

**T.C.**

**İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE BİLİM DALI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE  
ETKİN MALİYET YÖNETİMİNİN  
ÖNEMİ VE BİR UYGULAMA**

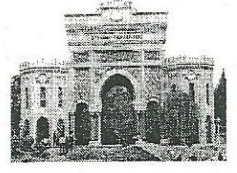
**ÖZGÜR EKİN SUCU**

**2501080189**

**TEZ DANIŞMANI**

**PROF. DR. CENGİZ ERDAMAR**

**İstanbul 2011**



## TEZ ONAYI

Enstitümüz MUHASEBE Bilim Dalında ders dönemindeki Eğitim - Öğretim Programını başarı ile tamamlayan 2501080189 numaralı ÖZGÜR EKİN SUCU'NUN hazırladığı "KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE ETKİN MALİYET YÖNETİMİNİN ÖNEMİ VE BİR UYGULAMA" konulu YÜKSEK LİSANS/ DOKTORA TEZİ ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 15.Maddesi uyarınca 07.09.2011 ÇARŞAMBA günü saat 10.00'te yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin ...K.A.B.U.E......'ne\* ~~OYBİRLİĞİ~~ /OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ(*)	İMZA
PROF.DR.CENGİZ ERDAMAR	KABUL	
PROF.DR.FAHİR BİLGİNOĞLU	KABUL	
PROF.DR. BAŞAK ATAMAN AKGÜL	KABUL	
PROF.DR YAKUP SELVİ	DÜZELTME	
YRD.DOÇ.DR. KEREM SARIOĞLU	DÜZELTME	

## ÖZ

Ülkeler arası sınırların gün geçtikçe yok olmaya başlaması, konaklama işletmelerinde ürün olarak sunulan hizmetlerin ve hizmet paketlerinin kolay kopyalanabilir olması ve stoklanamaması nedenleri ile konaklama sektöründe rekabet gün geçtikçe artmaktadır. Sektörde yaşanan bu rekabet, işletmelerin istedikleri kar marjlarına ulaşabilmeleri için gerekli olduğunu düşündükleri fiyatları belirlemelerini zorlaştırmaktadır.

Sektörle rekabet edebilmek için piyasa fiyatlarını kabul etmek zorunda kalan konaklama işletmeleri, hedefledikleri kar marjlarına ulaşmak için belli bir kalite düzeyinin altına düşmeden maliyetlerini kontrol etmek zorunda kalmaktadır. Bu bağlamda maliyetleri daha oluşmadan kontrol eden, maliyet artı yöntemlerden farklı olarak, satış fiyatından, hedeflenen kar marjının çıkartılması ile hedef maliyeti belirleyen ve bu maliyet çerçevesinde ürünün şekillenmesine yönelik çalışmaları kapsayan hedef maliyetlemeyi uygulamak faydalı olacaktır. Bu süreçte hizmetlerin bileşenlerinin bulunması ve bu bileşenlerin maliyetlerinin doğruya daha yakın belirlenebilmesi amacıyla faaliyet tabanlı maliyetlemenin, hedef maliyetleme ile uyumlu olarak konaklama işletmelerinde uygulanabilirliği araştırılacaktır.

Bu kapsamda çalışmanın birinci bölümünde konaklama işletmelerinin özellikleri, sınıflandırılmaları, organizasyon yapıları ve muhasebe yapıları incelenmiştir. İkinci bölümünde maliyet yönetimine değinilecek ve maliyet yöntemleri içerisinde yer alan hedef maliyetleme ve faaliyet tabanlı maliyetleme incelenecektir. Çalışmanın üçüncü bölümünde konaklama işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyetlemenin ve hedef maliyetlemenin uygulanması incelenecek ve dördüncü bölümde de bir konaklama işletmesinde faaliyet tabanlı maliyetleme ile birlikte hedef maliyetleme uygulanacaktır.

## ABSTRACT

The borders between countries, that disappeared day by day, the hospitality businesses which have products that related to serving and those serving packages which are easily copied and can be stocked competition between businesses effect them to reach their profit margins with the price that those businesses effect the competition in this sector that can not be identified easily.

In this sector, for competition businesses used to accept the prices that are determined to reach the profit margins while do not distorting from the quality via controlling the costs. In this way, controlling the costs before they occur and via different methods, target selling price as cost plus profit margin target as a result of removal costs and the costs of determining the shape of the products on target costing and parts of the process there and the costs of these components of the activity based costing more reliable in accommodation establishments in order to determine the feasibility in those businesses.

In this study, the first chapter gives information about accommodation business' properties, classification, organizational structures in the framework cost accounting. In second part, cost management, target costing and activity-based costing will be examined. In third chapter, accommodation businesses will be examined. In third chapter, accommodation businesses will be evaluated in the framework of activity-based accounting and target accounting via an application and the last chapter an application of an accommodation business via activity based costing and target costing.

## ÖNSÖZ

Rekabetin hergün daha da artması ve hizmetler arasında farkın neredeyse olmaması konaklama işletmelerinin fiyat belirleme aşamasında, piyasadan bağımsız hareket edememelerine ve rekabet edebilmek için kar marjlarından feragat etmelerine sebep olmaktadır. Konaklama işletmeleri, maliyetlerini kontrol ederek ve etkin bir şekilde yöneterek rekabette avantaj sağlayabilmektedir. Bu çalışmada konaklama işletmelerinde, faaliyet tabanlı maliyetleme ve hedef maliyetlemenin birlikte uygulanabilirliği araştırılmıştır.

Çalışmada, turizm sektörü içerisinde önemli bir yere sahip konaklama işletmelerinin özellikleri ve yapıları incelenmiş, rekabette avantaj sağlayabilmeleri için maliyet yönetimi üzerinde durulmuş, faaliyet tabanlı maliyetleme ve hedef maliyetleme üzerinde durularak, bir konaklama işletmesinde uygulamaya yer verilmiştir.

Bu çalışmanın hazırlanması sırasında, görüşlerini ve yardımlarını esirgemeyerek yaptığı değerli katkılarından dolayı tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Cengiz Erdamar'a, çalışmanın uygulama bölümünde yaptıkları yardımlarından ve gösterdikleri ilgiden dolayı uygulamanın yapıldığı otel personeline teşekkür ederim.

Çalışmam süresince, bana her türlü imkanı sağlayan ve destek veren aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

# İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
TABLolar LİSTESİ.....	ix

GİRİŞ.....	1
------------	---

## 1. BİRİNCİ BÖLÜM: KONAKLAMA İŞLETMELERİ

1.1. Konaklama İşletmeleri ve Özellikleri.....	5
1.2. Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması.....	7
1.2.1. Oteller.....	8
1.2.1.1. Faaliyet Sürelerine Göre Otel İşletmeleri.....	8
1.2.1.2. Mülkiyet Bakımından Otel İşletmeleri.....	9
1.2.1.3. Karşılıkları Konaklama İhtiyacına Göre Otel İşletmeleri.....	9
1.2.1.4. Büyüklüklerine Göre Otel İşletmeleri.....	10
1.2.1.5. Yasal Açıdan Otel İşletmeleri.....	11
1.2.2. Moteller.....	14
1.2.3. Tatil Köyleri.....	15
1.2.4. Pansiyonlar.....	15
1.2.5. Kampingler.....	15
1.2.6. Apart Oteller.....	16
1.2.7. Hosteller.....	16
1.2.8. Oberjler.....	16
1.2.9. Diğer Konaklama İşletmeler.....	16
1.3. Konaklama İşletmelerinde Organizasyon Yapısı.....	16
1.3.1. Gelir Getiren Departmanlar.....	17
1.3.1.1. Konaklama-Odalar Departmanı.....	17
1.3.1.1.1. Önbüro-Resepsiyon.....	17
1.3.1.1.2. Kat Hizmetleri.....	18
1.3.1.1.3. Üniformalı Hizmetler.....	19
1.3.1.2. Yiyecek-İçecek Departmanı.....	19
1.3.1.3. Diğer Hizmetlerle İlgili Departmanlar.....	20
1.3.2. Gelir Getirmeyen Departmanlar.....	20
1.3.2.1. Yönetim Departmanı.....	21
1.3.2.2. Pazarlama Departmanı.....	21
1.3.2.3. Muhasebe Departmanı.....	21
1.3.2.4. İnsan Kaynakları Departmanı.....	22
1.3.2.5. Teknik İşler Departmanı.....	23
1.3.2.6. Güvenlik Departmanı.....	23
1.3.2.7. Satın Alma Departmanı.....	24
1.3.2.8. Çamaşırhane Departmanı.....	24
1.4. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Yapısı.....	25

1.4.1. Konaklama İşletmeleri Muhasebesi ve Amaçları.....	25
1.4.2. Konaklama İşletmelerinde Departmansal Gider ve Gelir Hesapları.....	26
1.4.2.1. Gelir Hesapları.....	26
1.4.2.2. Gider Hesapları.....	27
1.4.3. Konaklama İşletmelerinde Tek Düzen Hesap Planının Kullanılması....	30
1.4.4. Konaklama İşletmelerinde Kullanılan Belgeler .....	31

## 2. İKİNCİ BÖLÜM: ETKİN MALİYET YÖNETİMİ

2.1. Etkin Maliyet Yönetimi ve Özellikleri .....	33
2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.....	35
2.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Unsurları .....	38
2.2.1.1. Kaynaklar .....	38
2.2.1.2. Faaliyet .....	39
2.2.1.3. Faaliyet Merkezi .....	39
2.2.1.4. Maliyet Havuzu.....	40
2.2.1.5. Maliyet Sürücüsü .....	40
2.2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Oluşturulması.....	41
2.2.2.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi .....	42
2.2.2.2. Faaliyetlerin Gruplandırılması .....	42
2.2.2.3. Faaliyetlerin Maliyetlendirilmesi.....	43
2.2.2.4. Uygun Maliyet Sürücülerinin Seçilmesi .....	44
2.2.2.5. Faaliyet Maliyetlerinin Hizmetlere Yüklenmesi.....	45
2.2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Güçlükleri .....	45
2.3. Hedef Maliyetleme.....	47
2.3.1. Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler.....	50
2.3.1.1. Hizmet Yapısı .....	50
2.3.1.2. Müşteri Türü .....	51
2.3.1.3. Genel Yönetim Düşünceleri.....	51
2.3.1.4. Özel Hizmet ve Durum Analizi .....	51
2.3.2. Hedef Maliyetlemenin Temel İlkeleri .....	52
2.3.2.1. Fiyata Göre Maliyetleme.....	52
2.3.2.2. Müşteri Üzerine Yoğunlaşma .....	52
2.3.2.3. Hizmet Üzerine Yoğunlaşma .....	53
2.3.2.4. Kapsamlı Katılım.....	54
2.3.2.5. Yaşam Dönemi Yaklaşımı .....	54
2.3.2.6. Değer Zinciri .....	55
2.3.3. Hedef Maliyetleme Süreci.....	55
2.3.3.1. Hedef Maliyetin Saptanması.....	55
2.3.3.2. Hedef Maliyetin Sağlanması.....	56
2.3.3.2.1. Hizmetin Fonksiyonlarının Belirlenmesi .....	56
2.3.3.2.2. Fonksiyonların Ağırlıklarının Belirlenmesi.....	57
2.3.3.2.3. Hizmeti oluşturan Faaliyetlerin Belirlenmesi .....	57
2.3.3.2.4. Faaliyetlerin Maliyetlerinin Tahmin Edilmesi.....	57
2.3.3.2.5. Faaliyetlerin Ağırlıklarının Belirlenmesi .....	57
2.3.3.2.6. Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması.....	58
2.3.3.2.7. Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu .....	58
2.3.3.2.8. Diğer Maliyet Tasarruflarının Gerçekleştirilmesi .....	58
2.3.4. Hedef Maliyetlemenin Güçlükleri .....	58

### **3. ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE ETKİN MALİYETLEME ARACI OLARAK HEDEF MALİYETLEME VE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME**

3.1. Konaklama İşletmelerinde Etkin Maliyetlemenin Önemi.....	60
3.2. Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Uygulanması ...	62
3.2.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi .....	63
3.2.1. Faaliyetlerin Gruplandırılması.....	63
3.2.2. Faaliyetlerin Maliyetlendirilmesi.....	64
3.2.3. Uygun Maliyet Sürücülerinin Seçimi.....	65
3.2.4. Faaliyet Maliyetlerinin Hizmetlere Yüklenmesi .....	65
3.3. Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetlemenin Uygulanması .....	65
3.3.1. Hedef Maliyetin Saptanması.....	66
3.3.2. Hizmetin Fonksiyonlarının Belirlenmesi .....	67
3.3.3. Fonksiyonların Ağırlıklarının Belirlenmesi .....	67
3.3.4. Hizmeti Oluşturan Faaliyetlerin Belirlenmesi .....	68
3.3.5. Faaliyetlerin Maliyetlerinin Tahmin Edilmesi.....	68
3.3.6. Faaliyetlerin Ağırlıklarının Belirlenmesi .....	68
3.3.7. Hedef Maliyet Endeksinin Belirlenmesi .....	69
3.3.8. Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu .....	69

### **4. DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: BİR KONAKLAMA İŞLETMESİNDE UYGULAMA**

4.1. İşletme Hakkında Bilgiler.....	70
4.2. İşletmenin Maliyet Verileri .....	70
4.3. İşletmede Uygulama .....	72
4.3.1. İşletmede Faaliyetlerin Belirlenmesi.....	72
4.3.2. İşletmede Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi.....	73
4.3.3. Faaliyet Merkezlerinin Maliyetlerinin Bulunması .....	75
4.3.4. Faaliyetlerin Maliyetlerinin Hesaplanması .....	80
4.3.4.1. Önbüro Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Hesaplanması.....	80
4.3.4.2. Kat Hizmetleri Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Bulunması .....	83
4.3.4.3. Restoran Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Bulunması .....	85
4.3.4.4. Diğer Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Bulunması .....	90
4.3.4.5. Ortak Faaliyet Merkezi Faaliyetlerinin Bölünmesi .....	91
4.3.5. Faaliyet Maliyetlerinin Hizmetlere Yüklenmesi .....	93
4.3.6. Hedef Maliyetin Saptanması.....	95
4.3.7. Hizmetin Fonksiyonlarının Belirlenmesi .....	96
4.3.8. Fonksiyonların Ağırlıklarının Belirlenmesi .....	96
4.3.9. Hizmeti Oluşturan Faaliyetlerin Belirlenmesi .....	97
4.3.10. Faaliyetlerin Maliyetlerinin Tahmin Edilmesi.....	97
4.3.11. Faaliyetlerin Ağırlıklarının Belirlenmesi .....	98
4.3.12. Hedef Maliyet Endeksinin Belirlenmesi .....	99
4.3.13. Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu .....	100
4.3.14. Uygulamanın Sonucu .....	101
<b>SONUÇ.....</b>	<b>104</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>108</b>

## TABLolar LİSTESİ

<b><u>Tablo No</u></b>	<b><u>Tablonun Konusu</u></b>	<b><u>Sayfa</u></b>
Tablo 4-1:	Uygulama Yapılacak İşletmenin Maliyet Verileri(1 Nisan-20 Ekim).....	71
Tablo 4-2:	Faaliyet Merkezlerine Maliyetlerin Dağıtılması .....	79
Tablo 4-3:	Önbüro Faaliyet Merkezi Faaliyetleri İçin Bir İşlemin Yapılma Süreleri.....	80
Tablo 4-4:	Önbüro Faaliyet Merkezi Faaliyetlerinin İşlem Sayıları .....	82
Tablo 4-5:	Önbüro Faaliyet Merkezi Faaliyetlerinin Maliyetlerinin Belirlenmesi .....	83
Tablo 4-6:	Kat Hizmetleri Faaliyet Merkezi Faaliyetlerinin Maliyetlerinin Belirlenmesi .....	85
Tablo 4-7:	Restoran Faaliyet Merkezi Faaliyetlerinin Kahvaltı, Öğle Yemeği Ve Akşam Yemeği İçin İşlem Süreleri .....	86
Tablo 4-8:	Restoran Faaliyet Merkezi Faaliyetlerinin Maliyetlerinin Belirlenmesi .....	88
Tablo 4-9:	Restoran Faaliyet Merkezi Faaliyetleri Maliyetlerinin Kahvaltı, Öğle Yemeği Ve Akşam Yemeği İçin Belirlenmesi .....	89
Tablo 4-10:	Diğer Faaliyet Merkezi Faaliyetleri İçin Harcanan Sürelerin Belirlenmesi .....	90
Tablo 4-11:	Diğer Faaliyet Merkezi Faaliyetlerinin Maliyetlerinin Belirlenmesi .....	91
Tablo 4-12:	Tüm Faaliyetlerin Maliyetleri.....	92
Tablo 4-13:	Faaliyet Merkezlerinin Birim Maliyetlerinin Bulunması.....	94
Tablo 4-14:	Fonksiyonların Ağırlıklarının Belirlenmesi .....	97
Tablo 4-15:	Faaliyetlerin Maliyetlerinin Ve Maliyetlerinin Ağırlıklarının Bulunması .....	98
Tablo 4-16:	Faaliyetlerin Fonksiyonları Karşılama Yüzdeleri.....	98
Tablo 4-17:	Faaliyetlerin Ağırlıklarının Belirlenmesi .....	99
Tablo 4-18:	Faaliyetlerin Hedef Maliyetlerinin Bulunması.....	102
Tablo 4-19:	Faaliyet Merkezlerinin Maliyetleri ile Hedef Maliyetleri Arasındaki Farkların Bulunması.....	103

## GİRİŞ

Ülkeler arasındaki sınırların ortadan kalktığı ve ülkelerin pek çok yönden bütünleştikleri bir dünyada, işletmeler arasında yaşanan rekabet, hayati bir önem taşımaktadır. Küresel gelişmeler sebebiyle sürekli artan rekabet, işletmelerin maliyetlerini düşürmelerini, ürünlerini ve hizmetlerini farklılaştırmalarını; kaliteye, hıza, yeniliğe ve yaratıcılığa önem vermelerini gerekli, hatta zorunlu kılmaktadır. Özellikle maliyetlerini düşürebilen ve farklılaşmayı becerebilen işletmeler rekabette avantaj yakalarken, bunu sağlayamayan işletmeler hiç arzulamadıkları durumlarla karşılaşmaktadırlar. Sektörler arasındaki farklılıklar, işletmeler arasındaki rekabet yönelimlerini farklılaştırmaktadır. Konaklama sektörünün yapısı gereği işletmelerin sundukları hizmetler kolay kopyalanabilir olduğundan, hizmet düzeyinde farklılaşmaları, onlara rekabet üstünlüğü kazandırmamaktadır.

Hizmet düzeyinde rekabet üstünlüğü sağlayabilecek yeterli farklılaşmaya ulaşamayan konaklama işletmelerinin, maliyet ve fiyat düzeyinde de rekabet gücüne sahip olmamaları, işletmelerinin rekabet edebilmeleri ve süreklilikleri açısından zorluklar yaşamalarına yol açacaktır. Maliyetlerinin üzerine hedefledikleri kar marjlarını ekleyerek belirledikleri fiyatlarla müşterilerine hizmet sunan konaklama işletmeleri, sektörel özellikleri nedeniyle ya maliyetlerini düşürerek ya da kar marjlarını azaltarak rekabet edeceklerdir.

İşletmelerin kar marjlarını azaltarak uzun dönemde rekabet edebilmeleri olanaklı değildir. Bu nedenle, kar marjlarını hedefledikleri düzeylerde tutarak, uzun vadede istedikleri büyüme hedefini yakalamak ve aynı zamanda sektörde tutunmak isteyen işletmelerin, maliyetlerini kontrol etmeleri ve etkili bir şekilde yönetmeleri gerekmektedir.

Konaklama sektörünün yapısı gereği değinilmesi gereken başka bir nokta ise hizmetlerin stoklanamama özelliğidir. Hizmetlerin stoklanamaması, konaklama işletmeleri için zaman kavramını daha önemli hale getirmektedir. Bu işletmelerde, satılamayan hizmetin daha sonra satılması olanaklı olmadığından işletme için kayıp söz konusu olacaktır. İşletmenin bu kayıpları engelleyebilmesi için faaliyet dönemleri öncesinde, sunacağı hizmetlerin planlamasını yapması ve maliyetlerini

tahmin etmesi gerekmektedir. İşletmelerin değişen durumlar karşısında hareket esnekliğine sahip olabilmeleri ve daha çabuk kararlar alabilmeleri için bu çaba oldukça önemlidir.

Tüm bu sebepler göz önüne alındığında, hizmetin kalitesi ve işlevselliğini göz önünde bulundurarak, maliyetlere, maliyetler daha oluşmadan müdahale edebilen işletmelerin rekabet üstünlüğü sağlayabilecekleri ve faaliyetlerini sürekli kılacakları görülmektedir. Konaklama işletmeleri arasında, sektörün satış fiyatlarını veri olarak kabul eden ve hedeflenen kar marjını bu fiyattan çıkararak hizmet maliyetlerini belirleyen, yani hedef maliyetlemeyi kullanan işletmelerin, rakiplerine göre üstünlük sağlayabilecekleri düşünülmektedir.

Rekabet üstünlüğü sağlama arayışında olan konaklama işletmelerinde, endüstri işletmelerinden farklı olarak, hizmetlerin somut olmamasından dolayı hizmet bileşenlerinin belirlenmesi aşamasında sorunlar yaşanmaktadır. Hizmet bir süreci ifade etmektedir, bu sebeple hizmet esnasında yapılan her bir faaliyet, hizmetin bir parçasını oluşturmaktadır. Somut ürünlerde ürünün parçaları gözle görülebilirken, hizmet gibi soyut bir yapıda ise süreç gözle görülebilmektedir. Bu sebepten dolayı hizmetin parçalarını gözlemler sonucunda bulunan faaliyetler oluşturmaktadır ve ürünün maliyetini bulmak için bu faaliyetlerin maliyetlerinin bulunması gerekmektedir.

Hizmeti oluşturan faaliyetlerin maliyetlerinin bulunması gerekliliği hedef maliyetleme ile birlikte faaliyet tabanlı maliyetlemenin uyumlu bir şekilde yürütülmesi gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır.

Bu çalışmanın amacı konaklama işletmelerinin bahsi geçen özellikleri göz önüne alınarak faaliyet tabanlı maliyetlemenin ve hedef maliyetlemenin uyumlu bir şekilde konaklama işletmelerinde uygulanabilirliğini araştırmaktır.

Çalışmanın kapsamında konaklama işletmeleri ile ilgili literatür taraması yapılmıştır, literatürde yer alan konaklama sektöründeki uluslararası ve Türkiye'deki uygulamalar incelenmiştir. Konaklama sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde

yapılan incelemeler doğrultusunda, bir konaklama işletmesinde çalışmanın amacına yönelik bir uygulama yapılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde konaklama işletmelerinin özellikleri, kendilerine özgü yapıları ve sınıflandırılmaları ile birlikte organizasyon ve muhasebe yapıları hakkında bilgiler verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, etkin maliyet yönetimi ve özellikleri, faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme konuları incelenmiştir. Faaliyet tabanlı maliyetleme konusu incelenirken faaliyet tabanlı maliyetleme unsurları, faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin oluşturulması, faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin güçlükleri konularına değinilmiştir. Hedef maliyetleme konusu incelenirken ise hedef maliyetlemeyi etkileyen faktörler, hedef maliyetlemenin temel ilkeleri, hedef maliyetleme süreci, hedef maliyetlemenin güçlükleri konuları üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, konaklama işletmelerinde etkin maliyetlemenin önemi, konaklama işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyetlemenin uygulanması, konaklama işletmelerinde hedef maliyetlemenin uygulanması konuları incelenmiştir. Konaklama işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyetlemenin uygulanması konusu incelenirken faaliyetlerin belirlenmesi, faaliyetlerin gruplandırılması, faaliyetlerin maliyetlendirilmesi, uygun maliyet sürücülerinin seçimi, faaliyet maliyetlerinin hizmetlere yüklenmesi konularına değinilmiştir. Konaklama işletmelerinde hedef maliyetlemenin uygulanması konusu incelenirken ise hedef maliyetin saptanması, hizmetin fonksiyonlarının belirlenmesi, fonksiyonların ağırlıklarının belirlenmesi, hizmeti oluşturan faaliyetlerin belirlenmesi, faaliyetlerin maliyetlerinin tahmin edilmesi, faaliyetlerin ağırlıklarının belirlenmesi, hedef maliyet endeksinin belirlenmesi, hedef maliyet endeksinin optimizasyonu konuları üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın dördüncü bölümünde ise faaliyet tabanlı maliyetleme ve hedef maliyetlemenin bir konaklama işletmesinde uygulanabilirliği ile ilgili uygulama yer almaktadır. Uygulama yapılan işletme hakkında bilgiler ve işletmenin maliyet verilerine yer verilmiş ve işletmenin sunduğu bilgiler ışığında faaliyet tabanlı maliyetleme ve hedef maliyetleme uygulamasına yer verilmiştir.

Çalışmanın sonuç bölümünde ise uygulamanın sonuçlarına ve faaliyet tabanlı maliyetleme ile hedef maliyetlemenin konaklama işletmelerinde uygulanması ile ilgili bulgu ve önerilere yer verilmiştir.

## 1. BİRİNCİ BÖLÜM: KONAKLAMA İŞLETMELERİ

Bu bölümde; konaklama işletmeleri ve özellikleri, konaklama işletmelerinin sınıflandırılması, konaklama işletmelerinde organizasyon yapısı, konaklama işletmelerinde muhasebe yapısı konuları incelenecektir.

### 1.1. Konaklama İşletmeleri ve Özellikleri

Konaklama İşletmeleri; insanların geçici süreyle buldukları yerlerde konaklama, yeme içme, temizlik gibi doğal ihtiyaçlarının yanı sıra, kısmi olarak eğlence ve diğer sosyal ihtiyaçlarını da karşılayan işletmelerdir.<sup>1</sup>

Turizmi içine alan bilimsel bir tanımla; birinci derecedeki turizm işletmeleri arasında ilk sırayı alan, turistik mal ve hizmetlerin üretimini sağlayan, varlıkları turizm olayına bağlı olarak ortaya çıkan ve şekillenip çeşitlenen işletmelere, konaklama işletmeleri denir<sup>2</sup>.

Konaklama işletmeleri, turistik işletmeler grubu içerisinde yer alır. Bu grup işletmeler, müşterilerin gecelemelemlerinin yanı sıra, yiyecek-içecek ve eğlence gereksinimlerini karşılamak üzere kurulurlar. Konaklama işletmeleri arasında en önemli grubu oteller oluşturur<sup>3</sup>.

Konaklama sektöründen yararlanan turistlerin seyahat nedenleri, seyahat şekilleri, beklentileri, gelir düzeyleri ve zevkleri son derece farklı olduğu için, konaklama sektörünü oluşturan işletmeler de çok çeşitlidir<sup>4</sup>.

Konaklama endüstrisi; insanların kendi konutlarının bulunduğu yer dışında değişik nedenlerle yaptıkları seyahatlerde, birinci planda geçici konaklama, ikinci

<sup>1</sup> T.C. MEGEP, “**Konaklama ve Seyahat Hizmetleri Konaklama İşletmeleri Ve Konuk**”,T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, Ankara, 2006, s.3

<sup>2</sup> T.C. MEGEP a.g.e. s.3

<sup>3</sup> Nazmi Kozak, Meryem Akoğlan Kozak, Metin Kozak, **Genel Turizm**, Detay Yayınları, Ankara, 2009, s.48

<sup>4</sup> Orhan Batman, **Otel İşletmelerinin Yönetimi**, Değişim Yayınları, İstanbul, 2003 s.10

planda yeme içme gibi zorunlu ihtiyaçlarının karşılanması için, hammaddeden veya yan mamul maddeden yararlanarak mal ve hizmet üreten ticari nitelikteki işletme faaliyetleridir<sup>5</sup>.

Konaklama işletmelerini üretim işletmelerinden ayıran kendine özgü bazı özellikler bulunmaktadır. Bunlar sektörün sahip olduğu özelliklerden kaynaklanmaktadır. Konaklama işletmeciliğini diğer işletmelerden ayıran başlıca özellikler şunlardır<sup>6</sup>:

- Toplam yatırım içerisindeki sabit yatırım tutarı, diğer endüstri kollarına göre konaklama işletmelerinde daha önemli bir paya sahiptir.
- Konaklama işletmelerinde üretilen hizmetler stoklanamaz.
- Konaklama işletmelerinde hizmet faktörü ön planda olduğu için emek yoğun işletme türü içerisinde değerlendirilir.
- Çok sayıda personel istihdam edilmektedir. Bu da personelle ilgili sorunların ön planda olmasına ve personel giderlerinin işletme giderleri arasında önemli bir yere sahip olmasına neden olmaktadır.
- Konaklama işletmeleri kuruluşta ve faaliyetlerinin devamında büyük sermayeye gereksinim duyarlar.
- Turizm piyasasında talep, önceden tahmin edilmesi güç olan ekonomik ve politik koşullara bağlı olduğundan konaklama işletmelerinde risk olasılığı yüksektir.
- Konaklama işletmelerinin doluluk oranları arttıkça, maliyetlerin belirli bir sınıra kadar indirilmesi ve işletme içi optimum kapasiteden faydalanma olanağı vardır,
- Çalışan personelin, özellikle müşteri ile temasta olan personelin, anlayışlı ve müşteri psikolojisinden anlayan kimseler olması gerekmektedir,
- Otomasyona dayalı olmaması ve bu işletmelerde çok sayıda personelin istihdam edilmesi nedeniyle konaklama endüstrisinin esası insana

---

<sup>5</sup> Hasan Olalı ve Meral Korzay, **Otel İşletmeciliği**, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1993, s.7

<sup>6</sup> Adnan Türksoy, **Otel Yönetim Muhasebesi**, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 1998, s.35

dayanmaktadır. Bu da sosyal sorunların ön planda yer alması zorunluluğunu doğurmaktadır.

- Konaklama işletmeleri, ulusal ve uluslararası siyasi, sosyal, ekonomik v.b. dalgalanmalardan çok çabuk etkilenirler,
- Konaklama işletmelerinde takım çalışması çok önemlidir,
- Konaklama işletmelerinin kurulması çevresel etkenlerle ilişkilidir,
- Bu işletmeler, ulusal turizm pazarının dışına taşan uluslararası turizm piyasasının ihtiyaçlarını da karşılamaya zorunlu olduklarından, hizmetlerin satışı büyük önem arz eder,
- Konaklama tesisleri, haftanın 7 günü ve günün 24 saati faaliyet gösterirler,
- Konaklama işletmelerinde, birden fazla ücret sistemi aynı anda uygulanabilmektedir,
- Turizm sektöründe faaliyet gösteren tüm işletmeler, turizm hizmetlerinin özelliği gereği, birbirleriyle uyumlu olma, yakın işbirliği ve karşılıklı yardımlaşma içinde bulunma zorunluluğu duyarlar,
- Bina, donatım, makineler, aletler gibi sürekli kullanım maddeleri, işletmelerin faaliyetlerinde ve bu faaliyetlerin sürekliliğinde önemli bir yer tutmaktadır. Bu durum, amortisman giderlerinin yüksek tutarlara ulaşmasına neden olmaktadır.

## **1.2. Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması**

Konaklama işletmelerini; oteller, moteller, tatil köyleri, pansiyonlar, kampingler, apart oteller, hosteller, oberjler ve diğer konaklama işletmeleri olarak dokuz grupta sınıflandırabiliriz.

### **1.2.1. Oteller**

Otel işletmeleri, birçok araştırmacı tarafından çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır<sup>7</sup>. Bu sınıflandırmalardaki çeşitlilik, değişik kriterlerin kullanılmasından kaynaklanmaktadır. Her ülke, kendi otel işletmelerinin özelliğine göre sınıflandırma

---

<sup>7</sup> Nazmi Kozak, **Otel İşletmeciliği**, Detay Yayıncılık, Ankara; 2009, s.5

yapabilmektedir. Ülkemiz şartları göz önüne alınarak yapılan sınıflandırmada, otel işletmelerinin; faaliyet sürelerine göre otel işletmeleri, mülkiyet bakımından otel işletmeleri, karşıladıkları konaklama ihtiyacına göre otel işletmeleri, büyüklüklerine göre otel işletmeleri, yasal açıdan otel işletmeleri olarak beş grupta sınıflandırıldığı görülmektedir<sup>8</sup>.

### 1.2.1.1. Faaliyet Sürelerine Göre Otel İşletmeleri

Faaliyet sürelerine göre otel işletmeleri, devamlı oteller ve mevsimlik oteller olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

**Devamlı Oteller:** Bütün bir yıl boyunca açık olan ve faaliyette bulunan otel işletmeleridir<sup>9</sup>. Bu gruba giren oteller, bütün yıl boyunca hizmet sunmaktadırlar. Bu oteller, genellikle kültür merkezleri ve ulaşım sistemleri güzergahlarında, büyük şehirlerin yakınlarında kurulmaktadır. Devamlı oteller, müşterilere sundukları hizmet türleri ve yapısal özellikleri bakımından sezonluk otellerden farklılıklar göstermektedirler<sup>10</sup>.

**Mevsimlik Oteller:** Yılın belli mevsimlerinde faaliyette bulunan otel işletmeleridir<sup>11</sup>. Bu oteller, devamlı işletmeler gibi yıl boyunca değil de, bazı dönemlerde faaliyet göstermektedirler.

### 1.2.1.2. Mülkiyet Bakımından Otel İşletmeleri

Mülkiyet bakımından otel işletmelerinin şahıs, şirket, kamu, dernek, vakıf, sendika işletmeleri şeklinde faaliyet gösterdikleri görülmektedir. Başka bir yaklaşıma göre de bu otel işletmeleri, kamu ve özel sektör işletmeleri şeklinde

---

<sup>8</sup> Ertuğrul Çetiner, **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, Ankara 2002, s.14

<sup>9</sup> Çetiner, a.g.e., s.15

<sup>10</sup> Nazmi Kozak, a.g.e., s.7

<sup>11</sup> Çetiner, a.g.e., s.15

sınıflandırılmaktadır. Öte yandan, bu sınıflandırma biçimi içerisinde, işletmelerin sahiplik durumları, kiralanma biçimleri, yönetim şekilleri gibi mülkiyetten kaynaklanan sınıflandırmalar da mevcuttur<sup>12</sup>. Mülkiyetleri bakımından otel işletmeleri, üç gruba ayrılmaktadır. Bunlar özel mülkiyete ait oteller, kamu mülkiyetine ait olan oteller ve karma mülkiyetli otellerdir.

### **1.2.1.3. Karşıladıkları Konaklama İhtiyacına Göre Otel İşletmeleri**

Karşıladıkları konaklama ihtiyacına göre otel işletmelerini çeşitli gruplara ayırmak mümkündür. Bunlardan bazılarını şehir otelleri, kıyı otelleri, dağ otelleri, kaplıca otelleri olarak sıralayabiliriz.

**Şehir Otelleri:** Şehir merkezlerinde bulunan ve kısa süreler için konaklanılan otellerdir.

**Kıyı Otelleri:** Dinlenmek, deniz banyosu yapmak, kum ve güneşten yararlanmak gibi amaçlarla ve genellikle uzun süreli tatil geçirmek için konaklanılan otel işletmeleridir.

**Dağ Otelleri:** Dinlenmek, dağcılık ve kayak sporları yapmak için konaklanılan otel işletmeleridir.

**Kaplıca Otelleri:** Tedavi nedenleriyle kaplıca ve şifalı sulardan yararlanmak için konaklanılan otel işletmeleridir.

---

<sup>12</sup>Nazmi Kozak, a.g.e., s.9

#### 1.2.1.4. Büyüklüklerine Göre Otel İşletmeleri

Büyüklüklerine göre otel işletmeleri, farklı kriterlerin kullanılması nedeniyle değişik şekillerde sınıflandırılmaktadır. Otel işletmelerinin büyüklüğünü belirleyen kriterler şunlardır<sup>13</sup>.

- Yatırılan sermaye miktarı,
- Çalıştırılan personel sayısı veya belirli süre içinde otel personeline ödenen ücretlerin toplam miktarı,
- Oda sayısı,
- Sosyal ve kültürel faaliyetlere ayrılan kısımlarla, lokanta, merasim, ziyafet, televizyon salonlarının bulunuşu,
- Otel binasının eklentileri arasında olup, kuaför ve berberlere, banka, satış mağazası, döviz bürolarına, seyahat acentelerine ve diğer teşebbüslere kiralanen yerler.

Büyüklüklerine göre sınıflandırıldığında, otel işletmeleri, küçük, orta ve büyük olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır. Bunlar<sup>14</sup>;

**Küçük ölçekli oteller:** Oda sayısı 100 ve daha az olan işletmelerdir.

**Orta ölçekli oteller:** Oda sayısı 100 ile 300 arası olan işletmelerdir.

**Büyük ölçekli oteller:** Oda sayısı 300 ve daha fazla olan işletmelerdir. Başka bir görüşe göre ise, 300 ile 600 oda arasında odaya sahip işletmeleri büyük, 600'den fazla oda sayısı olan işletmeleri ise çok büyük ölçekli otel işletmeleri olarak nitelendirilmektedir.

---

<sup>13</sup> Olalı, Korzay, a.g.e., s.50

<sup>14</sup> Nazmi Kozak, a.g.e., s.8

### 1.2.1.5. Yasal Açıdan Otel İşletmeleri

Yasal açıdan otel işletmeleri, turistik oteller ve turistik olmayan oteller olarak iki gruba ayrılmaktadır<sup>15</sup>.

**Turistik oteller:** 06.07.2000 tarihinde resmi gazetede yayımlanan Turizm Tesisleri Yönetmeliği'nin 19. maddesine göre turistik oteller beş gruba ayrılmaktadır. Bu oteller ve bulunması gereken nitelikleri şöyledir;

**Bir yıldızlı oteller:** en az on odaya; sadece yaz sezonu boyunca açık tutulan tesisler hariç olmak üzere girişte rüzgarlık, hava perdesi, döner kapı veya benzeri düzenlemelere; resepsiyon ve kapasiteye yeterli, rahat oturma imkanının sağlandığı lobiden oluşan kabul holüne (yeterli büyüklükte ayrı bir oturma salonu bulunması durumunda, belirtilen imkanın lobide sağlanması zorunluluğu bulunmamaktadır); kahvaltı ofisi ve kahvaltı salonuna (yeterli büyüklükte oturma salonu veya lokanta bulunması durumunda bu mahaller kahvaltı verme amaçlı da kullanılabilir, yazlık tesislerde bu amaçla kullanılan salonun bir kısmı açık olabilir); yönetim odasına; müşterinin ineceği veya çıkacağı kat sayısının üçten fazla olması halinde otel kapasitesi ile orantılı müşteri asansörüne; 06:00-24:00 saatleri arasında hizmet veren bir büfeye; ilk yardım malzeme ve gereçleri bulunan dolaba; odalarda dışarı ile doğrudan bağlantılı telefon hizmetine; oda sayısının en az yüzde yirmibeşine hizmet verebilecek sayıda kıymetli eşya kasasına sahip olan, genel mahaller ve yatak odaları döşemelerini tamamen halı ile kaplanmış, seramik, parke gibi nitelikli malzemelerin kullanıldığı yerlerdir.

**İki yıldızlı oteller:** Bir yıldızlı oteller için aranılan şartlarla birlikte, iklim koşullarına göre genel mahallerde klima sistemi ve yatak katlarında kat

---

<sup>15</sup> Çetiner, a.g.e., s.15

hizmetleri için ofis veya dolap bulunduran, odalarda saç kurutma makinesine ve içecek hizmetine sahip olan otellerdir.

**Üç yıldızlı oteller:** İki yıldızlı oteller için aranılan şartlarla birlikte iklim koşullarına göre odalarda klima sistemine; yatak sayısının yüzde yirmi beşi oranında oturma imkanına (lobide ya da ayrı düzenlenmiş oturma salonunda); ilave bir yönetim odasına sahip olan, odaların hepsinde televizyon bulunan; odaların yüzde ellisinde mini bar ile mevcut yiyecek ve içecek türlerine uygun servis malzemesi bulundurulan otellerdir. Bu otellerde ayrıca, yüzme havuzu veya ikinci sınıf lokanta veya kafeterya veya kişi başına en az 1.2 metrekare alan düşecek şekilde en az elli kişilik çok amaçlı salon; çamaşır yıkama ve ütöleme hizmetinin sunulduğu bir yer bulunmaktadır. Bu otellerde, yirmidört saat büfe hizmeti sunulmalı ve rezervasyon işlemleri bilgisayarla yapılmalıdır.

**Dört yıldızlı oteller:** Üç yıldızlı oteller için aranılan şartlarla birlikte, kabul holünde telefon kabinleri, odalarda ve genel mahallerde klima ve odalarda yatak örtüsü, mini bar, kıymetli eşya kasası bulunan; müşterilerin ineceği veya çıkacağı kat sayısının ikiden fazla olması halinde otelin kapasitesiyle orantılı, müşteri asansörü olan; kuru temizleme hizmeti, terzi hizmeti ile 06:00-24:00 saatleri arasında oda servisi hizmetlerini müşteriye sunan; hizmetin aksamaması kaydıyla ayrık yerleşimler şeklinde düzenlenmiş tesisler hariç her katta kat ofisi düzenlemesi yapılan otellerdir. Bu oteller, ayrıca satış mağazasına ve çeşitli dillerde süreli yayın, kitap gibi dokümanların yer aldığı okuma mahalline sahip olmalı; kapasitesi yüz kişiden az olmamak kaydıyla, tesis yatak kapasitenin yüzde ellisine hizmet veren lokantayı bünyesinde bulundurmalı; sürekli doktor hizmeti ve revir mevcut olmalı, yeterli büyüklükte bagaj odası bulunmalı ve bu mahalde emanet hizmeti verebilmelidir. Bu oteller, ayrık yerleşimler şeklinde düzenlenmiş tesisler dışında servis merdiveni veya asansörü bulundurmalıdır. Dört yıldızlı oteller, personel sayısının en az yüzde onbeşi oranında konusunda eğitim

almış personel istihdam etmeli, idari personelin konusunda eğitimli veya en az beş yıl deneyim sahibi olması gerekmektedir. Bu oteller, telefon, faks, internet bağlantılı bilgisayar gibi büro hizmetlerine yönelik çalışma ofisine sahip olmalı ve odalara mesaj bırakabilme sistemi bulunmalı ya da buna yönelik hizmet verilebilmelidir. 4.sınıf otellerin, bu özellikler dışında aşağıda yer alan ünitelerden en az üçüne sahip olması gerekmektedir.

- Kişi başına en az 1.2 metrekare alan düşecek şekilde en az yüz kişilik çok amaçlı salon ve fuaye
- Kapalı yüzme havuzu
- Açık yüzme havuzu
- En az yüz kişi kapasiteli kabare, tiyatro, sinema etkinliklerinin yapılabileceği kapalı salon
- Kişi başına en az 1.2 metrekare alan düşen, en az yüz kişilik konferans salonu, fuayesi, salon ile bağlantılı en az iki çalışma odası, sekreterlik ve simültane tercüme hizmetleri
- Kişi başına en az 1.2 metrekare alan düşecek şekilde en az yüz kişilik gece kulübü, diskotek veya benzeri eğlence imkanı veren ayrı bir salon
- En az kırk metrekare büyüklükte aletli jimnastik, aerobik veya bilardo salonu, alarm sistemi bulunan sauna, Türk hamamı, mini golf, tenis veya voleybol sahası, trampolin, bowling salonu, go-kart pisti, kayak ve deniz sporları, squash salonu veya benzeri imkanlar sağlayan ünitelerden en az üç adedi
- Pasta ve içki servisi verilen en az yüz kişilik salon
- Türk mutfağından en az beşer adet sıcak ve soğuk yemekler ile tatlı çeşitlerinin de sunulduğu alakart hizmet verilen ayrı bir lokanta
- Kafeterya ve snack bar

**Beş yıldızlı oteller:** Yerleşme durumu, yapı, tesisat, donatım, dekorasyon ve hizmet standardı olarak üstün özellikler gösteren, dört yıldızlı oteller

için aranılan şartlarla birlikte en az yüzyirmi odalı otellerdir. Beş yıldızlı oteller müşterilerin ineceği veya çıkacağı kat sayısının birden fazla olması halinde otelin kapasitesiyle orantılı müşteri asansörüne sahip olmalı, odalarda çalışma masası, yatak baş ucunda merkezi aydınlatma düğmesi ve priz, boy aynasının haricinde bornoz, diş temizlik kiti, tek kullanımlık terlik, dikiş kiti, ayakkabı sileceği, cilasası, duş köpüğü, makyaj temizleme pamuğu, kutu kağıt mendil, şemsiye gibi en az beş adet amblemli malzeme bulundurulmalıdır. Banyolarda resepsiyonla bağlantılı telefon, yirmidört saat oda servisi, garaj veya üzeri kapalı otopark ve bu mahallerde yirmidört saat görevli personele sahip olmalıdır. Beş yıldızlı otellerde altı odadan az olmamak üzere oda kapasitesinin asgari yüzde beşi oranında tütün ürünleri içilmeyen oda düzenlemesi yer almalı, odalarda uydu veya video yayınları ile oda sayısının yüzde onu oranında internet imkanı sağlanmalıdır. Otelde bay ve bayan kuaförü, satış mağazaları, alakart lokanta, kat koridorlarında resepsiyonla bağlantılı telefon bulunmalıdır. Personel sayısının en az yüzde yirmibeşi oranında konusunda eğitim almış personel istihdam etmesi ve resepsiyondan ayrı bir mahalde müşteri ilişkileri, danışmanlık gibi hizmetlerin deneyimli personel tarafından sağlanması gerekmektedir. Beş yıldızlı otel bünyesinde birden çok konferans salonu bulunması halinde; bu salonlardan en fazla üç adedi belirtilen ünitelerden sayılmaktadır.

**Turistik olmayan oteller:** Turizm işletme belgesi olmayan otellerdir. Mahalli idareler tarafından denetlenirler ve onları tespit ettiği normlara göre sınıflandırılırlar.

### 1.2.2. Moteller

Moteller, yerleşim merkezleri dışında karayolu güzergahı, mola noktaları veya yakın çevrelerinde inşa edilen, motorlu araçlarıyla yolculuk yapanların konaklama,

yeme-içme ve park gereksinimlerini bir ücret karşılığında yerine getiren yönetmelik uyarınca en az 10 odalı konaklama işletmeleridir<sup>16</sup>.

### **1.2.3. Tatil Köyleri**

Tatil köyleri, doğal güzellikler içerisinde ya da arkeolojik değerler civarında kurulmuş, rahat bir konaklama yanında çeşitli spor ve eğlence hizmetlerinin de sağlandığı, odaları otel odası, süit veya bunların kombinasyonu şeklinde olan ve dağınık yerleşme düzenindeki yapılardan oluşan en az 60 odalı konaklama tesisleridir<sup>17</sup>.

### **1.2.4. Pansiyonlar**

Pansiyonlar, konaklama tesisi olarak planlanıp inşa edilmiş olan, yönetimi basit, müşteriye yeme- içme hizmeti veren veya müşterilerin kendi yemeklerini bizzat hazırlayabilme olanakları bulunan en az 5 odalı konaklama tesisleridir<sup>18</sup>.

### **1.2.5. Kampinger**

Kampinger, karayolları ile rahatça ulaşılacak deniz, göl, nehir, dağ gibi güzelliği ile tarihi ve turistik özelliği olan yerlerin yakınlarında kampçılarının çadır ve karavanları ile geceleme, yeme-içme, dinlenme ve spor gibi günlük gereksinimlerini karşıladıkları en az 30 üniteli tesislerdir<sup>19</sup>.

---

<sup>16</sup> Olalı, Korzay, a.g.e., s.19

<sup>17</sup> Sabah Kozak, **Otel İşletmelerinde Önbüro Yönetimi**, Anadolu Üniversiteleri Yayınları, Eskişehir, 1995, s.2

<sup>18</sup> Kozak v.d., a.g.e., s.38

<sup>19</sup> Kozak v.d., a.g.e., s.38

### **1.2.6. Apart Oteller**

Apart oteller, belgeli bir otel veya tatil köyü yatırımı/işletmesi bütünü içinde yer alan müşterilerinin kendi yeme-içme gereksinimini karşılayabilmesi için gerekli teçhizat ile donatılmış otel gibi işletilen konaklama tesisleridir<sup>20</sup>.

### **1.2.7. Hosteller**

Hosteller, kültürel ve sportif amaçlarla seyahat eden öğretmen ve öğrencilerin ya da az gelirli kişilerin seyahatleri boyunca ucuz, temiz, güvence içinde, samimi bir ortamda konaklamalarını sağlamak için kurulan küçük tesislerdir<sup>21</sup>.

### **1.2.8. Oberjler**

Oberjler, spor yapmak ve doğal güzelliklerinden faydalanmak isteyenlerin kırsal kesimdeki konaklama gereksinimini karşılamaya yönelik işletmelerdir. Genellikle yerleşim merkezlerinden uzakta, dinlenmeye elverişli kesimlerden oluşur<sup>22</sup>.

### **1.2.9. Diğer Konaklama İşletmeler**

- Kırsal Turizm Tesisleri
- Yüzer Tesisler
- Termal Turizmi Tesisleri
- Sağlık Rehabilitasyon ve Bakım Tesisleri

## **1.3. Konaklama İşletmelerinde Organizasyon Yapısı**

Konaklama işletmelerinin, büyüklükleri ve bina planları, kuruluş yerleri, çalıştırdıkları personel sayıları ve nitelikleri, izledikleri politikalar, hizmetlerin şekilleri birbirlerinden farklı olduğundan, tek tip bir organizasyon yapısı

---

<sup>20</sup> Sabah Kozak, a.g.e., s.3

<sup>21</sup> Olalı, Korzay, a.g.e., s.19

<sup>22</sup> Kozak v.d., a.g.e., s.38

bulunmamaktadır<sup>23</sup>. Aynı zamanda, birbirinden farklı tipleri, hedefleri, boyutları, mülkiyet yapıları, müşterileri, hizmetleri olan konaklama işletmelerinin tümüne uygulanabilir standart tek bir organizasyon kurulması mümkün görülmemektedir<sup>24</sup>.

Oluşturulan organizasyon şekillerine bakıldığında, otel işletmelerinin temelde aynı tür işleri yaptıkları görülmektedir<sup>25</sup>. Farklı yapıları ve özellikleri sebebiyle standart bir organizasyon yapısı oluşturulmamakla birlikte yaptıkları işlerin ortak özelliklerinden yararlanılarak bir şema oluşturulabilmektedir.

Konaklama işletmelerinde bulunan departmanlar, genel şekliyle, gelir getiren departmanlar ve gelir getirmeyen departmanlar olarak ikiye ayrılmaktadır<sup>26</sup>.

### **1.3.1. Gelir Getiren Departmanlar**

Konaklama işletmelerinde gelir getiren departmanları, konaklama-odalar departmanı, yiyecek ve içecek departmanı ve diğer hizmetlerle ilgili departmanlar olmak üzere üç grupta sınıflandırılmaktadır.

#### **1.3.1.1. Konaklama-Odalar Departmanı**

Konaklama-odalar departmanı, otelin en büyük gelir kaynağını sağlayan departmandır. Bu departman, önbüro-resepsiyon, kat hizmetleri ve üniformalı hizmetler olarak üç gruba ayrılmaktadır<sup>27</sup>.

##### **1.3.1.1.1. Önbüro-Resepsiyon**

Konukların, işletmeyle yüz yüze ilk iletişim kuracakları, daha işletmeye gelmeden de rezervasyon aşamasında görüşebilecekleri departman, önbüro-

---

<sup>23</sup> Çetiner, a.g.e., s.20

<sup>24</sup> Batman, a.g.e., s.107

<sup>25</sup> Çetiner, a.g.e., s.20

<sup>26</sup> Çetiner, a.g.e., s.20

<sup>27</sup> Ayhan Gökdeniz, **Otel İşletmelerinde Önbüro Yönetimi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000, s.11

resepsiyon departmanıdır. Konaklama işletmelerinin beyni olarak kabul edebileceğimiz ön büro, konukların karşılandığı, ağırlandığı ve uğurlandığı yerdir<sup>28</sup>.

Önbüro, konaklama işletmesinin bir nevi merkezi olup, konuklarla işletme arasındaki bağlantıyı sağlar. Konuk için ise otel, önbüro demektir. İşletmenin ilk ve son imajı, konuğun kaydı ve işletmeden çıkışı sırasında önbürodan aldığı hizmetlerle oluşur<sup>29</sup>.

Önbüronun başlıca görevleri<sup>30</sup>;

- Müşterilerin gelişlerinde, danışma işlemlerinde ve ayrılışlarında müşterilere yardımcı olmak,
- İşletmede kalmak isteyen müşterilerle ilişki kurmak ve rezervasyon işlemlerini yapmak,
- Müşteri kayıt ve oda satış işlemlerini yapmak,
- Müşteri hesaplarının tutulmasını ve faturaların düzenlenmesini sağlamak,
- Müşteri ile ilgili para, kredi ve kambiyo işlemlerini yapmak,
- Posta, telefon, telgraf gibi hizmetlerle ve müşteriye gelen mesajlarla ilgilenmek.

#### **1.3.1.1.2. Kat Hizmetleri**

Kat hizmetleri, konaklama-odalar departmanı içinde en faal birim olup, temel fonksiyonları odalar ve genel mekânların düzeni ve temizliğidir. Başlıca görevleri<sup>31</sup>;

- Müşteri odalarının, salonların, koridorların temizliği ve bakımı,
- Temizlikte kullanılan araç ve gereçlerin denetimi,
- Kat hizmetleri personelinin eğitimi,
- Yapılan işlerin planlanması ve üst yönetime gerekli raporların verilmesi.

---

<sup>28</sup> T.C. MEPEG, a.g.e., s.31

<sup>29</sup> Olalı, Korzay, a.g.e., s.356

<sup>30</sup> Çetiner, a.g.e., s.20

<sup>31</sup> Batman, a.g.e., s.111

### 1.3.1.1.3. Üniformalı Hizmetler

Üniformalı hizmetler, müşterilerin otele gelişleri ve ayrılışları ile ilgili hizmetleri veren departmandır. Başlıca görevleri<sup>32</sup>:

- Müşterileri karşılamak ve müşterileri ön büroya götürmek,
- Müşterilere ait bagajları odalarına kadar taşımak ve müşterileri odalarına götürmek,
- Müşterilere danışma hizmetlerinde yardımcı olmak.
- Müşterilere ait posta ve telgrafları odalarına götürmek veya postaya vermek,
- Müşteri adına harcama yapmak ve bu harcamaları ön büroda müşteri hesabına yazdırmak.

### 1.3.1.2. Yiyecek-İçecek Departmanı

Yiyecek ve içecek departmanı, yiyeceğin ve içeceğin teslim alınmasından depolanmasına, pişirilmesinden servisine ve sağlıklı bir şekilde korunmasına kadar birçok işlemin yapılmasını sağlayarak, müşterilerin beslenme ihtiyaçlarının karşılandığı departmandır<sup>33</sup>.

Bir otelin konaklama-odalar departmanından sonra en büyük gelir kaynağını yiyecek-içecek bölümü oluşturmaktadır. Yiyecek ve içecek satışları bütün oteller için çok önemlidir. Potansiyel olarak kârlı olabilecek her türlü yiyecek ve içecek olanaklarının araştırılması, otelin başarısı için önemlidir<sup>34</sup>.

Yiyecek ve içecek departmanı kendi içinde iyi bir organizasyon yapısı ile çalışmalarını sürdürmeli, ayrıca tek başına çalışması mümkün olmadığından, diğer işletme departmanları ile işbirliği yapmalıdır. Bunlar<sup>35</sup>;

---

<sup>32</sup> Çetiner, a.g.e., s.22

<sup>33</sup> Türksöy, a.g.e., s.10

<sup>34</sup> Batman, a.g.e., s.113

<sup>35</sup> Çetiner, a.g.e., s.22

- Yiyecek içecek malzeme bedellerinin ödenmesi ile ilgili kayıtların kontrolü konusunda muhasebe departmanı ile,
- Temizlik işleri için konaklama departmanı ile,
- Restoran ve barların aydınlatılması ve ısıtılması konularında teknik işler bölümü ile işbirliğidir.

### **1.3.1.3. Yardımcı Hizmetlerle İlgili Departmanlar**

Konaklama işletmelerinde bulunması zorunlu olmayan, müşterilerin konaklama, yiyecek ve içecek ihtiyaçları dışındaki diğer ihtiyaçlarını karşılayan departmanlar, yardımcı departmanlar olarak sınıflandırılmaktadır<sup>36</sup>. İşletmelerin müşteri ihtiyaçları ile ilgili olarak büyüklük ve sınıfına göre işletmekte bulunduğu yardımcı gelir departmanları, her işletmede farklı olabilmektedir. Müşterilerin yatma, yeme-içme ihtiyaçları dışında diğer ihtiyaçlarını karşılayan yardımcı gelir departmanları bulunmaktadır<sup>37</sup>. Yardımcı gelir departmanları şöyledir ;

- Telefon hizmetleri,
- Sigara ve gazete satışı,
- Müşteri çamaşırhanesi,
- Berber-kuaför,
- Çiçekçi,
- Diğerleri.

### **1.3.2. Gelir Getirmeyen Departmanlar**

Konaklama işletmelerinde gelir getirmeyen departmanları, yönetim departmanı, muhasebe departmanı, teknik işler departmanı, güvenlik departmanı, çamaşırhane departmanı olmak üzere beş grupta sınıflandırabiliriz.

---

<sup>36</sup> Türksoy, a.g.e., s.11

<sup>37</sup> Çetiner, a.g.e., s.23

### **1.3.2.1. Yönetim Departmanı**

Yönetim bölümü, konaklama işletmelerinin en önemli bölümüdür. Konaklama işletmelerinde alınan ve uygulanan bütün kararlar, yönetimin bilgisi ve denetiminde gerçekleştirilir. Konaklama işletmelerinin emek yoğun işletmeler olması, bu işletmelerde yeniliklerin hemen uygulanması ve bu yeniliklerden beklentilerin yüksek olması gibi özellikler konaklama işletmelerinin yönetim fonksiyonunu etkilemektedir<sup>38</sup>. Yapacağı işler işletmenin büyüklüğüne göre çeşitlenebilir ve çoğalabilir. İş toplantıları, iş ziyafetleri sağlamak, reklam ve kredi konularını denetlemek, otel yazışmalarını yapmak, yönetim departmanının görevleri arasındadır<sup>39</sup>.

### **1.3.2.2. Pazarlama Departmanı**

Konaklama işletmelerinde pazarlama, potansiyel müşterilerin beklenti ve ihtiyaçlarının belirlenerek, bunlara uygun bir şekilde konaklama işletmesinin düzenlenmesiyle başlar. Faaliyet halinde olan konaklama işletmelerinin ise sundukları hizmet ve faaliyetleri, müşterilerinin beklenti ve isteklerine göre şekillendirmesi gerekmektedir. Pazarlamanın bir başka fonksiyonu da, konaklama işletmesinin muhtemel müşterilerinin ilgilerini çekebilmek için, verilen hizmetlerin üstün ve farklı özelliklerini ön plana çıkararak, müşterileri konaklama işletmesine doğru çekmektir<sup>40</sup>.

### **1.3.2.3. Muhasebe Departmanı**

Muhasebe departmanı, faaliyet sonucunun belirlenmesi ve mali tabloların hazırlanması açısından büyük önem taşımaktadır<sup>41</sup>. Muhasebe bölümünün işlevini etkili ve verimli olarak yerine getirilebilmesi için<sup>42</sup>;

---

<sup>38</sup> Kozak v.d., a.g.e., s.19

<sup>39</sup> Çetiner, a.g.e., s.23

<sup>40</sup> Batman, a.g.e., s.118

<sup>41</sup> Çetiner, a.g.e., s.23

<sup>42</sup> Nazmi Kozak, a.g.e., s.37

- Gelir ve giderlerin doğru tespit edilmesi,
- Tahsilât ve ödemelerin düzenli olarak takip edilmesi,
- Tüm işlemlerin belgeye ve prosedüre bağlanması gerekmektedir.

Konaklama işletmelerinde muhasebe departmanı içinde görevler itibariyle yer alan bölümler şunlardır<sup>43</sup>:

- Aktif hesaplar-Pasif hesaplar bölümü,
- Vergi hesapları bölümü,
- Ücret bordrosu bölümü,
- Hesap defterleri bölümü,
- Gece denetimi bölümü,
- Kredi bölümü,
- Kasa tahsil bölümü, (Resepsiyon, Restoran ve Barlar, Oda servisi, diğerleri),
- Kasa tediye bölümü

Muhasebe kayıtlarına konu olan faaliyetlerin önemli kısmı bölüm dışında gerçekleşmektedir. Bu nedenle muhasebe bölümü diğer bölümlerle sıkı bir işbirliği içinde olmaktadır<sup>44</sup>.

#### **1.3.2.4. İnsan Kaynakları Departmanı**

Konaklama işletmelerinde insan kaynakları departmanının başlıca görevleri; personel bulma ve seçme, personel eğitimi, iş ve başarı değerlemesi, personelin ödüllendirilmesi, iş analizi, insan kaynakları planlaması, ücret yönetimi, endüstri ilişkileri, mesleki sağlık ve güvenliğin sağlanması ve sosyal yardım ve hizmetlerdir. İşgörenlerin verimli bir şekilde çalışmasının sağlanması, insan kaynaklarının bu temel unsurları etkin bir şekilde yönetmesine bağlıdır. Bir başka deyişle bu unsurların etkin bir şekilde yönetilmesi işletmenin verimli bir şekilde çalışmasını sağlayacaktır<sup>45</sup>.

---

<sup>43</sup> Çetiner, a.g.e., s.24

<sup>44</sup> Batman, a.g.e., s.118

<sup>45</sup> Barış Erdem, ‘‘Otel İşletmelerinde İnsan Kaynakları Planlamasının Yeri ve Önemi’’, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C:7, Sayı:11, s.41

Konaklama işletmelerinde personel, müşteriler ile sürekli yüz yüze iletişim halindedir. Bu sebeple, tebessüm etmeyen, işini sevmeyen, asık suratlı ve çevresiyle iletişim kuramayan bir kişinin, konaklama işletmelerinde başarılı olması mümkün değildir<sup>46</sup>. Konaklama işletmelerinde hizmetin asıl amacının müşteriye memnun etmek ve beklentilerini karşılamak olması sebebiyle çalışan personelin başarısı, konaklama işletmesinin başarısını önemli ölçüde etkilemektedir. Bu sebeple insan kaynakları departmanının alacağı kararlar, konaklama işletmesi için büyük bir öneme sahiptir.

### 1.3.2.5. Teknik İşler Departmanı

Teknik işler departmanı, işletmenin faaliyetlerinin aksamadan devam edebilmesi açısından temel departmanlardan biridir. Büyük otel işletmelerinde teknik hizmetler departmanının başında bir şef mühendis bulunmakta ve bu departmanda ona bağlı mühendis ve teknisyenler çalışmaktadır<sup>47</sup>. Konaklama işletmesinin faaliyette bulunduğu süre içerisinde teknik hizmetler bölümünün amacı<sup>48</sup>;

- Otelin faaliyetlerinin aksamamasını sağlamak,
- Bütün bölümlerdeki araç, gereç ve donanımı çalışır durumda tutmak,
- Konuklara en iyi hizmetin sunulabilmesi için her bölüme destek olmak,
- Tüm hizmetlerin en ekonomik şekilde yapılmasını sağlamaktır.

### 1.3.2.6. Güvenlik Departmanı

Konaklama işletmelerinde yangın, ölüm, kaza, eşya kaybı, otelin tesis ve demirbaşlarına konuklar tarafından dikkatsizlik sonucu veya kasten verilen zarar ve hırsızlık gibi olağanüstü olaylarla karşılaşılabilir. Konaklama işletmeleri bu

<sup>46</sup> Özdemir Ekrem, Akpınar Ali Talip, ‘‘Konaklama İşletmelerinde İnsan Kaynakları Yönetimi Çerçevesinde Alanya’daki Otel ve Tatil Köylerinde İnsan Kaynakları Profili’’, **KOÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, S.4, Y:2002, s.89

<sup>47</sup> Batman, a.g.e., s.116

<sup>48</sup> Burhan Şener, **Modern Otel İşletmelerinde Yönetim Ve Organizasyon**, Detay Yayıncılık, Ankara 2001, s.178-179

olaylara karşı önleyici tedbirler almak ve hazırlıklı olmak zorundadır, bu işlemler için güvenlik departmanları oluşturulur. Bu zorunluluk konaklama işletmesinin prestijini korumak amacından doğar. Konaklama işletmelerinde, olağanüstü olaylara karşı alınan tüm tedbirler bu departmanda alınır ve bu departmanda belirtilen tedbirleri uygulayan personel bulunur<sup>49</sup>.

### **1.3.2.7. Satın Alma Departmanı**

Satın alma departmanının amacı, doğru ürünü doğru zamanda temin etmektir. Kaliteli ürün almak ve doğru miktarlarda almak gerekmektedir. Başarılı bir satın alma için kaçınılmaz olan noktalardan biriside, tedarikçi seçiminin doğru seçimi ve zamanlamasının doğru yapılmasıdır. Bu kapsamda satın alma departmanı için altı unsur ön plana çıkmaktadır. Bunlar<sup>50</sup>;

- Ürün,
- Miktar,
- Fiyat,
- Zaman,
- Kalite,
- Tedarikçidir.

Satın almanın amacı en düşük fiyatlı malzemeyi almak değil, miktar, kalite, kaynak, zaman ve fiyat bakımından en uygun ürünün tedarikinin sağlanmasıdır.

### **1.3.2.8. Çamaşırhane Departmanı**

Bir konaklama işletmesinin çamaşırhanesi, müşteri çamaşırlarının yıkandığı gelir getiren bir bölüm olarak "Müşteri Çamaşırhanesi" ve otel çamaşırlarının yıkandığı gelir getirmeyen bir bölüm olarak "Otel Çamaşırhanesi"

---

<sup>49</sup> Batman, a.g.e., s.122

<sup>50</sup> Ed. Kozak, a.g.e., s.175

olarak iki bölüm olarak işletilebilir. Hem müşteri çamaşırlarının, hem de otel çamaşırlarının yıkandığı tek bir departman şu bölümlerden meydana gelebilir<sup>51</sup>.

- Kirli çamaşır bölümü (ayırma ve sayma odası)
- Yıkama ve kurutma bölümü
- Dikiş ve tamir bölümü
- Ütü ve kola bölümü
- Temiz çamaşır bölümü

#### **1.4. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Yapısı**

Konaklama işletmelerinin muhasebe yapısı, konaklama işletmeleri muhasebeleri ve amaçları, konaklama işletmelerinde departmansal gider ve gelir hesapları, konaklama işletmelerinde tek düzen hesap planının kullanılması ve konaklama işletmelerinde kullanılan belgeler olmak üzere 4 başlık altında incelenmiştir.

##### **1.4.1. Konaklama İşletmeleri Muhasebesi ve Amaçları**

Konaklama işletmeleri muhasebesi, ihtisas muhasebesinin en önemli dallarından birisidir. Konaklama işletmelerinin diğer sanayi ve ticaret işletmelerinden farklı olarak hizmetlerin saklanamaması, dövizli işlemlerin yoğunluğu ve diğer faaliyet özellikleri konaklama işletmeleri muhasebesini ihtisas muhasebesinin önemli dallarından biri haline getirmiştir<sup>52</sup>.

Konaklama işletmeleri muhasebesinin amaçlarını genel olarak şöyle sıralayabiliriz<sup>53</sup>;

- İşletmede varlıklar ve kaynaklarla ilgili, para ile ifade edilen değer hareketlerinin devamlı bir şekilde kaydını ve kontrolünü sağlamak,
- Çeşitli hesap dönemlerindeki bilgilere dayanarak istatistikî veriler sağlamak,

<sup>51</sup> Çetiner, a.g.e., s.24-25

<sup>52</sup> Mevlüt Güven, **Turizm İşletmeleri ve Muhasebe Uygulamaları**, Türmob Yayınları-89, Sirküler Rapor Serisi No: 25, Ankara-1999, s.50

<sup>53</sup> Çetiner, a.g.e., s.33

- İşletmenin üçüncü şahıslarla olan finansal ilişkileri hakkında bilgi vermek,
- İşletme departmanlarının her birinin ayrı ayrı gelirini ve giderini tespit etmek ve daha sonra otel işletmesinin bir bütün olarak gelir ve giderini belirlemek,
- Müşterilere sunulan mal ve hizmetin maliyetini tespit etmek,
- Muhasebe kayıtlarından ulaşılan finansal sonuçlara göre değerlendirme yaparak gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.

Konaklama işletmelerinde diğer üretim işletmelerinden farklı olarak, gelir ve giderlerinin ortaya çıkış yerleri birbirlerinden farklı değil, aynıdır. Diğer üretim işletmelerinde giderler, üretimin yapıldığı esas ve yardımcı üretim gider yerleri ve hizmet gider yerlerine bölünür ve burada sadece giderlere katlanılır. Gelirler ise, satışın yapıldığı diğer işletme departmanlarında doğar. Oysa konaklama işletmelerinde, giderlerin yapıldığı hizmet departmanları (esas üretim gider yerleri) aynı zamanda gelir departmanlarıdır. Bu olgunun sonucu olarak, gelir hesapları da gider hesapları da departman bazında sınıflandırılır<sup>54</sup>.

## **1.4.2. Konaklama İşletmelerinde Departmansal Gider ve Gelir Hesapları**

Konaklama işletmelerinde gider ve gelir hesapları departman olarak; gelir hesapları ve gider hesapları olarak iki ana başlıkta incelenmiştir.<sup>55</sup>

### **1.4.2.1. Gelir Hesapları**

Konaklama işletmelerinde yer alan, ana ve yardımcı gelir departmanlarına ilişkin gelir hesapları şunlardır.

1. Oda gelirleri: Otel odalarının kiralanması ile sağlanan gelirlerdir. Tam veya yarım pansiyon oda satışlarında, oda gelirleri ve yiyecek-içecek gelirleri ayrılmalıdır.

---

<sup>54</sup> Hasan Kaval, ‘‘Turizm İşletmelerinde Tek Düzen Muhasebe Sistemi Ve Hesap Planı’’, **Yaklaşım** 1996, Sayı:12, Yıl:1, s.12

<sup>55</sup> Çetiner, a.g.e., s.152

2. Oda satış indirimleri; Oda gelirlerini azaltan bir hesaptır.
3. Yiyecek gelirleri: Yiyecek ve alkolsüz içecek satışlarından sağlanan ve restoranlardan, oda servisinden, lobi ve ziyafetlerden elde edilen gelirlerdir. Personel ve ikram yemekleri bu gelirler kapsamında değerlendirilmez. Kemik, yağ ve diğer mutfak artıklarının satışları yiyecek gelirleri olarak değerlendirilmez, bu tür gelirler satış maliyetinden düşülmelidir.
4. İçecek gelirleri: Şarap, bira gibi alkollü içeceklerden sağlanan ve restoranlardan, oda servisinden lobi ve ziyafetlerden, barlardan elde edilen gelirlerdir.
5. Yiyecek ve içecek indirimleri: Yiyecek ve içecek gelirlerini azaltan bir hesaptır.
6. Diğer yiyecek ve içecek gelirleri: Otomatik makineler dışında, yiyecek ve içecek departmanı tarafından sağlanan ve yukarıda belirttiğimiz yiyecek ve içecek gelirlerine dahil edilmeyen gelirlerdir. Örneğin kuruyemiş, sigara, şekerli ürünler vb. satışı gelirleri.
7. Telefon gelirleri, özel tv gelirleri ve yıkama gelirleri v.b. gelirler.
8. Diğer gelirler: İşletmenin asıl faaliyet konusu dışında sağladığı faiz geliri, kira geliri, komisyon geliri, otomatik yiyecek makinesi geliri vb. gelirlerdir.

#### **1.4.2.2. Gider Hesapları**

Konaklama işletmelerinin, hizmet departmanlarına ilişkin gider hesapları şunlardır.

1. Yiyecek malzemeleri maliyeti: Üretimde kullanılan yiyecek malzeme giderleridir. Personel yemekleri maliyeti, yiyecek malzeme maliyetinden düşülmelidir, bu maliyetler personel ücretleri ve personele sağlanan yardımlar adı altında yer almaktadır.
2. İçecek maliyeti: Alkollü içecekler ile ilgili kokteyl hazırlamada kullanılan maden suyu, acı sos gibi ürünler maliyetidir. İkram içeceklerinin maliyeti, içecek maliyetleri kapsamından ayrı olarak değerlendirilmelidir.
3. Telefon maliyeti: Şehir içi, şehirler arası görüşmeler için posta idarelerine ödenen abonman bedelleridir.

4. Personel ücretleri ve personele sağlanan yardımlar: Tüm departmanlarda personele ödenen ücretler, sağlanan yardımlar, sosyal güvenlik primleridir.
5. Odalar bölümü giderleri: Odalar bölümünde personel giderleri ile birlikte yer alan diğer giderler şunlardır.
  - Rezervasyon giderleri: Rezervasyon hizmetleri nedeniyle yapılan telefon, faks, bilgisayar giderleridir.
  - Temizlik giderleri: Temizlik hizmetleri bir firmaya yaptırılıyorsa, bu firmaya ödenen ücretlerdir.
  - Çamaşır ve kuru temizleme giderleri
  - Otel müşterileri ulaşım giderleri
  - Ketten takımları giderleri: Havlu, çarşaf, battaniye gibi malzemeler için yapılan giderlerdir.
  - Müşteri malzemeleri giderleri: Müşterilere sağlanan gazete, kırtasiye, askı, şekerleme, çiçek, kibrit vb. malzeme bedelleridir.
  - Temizlik malzemeleri giderleri: Odalarda kullanılan deterjan, sabun, cila, süpürge, toz bezi gibi malzeme bedelleridir.
  - Kırtasiye malzemeleri giderleri: Zarf, kalem, basılı evraklar gibi malzeme bedelleridir.
  - Üniforma giderleri: Bu bölüm personelinin üniforma giderleri, kiralanmış ise kira giderleridir.
6. Yiyecek ve içecek bölümü giderleri: Yiyecek ve içecek maliyeti ve personel giderleri dışında oluşan yiyecek ve içecek bölümü giderleri şunlardır.
  - Mutfak ve servis takımları giderleri: Aynı adı taşıyan ve maddi duran varlıklar arasında yer alan gümüş ve kristal gibi takımlar dışındaki mutfak ve servis takımı giderleridir.
  - Temizlik giderleri: Bu bölümü temizlik hizmetleri bir firmaya yaptırılıyorsa, bu firmaya ödenen ücretlerdir.
  - Yakacak giderleri: Mutfakta kullanılan yakacak giderleridir. Elektrik ve doğalgaz kullanan yakacak aletleri için, mutfakta ayrı sayaçlar bulunmalıdır. Aksi halde ortak yapılan bu tür giderlerden mutfağa pay vermelidir.

- Lisans ücretleri: Belediyelere veya devlete verilen satış için özel izin ücretleridir.
  - Müzik ve eğlence giderleri: Müzisyenlere veya animatörlere ödenen ücretler, müzik ve eğlence araçları kiralardır.
  - Müşteri malzemeleri giderleri: Restoran ve barlarda müşterilere verilen hediyelik eşya bedelleridir.
  - Temizlik malzemeleri giderleri: Restoran ve barlarda kullanılan deterjan, sabun toz bezi, kova vb. temizlik malzeme bedelleridir.
  - Kağıt malzemeleri giderleri: Kağıt peçete, tabak, pasta kalıpları, filtreler, mumlu kağıtlar gibi üretim ve satışta kullanılan malzeme bedelidir.
  - Bar malzemeleri giderleri: Mikser, içecek dekorasyon malzemeleri, süzgeç, bıçak, kaşık gibi barlarda kullanılan malzeme bedelidir.
  - Menü giderleri: Menü listelerinin hazırlanması ve basılması maliyetleridir.
  - Mutfak araç ve gereçleri: Yemek hazırlama ve pişirmede kullanılan her türlü araç ve gereçlerin amortisman bedelidir.
  - Kırtasiye malzemeleri giderleri: Müşteri çekleri, Voucher gibi basılı evrak, kalem, makineli kasa ruloları gibi malzeme bedelidir.
  - Üniforma giderleri: Bu bölüm personelinin üniforma giderleri, kiralanmış ise kira giderleridir.
7. Yönetim bölümü giderleri: Hizmet departmanı yönetim bölümü giderleri, personel giderlerine ilaveten şu giderlerden oluşur:
- Üyelik ve abonelik giderleri,
  - Yardımlar,
  - Personele ilişkin eğitim giderleri,
  - Genel sigorta giderleri,
  - Posta giderleri,
  - Mali müşavirlik, danışmanlık, avukatlık ücretleri,
  - Yolluk giderleri,
  - Basılı evrak ve kırtasiye giderleri.

8. Pazarlama bölümü giderleri: Hizmet departmanı olan pazarlama bölümü giderleri, personel giderlerine ilaveten şu giderlerden oluşur:
- Reklâm giderleri,
  - Tanıtıcı broşür giderleri,
  - Reklam firmaları aidatları,
  - Matbuat ve kırtasiye giderleri,
  - Aidat ve abonelik giderleri,
  - Posta giderleri,
  - Yolluk giderleri.
9. Teknik hizmetler bölümü giderleri: Hizmet departmanı olan teknik hizmetler bölümü giderleri, personel giderlerine ilaveten şu giderlerden oluşur:
- Bakım-onarım giderleri: Bakım onarım malzemeleri, ekipmanlar, dekor giderleri,
  - Çöp ve atıkların taşınması giderleri,
  - Matbuat ve kırtasiye giderleri,
  - Üniforma giderleri.
10. Enerji giderleri: Elektrik, buhar, su, fuel oil gibi ısı-ışık ve enerji giderleridir.
11. Sabit giderler: çeşitli taşınır ve taşınmaz maddi varlıkların kira giderleri, emlak vergileri, sigorta giderleri, faiz giderleri, amortisman giderleri ve itfa payları, vergiler sabit gider türleridir.

### **1.4.3. Konaklama İşletmelerinde Tek Düzen Hesap Planının Kullanılması**

Konaklama işletmeleri muhasebesinde, muhasebe sistemi uygulama genel tebliği ile getirilen ilkeler incelendiğinde, Bilanço hesaplarının (1,2,3,4, ve 5 nolu hesap grupları) kullanımının diğer işletmelerden pek farklılık göstermediği görülmektedir. Konaklama işletmelerinde muhasebe uygulamaları açısından özellik arz eden konular genel olarak Gelir Tablosu (6 nolu hesap grubu) ve Maliyet Hesaplarının (7 nolu hesap grubu) kullanımı ile ilgilidir<sup>56</sup>.

---

<sup>56</sup> Güven, a.g.e., s.59-60

Konaklama işletmelerinde gelir hesapları, temelde gelir departmanlarının adlarıyla izlenmektedir. Yurtiçi Satışlar Hesabı'nın yardımcı hesapları da departmanlara göre sınıflandırılarak, departman isimleri ile açılmaktadır. Departman adlarıyla açılan gelir hesaplarının ana hesap olmayıp, yardımcı hesap olmasının nedeni de Tekdüzen Hesap Planı'dır. Tekdüzen Hesap Planı'nda tüm gelirler, Yurtiçi Satışlar, Yurtdışı Satışlar ve Diğer Gelirler şeklinde üç hesaba ayrılmış bulunmaktadır<sup>57</sup>.

Maliyet hesapları içinde yer alan 74 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı, hizmet işletmeleri ile ilgilidir. Hizmet işletmelerinde 71, 72, 73 numaralı gruplarda yer alan hesaplar kullanılmamaktadır. Bu hesaplar yerine hizmet işletmelerinde 74 Hizmet Üretim Maliyeti hesap grubu kullanılmaktadır. 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesap grubu şöyle bölümlendirilebilir<sup>58</sup>.

- 740.00 Konaklama Maliyetleri
- 740.01 Yiyecek-İçecek Maliyetleri
- 740.03 Telefon-Telefaks Maliyetleri

#### **1.4.4. Konaklama İşletmelerinde Kullanılan Belgeler**

Konaklama işletmeleri açısından belgeler altı ana gruba ayrılır<sup>59</sup>.

- Gelir ve Gider Nitelikli Belgeler
  - Fatura,
  - Sevk İrsaliyesi,
  - İrsaliyeli Fatura,
  - Perakende Satış Vesikaları,
  - Gider Pusulası,
  - Müstahsil Makbuzu,
  - Serbest Meslek Mektubu,
  - Ücret Bordrosu,
  - Gider Listesi,

<sup>57</sup> Hasan Kaval, **Konaklama İşletmeleri Muhasebesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1994,s.30-31

<sup>58</sup> Çetiner, a.g.e., s.49

<sup>59</sup> Haluk Sümer, ‘‘Seyahat Acentalarında Kullanılan Belgeler, Defterler, Raporlar’’, İsmail Akgün Vakfı Yayınları, İstanbul-1994, s.7-8

- Banka Dekontu,
- Diğerleri.
- Tahsilat ve Ödeme Belgeleri
  - Makbuzlar,
  - Çek Bordroları,
  - Senet Bordroları,
  - Dekontlar.
- Genel Nitelikli Belgeler
  - Banka Hesap Özeti (Extre),
  - Harcırah Belgesi,
  - Virman,
  - Ticari Mektuplar,
  - Sözleşmeler,
  - Taahhütnameler,
  - İş Emirleri,
  - Tutanaklar,
  - Diğerleri.
- Sektöre Özgü Belgeler
  - Günlük Müşteri Listeleri,
  - Adisyon,
  - Voucher,
  - Döviz Alım Belgesi – Döviz Satım Belgesi.
- Ödeme Aracı Olan Belgeler
  - Günlük Müşteri Listeleri,
  - Bono,
  - Çek,
- Muhasebe Fişleri.

## 2. İKİNCİ BÖLÜM: ETKİN MALİYET YÖNETİMİ

Bu bölümde; etkin maliyet yönetimi ve özellikleri, faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme konuları incelenecektir. Faaliyet tabanlı maliyetleme konusu incelenirken faaliyet tabanlı maliyetleme unsurları, faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin oluşturulması, faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin güçlükleri konularına değinilecektir. Hedef maliyetleme konusu incelenirken ise hedef maliyetlemeyi etkileyen faktörler, hedef maliyetlemenin temel ilkeleri, hedef maliyetleme süreci, hedef maliyetlemenin güçlükleri konuları üzerinde durulacaktır.

### 2.1. Etkin Maliyet Yönetimi ve Özellikleri

İşletmelerin değişken piyasa şartlarında rekabetçi piyasa ortamından en az kayıpla çıkabilmesi veya kâr elde edebilmesi ancak maliyet yönetimine gereken önemin verilmesi ile sağlanabilir<sup>1</sup>.

Maliyet yönetimi, işletmedeki işlemleri geliştirmek, maliyet taşıyıcılarını tanımlamak, ürün maliyetlerini doğru olarak belirlemek, israfı önlemek, faaliyetleri planlamak ve işletmenin stratejilerini oluşturmak amacıyla faaliyetlerin yönetimi ve kontrolüdür<sup>2</sup>.

Maliyetleme 1980li yıllarda şu şekilde sınıflandırılmıştır<sup>3</sup>;

- Konu edindikleri faaliyetlerin gerçekleşip gerçekleşmemelerine göre maliyetler:
  - Tarihi (fiili) maliyetleri esas alan maliyetleme sistemi
  - İleriye dönük maliyetleme sistemi
    - Tahmini maliyetleme,

<sup>1</sup> Hasan Alkan, “İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü Ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi**, Sayı:2, 2001, s.179

<sup>2</sup> İsmet Titiz, A. Cüneyt Çetin, “Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler Ve Stratejik Maliyet Yönetimi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Y.2000, C.5, S.2**, s.125

<sup>3</sup> Alkan, a.g.e., s.180-181

- Standart maliyetleme.
- Maliyet kavramına verilen çeşitli anlam ve genişlik derecelerine göre maliyetler:
  - Tam maliyetleme,
  - Değişken maliyetleme,
  - Direkt maliyetleme,
  - Denetlenebilir maliyetleme,
  - Farklılaşan maliyetleme
  - Batmış maliyetler
- Üretim sistemine göre maliyetler:
  - Sipariş maliyetleme,
  - Safha maliyetleme.

İşletmelerde ürün hatlarının genişlemesine, küresel rekabet koşullarının farklılaşmasına, ürün hayat seyrinin kısılmasına, kullanılan teknolojilerin değişmesine ve bilgi teknolojilerindeki büyük değişikliklere cevap vermek amacıyla, yöneticilerin zamanında ve daha etkin bilgi sunabilen maliyet sistemi geliştirmeleri zorunlu olmuştur<sup>4</sup>.

Global rekabet ortamı ve bilişim ortamında gerçekleşen gelişmelere paralel olarak, üretim sistemlerinde ve teknolojilerinde meydana gelen değişmelerle birlikte, 1980 öncesi yapılan sınıflandırma sistemi sorgulanmaya başlanmıştır<sup>5</sup>. Bunun yanı sıra;

- Toplam kalite yönetimi,
- Tam zamanında üretim,
- Zaman bazlı rekabet,
- Yalın üretim-yalın firma,
- Müşteri odaklı organizasyon oluşturma,
- Faaliyet tabanlı maliyet yönetimi,

---

<sup>4</sup> Titiz, Çetin, a.g.e., s.125

<sup>5</sup> Alkan, a.g.e., s.181

- Hedef maliyetleme,
- Çalışanların yetkilendirilmesi,
- Yeniden yapılanma,

gibi ileri üretim felsefelerinin işletmelerde uygulanmaya başlaması, maliyet yönetimi kavramı beraberinde; muhasebe teknikleri, yeni sistem modelleri, maliyet ve yönetim muhasebesine yeni bir boyut kazandırmıştır.

## 2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi, üretim hacminden çok hizmet çeşitliliğiyle ilgilenerek yardımcı maliyet yerlerinde yapılan ve çeşitli hizmetler için farklılık gösterebilecek bazı işlemlerin maliyetini hizmetlere yüklerken, yükleme anahtarı olarak işlem sayılarını veya işlem sürelerini kullanan bir sistem olarak da tanımlanmıştır<sup>6</sup>.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi, bir işletmeye ait faaliyetler ile ilgili veri tabanını oluşturan, işleyen ve onu koruyan bir bilgi sistemi olarak, faaliyetleri tanımlayan, izleyen ve bu faaliyetlere ait maliyetlerin hizmetlere yüklenmesinde çeşitli maliyet dağıtım anahtarları kullanan<sup>7</sup> bir maliyet yönetimi yöntemidir.

Hizmetlerin işletmenin kaynaklarını faaliyetler bazında tükettiği düşüncesinden hareketle, giderlerin faaliyetler bazında sınıflandırılması gerektiğini öne süren Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi, hizmet ile giderler arasında sadece üretim hacmine bağlı olmaksızın çeşitli seviyelerde doğrusal ilişki kurmaktadır<sup>8</sup>.

Faaliyet tabanlı maliyetleme, işletme yönetimi için stratejik bilgiler sağlayan, daha doğru hizmet maliyet bilgisi vermek üzere tasarlanmış ve yönetimin daha doğru

---

<sup>6</sup> Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Uygulama)**, 8. Basım, Der Yayınları, İstanbul, 2000, s.492.

<sup>7</sup> Cooper, a.g.e., s.46

<sup>8</sup>Figen Öker, **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar**, Literatür Yayınları, İstanbul, 2003, s.32

kararlar almasına yardımcı olan stratejik bir maliyet/yönetim muhasebesi sistemidir<sup>9</sup>. Bir yöntem olarak, yöneticilerin dikkatini, faaliyetler ve faaliyetler tarafından talep edilen kaynaklar üzerinde toplamasını ve faaliyetlerin performansını belirlemesini sağlayarak sürekli gelişme sürecini destekler<sup>10</sup>. Faaliyetleri tanımlayan, bu faaliyetlere maliyet yükleyen ve çeşitli maliyet etkenleri kullanarak faaliyetlerin tükettiği maliyetleri hizmetlere yükleyen<sup>11</sup> Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi, üretimin karmaşıklığını yönetmek için bir araçtır. Bu yöntem, yöneticilere karmaşıklığı anlamada ve elimine etmede yararlı olan faaliyet tabanlı bilgiler sağlamaktadır<sup>12</sup>.

Yukarıda yer alan tanımlar ve özellikler temelinde bir değerlendirme yapıldığında aşağıda belirtilen konuların öne çıktığı görülmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin en önemli özelliği, faaliyetlere yoğunlaşarak işletmenin ürettiği hizmetlerin hangi faaliyetleri kullandığını ve bu faaliyetlerin hangi maliyetlerden oluştuğunu açık bir şekilde göstermesidir. Böylece faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini kullanan bir işletme, hizmet oluşturan faaliyetlerin maliyetlerini ve dolayısıyla hizmetlerin maliyetlerini daha doğru belirleyebilir ve maliyetlerin belirlenmesi sonucunda daha etkili yönetim kararları alabilir. Aynı zamanda işletme yönetimi, maliyetlerin sebeplerini ve faaliyetlerin etkinliğini kontrol ederek, hedefleri doğrultusunda gerekli olan yeniden yapılandırmayı gerçekleştirebilir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımının amaçları şu şekilde sıralanabilir<sup>13</sup>;

- Genel üretim giderlerinin hizmetlere daha doğru şekilde yüklenmesiyle birlikte, daha doğru maliyetler elde etmek,
- Daha iyi bir yönetsel muhasebe anlayışı ve kontrolü sağlamak için doğru işletme ortamı sağlamak,

<sup>9</sup>Kamil Büyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 4.Baskı, Gazi Yayınevi, Ankara, 1995, s.27

<sup>10</sup>Nurten Erdoğan, "Faaliyete Dayalı Maliyetleme: Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım", **Anadolu Üniv. İİBF. Yay.** Eskişehir, 1995, s.7

<sup>11</sup>Peter B. B. Turney, "How Activity-Based Costing Helps Reduce Cost", **Journal Of Cost Management**, Cilt.4, Sayı.4, 1991, s.30.

<sup>12</sup>Erdoğan, a.g.e., s.7

<sup>13</sup>Münir Şakrak, **Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, 1.Basım, İstanbul, Yasa Yayınları, 1997, s.183-184

- Tam zamanında üretim gibi diğer tekniklerde ortaya çıkan gelişmeleri izleyebilmek için doğru işletme ortamını sağlamak,
- Düşük katma değere sahip, diğer bir ifadeyle de hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da en düşük düzeye indirmek,
- Problemlerin temel nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak,
- Zayıf varsayımlar ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmaktır.

Bir maliyet sistemi olarak faaliyet tabanlı maliyetleme, karar verme sürecinde kullanılacak bir araçtır. Kârın nasıl artırılacağı veya hangi hizmetlerin üretileceği, hangi müşterilerin kârlılığının daha fazla olduğu gibi stratejik yönetim kararları olarak değerlendirilebilecek kararlarda, yöneticiler faaliyet tabanlı maliyet bilgilerini pazarlama ve satış bölümlerinden gelen bilgilerle birleştirerek, stratejik faaliyet tabanlı yönetim konusunda maksimum fayda sağlayabilmektedirler<sup>14</sup>.

Faaliyet tabanlı maliyetleme, üretim hacminden çok, hizmet çeşidi ve her hizmet çeşidi ile ilgili faaliyetlerin saptanmasıyla ilgilenmektedir. Böylece her hizmet tipine ait faaliyetlerin maliyetlerini analiz etmek mümkün olmaktadır. Bundan dolayı hizmetlerin, markaların, müşterilerin, faaliyetlerin, satış bölgelerinin ve dağıtım kanallarının ne ölçüde gelir getirdiği ve ne ölçüde kaynak tükettiği tespit edilebilmektedir<sup>15</sup>.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi, özellikle genel üretim giderlerinin yapısının analizini ve izlenebilirliğini sağlayarak, bunların yönetimini ve kontrolünü mümkün kılar. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'den beklenen yararlar şunlardır<sup>16</sup>;

---

<sup>14</sup> Öker, a.g.e., s.32

<sup>15</sup> Mehmet ÖZBİRECİKLİ, "Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sistemi", **Çukurova Üniv., İİBF. Dergisi**, C:5, S:1, 1995, s.197.

<sup>16</sup> Ramazan GÜVEN, "Türkiye Elektrik Kurumu Genel Müdürlüğü'nde Faaliyet Esaslı Maliyet Muhasebesi Uygulama Denemesi", Devlet Planlama Teskilatı Yayın No: 2333, Ankara 1993, s.27

- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, faaliyetler ve kaynaklar arasındaki ilişkilerin daha doğru belirlenmesini sağlar,
- Maliyet merkezleri ve müşteri gruplarının yapısını, hangi müşteri grubunda fiyatın maliyeti karşıladığını gösterir,
- Değişik müşterilerden sağlanan kazançlar, özel yatırımların etkinliği ve bunun genel performansa etkisinin belirlenmesini sağlar ve yöneticilerin daha etkin politika geliştirmelerini kolaylaştırır,

Tüm bu faydalarının yanı sıra faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin yararlı olduğu diğer alanlar şu şekilde sıralanabilir<sup>17</sup>;

- Üretme, satın alma veya dışarıya yaptırma kararlarının alınmasını sağlar,
- Yeni teknolojilerin değerlendirilmesini sağlar,
- Alternatif mamul/hizmet tasarımını ve geliştirmesini sağlar,
- Sürekli iyileştirmeyi destekleyen bilgilerin elde edilmesini sağlar,
- Başarı değerlemesini sağlar,
- Davranışsal değişimi sağlar,
- Toplam faaliyet zamanının kısaltılmasını sağlar.

### **2.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Unsurları**

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin unsurları olarak kaynak, faaliyet, faaliyet merkezi, maliyet havuzu ve maliyet sürücüsü kavramları incelenecektir.

#### **2.2.1.1. Kaynaklar**

Kaynaklar, faaliyetlerin yapılabilmesi için kullanılan veya yönetilen, maliyetlerin asıl kaynağını oluşturan ekonomik unsurlardır.<sup>18</sup> Başka bir ifade ile kaynak, insanların toplum içinde mevcut gereksinimlerini karşılamak üzere mal ve hizmet üretmek için gerekli faktörlerdir.

<sup>17</sup> Rüstem Hacırustemoglu, **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, Türkmen Kitabevi Ankara, 2000, s.317

<sup>18</sup> Alper Tunga Alkan, "Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama," **Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, S:13, 2005, s.44

### 2.2.1.2. Faaliyet

Bir işletmede değişik süreçlerden her birinin hizmet haline gelinceye kadar gerçekleşen işlemlerin her birine faaliyet adı verilir <sup>19</sup>. Faaliyetlerin temel işlevi, girdiyi (kaynak) çıktıya dönüştürmektir. Faaliyetler, çıktı üretebilmek için kaynakları tüketirler <sup>20</sup>.

Faaliyet kavramı, faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin en temel elemanıdır. Verileri işleyen ve çıktıları üreten görev, fonksiyon ya da süreçtir. Faaliyet, işletmenin amacına ulaşabilmesi için işletme içerisinde yürütülen tekrarlamalı görevler olarak da tanımlanabilir<sup>21</sup>.

Faaliyetler, değer yaratmayan ve değer yaratan faaliyetler olarak ikiye ayrılabilir. Değer yaratmayan faaliyetler ise, hizmetin piyasa değerini arttırmayan faaliyetlerdir. Değer yaratan faaliyetler hizmet hususunda tüketici ihtiyaçlarının tatmini için gerekli ve önemli olan faaliyetlerdir<sup>22</sup>.

### 2.2.1.3. Faaliyet Merkezi

Faaliyet merkezleri, bir işletme için önem taşıyan faaliyetlerin bir arada toplandığı yerlerdir. Başka bir ifade ile homojen faaliyetlerin fonksiyonel veya ekonomik olarak gruplanması olarak da tanımlanmaktadır. Bir işletmede çok fazla sayıda faaliyet vardır, ayrı ayrı ele alınmaları pek ekonomik olmayacağından bazılarının gruplanması mantıklıdır<sup>23</sup>.

---

<sup>19</sup> Cudi Tuncer Gürsoy, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Beta Yayın Dağıtım, İstanbul, 1999, s.238

<sup>20</sup> Alkan, a.g.e. , s.44

<sup>21</sup> Süleyman Yükçü, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Genişletilmiş 4. Baskı, Cem Ofset, İzmir, 1999, s.904

<sup>22</sup> Melek Çakır Eker, Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtım ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı , **Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt XXI, Sayı:1, 2002, s.241

<sup>23</sup> Alkan, a.g.e., s.45

#### 2.2.1.4. Maliyet Havuzu

Maliyet havuzunun sağlıklı oluşturulabilmesi için temel şart işletmenin faaliyetlerinin ve bunların tükettiği kaynakların neler olduğunun iyi belirlenmesidir<sup>24</sup>. Maliyet havuzu oluşturma, faaliyet tabanlı maliyet yönteminin ikinci adımdır. İşletmede yapılan faaliyetler sonucu oluşan bireysel maliyetleri gruplayarak tek bir maliyet havuzunda oluşturma işlemidir. Diğer bir deyişle, faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplam tutarının faaliyetler açısından belirlenmesi işlemine “maliyet havuzu” oluşturma adı verilmektedir<sup>25</sup>.

Maliyet havuzu, tek bir faaliyete bağlı olan maliyetlerin toplandığı yerdir. Faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplam tutarlarının faaliyetler itibariyle belirlenmesi işlemine maliyet havuzu oluşturma adı verilmektedir. Bazı maliyetlerin faaliyetlerle doğrudan ilişkisi kurulabilirken, bazılarının ilişkilendirilmesi güç olmaktadır<sup>26</sup>.

Maliyet havuzu, benzer faaliyetler sonucu oluşan maliyetleri ortak bir yerde toplama işlemi olarak da tanımlanabilir. Maliyet havuzlarında biriktirilen maliyetler yalnız bir departmana ilişkin maliyetler olabileceği gibi, aynı faaliyetten yararlanan diğer departmanlarda oluşan maliyetler de tek bir maliyet havuzunda toplanabilir<sup>27</sup>.

#### 2.2.1.5. Maliyet Sürücüsü

Maliyet sürücüsü, hizmetleri üretmek için yapılan faaliyetlerin miktarını ölçen ve faaliyetler ile maliyet taşıyıcıları arasındaki ilişkiyi açıklayan en uygun etkidir<sup>28</sup>. Bu anlamda maliyet sürücüsü kavramı, bir faaliyeti yerine getirmek için

---

<sup>24</sup> Burak Arzova, **Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002, s.25-26

<sup>25</sup> James Jambalvo, **Managerial Accounting**. John Wiley & Sons. 2001, s.159

<sup>26</sup> Sezayi Dumanoglu, “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı: 27, Temmuz 2005, s.108.

<sup>27</sup> Joseph G Louderback III, Jay S. Holmen, Geraldine F. Dominiak, **Managerial Accounting 9 th Edition**, South – Western College Publishing, 2000. S.82

<sup>28</sup> Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan, S. Mark Young., **Management Accounting**, Pearson Prentice Hall. 2004. s.130

gereksinim duyulan gayret ya da iş yükünü belirleyen faktörlere verilen isim olarak tanımlanabilir<sup>29</sup>.

Maliyet sürücüleri bir faaliyetin ya da faaliyetler zincirinin neden yapıldığını anlatırlar. Maliyet sürücülerin açıkladıkları bir diğer nokta ise, işin sürdürülmesi için ne kadar çaba harcanması gerektiğidir. Maliyet sürücüleri, faaliyet süresi boyunca iş hacmini yansıtan en uygun etkidir. Bu nedenle maliyet sürücüleri, maliyet etkeni olarak da adlandırılabilir<sup>30</sup>.

### **2.2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Oluşturulması**

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin tasarlanması, işletmeden işletmeye farklılıklar gösterse de genelde 5 adımdan oluşmaktadır. Bu adımlar sırasıyla<sup>31</sup>;

- Faaliyetlerin belirlenmesi,
- Faaliyetlerin gruplandırılması,
- Genel üretim giderlerinin faaliyetlere göre yeniden dağıtımı,
- Maliyetlerin ürünlere aktarımı için uygun maliyet anahtarlarının seçimi,
- Faaliyet maliyetlerinin ürünlere yüklenmesidir.

Basit ve etkili bir faaliyet tabanlı maliyetleme tasarımında aşağıdaki konuların göz önünde bulundurulması gerekir<sup>32</sup>;

- İşletmenin faaliyetini belirlemek,
- Faaliyetlerin maliyet ve performansını belirlemek,
- Faaliyetin çıktısını belirlemek,
- Maliyet hedefi için faaliyet maliyetini izlemek,
- İşletmenin kısa ve uzun dönemli amaçlarını belirlemek,
- Faaliyetin etkinliğini ve verimliliğini belirlemek.

---

<sup>29</sup> Robert S. Kaplan, , Anthony A. Atkinson, **Advanced Management Accounting**, 3rd Edition, Prentice Hall, 1998, s.104

<sup>30</sup> Arzova, a.g.e., s.27

<sup>31</sup> Öker, a.g.e., s.37

<sup>32</sup> Erdoğan, a.g.e., s.64

### 2.2.2.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

İşletmelerde gerçekleşen faaliyetlerin sayısı oldukça fazladır. Faaliyetleri 500-600 başlık altında toplamak çok büyük bir emek ve maliyet demektir. Eğer amaç müşteri ve ürün bazında maliyet analizi yapmak ise faaliyetleri ürün ve müşteri bazında farklılık yaratacak şekilde gruplandırmak ve faaliyet sayısını 10-30 aralığına çekmek daha anlamlı olacaktır<sup>33</sup>. Bu nedenle bazı kurallar belirlenmiştir. Bu kurallar<sup>34</sup>;

- Faaliyetler sistemin amacına göre uygun olarak detaylandırılmalı,
- Büyük ölçekli faaliyetler kullanılmalı,
- Önemsiz faaliyetler bir araya getirilmeli,
- Faaliyetler açık ve tutarlı bir şekilde tanımlanmalıdır.

Faaliyetlerin ve faaliyetlerin detay seviyelerinin belirlenmesi, faaliyet tabanlı maliyetlemenin tasarımının son derece kritik bir adımıdır. Bunun nedeni, sistemin maliyeti ve hizmet maliyetlerinin doğruluk derecesinin bu adıma bağlı olmasıdır<sup>35</sup>.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin en önemli aşamalarından biri, üretimin yapılabilmesi için gerekli olan destek faaliyetleri sırasında ortaya çıkan indirekt giderleri hizmetlerle ilişkilendirecek faaliyetlerin belirlenmesidir. Bu aşamada, önemli olan faaliyetlerin işletme amacına uygun olarak sınıflandırılmasıdır<sup>36</sup>.

### 2.2.2.2. Faaliyetlerin Gruplandırılması

Faaliyetler gruplandırılırken iki noktaya dikkat edilmelidir. Birincisi, ortak havuza atılacak faaliyetler belli bir maliyet nesnesi için tüketiliyor olmalıdır. Başka bir şekilde söylenecek olursa bu havuzda gruplandırılacak faaliyetlerin her biri belli

---

<sup>33</sup> Öker, a.g.e., s.37

<sup>34</sup> Alkan, a.g.e., s.46

<sup>35</sup> A. Gunasekaran, D. Singh, Design of Activity-Based Costing In a Small Company: A Case Study, **Computers & Industrial Engineering**, Vol:37, 1999, s.414

<sup>36</sup> Öker, a.g.e., s.37

bir hizmet grubu tarafından kullanılıyor olmalıdır. İkincisi ise, faaliyetlerin aynı maliyet anahtarını kullanıp kullanmadığıdır<sup>37</sup>.

Faaliyetler tanımlandıktan sonra bunların faaliyet merkezlerinde toplanmaları gerekmektedir. Faaliyetlerin belirli merkezlerde toplanmasının sırasında bazı ölçüler dikkate alınır. Bu ölçütlerden birisi de maliyetleri belirleyen faktörlerdir. Maliyetleri aynı faktörle belirlenebilen faaliyetlerin aynı merkezlerde toplanması, bunların dağıtımında ortak bir maliyet sürücünün kullanılmasına imkan verecektir<sup>38</sup>.

İşletmelerde yapılan faaliyetler gruplandırılırken üzerinde özenle durulması gereken noktalar şunlardır<sup>39</sup>;

- Ortak havuza atılacak faaliyetler belli bir maliyet taşıyıcısı için tüketiliyor olmalıdır. Diğer bir deyişle gruplandırılan faaliyetlerin her biri belli bir hizmet grubu tarafından kullanılıyor olmalıdır.
- Bir diğer önemli nokta ise, faaliyetlerin aynı maliyet sürücüyü kullanıp kullanmadığıdır. Farklı dağıtım anahtarlarının kullanılması durumunda aynı faaliyetlerin ve bunlara ilişkin maliyetlerin aynı maliyet havuzunda biriktirilmesinin bir anlamı yoktur.

### **2.2.2.3. Faaliyetlerin Maliyetlendirilmesi**

Faaliyetler belirlendikten ve gruplandıktan sonra bu faaliyetlerin maliyetlerinin belirlenmesi gerekir. Bazı giderler faaliyetlere doğrudan aktarılabilecek yapıda iken bazıları ise faaliyetler tarafından ortak kullanılan yapıda olabilir. Bu durumda, belli bir faaliyeti gerçekleştirmek için gereken kaynakları belirlemekte sebep-sonuç ilişkisi kurulmasını sağlayan maliyet anahtarlarından yararlanır. Maliyet anahtarlarının belirlenmesi, yapılan gözlemler, personelle yapılan mülakatlar ya da istatistik çalışmaları ile mümkündür<sup>40</sup>.

---

<sup>37</sup> Öker, a.g.e., s.40

<sup>38</sup> Alkan, a.g.e., s.47

<sup>39</sup> Öker, a.g.e., s.39

<sup>40</sup> Öker, a.g.e., s.45

Faaliyetlerin tanımlanması ve gruplandırılmasından sonraki aşama, faaliyet maliyetlerinin belirlenmesidir. Muhasebe kayıtları, faaliyet tabanlı maliyetleme tasarımcıları için iyi bir veri kaynağı niteliğindedir. Bu kayıtlar, bir anlamda, işletme hakkında önemli tüm finansal verilerin özetini sağlar. Örneğin, çalışanlara ödenen ücretlerin toplamı ve ayrıntısı, ayrılan amortismanların toplam tutarı ve dağılımı, tahakkuk eden vergiler, standart maliyetler ve fiili maliyetler ile bu ikisi arasında oluşan farkların tümü, bir işletmenin muhasebe kayıtlarında görülebilir<sup>41</sup>.

#### 2.2.2.4. Uygun Maliyet Sürücülerinin Seçilmesi

Taşıyıcı seçiminde kural, dağıtılacak maliyetlerin karakterine uygun, maliyetin değişimini en iyi şekilde takip edebilecek bir ölçü seçmektir. Bu ölçü, maliyeti en çok etkileyen faktörler arasından seçilir. Bir maliyet birden çok faktörün etkisi altında değişmekte ise, birkaç ölçünün birleşmesiyle meydana gelen kombine maliyet taşıyıcıları kullanılır<sup>42</sup>.

Maliyet sürücüsü, bir faaliyetin tükettiği kaynakların miktarı ve onun maliyeti için bir doğrulama sağlar. Böyle bir sebep-sonuç ilişkisi nedeniyle, maliyet sürücüsü faaliyet maliyetlerinin önemli ve anlamlı bir ölçüsü olmaktadır<sup>43</sup>.

İşletmelerde, uygun maliyet sürücülerinin seçiminde özen gösterilmesi gereken noktalar aşağıda sıralanmıştır<sup>44</sup>;

- Maliyet sürücüler ölçülebilir olmalıdır,
- Genel üretim maliyetleri ve çıktılar arasında bir ilişki kurabilmelidir,
- Bir faaliyetle ilgili olarak gerçekleşen maliyetlerin büyük bir kısmının ölçümünü doğru bir biçimde temsil etmesi gerekmektedir,

---

<sup>41</sup>Hamdi Erdin Gündüz, “Dünya Klâsındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetim Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyetleme Sistemi ve Bir Uygulama”, **Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:99**, Ankara, 1997, s.131

<sup>42</sup> Cemal Elitaş, “Sigorta İşletmeleri İçin Maliyetleme Önerisi: Faaliyete Dayalı Maliyetleme,” **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Eylül 2004, s.144

<sup>43</sup> Alkan, a.g.e., s.47

<sup>44</sup> Alan Upchurch, **Cost Accounting: Principles and Practice**, Prentice Hall, 2002, s.159

- Maliyet sürücülerinin tanımlanması, ölçümlenmesi, kullanılması temel fayda/maliyet kriterlerine uygun olmalıdır.

### **2.2.2.5. Faaliyet Maliyetlerinin Hizmetlere Yüklenmesi**

Faaliyet tabanlı maliyetin dağıtım sürecinin son aşaması maliyetlerin maliyet objelerine yüklenmesidir. Bilindiği üzere maliyet objesindeki kasıt faaliyetlerin yapılması sunucunda ortaya çıkan çıktılardır<sup>45</sup>.

Faaliyet maliyetlerinin hizmetlere yüklenmesi aşamasında, her maliyet havuzu için ayrı yükleme oranları hesaplanacaktır. Daha sonra her hizmetle ilgili yükleme oranı ile maliyet sürücü miktarlarının çarpılması sonucu, hizmetlere yüklenecek faaliyet maliyetleri bulunacaktır. Sonuç olarak, bir hizmetin tüm faaliyetlerden aldığı maliyetlerin toplamı, o hizmetin genel üretim maliyetini verecektir<sup>46</sup>.

Maliyetlerin maliyet objelerine yüklenmesi aşamasında, faaliyet merkezleri için uygun maliyet etkenleri belirlendikten sonra, her maliyet objesinin bu faaliyetleri kullanma miktarına göre faaliyetlerde toplanmış maliyetler ürün gruplarına aktarılır<sup>47</sup>.

### **2.2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Güçlükleri**

Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine geçiş karmaşıktır ve büyük bir yatırım gerektirir. Sadece yeni sisteme geçilmesi maliyete neden olmaz, aynı zamanda eski sistemin de kaldırılması belirli bir maliyete neden olacaktır<sup>48</sup>.

---

<sup>45</sup> Eker, a.g.e., s.247

<sup>46</sup> Alkan, a.g.e., s.47

<sup>47</sup> Öker, a.g.e., s. 51.

<sup>48</sup> Nazım Hikmet, "Faaliyet Bazında Maliyet Sistemlerini Muhasebeciler Benimsemiyorlar", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, C:3, S:1, 2001, s. 112

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine yöneltilen diğer eleştirileri ise şu şekilde sıralayabiliriz<sup>49</sup>

- Maliyetler, işletme genelinde maliyet havuzlarında toplandığı için faaliyet tabanlı maliyet yönteminde, belirli faaliyetlere ait doğru maliyet bilgileri elde edilememektedir,
- Belirlenen faaliyetlere ait bilgilerin toplanması maliyetli olabilmektedir,
- Tarihi maliyetlerin kullanılmasının etki ve eksiklikleri faaliyet tabanlı maliyet yönteminde, sistemi olumsuz etkilemektedir,
- Dağıtım anahtarı seçimin sırasında yaşanan zorluk sistemin doğru sonuçlar vermesini etkilemektedir,
- Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin uygulanması ve çalışanların eğitilmesi güç olabilmektedir,
- Sistemin güncellenmesi zordur,
- Bütçelenmiş hacmi dikkate alarak kapasite maliyetini dağıttığı için atıl kapasite maliyetlerini ürün veya hizmete yüklemektedir.

Maliyet sistemi geliştirilmesi ile ilgili hizmet işletmeleri ile endüstri işletmeleri arasında bazı farklılıklar söz konusudur. Bu farklılıklar şunlardır<sup>50</sup>;

- Hizmet işletmelerinde endüstri işletmelerine nazaran çıktılarının kesin bir şekilde tanımlanması daha zordur,
- Endüstri işletmelerine oranla gereksinimlerin karşılanmasındaki faaliyetlerin gerek nitelik gerekse nicelik olarak tahmin edilmesi hizmet işletmelerinde daha zordur,
- Hizmet işletmelerinde birleşik ve ortak maliyetlerin toplam maliyet içindeki payı endüstri işletmelerine oranla daha fazladır. Dolayısıyla ürünler ile bu maliyetler arasında bir ilişki kurmak daha zordur.

---

<sup>49</sup> Levent Koşan, "Maliyet Hesaplamasında Yeni Bir Yaklaşım: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi," **Mali Çözüm Dergisi**, S:84, 2007, s.157

<sup>50</sup> Recep Pekdemir, **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Genel İmalat Maliyetleri**, Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayın No: 17, İstanbul, 1998, s.77

### 2.3. Hedef Maliyetleme

Hedef Maliyetleme, satılacak olan ürünün/hizmetin planlama ve tasarım aşamalarına odaklanan, maliyetlerin oluştuktan sonra değil gerçekleşmeden yönetilmesi esasına dayanan, hizmetin belirlenen hedef satış fiyatından hedef kârın çıkartılması sonucu bulunan hedef maliyet doğrultusunda üretilmesini amaçlayan bir modern maliyetleme sistemidir<sup>51</sup>

Hedef maliyetleme, pazara istenen kalitede ve özellikteki ürün ve hizmetleri, hedeflenen müşterilere uygun fiyatlarda sunmayı sağlayan, maliyet geliştirme çabalarını tasarım aşamasında esas alan bir hizmet geliştirme stratejisidir<sup>52</sup>.

Hedef maliyetleme yönteminde iki önemli adım bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, hizmetin hedef fiyatını ve hedef kâr marjını bulabilmek için hedef maliyetin belirlenmesidir. İkincisi ise, hedef maliyeti kısım ve faaliyetler seviyesine kadar indirmek ve böylece dışarıdan elde edilecek birimlerin fiyatını belirleyebilmektir<sup>53</sup>. Konaklama işletmeleri genellikle kendi hizmet üretimlerini gerçekleştirmekte ve dışarıdan hizmet alımını tercih etmemektedir. Bu birimlerin fiyatlarının tahmin edilebilmesi için hizmeti oluşturan faaliyetlerin maliyetlerinin bulunması gerekmektedir ve bu noktada da faaliyet tabanlı maliyetlemenin hedef maliyetleme açısından önemi ortaya çıkmaktadır.

Hedef maliyetleme yönteminde hedef satış fiyatı belirlenirken, rekabetçi pazarlarda satış fiyatının müşteri tarafından belirlendiği ve fiyatın işletmeler tarafından veri olarak kabul edilmesi gerektiği varsayımından hareket edilir.<sup>54</sup> Bu

---

<sup>51</sup> Turan Öndeş, Muhammed Ardıç, Atakan Öztürk, Bekir Kayacan, “Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliği” **III. Ulusal Karadeniz Ormanlık Kongresi**, 20-22 Mayıs 2010, C:I, s.248

<sup>52</sup> Ayten Çetin, Metin Atmaca, “Hedef Ve Standart Maliyetleme Sistemleri’nin Karşılaştırmalı olarak İncelenmesi”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2009, C:XXVI, S:1, s.315

<sup>53</sup> Acar Durmuş, “İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 1998, S:3, s.82

<sup>54</sup> Selçuk Yalçın. “Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi** Sayı: 15 Ağustos 2006, s.25

varsayım doğrultusunda, amaçlanan kâr marjı, hedef pazarda belirlenen satış fiyatından çıkarılmakta, böylelikle hedef maliyet belirlenmekte ve belirlenen bu hedef maliyet seviyesinde hizmetin üretilmesi sağlanmaktadır.

Hedef satış fiyatı ve satış hacmi, müşterilerden elde edilen bilgilerle belirlenir. Hedef kâr ise, hizmetin verildiği bütün süreç içerisinde istenen kâr oranlarına bakılarak, uzun vadeli kârlılık analizleri sonucunda bulunur. Hedef maliyet, ikisi arasındaki farktır<sup>55</sup>.

Hedef maliyetin formülü aşağıdaki gibidir:

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Piyasa Fiyatı} - \text{Amaçlanan Kâr}$$

Hedef maliyetlemenin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir<sup>56</sup>;

- Hedef maliyetleme, hizmet plânlama ve tasarım aşamalarında kullanılır,
- Hedef maliyetleme, müşteri odaklı bir yöntemdir ve hedeflenen maliyet pazar tarafından yönlendirilmektedir,
- Hedef maliyetleme, stratejik bir maliyet yönetim sistemidir,
- Hedef maliyetleme, maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetimi ilkesine dayanır,
- Hedef maliyetleme, bütün işletme dallarını bir arada toplayan bir takım yönetimidir.

Hedef maliyetlemenin başlıca ve önemli amacı, kaliteyi koruyarak ya da iyileştirerek toplam maliyetleri düşürmektir. Birçok Japon işletmesinde Hedef Maliyet, aynı zamanda stratejik kâr planlamada da kullanılmaktadır<sup>57</sup>.

---

<sup>55</sup> Ali COŞKUN , "Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", **Akademik Araştırmalar Dergisi**, Yıl:4, Sayı:15, Kasım 2002-Ocak 2003, s.26.

<sup>56</sup> Ali Alagöz, Baki Yılmaz, Mustafa Ay, ‘‘Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Hedef Maliyetleme Yönetiminin Rolü ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma’’, **V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, İstanbul Ticaret Üniversitesi**, 25-27 Kasım 2005, s.47-51, s.48

Hedef maliyetlemenin temel amaçlarını şöylece sıralamak olanaklıdır<sup>58</sup>;

- Pazara yönelik olmayı pekiştirmek; faaliyet alanı stratejisi daha doğrusu faaliyet alanı planlama çerçevesinde hizmet planlamada; müşteriler, rekabete ve satıcılara yönelik olma,
- Değer Mühendisliği ile bağlantılı olarak müşterilere ve rekabete dayalı maliyet düşürmede tasarım düzeltme ve iyileştirmeye zorlama,
- Kapasite kullanımı planlama ve kapasite planlamayla bağlantılı olarak eş zamanlı mühendisliğe zorlama.

Bu temel amaçların dışında hedef maliyetleme, aşağıdaki amaçları da bulunmaktadır<sup>59</sup>;

- Hedef maliyet kontrolü anlayışına uygun olarak işletme içi muhasebeyle (yönetim muhasebesi) hedef maliyet planlamanın tam entegrasyonu,
- Genel hizmet geliştirme sürecinde hedef maliyet yönetiminin tutarlı pratik uygulaması,
- Bütün maliyet düşürme faaliyetlerini sistematikleştirme,
- Hedef maliyet yönetiminde bütün yan sanayide dahil olmak üzere tasarım ve geliştirmeden, üretime hazırlık safhasına kadar geniş bir ürün-süreç zincirinde bütün kısmi faaliyetleri içermek.

Hedef maliyetlemenin, işletmeye sağladığı faydalar şu şekilde sıralanabilir;

- İşletmeleri ürün geliştirme amaçlarını kesin ve anlaşılabilir bir şekilde tanımlamaya zorlamaktadır,
- İşletmelerin müşterilerinin beklentilerini anlamaya zorlamaktadır,
- Maliyetleri gerçekleşmeden kontrol etme olanağı sağlamaktadır,
- Birimleri aynı hedef doğrultusunda birleştirmeye yardımcı olur,

---

<sup>57</sup> Ali Alagöz, Yunus Ceran, “Stratejik Maliyet Ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi” **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2006, S:15, s.64

<sup>58</sup> Alagöz, Ceran, a.g.e., s.64

<sup>59</sup> Alagöz, Ceran, a.g.e., s.66

- İşletme bütçesinin hazırlanmasında ve bütçe hedeflerine ulaşmada kolaylık sağlar,
- Uygun seviyede bir hedef maliyet, çalışanları motive edebilir,
- Tüketicilere sistem içerisinde aktif rol vermektedir,
- İşletme için bir rekabet aracı olarak kullanılabilir.

Mamül üretimi açısından hedef maliyetleme ile hizmet üretimi açısından hedef maliyetleme arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Temelinde mamülün somut bir yapısının olması ve hizmetin soyut bir yapısının olmasından kaynaklanan farklılardan birisi araştırma geliştirme ve tasarım sürecidir. Konaklama işletmelerinde araştırma geliştirme diye bir departman bulunmamaktadır ve hizmetin geliştirilmesi, mamülün geliştirilmesi gibi mühendislik gerektirmemektedir. Hizmetin tasarımı, hizmeti oluşturan faaliyetlerin düzenlenmesi, hizmet süresince kullanılan malzemelerin seçimi ve bu faaliyetlerin geliştirilmesi ile ilgilidir.

### **2.3.1. Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler**

Hedef maliyetlemeyi etkileyen faktörler sırasıyla hizmet yapısı, müşteri türü, genel yönetim düşünceleri, özel hizmet ve ürün analizidir.

#### **2.3.1.1. Hizmet Yapısı**

Hizmet maliyetinin, hizmetin yapısını oluşturan faaliyetlerin ve hizmetin tasarım süresinin ve karmaşıklığının artması, hedef maliyetlemeyi daha da önemli ve karmaşık hale getirmektedir. Bunun sonucu olarak, potansiyel tasarruflar daha büyük olmakta ve formel sistemlerin daha büyük sonuçlara ulaşma ihtimali doğmaktadır. Hedef maliyetleme sistemlerinin geliştirilmesinde, zaman ile sermaye yoğunluğu arasında doğrudan bir ilişki kurulmaktadır. Sermaye yoğun yatırımlar açısından şirketler büyük ve küçük olarak sınıflandırıldığında, büyük işletmeler küçük işletmelere oranla daha uzun ve karmaşık hizmet yapılarına sahip olduklarından, daha gelişmiş hedef maliyetleme sistemlerine ihtiyaç duymaktadır ve bu sebeple hedef maliyetleme sistemlerini oluşturmaları, küçük işletmelere oranla daha fazla

zaman almaktadır. Ayrıca hizmetleri benzer özellik taşıyan işletmeler daha az gelişmiş hedef maliyetleme sistemleri ile sonuç elde edebilmektedir.<sup>60</sup>

### **2.3.1.2. Müşteri Türü**

Hizmet verilen müşterinin türü işletmelerin hedef maliyetleme sistemlerine yön vermektedir. İşlevselliğe önem veren müşteri kitlesine sahip işletmeler, hedef maliyetleme sistemlerinde müşteri analizine yoğunlaşmakta, müşterinin tercihlerini göz önünde bulundurmakta ve bunu maliyetlerine yansıtmakta iken; işlevsellik yerine daha çok kaliteye önem veren müşteri kitlesine sahip işletmeler, işlevsellikten ziyade hizmetin kalitesine önem vermekte ve müşteri analizi yerine maliyet indirimi üzerine yoğunlaşmaktadır<sup>61</sup>. Müşterinin hizmetten beklentileri hizmeti şekillendirmektedir ve işletme bu beklentilere uygun bir politika izleyerek, hedef maliyetini istenilen fonksiyonlara göre belirlemektedir.

### **2.3.1.3. Genel Yönetim Düşünceleri**

Genel yönetim düşüncelerine göre hedef maliyet saptanmadan hedef maliyetin beş aşaması belirlenmelidir.

İlk aşamada, yeni hizmetin planlanma aşamaları, satış harcamaları, müşteri ve üretim maliyetleri gibi faktörlerden hangilerinin hedef maliyetlemelerin içinde yer alacağı tespit edilmelidir. İkinci aşamada, tam, direkt veya değişken maliyetlerden hangisinin seçileceği belirlenmelidir. Üçüncü aşamada, hedef maliyetin ne kadar düşük belirleneceği ifade edilmelidir. Dördüncü aşamada, beklenen üretim hacmine, maliyet indirimlerinin şekline ve üretim zamanına karar verilmelidir. Son aşamada ise hedef maliyetin dayandığı temel esaslar oluşturulmalıdır<sup>62</sup>.

### **2.3.1.4. Özel Hizmet ve Durum Analizi**

Hizmet türü ile üretim koşulları, hedef maliyetin gerçekçi bir şekilde belirlenebilmesi için önemlidir. Üretimine karar verilen özel bir hizmet için

---

<sup>60</sup> Acar, a.g.e., s.86

<sup>61</sup> Acar, a.g.e., s.86

<sup>62</sup> Acar, a.g.e., s.87

geliştirilen özel hizmet tasarımı, bu tasarıma katkıda bulunacak kişi sayısı ve bu personelin özellikleri, ne kadar tecrübeli oldukları ve hizmetin yeniliği göz önünde bulundurulması gereken hususlar arasındadır. Mevcut planlamada amaçlanan kalite, fonksiyonlar ve faaliyetler, hedef maliyetlerin belirlenmesinde etkili olmaktadır<sup>63</sup>.

### **2.3.2. Hedef Maliyetlemenin Temel İlkeleri**

Hedef maliyetleme süreci, fiyata göre maliyetleme, müşteri üzerine yoğunlaşma, hizmet üzerine yoğunlaşma, kapsamlı katılım, yaşam dönemi yaklaşımı ve değer zinciri olmak üzere altı temel ilkedен oluşmaktadır.

#### **2.3.2.1. Fiyata Göre Maliyetleme**

Fiyata göre maliyetleme ilkesi, hedef maliyetleme yöntemini geleneksel yöntemlerden biri olan ‘ maliyet artı ‘ yönteminden ayıran en belirgin ilkelerden biridir. Maliyet hedeflerini, beklenen kâr payını rekabete dayalı pazar fiyatından düşerek belirlemektedir. Fiyat, firmanın pazar konumunun kontrolü ve finansal gereksinimlerine göre belirlenmektedir. Fiyata göre maliyetleme ilkesinin iki önemli alt ilkesi şunlardır<sup>64</sup>;

- Hizmet ve kâr planlarını piyasa fiyatları tanımlar. Uygun ve güvenli bir kâr payına sahip hizmetlere, kaynakların yönlendirilmesi için, bu planlar analize tabi tutularak gözden geçirilir.
- Hedef maliyetleme süreci, aktif ve güncel rekabet ortamı bilgileri ve analizleri ile yönlendirilir. Rekabet ortamının güçlüklerini ve tehlikelerini karşılayabilmek için, piyasa fiyatlarının nasıl oluştuğunu anlamaya çalışmak önem taşır.

#### **2.3.2.2. Müşteri Üzerine Yoğunlaşma**

Özünde, müşterinin ne istediği, şu anki rekabet ortamında firmanın bu isteği karşılayabilmek için ne yapacağını anlamak yatmaktadır. Genellikle mevcut ve

---

<sup>63</sup> Acar, a.g.e., s.87

<sup>64</sup> Öndeş v.d., a.g.e., s.250

potansiyel müşteriler homojen özelliklere sahip değildir. Hizmetler hakkında farklı değerlendirmeleri ve değişik tercihleri bulunmaktadır. Strateji geliştirme çalışmaları sırasında detaylı pazar araştırması yapılarak, farklı müşteri ve pazar kesimleri ve onların hizmetlerin fiyat, iş görme, kalite, görüntü ve tanıma gibi faktörleri ile ilgili tercihleri ortaya çıkarılmalıdır<sup>65</sup>.

Tüketici ihtiyaçları, üretilmesi düşünülen ya da üretilen hizmetin tüm özelliklerini belirler ve maliyet analizlerini kalite, maliyet ve zaman ile ilgili ihtiyaçlar yönlendirir. Böylece, bütün maliyet azaltma çalışmaları tüketici isteklerine göre şekillenir ve bu istekler süreçte devamlı olarak dikkate alınır<sup>66</sup>.

Hedef maliyetleme pazar tarafından yönlendirilir. Müşterilerin düşünceleri son derece önemlidir ve süreçte her zaman göz önünde tutulur. Kalite, maliyet ve zaman ile ilgili müşteri gereksinimleri, hizmet ve üretim kararlarında birarada tutulur ve bu unsurlar maliyet analizlerini yönlendirir. Müşterilerin ne istediği ve buna yönelik ne yaptığı veya ne yapabileceğini belirlemek oldukça önemlidir. Hedef maliyete, pazara sunma zamanını geciktirmek ya da hizmetin performansını veya kalitesini azaltmak gibi müşterilerin temel beklentilerine aykırı uygulamalarla ulaşılamaz<sup>67</sup>.

### **2.3.2.3. Hizmet Üzerine Yoğunlaşma**

Hedef maliyetleme, maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetimi ilkesine dayanır. Hizmet maliyetlerinin yüksek bir bölümü hizmet tasarım aşamasında iken verilen kararlarla belirlenmektedir<sup>68</sup>. Tasarım aşamasına geçilmeden, hizmetin üretimi ve yapısı konusundaki fikirler ve tüketici istekleri göz önünde

---

<sup>65</sup> Rafet Aktaş, “Sistem Yaklaşımı Çerçevesinde Hedef Maliyet Sistemi”, **Gazi Üniversitesi, Ticaret ve Turizm eğitim Fakültesi Dergisi**, 2003, S:1, s.122

<sup>66</sup> Semra Aksoylu, Yunus Dursun, “Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2001, S:11, s.364

<sup>67</sup> Öndeş v.d., a.g.e., s.250

<sup>68</sup> Aksoylu, Dursun, a.g.e., s.364

bulundurularak incelenir. Tüketici tarafından istenilen hizmet kalitesi belirlendikten sonra tasarım basitliğine ulaşmaya çalışmak ve bunu ölçmek önemlidir<sup>69</sup>.

Tasarım ilkesinin dört alt ilkesi şu şekilde sıralanabilir<sup>70</sup>;

- Maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetimi,
- Mamul/Hizmet, teknoloji ve tasarımın maliyet etkilerini araştırma,
- Mamul/Hizmet tasarımların değişim yapılabilmesi için önceden incelenmesi
- Mamul/Hizmet ve süreç geliştirmede, sıralı teknik işlemler yerine paralel akışı teşvik etme.

#### **2.3.2.4. Kapsamlı Katılım**

Ekibin başarısı, ekibi oluşturan kişi ve grupların bu projeyi iyi anlamalarına, bunun gerekliliğine inanmalarına ve sorumluluk almalarına bağlıdır<sup>71</sup>. Konaklama işletmelerinin yapıları gereği çalışanların çoğu müşterilerle iç içedir ve bu sürecin içerisinde önemli bir yere sahiptir. Müşteriler ile olan yakınlıkları ve hizmeti oluşturan faaliyetin içerisinde yer almaları sebebi ile hizmetin geliştirilmesi için tüm personelin sorumluluk alması gerekmektedir.

#### **2.3.2.5. Yaşam Dönemi Yaklaşımı**

Somut ürün üreten endüstri işletmeleri açısından ele alındığında, hedef maliyetleme sistemi, ürünün yaşamı boyunca ortaya çıkardığı satın alma, bakım onarım taşıma ve işletme gibi maliyetlerin tümünü göz önünde bulundurmaktadır. Hedef maliyetin amacı belirtilen yaşam eğrisi maliyetlerini tüketici açısından en düşük seviyeye indirmektir<sup>72</sup>. Soyut yapıya sahip olan hizmeti üreten konaklama işletmeleri için ise, bakım onarım gibi maliyetler söz konusu değildir. Endüstri işletmelerinde, ürünü alan kişiye bir sahiplik verilmektedir. Konaklama işletmelerinde ise sahiplik, hizmetler için belli bir süreli kapsamaktadır ve hizmet

<sup>69</sup> Aksoylu, Dursun, a.g.e., s.364

<sup>70</sup> Öndeş v.d., a.g.e., s.251

<sup>71</sup> Aksoylu, Dursun, a.g.e., s.364-365

<sup>72</sup> Aktaş, a.g.e., s.6

verildikten sonra ortadan kalkmaktadır, yani hizmet sona erdiğinde müşterinin hizmetle bağlantısı somut ürünün aksine sona ermektedir.

### **2.3.2.6. Değer Zinciri**

Hedef maliyetleme çalışmaları, işletmede fonksiyonlar arası ürünün tüm yaşamı boyunca süren ve işletme ile ilgili tüm yönleri kapsayan değerler zinciri perspektifine dayalı bir çalışmadır. Değerler zinciri, işletmelerin alımlarını karşılayan kaynaklardan başlayıp, müşteriye sunulan hizmetlerin yaşam dönemlerinin sonuna kadar süre gelen tüm kademelerde değer yaratan ve birbirlerine bağlı faaliyetler bütünüdür<sup>73</sup>. Hedef maliyet sistemi değer zinciri üyeleri ile ortak kâr ilişkilidir ve uzun dönem temellidir.

### **2.3.3. Hedef Maliyetleme Süreci**

Hedef maliyetleme süreci, hedef maliyetin tespit edilmesi ve tespit edilen maliyetin gerçekleştirilmesi olmak üzere iki aşamadan oluşmaktadır.

#### **2.3.3.1. Hedef Maliyetin Saptanması**

Hedef maliyeti oluşturmada, çıkarma metodu, toplama metodu ve birleştirilmiş metot olmak üzere üç temel metot kullanılmaktadır. Rakiplerin ürünlerinin fiyatlarına göre belirlenen, hedef maliyeti piyasa fiyatından geriye doğru giderek oluşturmaya çalışan metot çıkarma metodu olarak adlandırılmakta iken; hedef maliyeti şirketin mevcut geçmiş maliyet bilgilerine ve arz edicilerin geçmiş maliyet bilgilerine dayanarak oluşturan metot ise toplama metodu olarak adlandırılmaktadır. Toplama metodu içe dönük olduğundan, oluşturulan hedef maliyet, pazarda rekabet edemeyecek bir maliyet hedefi olabilir; çıkarma metodu ise ulaşılması zor bir hedef maliyet ortaya çıkarabilir. Bu iki metodun karışımından üçüncü metot olarak birleştirilmiş metot oluşturulmuştur<sup>74</sup>.

---

<sup>73</sup> Aksoylu, Dursun, a.g.e., s.365

<sup>74</sup> Acar, a.g.e., s.87

### **2.3.3.2. Hedef Maliyetin Sağlanması**

Hedef maliyetin tespit edilmesinden sonra hedef maliyete ulaşmak için; ürünün fonksiyonlarının belirlenmesi, fonksiyonların ağırlıklarının belirlenmesi, ürünün parçalarının belirlenmesi, parçaların maliyetlerinin tahmin edilmesi, parçaların ağırlıklarının belirlenmesi, hedef maliyet endeksinin oluşturulması, hedef maliyet endeksinin optimizasyonu ve diğer maliyet tasarruflarının gerçekleşmesi olarak sekiz aşama uygulanır. Uygulanan bu sekiz aşama konaklama işletmelerinin yapıları göz önünde bulundurularak, konaklama işletmelerine uyarlandığında, ürün kavramı yerine hizmet veya hizmet paketi kavramının kullanılmasının daha uygun olacağı görülmektedir. Konaklama işletmesinde üretilen şey hizmettir ve müşteriye sunulanda hizmetler veya bu hizmetlerden oluşan bir hizmetler paketidir. Bunun yanı sıra hedef maliyetin sağlanması sürecinde ürünün parçalarından söz edilmektedir. Hizmet soyut olduğu için somut parçalardan söz etmek yanlış olacaktır, bunun yerine hizmetin bir süreç olduğu düşüncesinden hareketle, hizmeti oluşturan öğelerin, süreç içerisinde yapılan faaliyetler olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu sekiz aşama konaklama işletmelerine uyarlandığında hizmetin veya hizmet paketinin fonksiyonlarının belirlenmesi, fonksiyonların ağırlıklarının belirlenmesi, hizmeti veya hizmet paketini oluşturan faaliyetlerin belirlenmesi, faaliyetlerin maliyetlerinin tahmin edilmesi, faaliyetlerin ağırlıklarının belirlenmesi, hedef maliyet endeksinin oluşturulması, hedef maliyet endeksinin optimizasyonu ve diğer maliyet tasarruflarının gerçekleşmesi oluşacaktır.

#### **2.3.3.2.1. Hizmetin Fonksiyonlarının Belirlenmesi**

Hizmetin piyasa tarafından tanımlanan başarısı hedef maliyetlemenin temel hareket noktasını oluşturmaktadır. Başarı hizmetin yerine getirdiği fonksiyonlar ile belirlendiği için hizmetten beklenen her fonksiyon tanımlanmalıdır<sup>75</sup>.

---

<sup>75</sup> Fatih C. Ertaş, “Yeni Ve Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yöntemi” *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, Mayıs 1998,C:12, S:1-2, s.191

Genel olarak hizmet fonksiyonları, hizmetin temel özellikleri ile ilgili fonksiyonlar ve hizmetin tüketici tarafından arzulanan konfor, prestij gibi özellikleri ile ilgili fonksiyonlar olarak ikiye ayrılmaktadır.<sup>76</sup>.

#### **2.3.3.2.2. Fonksiyonların Ağırlıklarının Belirlenmesi**

Potansiyel müşterilere sorular sorularak veya anketler aracılığıyla fonksiyonlar ve bu fonksiyonların değeriyle birlikte görelî önem dereceleri değerlendirilmekte ve karşılaştırılmaktadır. Talep edilen fonksiyonların toplamı temel ve arzulanan fonksiyonların ilişkisini ve oranını ortaya çıkarmaktadır<sup>77</sup>.

#### **2.3.3.2.3. Hizmeti Oluşturan Faaliyetlerin Belirlenmesi**

Tüketici istekleri doğrultusunda şekillenen hizmet, fonksiyonu ve özellikleri temel alınarak hizmet bileşenleri belirlenmektedir<sup>78</sup>. Hizmetin verildiği süreç içerisinde süreci oluşturan faaliyetler belirlenmektedir. Bu aşamada, faaliyet tabanlı maliyetleme, faaliyetlerin belirlenmesi açısından yararlı olabilmektedir.

#### **2.3.3.2.4. Faaliyetlerin Maliyetlerinin Tahmin Edilmesi**

Faaliyetlerin, işletme tarafından üretilmesine veya dışarıdan temin edilmesine göre maliyetleri belirlenir. Konaklama işletmeleri, genellikle bu faaliyetleri kendileri üretmekte ve dışarıdan almamaktadır. Bu sebepten dolayı konaklama işletmeleri, faaliyetlerinin maliyetlerini doğru tahmin edebilmek için, faaliyet tabanlı maliyetlemeye ihtiyaç duyarlar.

#### **2.3.3.2.5. Faaliyetlerin Ağırlıklarının Belirlenmesi**

Tüketicilerin hizmet özelliklerine verdiği önem derecesi ile hizmet bileşenlerinin bu istekleri karşılama düzeyi kullanılarak bir matris oluşturulmakta ve

---

<sup>76</sup> Alagöz, Ceran, a.g.e., s.70

<sup>77</sup> Alagöz, Ceran, a.g.e., s.70

<sup>78</sup> Acar, a.g.e., s.86

daha sonra hizmet bileşenlerinin göreceli önem dereceleri hesaplanırken, tüketicinin hizmete verdiği önem derecesi ile hizmet bileşenlerinin bunları yerine getirmedeki katkısı çarpılmakta ve bileşenin karşıladığı her fonksiyon için bulunan oranlar toplanmaktadır.

#### **2.3.3.2.6. Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması**

Faaliyetlerin göreceli önemi ve faaliyetlerin hizmet içindeki maliyet payları belirlendikten sonra söz konusu ilişkiyi ifade eden bir endeks oluşturulmaktadır. Hedef maliyet endeksi şöyle formüle edilmektedir;

$$\text{Hedef Maliyet Endeksi} = \frac{\% \text{ bileşenlerin maliyet payı}}{\% \text{ hizmet bileşenlerinin önem derecesi}}$$

#### **2.3.3.2.7. Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu**

Müşteri taleplerinin optimal olarak yerine getirilmesi için hedef maliyet endeksinin bir olması gerekmektedir. Hedef maliyet endeksinin birden küçük olması hizmet bileşeninin ucuz olduğu, birden büyük olması ise hizmet bileşenlerinin pahalı olduğu anlamına gelmektedir.

#### **2.3.3.2.8. Diğer Maliyet Tasarruflarının Gerçekleştirilmesi**

Hedef maliyetlemenin son aşamasıdır. Bu aşamada hizmet planlamada tüm katılımcılar arasında geniş bir konsensüs oluşturulmakta ve tüm gerçekleştirme önerileri uyarlanarak, düzenlenmekte ve karşılaştırılmaktadır<sup>79</sup>.

#### **2.3.4. Hedef Maliyetlemenin Güçlükleri**

Hedef Maliyetleme belli bir maliyet rakamına odaklandığından, belirlenen maliyet rakamının gerçekçi olması ve bu maliyet rakamına ulaşılmaya çalışılırken uygulanan yöntemler, hedef maliyetlemeyi başarıya ulaştırabileceği gibi hedef

---

<sup>79</sup> Alagöz, Ceran, a.g.e., s.75

maliyetlemenin başarısızlığına da sebep olabilir. Hedef maliyetleme Şu sorunlara sebep olabilir<sup>80</sup>;

- UlaŐılmak istenen hedef gerçekçi değilse çalışanların motivasyonları bozulabilir,
- Para ve zaman kaybına sebep olabilir,
- Hedef fiyatın varlığı hizmetin tasarımını kısıtlar,
- Hedef maliyete ulaşmak için yapılan baskı, çalışanları strese sokabilir ve iŐten kopmalarına veya ayrılmalarına sebep olabilir,
- Örgüt içerisinde çatıŐmalara sebep olabilir.

---

<sup>80</sup> Acar, a.g.e., s.93

### **3. ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE ETKİN MALİYETLEME ARACI OLARAK HEDEF MALİYETLEME VE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME**

Bu bölümde, konaklama işletmelerinde etkin maliyetlemenin önemi, konaklama işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyetlemenin uygulanması, konaklama işletmelerinde hedef maliyetlemenin uygulanması konuları incelenecektir. Konaklama işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyetlemenin uygulanması konusu incelenirken faaliyetlerin belirlenmesi, faaliyetlerin gruplandırılması, faaliyetlerin maliyetlendirilmesi, uygun maliyet sürücülerinin seçimi, faaliyet maliyetlerinin ürünlere yüklenmesi konularına değinilecektir. Konaklama işletmelerinde hedef maliyetlemenin uygulanması konusu incelenirken ise hedef maliyetin saptanması, hizmetin fonksiyonlarının belirlenmesi, fonksiyonların ağırlıklarının belirlenmesi, hizmeti oluşturan faaliyetlerin belirlenmesi, faaliyetlerin maliyetlerinin tahmin edilmesi, faaliyetlerin ağırlıklarının belirlenmesi, hedef maliyet endeksinin belirlenmesi, hedef maliyet endeksinin optimizasyonu konuları üzerinde durulacaktır.

#### **3.1. Konaklama İşletmelerinde Etkin Maliyetlemenin Önemi**

Küresel gelişmelerle birlikte, dünya üzerinde faaliyette bulunan işletmelerin mevcut pazarları genişlemekte ve genişleyen pazarlarla birlikte bu pazarlarda faaliyette bulunan işletmeler rakipler arasına katılmakta ve bununla birlikte rekabet de artmaktadır. İşletmeler gelişen pazarda konumlarını koruyabilmek veya daha iyi bir konuma sahip olabilmek için rakipleri ile kıyasıya bir rekabet içerisine girmektedir. İşletmeler, pazarda var olan rekabet sebebi ile hizmetler için uygulanacak fiyat stratejilerini belirlerken, piyasa fiyatlarını da veri olarak kullanmak zorunda kalmaktadır<sup>1</sup>. Maliyetlerinin üzerine istedikleri kâr marjlarını koyarak belirledikleri fiyatlar ile hizmetlerini piyasaya süren işletmeler, rekabetçi piyasalarda sorunlar ile karşılaşmaktadır. Hizmetin fiyatının belirlenmesi sürecinde, göz önünde bulundurulmuş maliyetler ve işletmenin ulaşmak istediği kâr marjı ile

---

<sup>1</sup> Yalçın, a.g.e., s.25

birlikte rakiplerin fiyat stratejileri de önem kazanmaktadır. İşletmeler, rakiplerinin fiyat politikalarına müdahale etme imkanına sahip değillerdir, bu sebeple rekabette var olan konumlarını kaybetmemek veya rakiplerini zorlayabilecek fiyatları belirleyebilmek için, ya kâr marjını düşürme yolunu ya da maliyetlerini azaltma yolunu seçeceklerdir. İşletmenin kâr marjını düşürmesi, kısa vadede işletme için bir alternatif olarak gözüke bile, uzun vadede işletmenin büyüebilmesi açısından sıkıntılara sebep olabilecektir. Maliyetlerin kontrol edilmesi ve düşürülmesi yoluyla, işletmeler hem kâr marjlarını koruyarak planladıkları büyüme hızını yakalayabilirler hem de piyasa fiyatları ile rekabet edebilirler.

Rekabetin yüksek olduğu piyasalarda, işletmeler maliyetlerini kontrol ederek rekabetin içerisinde pozisyon alabilmektedir. İşletmeler maliyetleri düşürürlerken aynı zamanda belli bir kalite düzeyini de dikkate almak zorundadırlar. Fiyatın rekabet edebilir olması, hizmetin rekabet edebilir olması anlamına gelmemektedir. İşletmeler hizmetin işlevselliği ve kalitesi gibi özellikleri dikkate almadan, maliyetlerini düşürme yolunu seçerlerse, fiyat olarak piyasada rekabete girebilecekler, fakat hizmetin tercih edilmesi safhasında piyasa ile rekabet edemeyeceklerdir.

Rekabetin en fazla hissedildiği sektörlerden biri de turizm sektörüdür. Ülke sınırlarının kalkması ile birlikte, insanların daha fazla yer değiştirmesi söz konusu olmuş ve insanların konaklama ihtiyaçları da artmıştır. Konaklama ihtiyacına talebin artmasıyla birlikte arz da artış göstermiş ve bu nedenle konaklama işletmeleri arasında bir rekabet ortaya çıkmıştır. Hizmetin kopyalanabilmesinin kolay olması sebebiyle, hizmet üreten konaklama işletmelerinin hizmetleri arasında fazla farklılıklar bulunmamaktadır. Konaklama işletmeleri açısından ele alındığında, hizmetlerin birbirlerine benzer olması sebebiyle, işletmeler diğer işletmelere karşı farklarını, belirledikleri fiyatlar veya hizmet kaliteleri ile yaratmaktadırlar. Kalite, maliyetlerin artmasına sebep olmakta ve fiyatı yükseltmektedir. İşletmenin rekabet edebilmesi için hem kalite seviyesini yakalaması hem de hizmetleri uygun fiyat ile sunması gerekmektedir.

Konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme uygulanarak, hizmet için hedef maliyetin bulunması sağlanmalıdır, bu yapıldığında, işletmenin rekabet edebilmek için hizmeti ne kadar bir maliyetle oluşturması gerektiği belirlenebilecektir. Maliyetin yüksek çıkması sonucunda, hizmeti oluşturan faaliyetlerin hizmet içindeki önemi belirlenerek, maliyetlerin azaltılması söz konusu olabilir ve böylece maliyet azaltılırken, ürünün kalitesinin veya işlevselliğinin düşmesi engellenebilir.

Hedef maliyetlemenin uygulanması sürecinde, hizmeti oluşturan faaliyetlerin belirlenmesi sorunu ortaya çıkacaktır. İşletmeler, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile hizmetleri oluşturan faaliyetleri ve faaliyetlerin maliyetlerini bularak hizmeti oluşturan faaliyetlerin maliyetlerine ulaşmış olacaktır. Böylece hizmetin yapısında var olan faaliyetlerin önem derecelerini bulunabilecek ve değersiz görülen faaliyetler çıkarılabilecek veya maliyetleri azaltma yoluna gidilerek hizmetin maliyeti düşürülebilecektir.

### **3.2. Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Uygulanması**

Hizmetler, mamuller gibi somut değildir. İmalat işletmelerinde üretim sonucu ortaya çıkan mamul, somut parçaların işlenmesi veya birleşmesi ile oluşmaktayken , konaklama işletmelerinde üretilen hizmet gözle görülebilir bir şey değildir. Konaklama işletmelerinde üretilen hizmet, bir maddenin işlenmesi veya birleşimi sonucunda değil, çeşitli faaliyetlerin bütünü olarak meydana gelir. Hizmetleri oluşturan parçalar alt hizmetler veya faaliyetlerdir.

Üretilen hizmetlerin maliyetlerinin doğru bir şekilde bulunabilmesi için hizmeti oluşturan alt hizmetlerin veya faaliyetlerin maliyetlerinin bulunması gerekmektedir. Bu sebeple faaliyet tabanlı maliyetlemenin kullanılması hem maliyetlerin faaliyetler bazında ayrıntılı bir şekilde görülmesi hem de hizmet maliyetlerinin daha doğru bulunması açısından önemlidir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme ile hizmeti oluşturan faaliyetlerin neler olduğunun belirlenmesi ve bu faaliyetlerin maliyetlerinin bulunması hizmeti yeniden şekillendirmek için önemlidir. Hizmet kapsamında değer yaratmayan faaliyetler çıkartılarak maliyet azaltılabilir ve işletmeye rekabet etmek için avantaj sağlanabilir.

### **3.2.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi**

Faaliyetlerin tanımlanması, imalat işletmelerine oranla konaklama işletmelerinde daha karışıktır. Konaklama işletmelerinin yapısı gereği personel sayısının fazla olması<sup>2</sup>, bir başka deyiş ile makineleşmenin düşük olması, standartlaşmayı imkansız hale getirmektedir. Otomasyonun yapılamaması ile birlikte, faaliyetlerin belirlenmesi de zorlaşmaktadır. İmalat işletmelerinde ürün bandı üzerinde standart bir şekilde üretim gerçekleşmekte ve gözlemler sonucu faaliyetler kolayca belirlenebilmekte iken konaklama işletmelerinde standart bir üretimin olmamasından dolayı faaliyetleri belirlemek zorlaşmaktadır.

Ana faaliyetlerin oluşmasında temel bazı hizmetler de yer almaktadır. Örneğin, müşterinin otele gelmesi ile başlayan süreç, resepsiyon hizmeti ile başlamaktadır. Resepsiyon hizmeti, konaklama hizmetinin bir parçasıdır. Konaklama faaliyetinin alt faaliyetidir. Aynı zamanda müşterinin resepsiyona gelmesiyle resepsiyonun müşteri kayıtlarını girmesi, bu kayıtları veri olarak kaydetmesi de resepsiyon hizmetinin bir parçasıdır. Konaklama işletmelerinde verilen hizmet bir süreci ifade etmektedir ve her müşteri için süreç içerisinde aynı faaliyetler gerçekleşmeyebilir. Bu sorunu ortadan kaldırmak için genel bir faaliyet şeması işletme tarafından oluşturulmalıdır.

### **3.2.2. Faaliyetlerin Gruplandırılması**

Konaklama işletmelerinde temel olarak konaklama ve yeme içme hizmeti verilmektedir. Konaklama işletmelerinde bu hizmetlerin yanı sıra müşterilerin eğlence ve diğer sosyal ihtiyaçlarını karşılayacak çeşitli hizmetler de

---

<sup>2</sup> Türksoy, a.g.e., s.35

verilebilmektedir<sup>3</sup>. Yukarıda belirtilen hizmetler, konaklama işletmelerinde gerçekleştirilen ana faaliyetler olarak nitelendirilmektedir.

Konaklama işletmesinin hizmeti, müşterinin otele girmesi ile başlamaktadır. Resepsiyonda kayıt işlemi ile birlikte başlayan süreç, müşterinin eşyalarının odaya taşınması veya müşterinin odaya götürülmesi ile devam etmektedir. Bu ve bunlar gibi faaliyetlerin bütünü konaklama hizmetini oluştururken, yapılış yerleri ve ortak yönleri ile konaklama işletmelerinde gerçekleştirilen faaliyetleri gruplandırmak mümkündür. Departman olarak ele alınırsa, konaklama hizmeti içerisinde yer alan faaliyetleri resepsiyon, kat hizmetleri, üniformalı hizmetler adı altında faaliyet gruplarına ayırmak mümkündür. Faaliyetler, bu departmanlar dışında da gözlemlere göre gruplandırılabilir. Yeme içme hizmeti içinde müşterinin restorana gelişi, masanın hazırlanması, siparişin alınması, yemeğin pişirilmesi, yemeğin servisi gibi faaliyetler yemekhane veya restoran faaliyet grubu altında veya servis grubu altında sınıflandırılabilir. Diğer yardımcı hizmetler içinde aynı şekilde sınıflandırmalar yapılabilir.

### **3.2.3. Faaliyetlerin Maliyetlendirilmesi**

Faaliyetlerin belirlenmesi aşamasından sonra, belirlenen faaliyetlere ilgili maliyetlerin dağıtılması işlemi yapılmaktadır. Endüstri işletmelerinden farklı olarak, konaklama işletmelerinde, işçi maliyetlerinin maliyetler içerisinde yüksek bir orana sahip olduğu görülmektedir. İşçiler belli bir faaliyet için çalışabildikleri gibi birden fazla faaliyet için de çalışabildiklerinden, işçilik giderlerinin dağıtılması aşamasında çalışanların hangi görevleri üstlendiği ve görevinin ne olduğu incelenmelidir.

İşçilik maliyetlerinin dışında, konaklama işletmelerinde endüstri işletmelerinden farklı olarak sabit giderlerin tutarı yüksek orandadır<sup>4</sup>. Faaliyetlerin yapıldıkları, farklı bir ifade ile hizmetlerin gerçekleştirildiği yerler ile sabit giderlerin ilişkisinin kurulması kolayken ortak kullanım alanları için faaliyetlere eşit oranda

---

<sup>3</sup> T.C. MEGEP, a.g.e., s.3

<sup>4</sup> Türksoy, a.g.e., s.35

sabit giderleri dağıtmak daha faydalı olacaktır. Örneğin yiyecek hizmetinin verildiği restoranın yeme içme hizmeti ile ilişkilendirilmesi kolayken lobinin bekleme salonlarının belli bir faaliyetle ilişkilendirilmesi oldukça zordur.

### **3.2.4. Uygun Maliyet Sürücülerinin Seçimi**

Maliyetlerin düzgün bir şekilde dağıtılabilmesi için maliyet sürücülerinin en uygun şekilde seçilmesi gerekmektedir. Konaklama işletmelerinin yapıları gereği sabit giderlerin maliyetler içerisinde yüksek orana sahip olması sebebiyle de maliyet sürücülerinin seçimi daha çok önem kazanmaktadır.

### **3.2.5. Faaliyet Maliyetlerinin Hizmetlere Yüklenmesi**

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin son adımı maliyetlerin hizmetlere yüklenmesi aşamasıdır<sup>5</sup>. Endüstri işletmelerinde somut ürün söz konusu olduğundan ürünün kullandığı faaliyetleri ayırt etmek somut bir ürün olmayan hizmet üreten konaklama işletmelerine oranla daha kolaydır. Konaklama işletmelerinde hizmet bir süreç olduğundan ve standartlaşmanın olmaması sebebi ile hizmeti oluşturan faaliyetlerin ayırt edilmesi zorlaşmaktadır. Konaklama işletmesi faaliyet maliyetlerini hizmetlere yüklemeyen önce sunulan hizmet veya hizmet paketinin hangi faaliyetleri kapsadığını iyice analiz etmelidir.

## **3.3. Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetlemenin Uygulanması**

Hedef maliyetleme, hizmet üzerine yoğunlaşarak, daha üretime hazırlık aşamasında, kalite ve işlevselliği düşürmeden maliyetleri azaltmayı planlamaktadır<sup>6</sup>, aynı zamanda işletmelere rekabet şansı yaratmaktadır. Konaklama işletmeleri rekabetin yoğun olduğu turizm sektörü içerisinde kendilerine avantaj sağlamak için hedef maliyetlemeyi kullanabilirler. Hedef maliyetleme ile piyasa fiyatlarına göre

---

<sup>5</sup> Eker, a.g.e., s.247

<sup>6</sup> Öndeş v.d., a.g.e., s.248

hedef maliyetini hesaplayan konaklama işletmeleri sezon başlamadan maliyetlerini kontrol edebilir ve ürün olarak sunacakları hizmet paketlerini belirleyebilirler. Konaklama işletmeleri endüstri işletmelerinden farklı olarak stok yapma imkanına sahip değildirler<sup>7</sup> bu sebepten dolayı gününde satılmayan oda veya masa, işletme için zarar niteliği taşımaktadır. Satılmayan hizmetin telafisi yoktur, bu sebeple zaman, konaklama işletmeleri için endüstri işletmelerine oranla çok daha önemlidir.

Hedef maliyetlemenin konaklama işletmesine uyarlanması sırasında en önemli nokta ise hizmet kavramıdır. Endüstri işletmelerinde somut olan ürünün parçalarını belirlemek son derece kolayken konaklama işletmelerinde somut olmamasından dolayı bazı zorluklar ortaya çıksa da aslında endüstri işletmelerine benzerlik göstermektedir. Endüstri işletmelerinde olduğu gibi konaklama işletmelerinde de müşteriye sunulan hizmetin içeriği bellidir. Bir telefonun içerisinde hangi parçaların bulunduğu ve telefonun fonksiyonlarının belli olduğu gibi tam pansiyon konaklamanın da içeriği işletme tarafından belirlenmiş ve müşteriye bildirilmiştir aradaki tek fark endüstri işletmelerinde müşteriye satılan ürün ile birlikte başka bir ürüne kadar müşteri ile ilişkisinin olmamasıdır. Konaklama işletmelerinde ise müşteri hizmeti kullandığı süre içerisinde üretimin yapıldığı yer olan otelde bulunduğu, aldığı hizmetten farklı olarak başka hizmetlerden yararlanabilmektedir. Bu noktada ayırt edilmesi gereken şey müşterinin başka bir hizmet aldığı ve bu hizmetin ilk aldığı tam pansiyon hizmet paketinden farklı olduğudur. Hizmet veya hizmet paketinin şablonunun belli olması ve müşteriye sunulması ile birlikte tek sorun konaklama işletmelerinin hizmetlerin maliyetlerinin bulunmasıdır çünkü endüstri işletmelerinde somut parçaların maliyetleri kolayca bulunabilirken konaklama işletmelerinde hizmeti oluşturan faaliyetlerin maliyetlerinin bulunması gerekmektedir.

### **3.3.1. Hedef Maliyetin Saptanması**

Turizm sektörünün yapısı gereği bazı aylarda talebin diğer aylara oranla daha fazla olduğu göz önüne alınarak işletmeler fiyatlarını aylık olarak belirleme yoluna

---

<sup>7</sup> Türksoy, a.g.e., s.35

gidebilecekleri gibi standart fiyat uygulama yolunu da seçebilirler. Fiyatların aylık değişim göstermesi hedef maliyetin aylık olarak hesaplanmasına sebep olmamaktadır. Konaklama işletmelerinde sabit maliyetlerin fazla olması sebebiyle hedef maliyetin aylık ücretlere göre belirlenmesi gerçekçi olmayan maliyet hedeflerine sebep olabilir. Bu sebeple aylık fiyatların işletmelerin hedefleri doğrultusunda hesaplama yapılarak ortalama bir fiyata dönüştürülmesi gerekmektedir. İşletmeler belirledikleri bu fiyatı baz alarak ulaşmak istedikleri kâr marjlarını çıkartarak hedef maliyetlerine ulaşmalıdır.

### **3.3.2. Hizmetin Fonksiyonlarının Belirlenmesi**

Konaklama işletmelerinde müşteriye sunulan hizmet, endüstri işletmelerinde olduğu gibi temel fonksiyonlar ve tüketicilerin istek ve beklentilerine bağlı fonksiyonlar olarak ikiye ayrılmaktadır. Müşteri beklentileri doğrultusunda internet, televizyon, klima, oda servisi gibi hizmetlerde sunulan hizmetin veya hizmet paketinin içerisine yerleştirilebilmektedir. Müşterilerin yiyecek, içecek ve bar, havuz gibi eğlence ihtiyaçlarının karşılanması bir hizmet paketinin parçası yapılabileceği gibi ayrı bir hizmet olarak da müşteriye sunulabilmektedir. Konaklama işletmesi bu noktada müşteriye sunduğu hizmetin fonksiyonlarını tanımlamalıdır.

### **3.3.3. Fonksiyonların Ağırlıklarının Belirlenmesi**

Hizmetin bir süreç olması ve bu süreçte müşterilerin otel personeli ile bir arada olması konaklama işletmeleri için fonksiyonların ağırlıklarının belirlenmesi aşamasında büyük bir avantajdır. Endüstri işletmelerinde müşteriler ile irtibat satışın yapıldığı kısa bir süre zarfında olduğundan ürün hakkında beklentilerin veya şikayetlerin belirlenebilmesi zorken, konaklama işletmelerinde müşteriler beklenti ve şikayetlerini kolaylıkla personele aktarabilmektedir. İşletme, müşterilerin geri bildirimleri doğrultusunda hizmetin fonksiyonlarının önem derecelerini belirleyerek fonksiyonlar arasında bir kıyaslama yaparak tüm fonksiyonlar içerisinde önem derecelerini bulmalıdır.

### **3.3.4. Hizmeti Oluşturan Faaliyetlerin Belirlenmesi**

Bir süreç olan hizmet, süreç içerisinde yapılan faaliyetleri kapsamaktadır. Müşteri belli bir hizmeti veya hizmet paketini belirli bir süre kullanma hakkını satın alır, bu sebeple hizmeti veya hizmet paketini oluşturan öğeler konaklama işletmesinde yapılan faaliyetlerdir. Endüstri işletmelerinde ürün somuttur ve parçaları gözle görülebilirken konaklama işletmelerinde bu durum söz konusu değildir. Bu sebeple hizmet paketinin veya hizmetin hangi faaliyetleri içerdiği belirlenip, hizmeti oluşturan faaliyetler tespit edilmelidir.

### **3.3.5. Faaliyetlerin Maliyetlerinin Tahmin Edilmesi**

Hizmetin somut olmaması hizmeti oluşturan faaliyetlerinde birçoğunun somut olmamasına sebep olmaktadır. Hizmeti oluşturan bileşenlerin çoğunun konaklama işletmesi tarafından sağlanması sebebi ile işletme hizmetlerin maliyetlerini kuracağı bir sistemle tahmin etmek zorundadır. Endüstri işletmeleri ürünlerinin parçalarının somut olması sebebi ile parçaların tedarik maliyetleri ile veya kendileri üretiyorlarsa üretim maliyetleri ile parçalarının maliyetlerini tahmin etmesi konaklama işletmelerine göre daha kolaydır çünkü konaklama işletmeleri hizmeti oluşturan faaliyetlerin maliyetlerini tahmin ederken piyasada kıyaslayacakları bir rakam bulamamaktadır. Dışarıdan bu hizmetleri alamadıklarından dolayı bu hizmetlerin ne kadar maliyete sahip olabileceğini kendi verilerinden tahmin etmek zorundadırlar. İşletmeler, faaliyet tabanlı maliyetleme ile hizmetleri oluşturan faaliyetlerin maliyetlerini bularak hizmetlerin maliyetlerini doğru bir şekilde tahmin edebilirler.

### **3.3.6. Faaliyetlerin Ağırlıklarının Belirlenmesi**

Hizmetin tanımlaması ve faaliyetlerin belirlenmesi sonucunda faaliyetlerin maliyetlerini belirleme işlemi yapılmaktadır. Hizmeti oluşturan faaliyetlerin maliyetlerinin bulunması ile birlikte faaliyetlerin maliyetlerinin, toplam maliyet içerisinde hangi oranda yer aldığı bulunması gerekmektedir. Faaliyetlerin maliyetlerinin doğru bir şekilde bulunması, faaliyetlerin ağırlıklarının da doğru

şekilde hesaplanmasını sağlayacak ve hedef maliyetlemenin ilerleyen aşamalarında maliyetler hakkında alınacak kararlara ışık tutacaktır.

### **3.3.7. Hedef Maliyet Endeksinin Belirlenmesi**

Hizmet bileşenlerinin önem derecelerinin, bileşenlerin maliyet paylarına bölünmesi sonucunda hedef maliyet endeksleri belirlenir. Hedef maliyet endeksleri, hizmeti oluşturan faaliyetlerden hangilerinin maliyetlerinin hedef maliyete ulaşmak için azaltılabileceğini veya hangilerinin maliyetlerinin arttırılabileceğini, belirlemede veri olarak kullanıldığı için, bu endekslerin doğru hesaplanması gerekmektedir. Bu noktada, hizmet bileşenlerinin önem derecesinin bulunması aşamasında, müşteri geri bildirimleri ile maliyet payları hesaplanırken, maliyet tahminlerinin doğru bir şekilde yapılması gerekliliği söz konusudur.

### **3.3.8. Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu**

Hedef maliyet endeksi, hizmetin tasarımına şekil verecek veridir. Endeksin bir olması arzulanmakta, endeksleri birin üzerinde belirlenen faaliyetlerin bire yaklaştırılması, endeksleri birin altında olan faaliyetlerin maliyetlerinin ise kalite ve işlevselliğinin kontrol edilerek arttırılması arzulanmaktadır. Odalarda klimanın olması, müşteriler açısından çok önemli bir fonksiyonu karşılarken, hedef maliyet endeksine bakılmaksızın maliyetleri azaltmak için kalitesiz klimalar kullanmak, işletme için tehlikeli sonuçlar yaratabilir. Klima, yatak gibi eşyalar sabit giderler arasında yer almaktadır. Her eşyanın bir bir ele alınması yerine genelini ele almak ve hedef maliyet endeksi belirlemek daha doğru olacaktır.

## **4. DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: BİR KONAKLAMA İŞLETMESİNDE UYGULAMA**

### **4.1. İşletme Hakkında Bilgiler**

Bu tez çalışmasında uygulamanın yapıldığı otel, Antalya havalimanına 130 km, Gazipaşa havalimanına ise 30 km uzaklıkta, denize sıfır konumundadır. 3 yıldızlı otel statüsünde bulunan işletme, 1 Nisan ve 20 Ekim tarihleri arasında faaliyet göstermekte olup yarım pansiyon olarak hizmet vermektedir.

İşletme, genel olarak Avrupa pazarı ile çalışmaktadır ve bu sebeple fiyatlarını Euro olarak belirlemektedir. Yarım pansiyon kapsamında, müşteriler sabah kahvaltısından, akşam yemeğinden, havuzdan ve plajdan ücretsiz olarak yararlanabilmekte; şezlong, şemsiye gibi havuz ve plaj malzemelerini ücretsiz olarak kullanabilmektedir. İşletmede 154 oda ve 350 kişilik yatak kapasitesi bulunmaktadır<sup>1</sup>.

### **4.2. İşletmenin Maliyet Verileri**

Uygulamanın yapıldığı işletmeden elde edilen, 2010 yılı 1 Nisan ve 20 Ekim tarihleri arasındaki dönem ile ilgili bilgilerden, işletmenin maliyetlerinin Tablo 4-1'deki gibi olduğu görülmektedir.

---

<sup>1</sup> İşletme ismi gizlenmiştir.

**Tablo 4-1 Uygulama Yapılacak İşletmenin Maliyet Verileri (1 Nisan-20 Ekim)**

Yiyecek Maliyeti	228.821,00 TL
İçecek Maliyeti	98.820,00 TL
Temizlik Maliyeti	25.031,00 TL
Personel Maliyeti	255.312,00 TL
Mobilya Mefruşat Gideri	11.286,00 TL
Yakıt Ve Yakacak Gideri	25.000,00 TL
Sigorta Gideri (İşletme Sigortası)	3.331,00 TL
Kırtasiye Ve Matbu Evrak Gideri	2.500,00 TL
Elektrik Ve Su Gideri	102.825,00 TL
İletişim Ve Haberleşme Giderleri	4.540,00 TL
Vergi Resim Harç Noter Giderleri	18.781,00 TL
Havuz Giderleri	3.500,00 TL
Elektrik Ve Elektronik Malzeme Giderleri	7.779,00 TL
Taşıt Giderleri ( Yakıt-Kasko Vs.)	6.881,00 TL
Oda Dernek Ve Bağış Giderleri	966,00 TL
Banka İşlemleri Giderleri	1.125,00 TL
Amortisman Giderleri	87.618,00 TL
Tamir Bakım Onarım Giderleri	39.144,00 TL
Eğlence İlan Reklam Giderleri	1.239,00 TL
Züccaciye Giderleri	9.614,00 TL
Dondurma Gideri	9.332,00 TL
Kira Gideri	124.000,00 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>1.067.445,00 TL</b>

### 4.3. İşletmede Uygulama

Uygulamanın yapıldığı işletme, geleneksel maliyet yöntemini kullanmaktadır. Bu nedenle, ilk önce işletme personelinden bilgi alınmış ve yerinde gözlemler yapılmış, işletmede faaliyet tabanlı maliyetlemenin uygulanabilmesi için işletme tarafından gerçekleştirilen faaliyetler belirlenmiştir. Ardından, maliyetlerin faaliyetlerle ilişkisi incelenmiş, personel ile yapılan görüşmelerden edinilen bilgi ve maliyet sürücüleri yardımı ile faaliyetlerle maliyetlerin ilişkileri saptanmış ve faaliyet maliyetlerine ulaşılmıştır.

#### 4.3.1. İşletmede Faaliyetlerin Belirlenmesi

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin kilit noktası olan faaliyetler, işletme personeli ile yapılan görüşmeler ve gözlemler ışığında şu şekilde belirlenmiştir;

- Rezervasyon işlemlerinin yapılması
- Müşterilerin karşılanması
- Müşterilerinin kayıtlarının yapılması
- Müşterilerin hesaplarının tutulması
- Otel çıkış işlemlerinin yapılması
- Telefon hizmeti verilmesi
- Müşterilerden geri bildirimleri toplanması ve yardımcı olunması
- Odaların temizlenmesi
- Odaların kontrol edilmesi ve raporlanması
- Genel temizliğin yapılması
- Menü ve reçetelerin hazırlanması
- Masaların hazırlanması
- Masalara servisin açılması
- Masalardan servisin kaldırılması
- Siparişin alınması ve bildiri
- Yiyecek ve içeceklerin hazırlanması
- Müşteriden tahsilatın yapılması

- Plajın hazırlanması
- Havuzun hazırlanması
- Barın hazırlanması
- Müşterilere plaj malzemelerinin sağlanması
- Müşterilerden siparişlerin alınması
- Yiyecek ve içeceklerin hazırlanması
- Müşterilere servis yapılması

Yukarıda belirlenen faaliyetler, uygulama yapılan otelin belirgin faaliyetleridir. Konaklama işletmelerinin yapıları gereği, müşterilerin talepleri üzerine farklı faaliyetler de istisnai olarak yapılabilmektedir.

#### **4.3.2. İşletmede Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi**

Konaklama işletmelerinde hizmet bir süreci ifade etmektedir ve bu süreç otel içerisinde belli bir alanda gerçekleşmektedir. Otel sınırları içerisinde farklı hizmetler söz konusudur. Müşterinin seçtiği hizmet paketi göz önüne alınarak otelde yararlanabileceği hizmetler belirlenmiştir. Müşterinin seçtiği hizmet paketinin içerisinde olmayan hizmetler, müşteri tarafından başka bir hizmet olarak satın alınmayı gerektirmektedir. Uygulama yapılan işletmede faaliyet merkezleri belirlenirken, otelin sunduğu hizmetler ve otelin maliyet kalemleri göz önünde alınarak şu faaliyet merkezleri oluşturulmuştur.

**Önbüro:** Konaklama hizmetinden yararlanmak isteyen müşterilerle ilgili faaliyetlerin gerçekleştirildiği faaliyet merkezi olarak belirlenmiştir. Önbüro faaliyet merkezi şu faaliyetlerden oluşmaktadır.

- Rezervasyon işlemlerinin yapılması
- Müşterilerin karşılanması
- Müşterilerinin kayıtlarının yapılması
- Müşterilerin hesaplarının tutulması
- Otel çıkış işlemlerinin yapılması
- Telefon hizmeti verilmesi

- Müşterilerden geri bildirimleri toplanması ve yardımcı olunması

**Kat Hizmetleri:** Konaklama hizmetine konu olan odalar ve otelin genel düzeni ve temizliği ile ilgili faaliyetleri kapsamaktadır.

- Odaların temizlenmesi
- Odaların kontrol edilmesi ve raporlanması
- Genel temizliğin yapılması

**Restoran:** Otele, sunulan belirli bir hizmet paketini seçerek gelen müşterilerin yeme içme ihtiyaçlarını karşılamının yanı sıra otele sadece yeme içme ihtiyaçlarını karşılamak üzere gelen müşterilerin bu taleplerini karşılamak için yapılan faaliyetleride kapsamaktadır.

- Menü ve reçetelerin hazırlanması
- Masaların hazırlanması
- Masalara servisin açılması
- Masalardan servisin kaldırılması
- Siparişin alınması ve bildirim
- Yiyecek ve içeceklerin hazırlanması
- Müşteriden tahsilatın yapılması

**Diğer:** Otelde konaklayan müşteriler ile birlikte otelin diğer hizmetleri olan plaj, havuz ve barından yararlanmak isteyen müşterilerle ilgili faaliyetleri kapsamaktadır.

- Plajın hazırlanması
- Havuzun hazırlanması
- Barın hazırlanması
- Müşterilere plaj malzemelerinin sağlanması
- Müşterilerden siparişlerin alınması
- Yiyecek ve içeceklerin hazırlanması
- Müşterilere servis yapılması

**Ortak Faaliyetler:** Otelin tüm diğer faaliyet merkezleri ile doğrudan ilişki kurulamayan yönetim faaliyetleri gibi faaliyetleri kapsamaktadır

### **4.3.3. Faaliyet Merkezlerinin Maliyetlerinin Bulunması**

Faaliyetler ve faaliyetlerin ilişkilendirileceği faaliyet merkezlerinin belirlenmesinden sonra, maliyetlerin bu faaliyet merkezlerine nasıl dağıtılacağı belirlenmesi gerekmektedir. Uygulamanın yapıldığı otel işletmesinde faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi kullanılmadığından, maliyetlerin faaliyet merkezlerine toplanması aşamasında, maliyetler personelden alınan bilgiler ve dağıtım anahtarları ile faaliyet merkezlerine dağıtılmıştır. Maliyet verileri ve maliyetlerle ilgili veriler aşağıda açıklanmıştır.

Yiyecek maliyeti; Otel personeli ile yapılan görüşmeler sonucunda, yiyecek giderlerinin restoran faaliyet merkezine ve diğer faaliyet merkezine ait olduğu belirlenmiştir. Malzeme istek fişleri, fişler ve adisyonlar göz önüne alınarak otelin yiyecek giderleri restoran faaliyet merkezine ve diğer faaliyet merkezine dağıtılmıştır.

İçecek maliyeti; Otel personeli ile yapılan görüşmeler sonucunda, içecek giderlerinin restoran faaliyet merkezine ve diğer faaliyet merkezine ait olduğu belirlenmiştir. Malzeme istek fişleri ve adisyonlar göz önüne alınarak, içecek maliyetleri faaliyet merkezlerine dağıtılmıştır.

Temizlik giderleri: Otel personeli ile yapılan görüşmeler sonucunda temizliğin yapıldığı alanlar, kullanılan malzemelerin nitelikleri ve çalışma saatleri göz önüne alınarak, otelin temizlik giderlerinin kat hizmetleri faaliyet merkezi ve restoran faaliyet merkezine dağıtımını gerçekleştirilmiştir.

Personel gideri: Personel giderleri faaliyet merkezlerine dağıtılırken personel sayısı dikkate alınmıştır, bazı çalışanların birden çok faaliyette çalışması sebebiyle, bu çalışanlar ilgili faaliyet merkezlerine paylaştırılmıştır. Uygulama yapılan otel

işletmesinde farklı dönemlerde, personel sayılarının farklılık göstermesi sebebiyle dönem içerisinde, personel giderleri ortalama olarak dağıtılmıştır.

Mobilya ve mefruşat giderleri: Otel personeli ile yapılan görüşmeler sonucunda bu giderin hepsinin kat hizmetleri faaliyet merkezine ait olduğu tespit edilmiştir.

Yakıt ve yakacak gideri: Yakıt ve yakacak giderleri mekanların ısıtılması ile birlikte restoranda yemeklerin hazırlanması için katlanılan yakıt ve yakacak giderlerini içermektedir. Sadece m<sup>2</sup> baz alınarak dağıtım gerçekleştirilirse, yemeklerin pişirilmesi için kullanılan yakacak giderleri hesaba alınmayacaktır. Bu sebeple restoran faaliyet merkezine yakacakla ilgili makinelerin kullanımı sebebiyle m<sup>2</sup> sine ekleme yapılarak giderler m<sup>2</sup> ye göre dağıtılmıştır.

Sigorta gideri: Bu gider kalemi ortak faaliyet merkezi ile ilgilidir.

Kırtasiye ve matbu evrak giderleri: Otel personeli ile yapılan görüşmeler ve yapılan incelemeler sonucunda, bu gider kaleminin büyük bir kısmının idari bölüm tarafından kullanıldığı belirlenmiştir. Personel ile yapılan görüşmeler sonucunda malzeme istek fişleri göz önüne alınarak, otelin kırtasiye ve matbu evrak giderleri faaliyet merkezlerine dağıtılmıştır.

Elektrik ve su gideri: Elektrik giderleri faaliyet merkezlerinin alanlarının m<sup>2</sup>'lerine göre dağıtılmıştır. Su giderleri ise musluk sayıları ve tahmini musluk kullanım sürelerine göre dağıtılmıştır.

İletişim ve haberleşme giderleri: Otel personeli ile yapılan görüşmeler sonucunda telefon kullanım sayıları ve görüşme süreleri göz önüne alınarak faaliyet merkezlerine dağıtılmıştır.

Vergi resim harç ve noter giderleri: Bu gider kalemleri ortak faaliyet merkezi ile ilgilidir.

Havuz giderleri: Bu gider kalemi, havuz faaliyetlerinin yer aldığı diğer faaliyet merkezi ile ilgilidir.

Elektrik ve elektronik malzeme giderleri: Bu gider kalemi kat hizmetleri, önbüro, restoran ve diğer faaliyet merkezleri ile ilgili olduğu belirlenmiş ve faaliyet merkezlerine eşit olarak dağıtılmıştır.

Taşıt giderleri: Bu gider kalemi ortak faaliyet merkezi ile ilgilidir.

Oda, dernek ve bağış giderleri: Bu gider kalemi ortak faaliyet merkezi ile ilgilidir.

Banka işlemleri giderleri: Bu gider kaleminin, müşteri işlemleri ile ilgili olduğu ve ön büro faaliyetlerinden kaynaklandığı belirlenmiştir.

Amortisman giderleri: Faaliyet merkezlerinde amortisman tabi olan varlıklar muhasebe kayıtları incelenerek faaliyet merkezlerine dağıtılmıştır

Tamir, bakım ve onarım giderleri: Yapılan görüşmeler sonucunda bu gider kaleminin kat hizmetleri, önbüro, restoran ve diğer faaliyet merkezleri ile ilgili olduğu belirlenmiş ve bu faaliyetlere eşit olarak dağıtılmıştır.

Eğlence, ilan reklam giderleri: Bu gider kalemi ortak faaliyet merkezi ile ilgilidir.

Züccaciye gideri: Bu gider kaleminin restoran faaliyet merkezine ait olduğu belirlenmiştir.

Dondurma gideri: Uygulamanın yapıldığı otelde dondurma satışı havuz ve plajda yapılmaktadır, bu sebeple dondurma giderleri diğerk faaliyet merkezini ilgilendirmektedir.

Kira gideri: Bu gider kalemi faaliyet merkezlerinin m<sup>2</sup>lerine göre, faaliyet merkezlerine dağıtılmıştır.

Yukarıda açıklanan maliyetlerin faaliyet merkezleri ile olan ilişkileri Tablo 4-2'de gösterilmiştir.

**Tablo 4-2 Faaliyet Merkezlerine Maliyetlerin Dağıtılması**

MALİYETLER	TUTAR	FAALİYET MERKEZLERİ				
		ÖNBÜRO	RESTORAN	KAT HİZMETLERİ	BAR HAVUZ PLAJ	ORTAK
Yiyecek Gideri Maliyeti	228.821,00 TL	0,00 TL	215.091,74 TL	0,00 TL	13.729,26 TL	0,00 TL
İçecek Gideri Maliyeti	98.820,00 TL	0,00 TL	23.716,80 TL	0,00 TL	75.103,20 TL	0,00 TL
Temizlik Gideri Maliyeti	25.031,00 TL	0,00 TL	3.754,65 TL	21.276,35 TL	0,00 TL	0,00 TL
Personel Gideri Maliyeti	255.312,00 TL	43.403,04 TL	76.593,60 TL	48.509,28 TL	56.168,64 TL	30.637,44 TL
Mobilya Mefruşat Gideri	11.286,00 TL	0,00 TL	0,00 TL	11.286,00 TL	0,00 TL	0,00 TL
Yakıt Ve Yakacak Gideri	25.000,00 TL	833,33 TL	7.500,00 TL	13.583,33 TL	3.333,33 TL	0,00 TL
Siğorta Gideri (İşletme Siğortası)	3.331,00 TL	0,00 TL	0,00 TL	0,00 TL	0,00 TL	3.331,00 TL
Kırtasiye Ve Matbu Evrak Gideri	2.500,00 TL	250,00 TL	125,00 TL	125,00 TL	125,00 TL	1.875,00 TL
Elektrik Ve Su Gideri	102.825,00 TL	5.141,25 TL	15.423,75 TL	61.695,00 TL	20.565,00 TL	0,00 TL
İletişim Ve Haberleşme Giderleri	4.540,00 TL	1.362,00 TL	0,00 TL	0,00 TL	0,00 TL	3.178,00 TL
Vergi Resim Harç Noter Giderleri	18.781,00 TL	0,00 TL	0,00 TL	0,00 TL	0,00 TL	18.781,00 TL
Havuz Giderleri	3.500,00 TL	0,00 TL	0,00 TL	0,00 TL	3.500,00 TL	0,00 TL
Elektrik Ve Elektronik Malzeme Giderleri	7.779,00 TL	1.944,75 TL	1.944,75 TL	1.944,75 TL	1.944,75 TL	0,00 TL
Taşıt Giderleri ( Yakıt-Kasko Vs.)	6.881,00 TL	0,00 TL	0,00 TL	0,00 TL	0,00 TL	6.881,00 TL
Oda Dernek Ve Bağış Giderleri	966,00 TL	0,00 TL	0,00 TL	0,00 TL	0,00 TL	966,00 TL
Banka İşlemleri Giderleri	1.125,00 TL	1.125,00 TL	0,00 TL	0,00 TL	0,00 TL	0,00 TL
Amortisman Giderleri	87.618,00 TL	2.628,54 TL	7.009,44 TL	64.837,32 TL	4.380,90 TL	8.761,80 TL
Tamir Bakım Onarım Giderleri	39.144,00 TL	9.786,00 TL	9.786,00 TL	9.786,00 TL	9.786,00 TL	0,00 TL
Eğlence İlan Reklam Giderleri	1.239,00 TL	0,00 TL	0,00 TL	0,00 TL	0,00 TL	1.239,00 TL
Züccaciye Giderleri	9.614,00 TL	0,00 TL	9.614,00 TL	0,00 TL	0,00 TL	0,00 TL
Dondurma Gideri	9.332,00 TL	0,00 TL	0,00 TL	0,00 TL	9.332,00 TL	0,00 TL
Kira Gideri	124.000,00 TL	5.166,67 TL	15.500,00 TL	82.666,67 TL	20.666,67 TL	0,00 TL
Toplam	1.067.695,00 TL	71.640,58 TL	386.059,73 TL	315.709,70 TL	218.634,75 TL	75.650,24 TL

#### 4.3.4. Faaliyetlerin Maliyetlerinin Hesaplanması

İşletmenin maliyet verilerinin faaliyet merkezlerine dağıtılmasından sonra, faaliyetlerin maliyetlerinin bulunması için uygun maliyet sürücüleri belirlenerek faaliyet maliyetleri bulunacaktır.

##### 4.3.4.1. Önbüro Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Hesaplanması

Önbüro faaliyet merkezinde toplanan faaliyetler; rezervasyon işlemlerinin yapılması, müşterilerin karşılanması, müşterilerinin kayıtlarının yapılması, müşterilerin hesaplarının tutulması, otel çıkış işlemlerinin yapılması, telefon hizmeti verilmesi, müşterilerden geri bildirimlerin toplanması ve yardımcı olunmasıdır. Faaliyetlerin ortak noktaları incelendiğinde maliyetlerin, bu faaliyetler için yapılan işlem sayısı ve faaliyetlerin süreleri göz önüne alınarak dağıtılmasının en uygun yöntem olduğu düşünülmüş ve işlem sayısı ile işlem süreleri çarpılarak toplam işlem süreleri bulunarak dağıtım yapılmıştır. İşletme personeli ile yapılan görüşmeler ve gözlemler sonucunda faaliyetlerin süreleri belirlenmiş ve Tablo 4-3'te gösterilmiştir.

**Tablo 4-3 Önbüro Faaliyet Merkezi Faaliyetleri İçin Bir İşlemin Yapılma Süreleri**

FAALİYETLER	Bir İşlemin Yapılma Süreleri (Saniye)
Rezervasyon İşlemlerinin Yapılması	100
Müşterilerin Karşılanması	20
Müşterilerinin Kayıtlarının Yapılması	90
Müşterilerin Hesaplarının Tutulması	15
Otel Çıkış İşlemlerinin Yapılması	240
Telefon Hizmeti Verilmesi	20
Müşterilerden Geri Bildirimleri Toplanması Ve Yardımcı Olunması	300

Uygulama yapılan işletmede faaliyetlerin sürelerinin belirlenmesi ile işlem sayısının tahmin edilmesi aşamasında işletmenin oda sayısı, beklediği doluluk oranı ve odada kalacak kişi sayısı ile ilgili çeşitli hesaplamalar sonucunda faaliyetlerin işlem sayıları belirlenmiştir. Rezervasyon işlemlerinin yapılması faaliyetinde rezervasyon sayısının tespit edilmesi, geçmiş yıllar verileri kaynak alınarak hesaplanmıştır. Aynı şekilde önbüro faaliyetleri arasında yer alan telefon hizmetinin işlem sayısı da önbüro çalışanları ile yapılan görüşmeler sonucunda, geçmiş yıllar göz önüne alınarak tahmini olarak hesaplanmıştır.

Uygulamanın yapıldığı işletme, daha önce de bahsedildiği gibi 154 oda ve 350 yatak kapasitesine sahiptir. İşletmenin beklediği doluluk oranı ve müşteri sayısına göre diğer faaliyetlerle ilgili işlem sayıları belirlenebilecekken, otelde sunulan hizmet paketi gereği odada konaklayan kişi sayısının farklı olabilmesi (tek kişi, iki kişi veya ek yatakla üç kişi) ve müşterilerin kalış sürelerinin bilinmemesi sebebi ile işlem sayıları otel personeli ile yapılan görüşmeler sonucunda belirlenmiştir.

İşletme faaliyet döneminde %60 doluluk oranı beklemektedir ve müşterilerin konaklama süreleri ortalama olarak 7 gün olarak kabul edilmiştir. İşletmede odaların %20'sinde ek yatak kullanılmaktadır ve odalar 2 kişiliktir. İşletme faaliyetine 1 Nisanda başlamakta ve 20 Ekimde sonlandırmaktadır, gün olarak hesaplandığında bu süre 203 güne denk gelmektedir. İşletmenin faaliyet süresi olan 203 gün içerisinde bir oda 29 (203/7) farklı müşteri tarafından kullanılmaktadır. Bu bilgiler ışığında faaliyetlerin işlem sayıları şu şekilde belirlenmiştir.

İşletmenin faaliyet dönemi içerisinde 154 odayı 29 kez satabileceği hesaplanmaktadır. Bu hesaptan hareketle, işletmenin tüm odalarının satılması durumunda, toplamda 4466 odanın satılması söz konusudur. İşletmenin %60 doluluk beklentisi göz önüne alındığında, işletmenin faaliyet dönemi içerisinde 4466 odanın %60'ı olan 2680 odayı satması planlanmaktadır.

Aynı faaliyet döneminde satılması planlanan 2680 odada, iki kişi üzerinden 5360 müşterinin kalacağı hesaplanmaktadır. İşletme verilerine göre 2680 odanın %20'sinde ek yatak kullanılacağı gözönünde bulundurulduğunda, buradan eklenen 536 kişi ile birlikte faaliyet döneminde 5896 müşterinin hizmet paketini kullanacağı hesaplanmaktadır.

Müşterilerin karşılanması ve müşterilerin kayıtlarının yapılması faaliyetleri, otelde kalan müşteri sayısı ile ilişkilendirilirken; müşterilerin hesaplarının tutulması, otel çıkış işlemlerinin yapılması ve telefon hizmetleri faaliyetleri ise satılan oda sayısı ile ilişkilendirilmiştir. Müşterilerden geri bildirimlerin toplanması ve yardımcı olunması faaliyeti ise oda sayısı ile ilişkili olmakla birlikte, müşterilerin satın aldığı odaların %15'inin geri bildirimde bulunduğu uygulama yapılan işletme tarafından belirtilmiştir.

İşletmede satılan 2680 odanın çoğu rezervasyonla satılmaktadır. Rezervasyonların çoğunun toplu rezervasyon olması sebebi ile net bir hesaplama yapılamamakla birlikte, işletme ile yapılan görüşmeler sonucunda, yapılan rezervasyon işlem sayısının 450 olduğu tahmin edilmektedir. Faaliyetlerin belirlenmiş işlem sayıları Tablo 4-4 te gösterilmiştir.

**Tablo 4-4 Önbüro Faaliyet Merkezi Faaliyetlerinin İşlem Sayıları**

FAALİYETLER	İŞLEM SAYISI
Rezervasyon İşlemlerinin Yapılması	450
Müşterilerin Karşılanması	5896
Müşterilerinin Kayıtlarının Yapılması	5896
Müşterilerin Hesaplarının Tutulması	2680
Otel Çıkış İşlemlerinin Yapılması	2680
Telefon Hizmeti Verilmesi	2680
Müşterilerden Geri Bildirimleri Toplanması Ve Yardımcı Olunması	402

Belirlenen işlem süreleri ve işlem sayıları sonucunda faaliyetlerin maliyetleri Tablo 4-5 de gösterilmiştir.

**Tablo 4-5 Önbüro Faaliyet Merkezi Faaliyetlerinin Maliyetlerinin Belirlenmesi**

FAALİYETLER	İŞLEM SAYISI	İŞLEM SÜRESİ (SANİYE)	TOPLAM İŞLEM SÜRESİ	TOPLAM İŞLEM SÜRESİ ORANI (%)	FAALİYET MALİYETİ (TL)
Rezervasyon İşlemlerinin Yapılması	450	100	45000	2,90%	2.078,33
Müşterilerin Karşılanması	5896	20	117920	7,60%	5.446,15
Müşterilerinin Kayıtlarının Yapılması	5896	90	530640	34,21%	24.507,71
Müşterilerin Hesaplarının Tutulması	2680	15	40200	2,59%	1.856,64
Otel Çıkış İşlemlerinin Yapılması	2680	240	643200	41,47%	29.706,30
Telefon Hizmeti Verilmesi	2680	20	53600	3,46%	2.475,52
Müşterilerden Geri Bildirimleri Toplanması Ve Yardımcı Olunması	402	300	120600	7,77%	5.569,93
Önbüro Faaliyet Merkezi Toplam	20684	785	1551160	100,00%	71.640,58

#### **4.3.4.2. Kat Hizmetleri Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Bulunması**

Kat hizmetleri faaliyet merkezi içerisinde yer alan faaliyetlerin ortak özellikleri, otelin düzen ve temizliğinin sağlanması ile ilgilidir. Maliyetler, faaliyetlere çalışma sürelerine göre dağıtılmıştır. İşletmede yapılan gözlemler ve personelle yapılan görüşmeler sonucunda, uygulama yapılan otelde bir odanın temizlenme süresi 15 dakika, odaların kontrol edilmesi ve raporlanması da 5 dakika olarak belirlenmiştir. Otelde 154 oda bulunmaktadır ve konaklama işletmelerinin yapıları gereği, bu odaların hazır halde tutulmaları gerekliliğinden, tüm odalar her gün temizlenmektedir.

Genel temizlikle ilgili olarak, işletmede genel temizliğin 4 saat yani 240 dakika sürdüğü ve her gün bu temizliğin yapıldığı belirlenmiştir. İşletmenin faaliyet dönemi içinde bu kalemle ilgili hesaplamalar şu şekilde yapılmıştır.

Odaların temizlenmesi faaliyetinde bir oda 15 dakikada temizlenmektedir ve otelde 154 oda bulunmaktadır. Günlük olarak hesaplandığında 154 odanın temizlenmesi için gereken süre 2310 dakika olarak bulunmuştur. Otelin faaliyet süresi 203 gün olduğu ve her gün 2310 dakika odaların temizlenmesi için süre harcanacağından toplamda odaların temizlenmesi için harcanan süre 468,930 dakika olacaktır.

Odaların kontrol edilmesi ve raporlanması faaliyetinin süresi bir oda için 5 dakikadır ve 154 oda için gereken süre 770 dakika olarak hesaplanmıştır. Her gün rutin olarak bu işlemlerin yapılması sebebiyle işletmenin dönemlik faaliyet süresi olan 203 gün için hesaplama yapıldığında 156,310 dakikanın odaların kontrolü ve raporlanması için gereken süre olduğu belirlenmiştir.

Otelin genel temizliği faaliyetinin süresi bir gün için 240 dakikadır. Bu işlem her gün yapılmakta olup işletmenin dönemlik faaliyet süresi olan 203 gün için hesaplaması yapıldığında otelin genel temizlik faaliyetinin 48,720 dakika olduğu belirlenmiştir.

Tüm bu hesaplamalardan sonra faaliyet maliyetleri Tablo 4-6 daki gibi oluşmuştur.

**Tablo 4-6 Kat Hizmetleri Faaliyet Merkezi Faaliyetlerinin Maliyetlerinin Belirlenmesi**

FAALİYETLER	Oda Sayısı	Çalışılan Süre (dakika)	Çalışılan Gün Sayısı	Toplam Çalışma Süresi (dakika)	Çalışma Sürelerinin Oranları	Faaliyet Maliyetleri
Odaların Temizlenmesi	31262	15		468930	69,58%	219.665,48TL
Odaların Kontrol Edilmesi ve Raporlanması	31262	5		156310	23,19%	73.221,83TL
Genel Temizliğin Yapılması		240	203	48720	7,23%	22.822,39TL
Toplam				673960		315.709,70TL

#### **4.3.4.3. Restoran Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Bulunması**

Restoran faaliyet merkezi; menü ve reçetelerin hazırlanması, masaların hazırlanması, masalara servisin açılması, masalardan servisin kaldırılması, siparişin alınması ve bildiri, yiyecek ve içeceklerin hazırlanması, müşteriden tahsilatın yapılması faaliyetlerinin kapsamaktadır.

İşletmede restoran bölümünde faaliyetler kahvaltı, öğle yemeği ve akşam yemeği olmak üzere üç farklı zamanda gerçekleşmektedir. İşletme personeli ile görüşmeler sonucunda faaliyetler ve faaliyetlerin gerçekleşme süreleri aşağıdaki Tablo 4-7 de verilmiştir.

**Tablo 4-7 Restoran Faaliyet Merkezi Faaliyetlerinin Kahvaltı, Öğle Yemeği Ve Akşam Yemeği İçin İşlem Süreleri**

FAALİYETLER	Kahvaltı	Öğle Yemeği	Akşam Yemeği
Menü Ve Reçetelerin Hazırlanması	100 dakika (dönemlik)	100 dakika (dönemlik)	100 dakika (dönemlik)
Masaların Hazırlanması	7 dakika(işlem başına)	7 dakika(işlem başına)	7 dakika(işlem başına)
Masalara Servisin Açılması	0,5 dakika(işlem başına)	1 dakika(işlem başına)	1 dakika(işlem başına)
Masalardan Servisin Kaldırılması	1 dakika(işlem başına)	1 dakika(işlem başına)	1 dakika(işlem başına)
Siparişin Alınması Ve Bildirimi	0,5dakika(işlem başına)	1,5 dakika(işlem başına)	1,5 dakika(işlem başına)
Yiyecek Ve İçeceklerin Hazırlanması	180 dakika (günlük)	270 dakika (günlük)	420 dakika (günlük)
Müşteriden Tahsilatın Yapılması	4 dakika(işlem başına)	4 dakika(işlem başına)	4 dakika(işlem başına)

İşletme personeli ile yapılan görüşmelerde, işletmede kalan müşterilerin hepsinin sabah kahvaltısından ve akşam yemeğinden yararlandığı ve %70'inin öğle yemeğinden yararlandığını belirlenmiştir. Otelde kalan müşteri sayısının 5896 olduğu ve satılan oda sayısının 2680 olduğu daha önceden belirlenmiştir.

Faaliyetler arasında müşterilerden tahsilatın yapılması ve masaların hazırlanması faaliyetleri oda sayıları ile ilişkilendirilmiştir. Masalara servisin açılması, siparişin alınması ve servislerin kaldırılması faaliyetleri ise müşteri sayısı ile ilişkilendirilmiştir.

Faaliyet maliyetleri şu şekilde hesaplanmıştır;

Kahvaltıdan yararlanan müşteri sayısı otelde konaklayan müşterilerin sayısına eşit olup 5896 kişidir. Öğle yemeğinden yararlanan müşteri sayısı 5896 kişinin %70'i olarak 4190 kişi olarak hesaplanmıştır. Odalar ile ilişkilendirilecek faaliyetler için ise restoran hizmetlerinden yararlanacak müşterilerin aynı odada kalan kişiler olduğu ve masada bir arada oturacağı varsayımına göre hareket edilmiştir. Kahvaltı

hizmetinden 2680 odanın yararlandığı, öğle yemeğinden 2680 odanın %70'i olarak hesaplanan 1876 odanın yararlandığı ve akşam yemeğinden 2680 odanın yararlandığı belirlenmiştir.

Faaliyetlerin maliyetlendirilmesi aşağıdaki Tablo 4-8 de verilmiştir.

**Tablo 4-8 Restoran Faaliyet Merkezi Faaliyetlerinin Maliyetlerinin Belirlenmesi**

FAALİYETLER	Kahvaltı	Müşteri Sayısı	Oda Sayısı	Toplam Süre (Dakika)	Öğle Yemeği	Müşteri Sayısı	Oda Sayısı	Toplam Süre (dakika)	Akşam Yemeği	Müşteri Sayısı	Oda Sayısı	Toplam Süre (dakika)	Sürelerin Oranları	Faaliyet Maliyeti
Menü ve reçetelerin hazırlanması				100				100				100	0,03%	108,88TL
Masaların hazırlanması	7		18760	131320	7		13132	91924	7		18760	131320	33,32%	128.681,62TL
Masalara servisin açılması	0,5	41272		20636	1	29330		29330	1	41272		41272	8,58%	33.112,93TL
Masalardan servisin kaldırılması	1	41272		41272	1	29330		29330	1	41272		41272	10,52%	40.602,34TL
Siparişin alınması ve bildirimi	0,5	41272		20636	1,5	29330		43995	1,5	41272		61908	11,90%	45.924,69TL
Yiyecek ve içeceklerin hazırlanması	180			36540	270			54810	420			85260	16,60%	64.096,92TL
Müşteriden tahsilatın yapılması	4		18760	75040	4		13132	52528	4		18760	75040	19,05%	73.532,35TL
Toplam				325544				302017				436172	100%	386.059,73TL

Tabloda faaliyetlerin maliyetleri gösterilmiştir. Faaliyetlerin kahvaltı, öğle yemeği ve akşam yemeği için ayrı ayrı hesaplaması için faaliyet maliyetlerinin harcanan sürelerin oranları ile çarpılması gerekmektedir.

**Tablo 4-9 Restoran Faaliyet Merkezi Faaliyetleri Maliyetlerinin Kahvaltı, Öğle Yemeği Ve Akşam Yemeği İçin Belirlenmesi**

FAALİYETLER	Kahvaltı İçin Toplam Süre (Dakika)	Kahvaltı İçin Belirlenen Maliyet	Öğle Yemeği İçin Toplam Süre (Dakika)	Öğle Yemeği İçin Belirlenen Maliyet	Akşam Yemeği İçin Toplam Süre (Dakika)	Akşam Yemeği İçin Belirlenen Maliyet	Toplam Süre (Dakika)	Faaliyet Maliyeti
Menü Ve Reçetelerin Hazırlanması	100	36,29 TL	100	36,29 TL	100	36,29 TL	300	108,88 TL
Masaların Hazırlanması	131320	47.659,86 TL	91924	33.361,90 TL	131320	47.659,86 TL	354564	128.681,62 TL
Masalara Servisin Açılması	20636	7.489,41 TL	29330	10.644,71 TL	41272	14.978,81 TL	91238	33.112,93 TL
Masalardan Servisin Kaldırılması	41272	14.978,81 TL	29330	10.644,71 TL	41272	14.978,81 TL	111874	40.602,34 TL
Siparişin Alınması Ve Bildirimi	20636	7.489,41 TL	43995	15.967,07 TL	61908	22.468,22 TL	126539	45.924,69 TL
Yiyecek Ve İçeceklerin Hazırlanması	36540	13.261,43 TL	54810	19.892,15 TL	85260	30.943,34 TL	176610	64.096,92 TL
Müşteriden Tahsilatın Yapılması	75040	27.234,20 TL	52528	19.063,94 TL	75040	27.234,20 TL	202608	73.532,35 TL
Toplam	325544	118.149,41 TL	302017	109.610,78 TL	436172	158.299,54 TL	1063733	386.059,73 TL

#### 4.3.4.4. Diğer Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Bulunması

Diğer faaliyet merkezi faaliyetleri, plajın hazırlanması, havuzun hazırlanması, barın hazırlanması, müşterilere plaj malzemelerinin sağlanması, müşterilerden siparişlerin alınması, yiyecek ve içeceklerin hazırlanması, müşterilere servis yapılması faaliyetlerini kapsamaktadır. Faaliyetlere maliyetler çalışan kişi sayısı ile çalışılan sürenin çarpımı sonucu bulunan çalışılan süreye dağıtılmıştır. İşletmeden alınan bilgilere göre faaliyetlerde çalışan personel sayısı ve çalışılan süre Tablo 4-10 da verilmiştir.

**Tablo 4-10 Diğer Faaliyet Merkezi Faaliyetleri İçin Harcanan Sürelerin Belirlenmesi**

FAALİYETLER	PLAJ			HAVUZ			BAR			Toplam Süre (saat)
	Çalışan Kişi Sayısı	Çalışılan Süre (saat)	Toplam Çalışılan Süre (saat)	Çalışan Kişi Sayısı	Çalışılan Süre (saat)	Toplam Çalışılan Süre (saat)	Çalışan Kişi Sayısı	Çalışılan Süre (saat)	Toplam Çalışılan Süre (saat)	
Plajın Hazırlanması	2	2	4							4
Havuzun Hazırlanması				1	1,5	1,5				1,5
Barın Hazırlanması							5	1,5	7,5	7,5
Müşterilere Plaj Malzemelerinin Sağlanması	1	8	8							8
Müşterilerden Siparişlerin Alınması	1	8	8	0,5	8	4	3	4	12	24
Yiyecek Ve İçeceklerin Hazırlanması	1	8	8	1	8	8	4	4	16	32
Müşterilere Servis Yapılması	1	8	8	0,5	8	4	3	4	12	24

Tablo 4-10 da havuzda müşterilerden sipariş alınması ve müşterilere servis yapılması faaliyetlerinde çalışan personel sayısı 0,5 olarak belirtilmesinin sebebi havuzda görevli bir personelin olması ve iki faaliyeti de bu personelin yapmasıdır.

Çalışma saatleri kullanılarak maliyetler dağıtıldığında, faaliyet maliyetleri Tablo 4-11 de gösterildiği gibi oluşmuştur.

**Tablo 4-11 Diğer Faaliyet Merkezi Faaliyetlerinin Maliyetlerinin Belirlenmesi**

Faaliyetler	Toplam Süre (saat)	Faaliyet Maliyeti
Plajın Hazırlanması	4	8.658,80TL
Havuzun Hazırlanması	1,5	3.247,05 TL
Barın Hazırlanması	7,5	16.235,25 TL
Müşterilere Plaj Malzemelerinin Sağlanması	8	17.317,61 TL
Müşterilerden Siparişlerin Alınması	24	51.952,81 TL
Yiyecek Ve İçeceklerin Hazırlanması	32	69.270,42 TL
Müşterilere Servis Yapılması	24	51.952,81 TL
Toplam	101	218.634,75TL

#### **4.3.4.5. Ortak Faaliyet Merkezi Faaliyetlerinin Bölünmesi**

Ortak faaliyet merkezinde toplanan giderler tek bir faaliyet olarak nitelendirilmektedir ve bu sebeple herhangi bir dağıtım yapılmayacaktır.

Tablo 4-12 de işletmenin tüm faaliyet merkezleri ve faaliyetlerin maliyetleri birlikte verilmektedir.

**Tablo 4-12 Tüm Faaliyetlerin Maliyetleri**

Faaliyetler	Maliyetler	Faaliyet Merkezleri
Rezervasyon İşlemlerinin Yapılması	2.078,33 TL	Önbüro Faaliyet Merkezi (71.640,58TL)
Müşterilerin Karşılanması	5.446,15 TL	
Müşterilerinin Kayıtlarının Yapılması	24.507,71 TL	
Müşterilerin Hesaplarının Tutulması	1.856,64 TL	
Otel Çıkış İşlemlerinin Yapılması	29.706,30 TL	
Telefon Hizmeti Verilmesi	2.475,52 TL	
Müşterilerden Geri Bildirimleri Toplanması Ve Yardımcı Olunması	5.569,93 TL	
Odaların Temizlenmesi	219.665,48 TL	Kat Hizmetleri Faaliyet Merkezi (315.709,70TL)
Odaların Kontrol Edilmesi Ve Raporlanması	73.221,83 TL	
Genel Temizliğin Yapılması	22.822,39 TL	
Menü Ve Reçetelerin Hazırlanması	108,88 TL	Restoran Faaliyet Merkezi (386.059,73TL)
Masaların Hazırlanması	128.681,62 TL	
Masalara Servisin Açılması	33.112,93 TL	
Masalardan Servisin Kaldırılması	40.602,34 TL	
Siparişin Alınması Ve Bildirimi	45.924,69 TL	
Yiyecek Ve İçeceklerin Hazırlanması	64.096,92 TL	
Müşteriden Tahsilatın Yapılması	73.532,35 TL	
Plajın Hazırlanması	8.658,80 TL	Diğer Faaliyet Merkezi (218.634,75TL)
Havuzun Hazırlanması	3.247,05 TL	
Barın Hazırlanması	16.235,25 TL	
Müşterilere Plaj Malzemelerinin Sağlanması	17.317,61 TL	
Müşterilerden Siparişlerin Alınması	51.952,81 TL	
Yiyecek Ve İçeceklerin Hazırlanması	69.270,42 TL	
Müşterilere Servis Yapılması	51.952,81 TL	
Ortak Faaliyetler	75.650,24 TL	Ortak Faaliyet Merkezi (75.650,24TL)
Toplam	1.067.695,00 TL	1.067.695,00 TL

#### 4.3.5. Faaliyet Maliyetlerinin Hizmetlere Yüklmesi

Uygulama yapılan otel, müşterilerine sadece yarım pansiyon konaklama hizmeti vermektedir. Yarım pansiyon konaklayan müşteriler sabah kahvaltısı ve akşam yemeği hizmetinden, havuz ve plajdan ve buralardaki plaj malzemelerinden ücretsiz yararlanabilmektedirler. Otel ayrıca restoran hizmeti, plaj, bar ve havuz hizmetlerini ayrı hizmetler olarak sunmaktadır.

Yarım pansiyon konaklama hizmetinin maliyetini hesaplariken önbüro maliyetleri ve kat hizmetleri maliyetleri olduğu gibi hizmet maliyetinin içerisinde yer alacaktır. Restoran faaliyet merkezinde ise kahvaltı ve akşam yemeği hizmeti alındığından kahvaltı ve akşam yemeği maliyetleri hizmetin içerisine eklenecektir. Bunların dışında yarım pansiyon hizmetinin içerisinde havuz, bar ve plaj kullanım hakkı ile plaj malzemelerini ücretsiz temin hakkı bulunmaktadır bu sebeple diğer faaliyet merkezi içerisinde yer alan barın hazırlanması, havuzun hazırlanması ve plajın hazırlanması faaliyetleri ile birlikte plaj malzemeleri sağlanması faaliyetinden yararlanmaktadır. Ortak giderlerde yarım pansiyon maliyeti içerisinde yer almıştır.

Yarım pansiyon konaklama hizmetinin birim maliyeti hesaplanırken, önbüro faaliyet merkezi maliyetlerinin, kahvaltı ve akşam yemeği maliyetlerinden oluşan restoran faaliyet merkezi maliyetlerinin, ortak faaliyet merkezi maliyetlerinin ve plaj, bar ve havuz hazırlama faaliyetleri ile plaj malzeme faaliyetleri maliyetlerinden oluşan diğer faaliyet merkezi maliyetlerinin dağıtımında maliyet sürücü olarak geceleme sayısı kullanılmıştır. Kat hizmetleri faaliyet merkezi maliyetlerinin yarım pansiyon konaklama hizmetine dağıtımında ise oda sayısı maliyet sürücü olarak belirlenmiştir. Geceleme sayısı otelde kalan müşteri sayısı ile tahmin edilen kalma sürelerinin çarpımı sonucu hesaplanmıştır. Oda sayısı ise işletmenin mevcut oda sayısı ile beklenen doluluk oranının çarpılması sonucu bulunan beklenen günlük oda satışı ile işletmenin faaliyet gösterdiği gün sayısı çarpılarak hesaplanmıştır. Tablo 4-13 te faaliyet merkezlerinin hesaplanan birim maliyetleri gösterilmiştir.

**Tablo 4-13 Faaliyet Merkezlerinin Birim Maliyetlerinin Bulunması**

Faaliyet Merkezleri	Maliyetler	Maliyet Sürücüsü		Birim Maliyet
<u>Önbüro</u>	71.640,58 TL	Geceleme Sayısı	41272	1,74 TL/geceleme
<u>Kat Hizmetleri</u>	315.709,70 TL	Oda Sayısı	18760	16,83 TL/oda
<u>Restoran</u>	276.448,95 TL	Geceleme Sayısı	41272	6,70 TL/ geceleme
Kahvaltı Maliyetleri	118.149,41 TL			
Akşam Yemeği	158.299,54 TL			
<u>Diğer</u>	45.458,71 TL	Geceleme Sayısı	41272	1,10 TL/ geceleme
Plajın Hazırlanması	8.658,80 TL			
Havuzun Hazırlanması	3.247,05 TL			
Barın Hazırlanması	16.235,25 TL			
Müşterilere Plaj Malzemelerinin Sağlanması	17.317,60 TL			
<u>Ortak</u>	75.650,24 TL	Geceleme Sayısı	41272	1,83 TL/ geceleme
Toplam	784.908,18 TL			

Uygulamanın yapıldığı otelde odalarda genelde iki kişi kalmakla birlikte, bazen odalarda bir veya üç kişi kalabilmektedir. Bir odanın maliyetini hesaplarken kat hizmetleri birim maliyeti oda sayısına göre hesaplandığından değişmemektedir. Önbüro, restoran, diğer ve ortak faaliyet merkezlerinin birim maliyeti ise müşteri sayısına göre bulunduğundan, odada kalan müşteri sayısı ile çarpılarak maliyet hesaplaması yapılmaktadır.

Bir odada, bir müşteri yarım pansiyon konaklama hizmeti aldığıında, bu hizmetin işletme için maliyeti 28,20 TL olmaktadır. Bu maliyetin içerisinde, önbüro faaliyet merkezinin müşteri başına düşen birim maliyeti, restoran faaliyet merkezinin müşteri başına düşen birim maliyeti, diğer faaliyet merkezinin müşteri başına düşen birim maliyeti, ortak faaliyet merkezinin müşteri başına düşen birim maliyeti ve kat hizmetleri faaliyet merkezinin oda başına düşen birim maliyeti yer almaktadır. İşletmede, müşteri başına birim maliyet 11,37 TL olarak hesaplanmış ve oda başına birim maliyet 16,83 TL hesaplanmıştır. Bu hesaplamalar sonucunda, bir odada iki müşteri yarım pansiyon konaklama hizmeti aldığıında, bu hizmetin işletme için maliyeti (16,83TL+11,37TL+11,37TL) 39,57 TL olacaktır. Bir odada üç müşterinin yarım pansiyon konaklama hizmeti alması durumunda ise işletme için maliyeti (16,83TL+11,37TL+11,37TL+11,37TL) 50,94 TL olacaktır.

#### **4.3.6. Hedef Maliyetin Saptanması**

Uygulamanın yapıldığı otel, farklı zaman dilimleri için farklı satış fiyatları belirlemektedir. İşletmeden alınan satış fiyatlarının dönemlik olarak ortalaması alındığında işletmenin yarım pansiyon konaklama hizmetinin fiyatı 47 TL olarak bulunmaktadır. İşletme yetkilileri ile görüşüldüğünde, işletmenin ulaşmak istediği kâr marjının satış fiyatının % 60'ı olduğu belirlenmiştir.

Uygulama sırasında bahsedildiği üzere işletme odalara ek yatak da koyabilmektedir ve bu ek yatağın fiyatı 47 TL değildir. İşletme satış politikası gereği ek yatak söz konusu olduğunda satış fiyatı üzerinde % 30 indirim yapmaktadır, bu durumda ek yatak satış fiyatı 32,9 TL olarak bulunacaktır. İşletmeden alınan bilgilere göre satılan odaların % 20'sinde ek yatak kullanılacağı öngörülmüştür.

Yarım pansiyon konaklama hizmetinden işletmenin beklediği dönemlik satış geliri ((47 TLx37.520)+(32,9TLx3.752))= 1.886.880,8 TL'dir. Hedeflenen kâr marjı ise satış gelirinin % 60'ı olarak hesaplanmış ve 1,132.128,48 TL olarak belirlenmiştir.

Toplam Satış Geliri – Hedeflenen kâr Marjı = Hedef Maliyet

Bu denklemde toplam satış geliri olarak hesaplanan 1.886.880,8 TL'den hedeflenen kâr marjı olarak hesapladığımız 1,132.128,48 TL'yi çıkarttığımızda hedef maliyeti 754.752,32 TL olarak bulmaktayız.

Birim olarak hesaplanırsa birim satış fiyatı (1.886.880,8/41.272) 45,72TL'dir. Satış fiyatından beklenen kâr marjı da 27,43 TL'dir. Birim hedef maliyet, tutarların formülde yerine yerleştirilmesiyle 18,29 TL olarak hesaplanmıştır.

#### **4.3.7. Hizmetin Fonksiyonlarının Belirlenmesi**

Konaklama işletmelerinde ürünlerin kopyalanabilir veya taklit edilebilir olması, işletmelerin fark yaratmasını zorlaştırmaktadır. Aynı fonksiyonlara sahip ürünler arasında fiyat ile farklılaşma sağlanabilirken aynı fiyatlara sahip ürünlerde ise ürünün fonksiyonları ön plana çıkmaktadır. Uygulama yapılan konaklama işletmesinde müşteri beklentileri ve ürün özellikleri ele alındığında şu fonksiyonlar belirlenmiştir;

- Temizlik
- Güler yüzlü, kaliteli hizmet
- Konfor
- Kalite, Çeşitlilik
- Güvenlik

#### **4.3.8. Fonksiyonların Ağırlıklarının Belirlenmesi**

Uygulama yapılan işletmede müşterilerin işletme personeline yapmış olduğu geri bildirimler sonucunda fonksiyonların ağırlıkları belirlenmiştir. Personelden, belirlenen fonksiyonların müşteriler tarafından ne kadar önemli bulunduğu birden ona kadar puan verilerek değerlendirilmesi istenmiş ve personelin verdiği cevaplar kaynak alınarak fonksiyonların ağırlıkları Tablo 4-14'teki gibi oluşmuştur;

#### 4-14 Fonksiyonların Ağırlıklarının Belirlenmesi

FONKSİYONLAR	ÖNEM DERECESESİ	BÜTÜN İÇERİSİNDE Kİ ORANSAL ÖNEMİ (%)
Temizlik	8	20,51
Güler yüzlü, kaliteli hizmet	10	25,64
Konfor	9	23,08
Kalite, Çeşitlilik	8	20,51
Güvenlik	4	10,26
Toplam		100

#### 4.3.9. Hizmeti Oluşturan Faaliyetlerin Belirlenmesi

Uygulamanın yapıldığı otel işletmesi yarım pansiyon konaklama hizmeti vermektedir. Verilen yarım pansiyon hizmeti gecelik konaklama, sabah kahvaltısı, akşam yemeği, havuz ve plajdan ücretsiz yararlanma haklarını kapsamaktadır. Ürünün içerisinde işletmenin sunduğu hizmetler şunlardır;

- Önbüro hizmetleri
- Kat hizmetleri
- Restoran hizmetleri
- Diğer hizmetler
- Ortak hizmetler

#### 4.3.10. Faaliyetlerin Maliyetlerinin Tahmin Edilmesi

Hizmeti oluşturan faaliyetlerin maliyetleri, işletmenin verileri doğrultusunda hazırlanan faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamasından yararlanılarak bulunmuştur. Hizmetlerin maliyetinin doğru bir şekilde bulunabilmesi için faaliyetlerin maliyetlerinin bulunması gerekecektir. Uygulamada faaliyetlerin maliyetleri faaliyet

tabanlı maliyetleme ile bulunmuş ve genel maliyetler içerisindeki oranları ile birlikte Tablo 4-15 de gösterilmiştir;

**Tablo 4-15 Faaliyetlerin Maliyetlerinin Ve Maliyetlerinin Ağırlıklarının Bulunması**

Parçalar	Maliyetleri	Ağırlıkları (%)
Önbüro	71.640,58 TL	9,13
Kat Hizmetleri	315.709,70 TL	40,22
Restoran	276.448,95 TL	35,22
Diğer	45.458,71 TL	5,79
Ortak	75.650,24 TL	9,64
Toplam	784.908,18 TL	100,00

#### 4.3.11. Faaliyetlerin Ağırlıklarının Belirlenmesi

Ürün parçalarının, ürünün fonksiyonlarını ne ölçüde karşıladıkları, hangi parçanın hangi fonksiyonu ne oranda karşıladığı ile ilgili hesaplamalar yapıp ürünü oluşturan parçaların ağırlıklarının bulunması aşamasında, uygulama yapılan otelde elde edilen veriler sonucunda parçaların ağırlıkları bulunmuş ve tablo 4-16 da gösterilmiştir;

**Tablo 4-16 Faaliyetlerin Fonksiyonları Karşılama Yüzdeleri**

	Temizlik	Güler Yüzlü Hizmet	Konfor	Çeşitlilik	Güvenlik
Önbüro	5,00%	50,00%	5,00%		
Kat Hizmetleri	60,00%	5,00%	55,00%	50,00%	
Restoran	25,00%	35,00%	30,00%	40,00%	
Diğer	10,00%	10,00%	10,00%	10,00%	
Ortak					100,00%
Toplam	100%	100%	100%	100%	100%

**Tablo 4-17 Faaliyetlerin Ağırlıklarının Belirlenmesi**

	Temizlik	Güler Yüzlü Hizmet	Konfor	Çeşitlilik	Güvenlik	Ağırlıkları
Önbüro	1,03	12,82	1,15	0,00	0,00	15,00
Kat Hizmetleri	12,31	1,28	12,69	10,26	0,00	36,54
Restoran	5,13	8,97	6,93	8,20	0,00	29,23
Diğer	2,04	2,57	2,31	2,05	0,00	8,97
Ortak					10,26	10,26
Toplam	20,51	25,64	23,08	20,51	10,26	100

#### 4.3.12. Hedef Maliyet Endeksinin Belirlenmesi

Faaliyet merkezlerinin ağırlıkları ve maliyet oranlarının belirlenmesinden sonra, faaliyet merkezlerinin ağırlıklarının, maliyetlerine bölünmesi sonucu hedef maliyet endeksi belirlenmiştir. Yarım pansiyon konaklama hizmeti uygulamada beş bileşenden oluştuğundan, belirlenen bu beş faaliyet merkezi için hedef maliyet endeksleri şöyle oluşmuştur.

Önbüro hizmetleri için hedef maliyet endeksi:

$$\frac{\text{Önbüro hizmetlerinin hizmet içerisindeki ağırlığı}}{\text{Önbüro hizmetlerinin hizmet içerisindeki önemi}} = \frac{9,13}{15,00} = 0,61$$

Kat hizmetleri için hedef maliyet endeksi:

$$\frac{\text{Kat hizmetlerinin hizmet içerisindeki ağırlığı}}{\text{Kat hizmetlerinin hizmet içerisindeki önemi}} = \frac{40,22}{36,54} = 1,10$$

Restoran hizmetleri için hedef maliyet endeksi:

$$\frac{\text{Restoran hizmetlerinin hizmet içerisindeki ağırlığı}}{\text{Restoran hizmetlerinin hizmet içerisindeki önemi}} = \frac{35,22}{29,23} = 1,20$$

Diğer hizmetler için hedef maliyet endeksi:

$$\frac{\text{Diğer hizmetlerinin hizmet içerisindeki ağırlığı}}{\text{Diğer hizmetlerinin hizmet içerisindeki önemi}} = \frac{5,79}{8,97} = 0,65$$

Ortak hizmetler için hedef maliyet endeksi:

$$\frac{\text{Ortak hizmetlerinin hizmet içerisindeki ağırlığı}}{\text{Ortak hizmetlerinin hizmet içerisindeki önemi}} = \frac{9,64}{10,26} = 0,94$$

#### 4.3.13. Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu

Hedef maliyet endeksinin ideal oranı 1 olarak değerlendirilmektedir. Uygulama yapılan otelde yarım pansiyon konaklama hizmeti ele alınmış ve faaliyet merkezlerinin maliyet endeksleri bulunmuştur. Yarım pansiyon hizmeti oluşturan faaliyet merkezlerinden ortak faaliyet merkezi endeksi, ideal orana yakın olmakla birlikte, önbüro faaliyet merkezi endeksi ve diğer faaliyet merkezi endeksi ile birlikte 1'in altında gerçekleşmektedir. Önbüro faaliyet merkezi endeksinin ve diğer faaliyet merkezi endeksinin 1'in altında gerçekleşmiş olması, faaliyetlerin ucuz olduğunu ve faaliyet maliyetlerinin, faaliyetlerin önem derecesine göre az olduğunu göstermektedir. Kat hizmetleri faaliyet merkezinin endeksinin 1,10 olması ve restoran faaliyet merkezinin endeksinin 1,20 olması ise yarım pansiyon hizmeti oluşturan bu faaliyetlerin maliyetlerinin, faaliyetlerin önem derecelerine göre yüksek olduğunu ve pahalı olduğunu göstermektedir.

Hedef maliyet endeksini optimize etmek için önbüro faaliyet merkezi hizmetlerini, diğer faaliyet merkezi hizmetlerini, kat hizmetlerini ve restoran hizmetlerini incelemek ve endekslerini ideal kabul edilen orana yani 1 seviyesine yaklaştırmak gerekmektedir.

Önbüro hizmetlerini incelediğimizde, faaliyet merkezinin öneminin büyük ölçüde güler yüzlü hizmet fonksiyonundan kaynaklandığı görülmektedir. Müşteriler ile temasın en çok sağlandığı bölge olan ön büro da alternatif olarak burada çalışan personelin motivasyonlarını arttıracak uygun yöntemler kullanılabilir (örneğin, bu bölümdeki personel ücretlerinin iyileştirilmesi ile birlikte personelin morali ve mutluluğu artırılabilir) ve böylece müşterilerin beklentilerinin yüksek olduğu güler yüzlü hizmetin sağlanması sağlanabilir.

Restoran hizmetleri ve kat hizmetleri maliyet endeksleri ise maliyetler azaltılarak 1 seviyelerine çekilmek istenmektedir. Maliyetlerin azaltılması için iş süreleri incelenerek, sürelerin azaltılması ile maliyetlerin azaltılması mümkün görülmektedir.

Çalışma sürelerinin kısaltılması ile işletme kat hizmetlerinin ve restoran hizmetlerinin maliyetlerini azaltabilir ve hedef maliyet endeksini ideal oran olan 1 seviyesine getirebilir.

#### **4.3.14. Uygulamanın Sonucu**

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin otel işletmesinde uygulanması ile birlikte hedef maliyetleme için gerekli olan faaliyetlerin belirlenmesi ve faaliyetlerin maliyetlerinin bulunması sağlanmıştır. Faaliyet tabanlı maliyetleme ile hizmetin maliyeti bulunmuş ve hedef maliyetleme ile hedef maliyet belirlenmiştir. Yarım pansiyon konaklama hizmetinden yararlanacak bir müşteri için hedef maliyet 18,29 TL olarak bulunmuştur. Bu hizmeti oluşturan faaliyetlerin birim maliyetleri de, önbüro faaliyet merkezi birim maliyeti 1,74 TL/Müşteri, kat hizmetleri faaliyet merkezi birim maliyeti 16,83 TL/Satılan oda sayısı, restoran faaliyet merkezi birim maliyeti 6,70 TL/Müşteri, diğer faaliyet merkezi birim maliyeti 1,10 TL/Müşteri ve ortak faaliyet merkezi birim maliyeti de 1,83 TL/Müşteri şeklinde oluşmuştur.

Hedef maliyet bulunurken odaların %80'inde 2 kişinin kaldığı ve %20'sinde ek yatak kullanılarak 3 kişinin kaldığı göz önüne alınmıştır. Aynı şekilde maliyetleri hesaplarsak iki kişinin kaldığı (18760'nın %80'i) 15008 odanın birim maliyeti işletme için 39,57 TL ve 3 kişinin kaldığı (18760'nın %20'si) 3752 odanın birim maliyeti ise 50,94 TL'dir. Yarım pansiyon konaklama hizmeti alan bir müşterinin birim maliyeti aşağıdaki hesaplama ile bulunmuştur;

$$\frac{(39,57 \times 15008) + (50,94 \times 3752)}{(15008 \times 2) + (3752 \times 3)} = 19,02 \text{ TL/Müşteri}$$

İşletmenin hedeflediği maliyeti tutturamadığı görülmektedir. İşletmenin maliyetleri hedef maliyetin üstündedir. Bu noktada hedef maliyet endeksi yardımı ile hangi faaliyet merkezinin pahalı, hangisinin ise ucuz olduğu bulunmuştur. Ortak faaliyet merkezinin (0,94) hedef maliyet endekslerine bakıldığında ideal orana yakın olduğu görülmüştür. Kat hizmetleri faaliyet merkezinin (1,10) ve restoran faaliyet merkezinin (1,20) hedef maliyet endekslerine bakıldığında ise bu faaliyet merkezlerinin pahalı olduğu görülmüştür. Hedef maliyet endeksi 0,61 çıkan önbüro faaliyet merkezinin ve 0,65 çıkan diğer faaliyet merkezinin ise faaliyet merkezleri arasında ucuz olarak değerlendirilebilecek faaliyet merkezleri olduğu görülmektedir.

İşletme hedeflediği maliyete ulaşmak için öncelikle pahalı olarak değerlendirilen kat hizmetleri faaliyet merkezi ve restoran faaliyet merkezi maliyetlerini azaltma yolunu izlemelidir, böylece hedef maliyet endekslerini ideal oran olan 1'e çekebilir aynı zamanda da hedef maliyete ulaşabilir. İşletmenin hedeflediği maliyetlere göre faaliyet merkezlerinin hedef maliyetleri tablo 4-18'de verilmiştir.

**Tablo 4-18 Faaliyetlerin Hedef Maliyetlerinin Bulunması**

Parçalar	Hedef Maliyetleri	Fonksiyonlara Göre Ağırlıkları
Önbüro	113.212,85 TL	15,00
Kat Hizmetleri	275.786,50 TL	36,54
Restoran	220.614,10 TL	29,23
Diğer	67.701,28 TL	8,97
Ortak	77.437,59 TL	10,26
Toplam	754.752,32 TL	100

Faaliyet merkezlerinin, hedef maliyet endekslerinin 1 olabilmesi için fonksiyonlara göre ağırlıklarının, maliyet ağırlıklarına eşit olması gerekmektedir. Bu nedenle belirlenen hedef maliyet, bu ağırlıklarla çarpılarak faaliyet merkezlerine dağıtılmış ve Tablo 4-18’de ki faaliyet merkezlerinin hedef maliyetleri bulunmuştur. Maliyetler ile hedef maliyet arasında farklar oluşmuş ve bu farklarda tablo 4-19’da gösterilmiştir.

**Tablo 4-19 Faaliyet Merkezlerinin Maliyetleri ile Hedef Maliyetleri Arasındaki Farkların Bulunması**

Parçalar	Maliyetleri	Hedef Maliyetleri	Fark
Önbüro	71.640,58 TL	113.212,85 TL	41.572,27 TL
Kat Hizmetleri	315.709,70 TL	275.786,50 TL	-39.923,20 TL
Restaurant	276.448,95 TL	220.614,10 TL	-55.834,85 TL
Diğer	45.458,71 TL	67.701,28 TL	22.242,57 TL
Ortak	75.650,24 TL	77.437,59 TL	1.787,35 TL
Toplam	784.908,18 TL	754.752,32 TL	-30.155,86 TL

Tablo 4-19’da da görüldüğü gibi hedef maliyet ile maliyetler arasındaki en önemli negatif fark restoran faaliyet merkezinde gerçekleşmektedir. İşletme, öncelikle, restoran faaliyet merkezi ve kat hizmetleri faaliyet merkezi maliyetlerini azaltma yoluna gitmelidir. Restoran faaliyet merkezi, yerine getirdiği fonksiyonlar göz önüne alınarak yapılacak maliyet azaltımı ile birlikte işletme hedeflediği maliyete ulaşabilmektedir. Aynı durum kat hizmetleri faaliyet merkezi içinde geçerli görülmektedir. Amaçlanan durum, sadece hedef maliyete ulaşmak değil, hizmeti oluşturan faaliyetlerin endekslerini 1 oranına çekerek kaliteyi ve işlevselliği de arttırmak olduğundan, işletme maliyetlerini hedeflenen maliyetin altına düşürebilmesi durumunda, önbüro faaliyet merkezinin ve diğer faaliyet merkezinin, beklenen fonksiyonlarını daha iyi yerine getirebilmesi için bu faaliyet merkezlerinde, kaliteyi ve fonksiyonelliği sağlama amaçlı maliyet arttırma yoluna gidebilir.

## SONUÇ

Küresel gelişmeler sonucunda rekabetin artması ile birlikte, işletmeler buldukları sektörlerde pozisyonlarını korumak veya iyileştirmek için yeni arayışlar içerisine girmişlerdir. Günümüzde, fiyatların sektör tarafından belirlendiği rekabetçi piyasalarda yer alan işletmeler, maliyetlerine göre fiyat belirlemenin rekabette pozisyonlarını kaybetmelerine sebep olabileceği gerçeği ile yüz yüze gelmişlerdir. Hizmetlerinin kolay kopyalanabilir ve stoklanamayan bir yapıya sahip olması sebebiyle konaklama işletmelerinin sundukları hizmette fark yaratmaları mümkün olmamaktadır. Bu nedenle konaklama işletmelerinin, rekabet içerisinde oldukları rakiplerine karşı fark yaratabilmek için kâr marjlarını azaltmayı veya maliyetlerini düşürmeyi bir araç olarak kullandıkları görülmektedir.

Kâr marjlarının düşürülmesi ile yaratılan fark, rekabette kısa vadeli yarar sağlayabilse de uzun vadede işletmenin sürekliliği açısından sorun yaratmaktadır. Bu sebeple, işletmelerin rakiplerine karşı üstünlük sağlamaları ve sektörde iyi bir pozisyona sahip olmaları, maliyetlerde yaratacakları farka bağlıdır. Maliyetlerin, rekabet üstünlüğü ve sürdürülebilirlik açısından önemli olduğu sektörlerde yer alan işletmeler, maliyetlerini planlamak, kontrol etmek ve etkin bir şekilde yönetmek zorundadırlar.

Maliyetleri önceleyen arayışların öneminin artması ile birlikte, işletmelerin maliyetlerini hangi noktada tutmaları gerektiğini konusu oldukça önem kazanmıştır. Maliyetlerin, piyasa tarafından belirlenen fiyattan, işletme tarafından belirlenen işletmenin sürekliliğini ve büyümesini sağlayacak kâr marjının çıkarılması ile bulunması söz konusudur. Bu da hedef maliyetlemeyi işaret etmektedir.

Konaklama işletmelerinde hedef maliyetlemenin uygulanması sırasında, hizmetin bir süreci ifade etmesi ve bu süreçte yapılan faaliyetlerin bütünü oluşturmasından dolayı, faaliyetlerin belirlenmesi ve bu faaliyetlerin maliyetlendirilmesi önem kazanmaktadır. Bu noktada maliyetleri, faaliyetler bazında hizmetlere yükleyen faaliyet tabanlı maliyetlemenin uygulanması, hizmetin hangi faaliyetlerden oluştuğunun belirlenmesine ve bu faaliyetlerin maliyetlerinin bulunmasına yardımcı olacaktır. Değişik bir anlatımla konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme yapılabilmesi için faaliyet tabanlı maliyetlemeye ihtiyaç duyulmaktadır.

Hedef maliyetlemede hizmetleri oluşturan faaliyetlerin belirlenmesi önemli bir noktayı oluşturmaktadır. Endüstri işletmelerinde ürünün somut olması ve parçalarının gözle görülebilir olması hedef maliyetleme sürecinde parçaların belirlenmesini kolaylaştırmakta iken hizmet üreten konaklama işletmelerinde hizmetin soyut olması bu aşamayı endüstri işletmelerine göre zorlaştırmaktadır. Endüstri işletmelerinde parçaların maliyetlerinin tahmin edilmesi, somut parçaların piyasada belli bir fiyatının olması sebebi ile konaklama işletmelerine göre daha kolaydır. Hizmetin bir süreci ifade etmesi ve bu süreç içerisinde gerçekleştirilen faaliyetlerden oluşması ve faaliyetlerinde piyasada belirli bir fiyatının olmaması, faaliyetlerin maliyetlerinin tahmin edilmesini zorlaştırmaktadır. Bu sebeple konaklama işletmelerinde, faaliyet maliyetlerinin tahmin edilebilmesi için faaliyet tabanlı maliyetlemenin kullanılması gerekmektedir.

Hedef maliyetin belirlenmesi, hizmetin fonksiyonlarının ve fonksiyonların ağırlıklarının bulunması aşamalarından sonra hizmeti oluşturan faaliyetlerin belirlenmesi sırasında, faaliyet tabanlı maliyetleme verilerinin kullanılması, hedef maliyetleme sürecinin verimli bir şekilde devam etmesini sağlamaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin konaklama işletmelerinde uygulanması ile birlikte elde edilen veriler, hizmeti oluşturan faaliyetler ve bu faaliyetlerin maliyetleridir.

Bu çalışmada, konaklama işletmesinde, hedef maliyetlemenin uygulanması sürecinde birçok veri faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamasından alınıp kullanılmıştır. Faaliyet tabanlı maliyetleme, hizmetin faaliyetlerinin

ayrımlandırılması ile birlikte, bu faaliyetlerin maliyetlerinin tahmini ve ağırlıklarının bulunması gibi hedef maliyetleme sürecinin önemli aşamalarında, hedef maliyetleme uygulamasına yardımcı olmuştur. Ayrıca faaliyet tabanlı maliyetleme ile hizmetlerin maliyetleri daha doğru bir şekilde saptandığından, belirlenen hedef maliyete ulaşabilmek için gerekli çaba daha net görülebilmektedir.

Çalışmada, uygulamanın yapıldığı otel işletmesi için, hedef maliyetleme uygulaması sonucunda, maliyetlerinin hedeflenen maliyetlerinden yüksek olduğu ve bu sebeple işletmenin ulaşmak istediği kâr marjına bu fiyatlarla ulaşamayacağı tespit edilmiştir. Aynı zamanda, hizmeti oluşturan bileşenlerin yani faaliyetlerin, işletme açısından ucuz mu yoksa pahalı mı olduğu ve hedef maliyete ulaşabilmek için hangi faaliyetlerde maliyet azaltımına gidilebileceği de belirlenmiştir.

Çalışmanın yapıldığı otel işletmesinde, hedef maliyet endeksleri bulunarak yapılan değerlendirme ile faaliyetlerin detaylı olarak belirlenmesi ve maliyetlerinin bilinmesi, uygulamanın yapıldığı işletmenin maliyetlerini kontrol edebilmesine ve maliyetlerini daha rahat yönetmesine imkân sağlamaktadır. Bununla birlikte, konaklama işletmelerinde çalışan personelin müşteriler ile iç içe olmaları ve hizmet sürecinin içinde bulunmaları sebebiyle müşteri şikâyetlerini ve beklentilerini bilmeleri, hedef maliyetleme uygulamasında fonksiyonların ve ağırlıklarının belirlenmesi aşamasında faydalı olmaktadır. Bu bilgilerin personel tarafından belli aralıklarla, belli bir departmanda toplanması veya önbüroda küçük çaplı anket çalışmalarının yapılması, fonksiyonların daha doğru belirlenmesine yardımcı olabilecektir.

Uygulamanın yapıldığı otel işletmesinde, faaliyet tabanlı maliyetlemeye uygun düzenlemelerin olmamasının, maliyetlerin faaliyetlere doğru bir şekilde dağıtılmasında engel oluşturduğu görülmektedir. Hizmet paketi sunan, konaklama işletmelerinde, faaliyet tabanlı maliyetlemeye uygun düzenlemelerin yapılması durumunda, işletmenin maliyetlerini rekabet üstünlüğü sağlayacak şekilde belirleyebileceği görülmektedir. Konaklama işletmelerinde, hedef maliyetleme uygulamasının doğru bir şekilde yapılabilmesi için, bu işletmelerde öncelikle faaliyet tabanlı maliyetlemenin uygulanması gerekmektedir. Bunun için de konaklama

işletmelerinde, faaliyet tabanlı maliyetlemeye uygun düzenlemeler yapılmalıdır. Bu işletmelerde faaliyet tabanlı maliyetleme uygulaması, hedef maliyetlemenin amacına uygun sonuçlar vermesini sağlayacaktır.

Konaklama sektörünün yapısı, bu sektördeki işletmelerin rekabete hazırlıklı olmalarını zorunlu kılmaktadır. Hizmetlerin kolay taklit edilmesi, stoklanamaması, hizmet paketini talep edenlerin nitelikleri ile yakından ilgili olması, sürece bağımlı olması, belirli bir zaman aralığına sıkışması hizmet paketi satan konaklama işletmelerinin doğru maliyetler ile faaliyette bulunmalarını zorunlu kılmaktadır. Bu çalışma, hizmet sektöründe yer alan konaklama işletmelerinde maliyetlere, maliyetler oluşmadan müdahale edilebileceğini göstermesi bakımından amacına ulaşmıştır. Buradan hareketle, konaklama sektöründeki işletmelerde faaliyet tabanlı maliyetleme uygulaması ile birlikte kullanıldığında, hedef maliyetlemenin, işletmelerin rekabet üstünlüğü sağlamalarında ve faaliyetlerini sürekli kılmalarında önemli bir rol yüklenebileceği öne sürülebilir.

## KAYNAKÇA

- ACAR Durmuş, “İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”,**Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 1998, S:3, s.81-95
- AKSOYLU Semra, Yunus DURSUN, “Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:11, Yıl:2001, s.357-371
- AKTAŞ Rafet, “Sistem Yaklaşımı Çerçevesinde Hedef Maliyet Sistemi”, **Gazi Üniversitesi, Ticaret ve Turizm eğitim Fakültesi Dergisi**, Sayı:1, Yıl: 2003, s.118-132
- ALAGÖZ Ali, Yunus CERAN, “Stratejik Maliyet Ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi” **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2006, Sayı:15, s.61-83
- ALAGÖZ Ali, Baki YILMAZ ve Mustafa AY, “Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Hedef Maliyetleme Yönetiminin Rolü ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma”, **V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, İstanbul Ticaret Üniversitesi**, 25-27 Kasım 2005, s.47-51
- ALKAN Alper Tunga, ”Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, **Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, S:13, 2005, s.39-56
- ALKAN Hasan, “İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü Ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi**, Sayı:2, 2001, s.177-192

- ARZOVA Burak, **Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002
- ATKINSON Anthony A., Robert S. KAPLAN ve S. Mark YOUNG, **Management Accounting**, Pearson Prentice Hall. 2004
- BATMAN Orhan, **Otel İşletmelerinin Yönetimi**, Değişim Yayınları, İstanbul, 2003
- BURSAL Nasuhi, Yücel ERCAN, **Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Uygulama)**, 8. Basım, Der Yayınları, İstanbul, 2000
- BÜYÜKMİRZA Kamil, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 4.Baskı, Gazi Yayınevi, Ankara, 1995
- COOPER Robin, “The Rise of Activity Based Costing- Part One: What is an activity –Based Cost System”, **Journal of Cost Management**, Vol:2 No:2 (Summer 1988), s.45-54
- ÇETİN Ayten, Metin ATMACA, “Hedef Ve Standart Maliyetleme Sistemleri’nin Karşılaştırmalı olarak İncelenmesi”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi** Yıl 2009 Cilt:XXVI, Sayı 1, s.313-329
- ÇETİNER Ertuğrul, **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, Ankara 2002
- ERDEM Barış, “Otel İşletmelerinde İnsan Kaynakları Planlamasının Yeri ve Önemi”, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C:7, Sayı:11, s.35-54

- ERDOĞAN Nurten, “Faaliyete Dayalı Maliyetleme: Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım”, **Anadolu Üniv. İİBF. Yay.** Eskişehir, 1995, s.4-88.
- ERTAŞ Fatih C., “Yeni Ve Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yöntemi”**Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:12, Mayıs 1998, Sayı:1-2, S.181-196
- GÖKDENİZ Ayhan, **Otel İşletmelerinde Önbüro Yönetimi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000
- GUNASEKARAN A., D. SINGH, “Design of Activity-Based Costing In a Small Company: A Case Study”, **Computers & Industrial Engineering**, Vol:37, 1999, s.413-416
- GÜNDÜZ Hamdi Erdin, “Dünya Klâsındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetim Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyetleme Sistemi ve Bir Uygulama”, **Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:99**, Ankara, 1997
- GÜRSOY Cudi Tuncer, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Beta Yayın Dağıtım, İstanbul, 1999
- GÜVEN Mevlüt, “**Turizm İşletmeleri ve Muhasebe Uygulamaları**”, Türmob Yayınları-89, Sirküler Rapor Serisi No: 25, Ankara-1999
- GÜVEN Ramazan, “**Türkiye Elektrik Kurumu Genel Müdürlüğü’nde Faaliyet Esaslı Maliyet Muhasebesi Uygulama Denemesi**”, Devlet Planlama Teskilatı Yayın No: 2333, Ankara 1993

- HACIRÜSTEMOĞLU Rüstem, **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, Türkmen Kitabevi Ankara, 2000
- HİKMET Nazım, "Faaliyet Bazında Maliyet Sistemlerini Muhasebeciler Benimsemiyorlar", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 3, Sayı 1, 2001, s.111-114
- JIAMBALVO James, **Managerial Accounting**. John Wiley & Sons. 2001
- KAPLAN Robert S., Anthony A. ATKINSON **Advanced Management Accounting**, 3rd Edition, Prentice Hall, 1998
- KAVAL Hasan, "Turizm İşletmelerinde Tek Düzen Muhasebe Sistemi Ve Hesap Planı", **Yaklaşım** 1996, S:12, Y:1
- KAVAL Hasan, **Konaklama İşletmeleri Muhasebesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1994
- Koç Holding, "Aktiviteye Dayalı Yönetim Sistemi", **YBS Koordinatörlüğü**, İstanbul, 1996, s. 1-29.
- KOŞAN Levent, "Maliyet Hesaplamasında Yeni Bir Yaklaşım: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi,"**Mali Çözüm Dergisi**, SAYI 84, 2007, s.155-168
- KOZAK Nazmi, **Otel İşletmeciliği**, Detay Yayıncılık, Ankara; 2009

- KOZAK Nazmi,  
Meryem Akoğlan  
KOZAK ve Metin  
KOZAK,  
**Genel Turizm**, Detay Yayınları, Ankara, 2009
- KOZAK Sabah,  
**Otel İşletmelerinde Önbüro Yönetimi**, Anadolu  
Üniversiteleri, Eskişehir, 1995
- LOUDERBACK III  
Joseph G, Jay S.  
HOLMEN ve  
DOMINIAK  
Geraldine F.,  
**Managerial Accounting 9 th Edition**, South – Western  
College Publishing, 2000
- OLALI Hasan,  
KORZAY Meral,  
**Otel İşletmeciliği**, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1993
- ÖKER Figen,  
**Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet  
İşletmelerinde Uygulamalar**, Literatür Yayınları,  
İstanbul, 2003
- ÖNDEŞ Turan,  
Muhammed ARDIÇ,  
Atakan ÖZTÜRK ve  
Bekir KAYACAN,  
“Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef  
Maliyetleme Ve Devlet Orman İşletmelerinde  
Uygulanabilirliği” **III. Ulusal Karadeniz Ormancılık  
Kongresi**, 20-22 Mayıs 2010, Cilt: I, s.247-258
- ÖZBİRECİKLİ  
Mehmet,  
“Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet  
Esasına Dayalı Maliyetleme Sistemi”, **Çukurova Üniv.,  
İİBF. Dergisi**, C:5, S:1, 1995, s.189-199

- PEKDEMİR Recep, **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Genel İmalat Maliyetleri**, Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayın No: 17, İstanbul, 1998
- SÜMER Haluk, **‘Seyahat Acentalarında Kullanılan Belgeler, Defterler, Raporlar’**, İsmail Akgün Vakfı Yayınları, İstanbul-1994
- ŞAKRAK Münir, **Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, 1.Basım, İstanbul, Yasa Yayınları, 1997
- ŞENER Burhan, **Modern Otel İşletmelerinde Yönetim Ve Organizasyon**, Detay Yayıncılık, Ankara 2001
- TİTİZ İsmet, A. Cüneyt ÇETİN, **‘‘Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler Ve Stratejik Maliyet Yönetimi’’**, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Yayınları, 2000, C.5, S.2, s.121-138
- TURNEY Peter B. B., **‘‘How Activity-Based Costing Helps Reduce Cost’’**, **Journal Of Cost Management**, Cilt.4, Sayı.4, 1991, s.29-35
- TÜRKSOY Adnan, **Otel Yönetim Muhasebesi**, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 1998
- T.C. MEGEP **‘‘Konaklama ve Seyahat Hizmetleri Konaklama İşletmeleri Ve Konuk’’**, T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, Ankara, 2006

UPCHURCH Alan, **Cost Accounting: Principles and Practice**, Prentice Hall, 2002

YALÇIN Selçuk. “Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi** Ağustos 2006, S: 15, s.15-34

YÜKÇÜ Süleyman, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Genişletilmiş 4. Baskı, Cem Ofset, İzmir, 1999