.
- Barret, R. (2007). *Planning And Budgeting For The Agile Enterprise; A Driver Based Budgeting Toolkit* USA: Burlington Elsevier Ltd.
- Barrett, R. (2006). The 1-2-3 of ABC Methodologies: Time Splits, Time Capture, and Time Driven. *White Paper, Business Objects*.
- Basık, F. O. (2012). *Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1. Baskı.
- Bekçi, İ. ve Özal, H. (2010). Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektöründe Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Sayı 2(3)*, s. 78-97, Kilis.
- Bengü H. (2002). İplik Sanayiinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Modellemesi, Doktora Tezi, *Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Sakarya.
- Berikol, B. Z. ve Güner, M. F. (2016). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Süreye Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemleri. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16*, Zonguldak.
- Biçici, F. (2016). Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle Geleneksel Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması: Konaklama İşletmelerinde Bir Uygulama, Doktora Tezi, *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Aydın.

Birleşmiş Milletler Dünya Turizm Örgütü (UNWTO), <https://www.e-unwto.org/doi/pdf/10.18111/9789284419876>, (Erişim 26/04/2019).

Bozkurt, R. (2010). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Beş Yıldızlı Bir Otel İşletmesinde Örnek Uygulaması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Isparta.

Bruggeman, N. Everaert, P. Anderson S. R. ve Levant, Y. (2005). Modeling Logistic Costs Using TDABC: A Case in a Distribution Company. *Working Paper*, September, pp. 1-51.

Büyükmirza, K. (2003). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Büyükmirza, K. (2016). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*. Ankara: Gazi Kitabevi, 21. Baskı.

Civelek, M. Özkan, A. (2006). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık 4.Baskı.

Cooper, R. ve Kaplan, R. S. (1991). Profit Priorities from Activity-Based Costing, *Harvard Business Review*, May-June, pp. 130-135.

Cömert, E. (2011). *Yönetim Muhasebesinde Zaman Odaklı Yaklaşımlar*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Çaldağ, Y. (2015). *Maliyet Yönetim Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi, 11. Baskı.

Çetin, M. A. (2006). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Seyahat Acenteleri Uygulaması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Kocaeli.

Dalcı, İ ve Tanış, N. (2010). Activity-Based Variance Analysis: Another Approach to Overhead Costs Variance Analysis. *Review of Social, Economic and Business Studies*, Vol. 9, No. 10, pp. 73-100.

Dalğar, H. Tas, S. Cevher, E. ve Akın, O. (2010). Maliyet Yönetim Aracı Olarak Altı Sigma: Kurumsal Bir Yaklaşım. *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadî ve İdarî Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 15, Sayı 1, s. 235-255, Isparta.

Dejnega, O. (2011). Method Time Driven Activity Based Costing– Literature Review, *Journal of Applied Economic Sciences*, Cilt 6, s. 7-15.

Demeere, N. Stouthuysen K. ve Roodhooft F. (2009). Time-Driven Activity-Based Costing İn An Outpatient Clinic Environment: Development, Relevance And Managerial Impact. *Health Policy*, Sayı 92(2/3), s. 296-304.

Demir, İ. (2009). Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Müşteri Kârlılık Analizi: Bir Eğitim Kurumunda Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Adana.

Demircioğlu, E. N. (2016). *Yönetim Muhasebesinde Çağdaş Yaklaşımlar*. Adana: Karahan Kitapevi.

Dinçer, Ö. (1992). *Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*. İstanbul: Timaş Basın Ticaret ve Sanayii A.Ş.

Doğan, S. ve Çakıcı, C. (2016). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Bir Uygulama. *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 10, s. 38-51, Gümüşhane.

Duman, H. (2012). *Stratejik Yönetim Aracı Olarak Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Nobel Yayıncılık, 1. Basım.

Duman, H. Özpeynirci, R. ve Bezirci, M. (2005). Bilgi Çağının Değiştirdiği 21. Yüzyılın Rekabet Anlayışına Bağlı Olarak Geleneksel Muhasebeden Stratejik Muhasebeye. *Selçuk Üniversitesi, Karaman İktisadî ve İdarî Bilimler Dergisi*, Cilt 5, Sayı 2, Aralık, s. 111-119, Konya.

Dumanoğlu, S. (2005 Temmuz). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 27, s. 105-116, İstanbul.

Eker, M. Ç. (2002). Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı. *Uludağ Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 21, Sayı 1, s. 237-256, Bursa.

Elmacı, O. ve Tutkavul, K. (2016). Stratejik karar Alma Perspektifinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli ve Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Modelinin Karşılaştırılmasına Yönelik Ampirik Bir Çalışma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 18, Sayı 4*, Ankara.

Erden, A. S. (2004). *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Erdoğan, N. (2002). *Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Giderlerin Maliyete Dönüşümü Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Barış Yayınları, 2. Basım.

Erdoğan, N. (2007). *Lojistik Maliyetlemesi ve Lojistikte Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Erol, M. (2008). Kısıtlar Teorisi (Yaklaşımı) ve Teorisinin Stratejik Maliyet Yönetiminde Kullanımı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 39*, s. 101-109, İstanbul.

Everaert, P. ve Bruggeman W. (2007). Time-Driven Activity Based Costing: Exploring The Underlying Model. *Cost Management, March-April*.

Gerekan, B. (2015). Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Biri Olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi: Hazır Beton Sektörü Üzerinde Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Aydın.

Gersil, A. (2006). Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Ürün Yaşam Seyri Maliyet Yönetiminin Analizi ve Bir İşletme Uygulaması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, *Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Ankara.

Gilbert, S. J. (2007). Adding Time to Activity-Based Costing. *Harvard Business School Working Knowledge*, pp. 1-3, Boston.

Gümüş, Y. (2007). Üretim İşletmelerinde Lojistik Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması ve Bir Uygulama, Yayınlanmamış Doktora Tezi, *Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İzmir.

Gürsoy, C. T. (1999). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Beta Basım Yayım A.Ş., 2. Baskı.

Hacırüstemoğlu, R. ve Şakrak, M. (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*. İstanbul: Türkmen Kitapevi, 1. Baskı.

Ildır, A. (2008). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi ve Performans Yönetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

İrdem, A. (2010). Konaklama İşletmeleri İçin Bir Maliyetleme Modeli Önerisi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, *Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Balıkesir.

Kaplan, R. S. ve Anderson, S. R. (2003, November). Time-Driven Activity Based Costing. *Working Papers Series*, pp. 1-18, Boston.

Kaplan, R. S. ve Anderson, S. R. (2004, November). Time-Driven Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*, pp. 131-138, Boston.

Kaplan, R. S. ve Anderson, S. R. (2007). *Time-Driven Activity Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profit*. Boston: Harvard Business School Press.

Karacan, S. Aslanoğlu, S. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl: 5, Sayı: 16, s. 1-20, Ankara.

Karadal, F. ve Türk, M. (2008). İşletmelerde Teknoloji Yönetiminin Geleceği. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı 1 (1), s.: 59 – 71, Niğde.

Karaduman, İ. (2004). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Hizmet İşletmelerinde Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Kocaeli.

Karakaya, M. (2004). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Karcıoğlu, R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. Erzurum: Aktif Yayınevi.

Kartal, A. ve Bozok, S. (2011). Çağdaş İşletme Çevrelerinde Maliyet Yönetimi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı: 13(1), s. 1-12, Afyon.

Kaygusuz, S. Y. (2006). Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimine Göre Genel Üretim Giderleri Fark Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 30, Bursa.

Kılıç, M. (2002). Belirsizlik Ortamında Maliyet-Hacim-Kar Analizleri ve Örnek Bir İşletmede Normal Dağılım Uyarlaması, Yüksek Lisans Tezi, *Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Muğla.

Kızıyalçın, A. D. (2011). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Zeytin Sektörü Uygulaması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, *Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Aydın.

Koşan, L. (2007). Maliyet Hesaplanmasında Yeni Bir Yaklaşım: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi. *Malî Çözüm Dergisi*, Sayı 84, s. 155-168, İstanbul.

Köroğlu, Ç. (2012). Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi Ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama, Yayınlanmamış Doktora Tezi, *Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Aydın.

Köse, T. (2004). Stratejik Maliyet Yönetimi ve Faaliyete Dayalı Yönetim İlişkisi-Bir Uygulama, Yayınlanmamış Doktora Tezi, *Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Eskişehir.

Köse, T. (2005). Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisinin Bütünleştirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı 4(14), s. 127-148, Ankara.

Köse, T. (2010). *Sürece Dayalı Yönetim Kapsamında Maliyet Yönetimi*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Köse, T. ve Ağdeniz, Ş. (2017). Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kaynak Tüketim Muhasebesi Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt 10, Sayı 12, Ankara.

Kuyucak, F. ve Şengür, Y. (2009, Haziran). Değer Zinciri Analizi: Havayolu İşletmeleri İçin Genel Bir Çerçeve. *KMU, İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı 11(16), s. 132-147, Karaman.

Küçüktüfekçi M. (2014). Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama, Yayınlanmamış Doktora Tezi, *Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Adana.

Max, M. (2005). Sox + ABC = VALUE!. *The Performance Group White Paper*, V. 5(2), Page: 1-8.

Narayanan V. G. ve Sarkar R. G. (2002 Summer). The Impact of Activity – Based Costing on Managerial Decisions at Insteel Industries – A Field Study. *Journal of Economics & Management Strategy*, V. 11, n. 2, s. 257-288.

Otlu, F. ve Karaca, S. (2005). Maliyet Yönetimi ve Yasam Seyri Maliyet Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadî ve İdarî Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 10, Sayı 2, s. 245-270, Isparta.

Öker, F. (2003). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Özata, D. (2016). Çağdaş Bir Maliyetleme Yöntemi Olarak Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Otomotiv Sektöründe Faaliyet Gösteren Bir Firma Örneği, Yüksek Lisans Tezi, *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Manisa.

Özdiken, R. (2016). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Gıda İşletmeciliğinde Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, *Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Bursa.

Polat, L. (2008). Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Sanayi İşletmesi Uygulaması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, *Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.

Polat, L. (2011). Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Bir Sanayi İşletmesinde Uygulanması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 49, s. 126-137, İstanbul.

Porter, M. E. (1998). *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance with a New Introduction*. New York: The Free Press.

Saban, M. ve İrak, G. (2009). Çağdaş Maliyet Yönetimi Sistemlerinden Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 5, Sayı 10, Zonguldak.

Saygıner, S. (2006). Sanayi İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Dayalı Maliyet Sisteminin Uygulanabilirliği, Yüksek Lisans Tezi, *Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.

Sevilengül, O. (2009). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi, 15. Baskı.

Susmus, T. ve Eski, Ö. (2003). Stratejik Maliyet Yönetiminde Zamana Dayalı Rekabet ve Bir Model Önerisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:5 Sayı:1*, Ankara.

Şakrak, M. (1997). *Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. İstanbul: Yasa Yayınları.

Şen, L. M. (2008). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Otel İşletmelerinde Uygulanması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Sakarya.

Şener R. (2008). *Maliyet Yöntemleri Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Şener, H. H. (2003) Çağdaş Maliyet Yönetimi Sistemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Sipariş Maliyeti Sisteminin Karşılaştırılması ve Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.

Şener, R. (2004). *Maliyet Unsurları Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Şener, R. (2008). *Maliyet Yöntemleri Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Taşçı, H. (2004). Aktiviteye Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Uygulama Örneği, Uzmanlık Yeterlilik Tezi, *TCMB Muhasebe Müdürlüğü*, Ankara.

Tekiner, Y. ve Albayrak M. (2005). Maliyetlerin Saptanmasında Yeni Yaklaşımlar. *Mali Çözüm Dergisi, Sayı 73*, s. 220-226, İstanbul.

Terzi, S. (2009). Endüstri İşletmelerinde Transfer Fiyatlama Sistemi ve Performans Ölçümünün Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Değerlendirilmesi ve Bir

Uygulama Örneği, Yayınlanmamış Doktora Tezi, *Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.

Titiz, İ. ve Çetin, C. (2000). Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi. *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadî ve idarî Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 5, Sayı 2, s. 121-138, Isparta.

Toroslul, M. V. (2010). Türkiye Muhasebe Standartlarında Stok- Maliyet İlişkisi: Tms 2 Stoklar ve Tms 23 Borçlanma Maliyetleri, Yüksek Lisans Tezi, *Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.

Tse, M. S. C. (2007). *Adopting Time Driven Activity Based Costing Model for It Cost Management In Ecommerce Organizations*.

Türk, Z. (2004). Stratejik Yönetim Muhasebesi Yaklaşımı: Değer Zinciri Maliyet Analizi. *Ankara Üniversitesi, SBF Dergisi*, Cilt 59, Sayı 3, Ankara.

Unutkan, Ö. (2010). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 97, s. 87-106, İstanbul.

Uslu, S. (1991). *Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Gazi Üniversitesi Yayınları.

Ülgen, H. ve Mirze, S. K. (2010). *İşletmelerde Stratejik Yönetim*. İstanbul: Beta Basım Yayım, 5. Baskı.

Ülker, Y. (2002). Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede Ön Maliyetleme Simulasyonu ve Plastik Gıda Kapları Ambalaj Sanayinde Bir Uygulama, Doktora Tezi, *Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Sakarya.

Villarmois, O. D. L. ve Levant, Y. (2006). The Implementation Of A New Cost Analysis Method: The Case Of The GP Method. *Social Science Research Network, Tomorrow's Research Today*, s. 1-21, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=873787, (Erişim 26.02.2019).

Wegmann, G. (2007). Developments Around The Activity-Based Costing Method: A State-Of-The Art Literature Review. *Social Science Research Network, Tomorrow's*

https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1012664, (Erişim 26.02.2019).

Yağmurlu, N. (2009). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve İnşaat Sektöründe Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Isparta.

Yalçın, S. (2009, Ağustos). Ürün Tasarım ve Ürün Hayat Seyrinde Maliyetlerin Stratejik Yönetimi. *Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 23, s. 289-301, Kütahya.

Yazıcı N. (2008) *Maliyet Yönetim Sistemleri-Türk Hazır Giyim Sektörü İncelemesi*. Ankara: Savaş Yayınevi.

Yılmaz, R. ve Baral, G. (2007). “Kurumsal Performans Yönetiminde Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, *Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi*, Bildiri Kodu 537121, Celalabat/ Kırgızistan.

Yükçü S. (1999). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Cem Ofset, 4.Baskı.

Yükçü, S. (1998). *Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Anadolu Matbaacılık.

Yükçü, S. (2007). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Birleşik Matbaacılık, 6.Basım.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı ve Soyadı : Emrah KORKMAZ
Doğum Yeri : Menteşe/MUĞLA
Doğum Yılı : 04/10/1987
Medeni Hali : Evli

Eğitim Durumu

Lise : Muğla Ticaret Meslek Lisesi (2001-2004)
Lisans : Ankara Gazi Üniversitesi, Turizm Ticaret Eğitim Fakültesi, Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği Bölümü, (2009-2013)
Yüksek Lisans : Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı (2016-20..)

İş Deneyimi

Çalıştığı Kurumlar : 2006-2012 tarihleri arasında Migros A.Ş. Datça Şubesinde Sezonluk Personel.
: 11/09/2013 Tarihinden İtibaren Milli Eğitim Bakanlığı Bünyesinde Kadrolu Muhasebe ve Finansman Öğretmeni.

İletişim

e-posta : korkmazemrah@yahoo.com