



BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ

T.C.

BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TURİZM İŞLETMECİLİĞİ ANABİLİM DALI

**KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE STRATEJİK MALİYET
YÖNTEMİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR MODEL
ÖNERİSİ**

Elif KARABULUT ŞAHİN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN: Dr. Öğr. Üyesi Özlem Nilüfer KARATAŞ ARACI

BURDUR - 2021



BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ

T.C.

BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TURİZM İŞLETMECİLİĞİ ANABİLİM DALI

**KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE STRATEJİK MALİYET
YÖNTEMİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR MODEL
ÖNERİSİ**

Elif KARABULUT ŞAHİN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN: Dr. Öğr. Üyesi Özlem Nilüfer KARATAŞ ARACI

Üye: Prof. Dr. Nuri ÖMÜRBEK

Üye: Doç. Dr. Hakkı KIYMIK

BURDUR - 2021

T.C.
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ETİK BEYAN

Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'ne göre hazırlamış olduğum “Konaklama İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönteminin Belirlenmesine Yönelik Bir Model Önerisi” adlı tezin hazırlanması sürecinde akademik ve etik kuralları ihlal etmediğimi, tezimin özgün olduğunu, başvurduğum kaynakları metin içinde, dipnotlarda ve kaynakçada eksiksiz ve bilimsel kurallara uygun olarak gösterdiğimi taahhüt ederim.

Adı Soyadı

Elif KARABULUT ŞAHİN

Tarih ve İmza

TEŞEKKÜR

Yüksek lisans eğitimim boyunca kıymetli bilgi, birikim ve tecrübeleri ile bana yol gösterici ve destek olan değerli danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Özlem Nilüfer KARATAŞ ARACI'ya sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Bu çalışmayı hazırlarken geçirdiğim süreçte benden yardımlarını esirgemeyen arkadaşım Kadriye ARISOY'a, her zaman yanımda olan sevgili ailem ve arkadaşlarıma, sabrı ve desteğiyle hep yanımda olan değerli eşim Coşkun Can ŞAHİN'e teşekkür ederim.

Burdur, 2021

(KARABULUT ŞAHİN, Elif, “Konaklama İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönteminin Belirlenmesine Yönelik Bir Model Önerisi”, Yüksek Lisans Tezi, Burdur, 2021)

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, işletme paydaşlarına daha doğru, ihtiyaca uygun ve zamanında cevap verebilmek için gerekli olan stratejik yönetim anlayışının en önemli ayaklarından biri olan etkin maliyet yönetiminin bir konaklama işletmesinde uygulanması ve sonuçların geleneksel yöntemle hesaplanan maliyet verileri ile karşılaştırılarak araştırmacı ve uygulayıcılara yol göstermesidir. Bu amacı gerçekleştirmek için;

Çalışmada ilk olarak, bir maliyet sisteminin sahip olması gereken kriterler belirlenmiş ve bu kriterlere dayalı bir karar hiyerarşisi oluşturulmuştur. Kriter önceliklerinin belirlenmesinde uzman kişilerin görüşlerine başvurulmuş ve kriterlerin göreceli ağırlıkları Analitik Hiyerarşi Proses yöntemi ile Expert Choice programından yararlanılarak belirlenmiştir.

İkinci adım olarak her bir kriterin ağırlıkları dikkate alınarak uygun olan stratejik maliyet yönteminin seçilebilmesi için TOPSIS yöntemi kullanılmıştır. TOPSIS yönteminin sonucuna göre konaklama işletmeleri açısından stratejik maliyet yöntemlerinden kullanılması en uygun olan maliyet yönteminin “Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme” olduğu görülmektedir.

Son olarak “Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme” yöntemi Antalya ilinde faaliyet gösteren bir konaklama işletmesinde uygulanmıştır ve işletmenin kullanmakta olduğu geleneksel fiili maliyetleme yöntemi ile karşılaştırılmıştır. Çalışma sonucunda işletmenin geleneksel fiili maliyetleme yöntemine göre birim maliyetleri 212,4731 TL /yatak ‘dır. İşletmenin “Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme” yöntemine göre birim maliyeti 139,266 TL/yatak hesaplanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Konaklama İşletmeleri, Stratejik Maliyet Yöntemleri, AHP, TOPSIS, Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

(KARABULUT ŞAHİN, Elif "A Model Proposal For Determining The Strategic Cost Method in Hospitality Companies", Master's Thesis, Burdur, 2021)

ABSTRACT

The aim of this study is to effective cost management, which is one of the most important pillars of the strategic management approach which is necessary to respond to business stakeholders more accurately, appropriately and on time required to respond correctly application in an accommodation business and comparing the results with cost data were calculated by traditional methods guidance to researchers and practitioners by comparing them with cost data. To achieve this purpose:

First of all, the criteria that a cost system should have been determined and a decision hierarchy based on these criteria was established. The opinions of the experts were consulted in determining the criteria priorities and the relative frequencies of the criteria were determined by using the Analytical Hierarchy Process method and the Expert Choice program.

As a second step, TOPSIS method was used to select the appropriate strategic cost method taking into account the weights of each criterion. According to the results of the TOPSIS method, it is seen that the most appropriate cost method to be used among the strategic cost methods for accommodation businesses is Time Driven Activity Based Costing.

In the conclusion “Time Driven Activity Based Costing” method has been applied in an accommodation business operating in Antalya province and the business is using to compared with the traditional actual costing method. As a result of the work, unit costs are 212,4731 TL/bed according to the traditional actual costing method of the enterprise. According to the cost data presented free of idle capacity of the enterprise, i.e. according to the “ Time Driven Activity Based Costing” method, the unit cost was calculated as 139,266 TL/bed.

Keywords: *Hospitality Businesses, Strategic Cost Methods, AHP, TOPSIS, Time Driven Activity Based Costing*

İÇİNDEKİLER

ETİK BEYAN.....	ii
TEŞEKKÜR	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR DİZİNİ	x
TABLolar DİZİNİ	xi
ŞEKİLLER DİZİNİ	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETME BİLGİ SİSTEMİ VE KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

1.1. Bilgi Kavramı ve Bilginin Temel Özellikleri	2
1.2. Sistem Kavramı ve Sistemin Temel Özellikleri.....	3
1.3. Muhasebe Bilgi Sistemi Kavramı	9
1.3.1. Muhasebe Bilgi Sistemi Önemi ve Amaçları	10
1.3.2. Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletmeye Katkıları.....	11
1.3.3. Muhasebe Bilgi Sisteminin Alt Sistemleri	12
1.3.3.1. Finansal Muhasebe Bilgi Sistemi	13
1.3.3.2. Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemi	15
1.3.3.3. Finansal Muhasebe Bilgi Sistemi ile Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemi Arasındaki İlişki	16
1.3.3.4. Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi	17
1.4. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi	17
1.4.1. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi Organizasyonu	18
1.4.2. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bölümünde Çalışan Personelin Görev ve Tanımları	19
1.4.3. Konaklama İşletmelerinde Kullanılan Belge ve Defterler	21
1.4.4. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bölümünde Yapılan İşlemler	21

İKİNCİ BÖLÜM

GELENEKSEL MALİYET YÖNTEMİNDEN STRATEJİK MALİYET YÖNTEMİNE GEÇİŞ SÜRECİ

2.1. Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi	22
2.1.1. Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi Kavramı ve Amaçları.....	22
2.1.2. Maliyet Muhasebesi Bilgi Sisteminin Önemi	23
2.2. Maliyet Yönetim Sistemi	24
2.2.1. Maliyet Yönetim Sistemi Kavramı ve Bileşenleri	24
2.2.2. Maliyet Yönetim Sisteminin Önemi ve Amacı	26
2.2.3. Maliyet Yönetim Sisteminin İlkeleri.....	28
2.3. Geleneksel Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemine Dayanan Hesaplama Yöntemleri	28
2.3.1. Maliyetin Kapsamını Belirleyen Maliyet Yöntemleri.....	29
2.3.1.1. Tam Maliyet Yöntemi	29
2.3.1.2. Normal Maliyet Yöntemi	30
2.3.1.3. Değişken Maliyet Yöntemi	31
2.3.1.4. Asal Maliyet Yöntemi	31
2.3.2. Maliyetlendirme Zamanını Belirleyen Maliyet Yöntemleri.....	31
2.3.2.1. Fiili(Tarihsel) Maliyet Yöntemi	32
2.3.2.2. Tahmini Maliyet Yöntemi	32
2.3.2.3. Standart Maliyet Yöntemi	32
2.3.3. Maliyetlendirme Şeklini Belirleyen Maliyet Yöntemleri.....	33
2.3.3.1. Sipariş Maliyet Yöntemi	33
2.3.3.2. Evre (Safha) Maliyet Yöntemi	34
2.3.3.3. Karma Maliyet Yöntemi.....	34
2.4. Geleneksel Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemine Dayanan Hesaplama Yöntemlerine Yönelik Eleştiriler	34
2.5. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi.....	36
2.6. Geleneksel Maliyet Yönteminden Stratejik Maliyet Yöntemine Geçiş Süreci.....	36
2.7. Stratejik Maliyet Yöntemi Kavramı.....	38
2.8. Stratejik Maliyet Yöntemleri	42
2.8.1. Hedef Maliyetleme Yöntemi	42

2.8.2. Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme Yöntemi	45
2.8.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi.....	47
2.8.4. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi	50
2.8.5. Kaizen Maliyetleme Yöntemi	51
2.8.6. Tam Zamanında Üretim Sisteminde Maliyetleme Yöntemi	54
2.8.7. Kalite Maliyetleme Yöntemi	56
2.8.8. Yalın Üretim Yönteminde Maliyetleme Yöntemi.....	59
2.8.9. Tedarik Zinciri Maliyetleme Yöntemi	62
2.8.10. Diğer Çağdaş Maliyetleme Yöntemleri.....	64
2.8.10.1. Kısıtlar Teorisi.....	64
2.8.10.2. Kıyaslama (Benchmarking).....	65
2.8.10.3. Dengeli Sonuç Kartı (Balanced Scorecard)	66
2.8.10.4. Değer Mühendisliği (Value Engineering)	66
2.8.10.5. Geriye Doğru Maliyetleme (Backflush Costing)	66
2.8.10.6. Demontaj Analizi(Tear-Down Analysis)	67
2.8.11. Konaklama İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yöntemlerinin Kullanılmasına Yönelik Bir Literatür Taraması	67

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE STRATEJİK MALİYET YÖNTEMİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR MODEL ÖNERİSİ ve BİR UYGULAMA

3.1. Araştırmanın Amacı	74
3.2. Araştırmanın Kapsam ve Sınırlılıkları	74
3.3. Uygulama Modeli	75
3.3.1. Analitik Hiyerarşi Prosesi	76
3.3.2. TOPSIS Yöntemi.....	78
3.4. Konaklama Sektöründe Uygulama	80
3.4.1. Maliyet Kriterlerine İlişkin Önem Düzeyinin Belirlenmesi.....	81
3.4.2. TOPSIS Yönteminin Uygulanması	83
3.4.3. Bir Konaklama İşletmesinde Maliyet Yönteminin Uygulanması	88
SONUÇ.....	104
KAYNAKÇA	108
EKLER.....	130

EK-1	131
EK-2	138
ÖZGEÇMİŞ.....	140



KISALTMALAR DİZİNİ

AHP	: Analitik Hiyerarşi Prosesi
FMBS	: Finansal Muhasebe Bilgi Sistemi
FTM	: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
MMBS	: Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi
MYS	: Maliyet Yönetim Sistemi
SDFTM	: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
YMBS	: Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemi



TABLolar DİZİNİ

Tablo 1: Geleneksel Maliyet Yönetim Sistemleri	29
Tablo 2: Stratejik Maliyet Yönetimi ve Geleneksel Maliyet Yönetiminin Karşılaştırılması	38
Tablo 3: Standart Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme Farklılıkları	52
Tablo 4: İkili Karşılaştırma Yönteminde Kullanılan 1-9 Skalası.....	77
Tablo 5: Karar Matrisi(A)	85
Tablo 6: Standart Karar Matrisi(R)	86
Tablo 7: Ağırlıklı Standart Karar Matrisi(V)	86
Tablo 8: İdeal (A+) ve Negatif İdeal (A-) Çözüm Tablosu	87
Tablo 9: Pozitif-Negatif Çözüme Uzaklık, İdeal Çözüme Göreli Yakınlık ve Nihai Sıralama.....	87
Tablo 10: X Otel İşletmesinde Çalışılan Departman ve Kişi Sayısı	90
Tablo 11: 2020 Yılı X Otel İşletmesine Ait (Ocak-Aralık) Gider Kalemleri	91
Tablo 12: Faaliyet Merkezleri ve Faaliyetler	92
Tablo 13: Giderlerin Faaliyet Merkezlerine Dağılımı	93
Tablo 14: X Otel İşletmesindeki Genel Faaliyet Merkezi (F6)Giderinin Diğer Bölümlere Aktarılması.....	94
Tablo 15: SDFTM Yöntemine Göre Pratik Kapasite ile Birim Kapasite Maliyetinin Tespiti.....	95
Tablo 16: F1 Faaliyet Merkezi Zaman Ölçümlmeleri	96
Tablo 17: F2 Faaliyet Merkezleri Zaman Ölçümlmeleri.....	97
Tablo 18: F3 Faaliyet Merkezleri Zaman Ölçümlmeleri.....	97
Tablo 19: F4 Faaliyet Merkezleri Zaman Ölçümlmeleri.....	98
Tablo 20: F5 Faaliyet Merkezleri Zaman Ölçümlmeleri.....	98
Tablo 21: F1 Faaliyet Maliyeti ve Atıl Kapasite Maliyeti	99

Tablo 22: F2 Faaliyet Maliyeti ve Atıl Kapasite Maliyeti	100
Tablo 23: F3 Faaliyet Maliyeti ve Atıl Kapasite Maliyeti	101
Tablo 24: F4 Faaliyet Maliyeti ve Atıl Kapasite Maliyeti	102
Tablo 25: F5 Faaliyet Maliyeti ve Atıl Kapasite Maliyeti	102
Tablo 26: SDFTM ve Geleneksel Yönteme Göre Birim Maliyetler	103



ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1: Girdi-Süreçleme-Çıktı Akışı	4
Şekil 2: Kontrol ve Geri Bildirim	4
Şekil 3: Finansal Muhasebe Sisteminin Bileşenleri	13
Şekil 4: Konaklama İşletmesi Muhasebe Departmanı Organizasyon Şeması	19
Şekil 5: Maliyet Muhasebesinin Muhasebe Bilgi Sistemi İçerisindeki Yeri	23
Şekil 6: Maliyet Yönetim Sistemi	25
Şekil 7: Fonksiyonlar Arası İlişki	27
Şekil 8: Tam Maliyet Yönteminde Maliyetlerin Oluşumunu Sağlayan Maliyet Öğeleri	30
Şekil 9: Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Süreci	47
Şekil 10: Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi Aşamaları	49
Şekil 11: Kaizen Maliyet Uygulaması	54
Şekil 12: Kalite Maliyetleme Sistemi	58
Şekil 13: Konaklama İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönteminin Belirlenmesine Yönelik Bir Model Önerisi	75
Şekil 14: Kriterlerin Hiyerarşik Yapısı	82
Şekil 15: Kriterlerin İkili Karşılaştırmaları	82
Şekil 16: AHP Yöntemine Göre Kriterlerin Özvektör Değerleri	83
Şekil 17: X Otel İşletmesine Ait Organizasyon Yapısı	89

GİRİŞ

Küreselleşme, teknoloji, yaşanan acımasız rekabet ortamı ve son olarak tüm dünyayı etkisi altına alan ve sağlık, sosyal, ekonomi gibi tüm sistemleri derinden etkileyen Covid -19 virüsü gibi küresel salgınlar nedeniyle işletmeler, maliyetlerini daha doğru, planlı ve etkin bir şekilde yönetmek zorundadırlar. Bu nedenlerle stratejik hedeflerine ulaşabilmek amacıyla stratejik maliyet yöntemlerine ihtiyaç duymaktadırlar. Bu noktada işletmelerin yaşadığı en büyük handikap, hangi stratejik maliyet yöntemini seçeceğidir. Çalışmada da açıklandığı üzere literatürde birçok farklı yöntem vardır ve neredeyse her yöntem farklı sonuçlar vermektedir. Ayrıca her yöntem her sektöre de uygulanamamakta ya da uygulansa bile doğru sonuçlar vermemektedir. Bu bağlamda etkin bir maliyet yönteminin gerçekleştirilebilmesi için öncelikle sektöre ve işletmeye en uygun maliyet yönteminin seçilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda, bu çalışma ile etkin maliyet yönteminin hayati öneme sahip olduğu sektörlerden biri olan konaklama sektöründe kullanılabilecek stratejik maliyet yöntemleri arasından en uygun olan yöntemin seçilmesine yönelik bir model önerisi geliştirilmiştir. Modelin verdiği sonuç doğrultusunda en uygun olan yöntem bir konaklama işletmesinde uygulanmıştır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde işletme bilgi sistemi ve konaklama işletmelerinde muhasebe bilgi sistemi başlığı altında bilgi kavramı, sistem kavramı, sistem yaklaşımına göre bilgi sistemi, muhasebe bilgi sistemi kavramı, konaklama işletmelerinde muhasebe bilgi sistemi konularına değinilmiştir. İkinci bölümünde geleneksel maliyet yönteminden ve stratejik maliyet yöntemine geçiş sürecinden bahsedilerek stratejik maliyet yöntemleri detaylı olarak açıklanmıştır. Bölümün sonunda ise konaklama işletmelerinde stratejik maliyet yöntemleri başlığı altında bu alanda yapılmış olan ulusal ve uluslararası çalışmalar ile ilgili literatür taraması yapılmıştır. Son olarak çalışmanın üçüncü bölümünde çalışmanın amacı, kapsam ve sınırlılıkları ve uygulama modeline yer verilerek bir konaklama işletmesinde kurulan model sonucu seçilen yöntemin uygulaması gerçekleştirilerek işletmenin mevcut maliyet yöntemi ile karşılaştırılmıştır. Çalışma sonucunda elde edilen bulguların değerlendirilmesine ve yorumlanmasına ise çalışmanın sonuç bölümünde yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETME BİLGİ SİSTEMİ VE KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

1.1. Bilgi Kavramı ve Bilginin Temel Özellikleri

İngilizce information ya da knowledge olarak tanımlanan bilgi kavramı, “verilerin karar alma süreçlerine yardımcı olabilecek şekilde anlamlı bir yapıya getirilmesiyle meydana gelen sonuç” olarak tanımlanabilir (Kadir, 2000: 12).

Bilginin hayatın birçok alanında ki etkisi bilinen bir gerçektir. Bilgi kavramını iyi bir şekilde anlayabilmek için veri, enformasyon ve bilgi kavramlarını iyi analiz etmek gerekmektedir. Veri olaylar hakkında birbirinden ayrı nesnel gerçekleri tabir eder ve işlenmemiş gerçekler ya da izlenimler olarak tanımlanır. Enformasyon ise alıcının bir konudaki görüşlerini değiştirmek, analiz etmek ya da davranışı üzerinde bir etki meydana getirmektir. Bilgi ise bilenlerin beyinlerinde belirir ve orada uygulamaya geçirilir. İşletmelerde bilgi ise sadece dokümanlarda ya da depolarda değil standart işlerde, süreçlerde, uygulamalarda ve normlarda meydana gelmektedir (Sparrow, 1998: 24-25).

Ekonominin son zamanlarda giderek bilgi bazlı olma yönünde gelişim göstermesiyle birlikte bilgi, işletmenin başarılı olabilmesi için ihtiyaç duyulan temel kaynak haline gelmiştir. Günümüzde bilgi, başarının ön koşuludur (Demir, 2010: 142).

Bilginin özellikleri aşağıda kısaca sıralanmış ve tanımlanmıştır (Demir, 2010: 143);

- **Doğruluk:** Durumun adaletli olarak sunulabilmesi için bilgiler doğru olmalıdır.
- **İlgililik:** Bilgi konuyla ilişkili olmalıdır aksi takdirde lüzumsuz işlemlere ve zaman kaybına neden olmaktadır.
- **Tamlık:** Bilgi eksiksiz, tam olmalıdır aksi durumda eksik bilgi sonuçların hatalı ve yanıltıcı olmasına neden olabilmektedir.
- **Zamanlılık:** İhtiyaç hissedildiği vakitte bilgi hazır olmalıdır.
- **Ulaşılabilirlik:** Bilgiye ihtiyaç duyulan ve istenilen her zamanda kolay bir şekilde ulaşılabilir olmalıdır.
- **Anlaşılabilirlik:** Bilgi kolay anlaşılabilir olmalıdır.

- **Güvenilirlik:** Kullanıcı bilgiye güvenmeli ve tereddütte kalmadan kullanabilmelidir.
- **Etkin Maliyet:** Bilginin maliyeti bilgiden kazanılacak faydadan çok olmamalıdır.

Son yıllarda bilgi ile ilgili en popüler kavramlardan biri olan bilgi teknolojileri ise “bilginin bir araya getirilmesini işlenmesini ve korunmasını gerektiğinde herhangi bir yere ulaştırılması ya da herhangi bir yerden bu bilgiye erişilmesini otomatik olarak sağlayan teknolojilerin bütünü” olarak tanımlanabilmektedir (Kadir, 2000: 12). Bilgi teknolojilerinde meydana gelen sürekli değişim ve gelişim ve bu teknolojilere giderek artan ihtiyaç bilgi kavramını daha da önemli bir hale getirmiştir.

1.2. Sistem Kavramı ve Sistemin Temel Özellikleri

Sistem, bir ve birden çok amaca veya neticeye ulaşabilmek üzere aralarında ilişkiler olan fiziksel veya kavramsal birden çok bileşenin bir araya geldiği bir bütündür (Esen, 1997: 27).

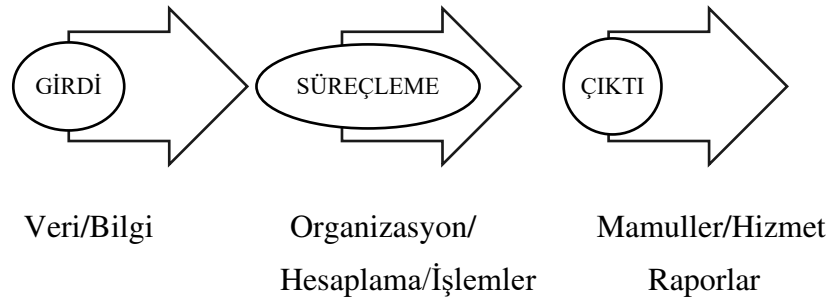
Diğer bir tanımlama ile sistem, unsurları, değişkenleri ve kendine has dinamikleri olan bir kümedir. Bir kümenin sistem sayılması için küme unsurlarının tümü bir arada değerlendirilmeli, bu unsurlar birbirlerine bağımlı, aralarında iletişim olan ve belirli bir amaca ulaşmaya yönelik olmalıdır (Sürmeli, 1978: 10).

Sistemin temel özellikleri girdi- süreçleme- çıktı akışı, geri bildirim ve kontroldür. Birbirleriyle etkileşimli olan bu üç temel bileşen sistemi meydana getirir ve aşağıda detaylı açıklanmıştır:

Girdi-Süreçleme-Çıktı Akışı

Aşağıdaki Şekil 1’de “Girdi-Süreçleme-Çıktı Akışı” gösterilmiştir (Bagranoff vd., 2005: 7)

Şekil 1: Girdi-Süreçleme-Çıktı Akışı



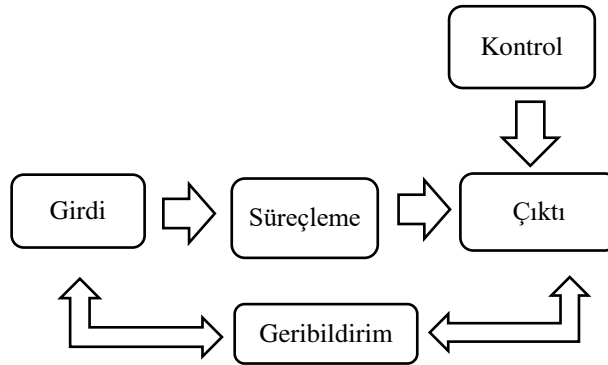
Kaynak: Bagranoff, N., Simkin, M., Norman, C., Core, Concepts of Accounting Information Systems, John Wiley & Sons, Ninth Edition, 2005, s.7.

Kontrol ve Geri Bildirim

Sistemin girdi, süreçleme ve çıktı şeklindeki akışının sistem içinde yaratıcı hareket ve sistem dışında meydana gelen değişiklik, dinamik olan sistemlerde gözden geçirme ve düzeltme diğer bir deyişle kontrol eylemlerini, dönemler itibariyle ve sürekli olarak gerekli kılar (Sürmeli, 1996: 7).

Geribildirim ile kontrol arasındaki ilişki aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

Şekil 2: Kontrol ve Geri Bildirim



Kaynak: Sürmeli, F. (1996), Muhasebe Bilgi Sistemi, Anadolu Üniversitesi, Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, Eskişehir, s.7.

Sistem ile ilgili diğer önemli konular aşağıda açıklanmıştır;

Sistem Sınırları

Her sistemin bir bütünlük meydana getirmesi sebebiyle kendine özgü sınırları vardır. Sistemler içeriklerine göre farklı özellikler ve davranışlar ortaya koymaktadır. Bu

yüzden sistemin kavranması için ilk olarak sistemin içerikleri tespit edilmelidir. Bir sistemin içeriğini o sistemin öğeleri ve gen yöntemleri oluşturur. Bunların dışında kalanlar ise sistemin çevresidir. Bir sistemin işlevlerinin kapsamı o sistemin sınırlarıdır (Sürmeli, 1996: 8).

Sistem sınırlarının tespit edilmesi sistemler arası ilişkilerin oluşturulmasında önemli bir etkiye sahiptir. Bir sistemin çıktısı diğer bir sistemin girdisi olacağı düşünüldüğünde bir sistemin nerede başladığı ve nerede bittiğinin bilinmesi gerekmektedir (Sürmeli, 1996: 8).

Sistem Yaklaşımına Göre Bilgi Sistemi

Bu bölümde sistem yaklaşımına göre bilgi ne ifade etmektedir ve bilgi ile sistemin bir araya getirilerek oluşturulduğu bilgi sistemleri ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Bilgi Sistemi Kavramı

Organizasyonların amaçlarına ulaşmasındaki kilit noktalardan biri başarılı kararların alınmasıdır. Başarılı kararların alınmasında bilgiye duyulan ihtiyaç ortaya çıkmaktadır (Gökçen, 2012: 13).

Bilginin önemi gün geçtikçe artarak önem kazanmakta ve sistematik olarak bilgiyi sunan sistemlerin de değeri ve gerekliliği önem kazanmıştır. Bilgi sistemi bir organizasyonun idaresini sağlayabilmek ve karar verme süreçlerini desteklemek için ihtiyaç duyulan bilgiyi bir araya getirmek, işlemek, korumak birbiri ile doğrudan ilişkili unsurların oluşturduğu bir yapılandırma (Yıldız, 1999: 29).

Bilgi Sisteminin Elemanları

Bilgi sistemi veri kaynaklarını girdi olarak alıp süreçten geçiren ve çıktı olarak bilgi ürünlerini ortaya çıkaran bir sistem olarak tanımlanabilir. Bilgi sistemleri kullanıcıya bilgi desteği vermek amacıyla geliştirilen gelişmiş sistemlerdir. Bu bağlamda girdi veri, kural ve prosedürler, süreç; yazılım, çıktı ise işlenmiş ve amaca uygun hale getirilmiş bilgi ürünüdür. Sadece bilgi sistemlerini kullanan insanın sürecin her aşaması ile karşılıklı etkileşim içinde olduğu ve bilgi sisteminin önemli bir elemanı olduğu bilinmektedir (Öğüt, 2003: 129). Bu işleyiş aşağıdaki gibi sıralanabilir: (Aktan, 2005: 125-126).

Donanım: Bilgisayar ve bilgisayarla birlikte çalışan diğer öğeleri tabir eden donanım, beş ana unsurdan oluşur. Bunlar; girdi birimleri, çıktı birimleri, merkezi işlemci, iletişim araçlarıdır.

Yazılım: Bilgi sisteminin çalışma metodunu ve görevlerini tespit eden, donanımı destekleyen programlar ve komutlar bütünüdür.

Veri Tabanı: Karar alıcıların gereksinim duyduğu belirli bir standart içinde ortaya koyarak karar almanın ve denetimin daha hızlı zamanda ve doğru olarak gerçekleştirilmesini sağlar.

İnsan Kaynakları/Personel: Organizasyonlarda bilgi sistemi personeli, sistemin tasarımı ve uygulama alanına varıncaya kadar uygulanması gereken işleri sürdürmekle yükümlü sistem analisti, sistem mühendisi, sistem tasarımcısı, programcı ve operatör kadrosundaki kişilerdir.

Prosedürler: Kullanıcılara rehberlik eden el kitapları ve kullanım kılavuzları biçiminde olabilen prosedürler üç türlü olarak karşımıza çıkar. Bunlar şu şekilde sıralanabilir, kullanıcı talimatları, personele veri girişi için sunulan talimatlar, bilgisayar işlemleri için personele sunulan talimatlardır.

Bir bilgi sisteminin beş temel işlevi bulunmaktadır. Bu beş işlev aşağıda açıklanmıştır (Karakaya'dan aktaran Ömürbek, 2003: 73-74).

Veri Hazırlama: Kullanıcıların gereksinim duyduğu bilginin üretilebilmesi için gerekli ve yeterli verinin toplanması son derece önemlidir. Veri toplama veri hazırlamanın ilk adımını oluşturur. İkinci adım toplanan verinin kaydedilmesi, üçüncü adım ise toplanan verinin doğruluğunun denetlenmesidir. Son olarak dördüncü adım ise toplanan verilerin sınıflandırılma aşamasıdır.

Veri İşleme: Veri işleme bazı işlemlerden meydana gelmektedir. Verilerin anlamlı çıktılara dönüşümünü sağlayan bu işlemler; özetleme, sınıflandırma, hesaplama sınıflama gibi işlemlerdir.

Veri Yönetimi: Geri alma, güncelleme ve saklama gibi işlemler verinin bilgiye dönüşümünün her etabında yapılabilecek işlemlerdir. Veri yönetimi bu gibi işlemleri kapsamaktadır.

Veri Kontrol ve Güvenliđi: Sisteme giren verinin işlenmesi zarfında ortaya çıkabilecek yok olma, çalınma gibi birçok tehlike karşısında alınması gereken tedbir ve yapılması gereken işlemler olarak tanımlanabilir.

Bilgi İletme: Sisteme girilen verinin dönüşüm aşamalarından geçirilerek bilgi durumuna getirilmiş şeklinin ilgili bilgi kullanıcılarına iletilmesi bilgi iletme olarak tanımlanabilir.

Bilgi Sistemini Oluşturan Alt Sistemler

Her sistemin kendini oluşturan alt sistemleri vardır. Aşağıda bilgi sistemini oluşturan alt sistemler açıklanmıştır.

Ticari İşlem Sistemleri

Günlük işletme olaylarının kayıtlarının takibi ticari işlem sistemleri tarafından sağlanmaktadır. Ticari işlem sistemleri ticari faaliyetlerden meydana gelen verileri yığın ve gerçek zamanda işleme olarak iki ana yöntemle kayıtlara işlemektedirler. Yığın işlem metodunda ticari faaliyetlerden meydana gelen veriler zaman içinde derlenmekte ve dönemsel aralıklarla kayıt işlemi yapılmaktadır (Tekin vd., 2000: 121-122).

Ofis Otomasyon Sistemleri

Bir ofiste gerçekleştirilen standart işlemlerin otomatik hale getirebilmek gayesiyle işlevsel olarak bilgisayar teknolojisinden yararlanmak olarak tanımlanabilir. Bilgisayarlar organizasyonlarda verilecek kararlara etki eden tüm unsurları ve olası koşulları etkin bir şekilde inceleyerek ve yığın halindeki verilerden istenen formda bilgiler üreten önemli bir yönetsel araç olarak düşünülmektedir. Ofis otomasyon sistemleri entegre bir yazılım donanım sistemidir (Göral ve Uygur, 2003: 174).

Karar Destek Sistemleri

Karar alma sürecine yardımcı olmak gayesiyle bilgi üretimine odaklanan bilgi sistemleri karar destek sistemleri olarak ifade edilir. (Öğüt, 2003: 150).

Üst Yönetim Bilgi Sistemleri

Üst yönetim bilgi sistemleri karar alıcıların gereksinim duyduğu kritik bilgileri uygun zamanda ve istenilen şekilde işletme içinden ya da dışından sağlayan sistemlerdir (Öğüt, 2003: 151).

Üst yönetim destek sistemleri, üst düzey yöneticiye ihtiyaç duyduğu bilgiyi temin edebilmek için gerekli gayret ve zamanın daraltılması açısından kritik verileri süzgeçten geçirerek özetlemektedir. Günümüzde hızlı ve doğru karar alabilen işletmeler rekabet avantajı elde etmektedirler.

Uzman Sistemler

Bu sistemin uzman sistemler olarak adlandırılmasının nedeni gerçek insan uzmanların kabiliyetlerinin makinelere kopyalanmasının amaçlanmış olmasıdır. Uzman sistemler meydana getirmenin gayesi probleme insan uzmanlardan daha süratli, daha adil ve daha gerçek teşhis ve çözüm sunabilecek bilgisayar sistemleri meydana getirmektir (Şahin, 2000: 130-131).

Yönetim Bilgi Sistemi

Bu bilgi sistemi örgüt içi ve dışı çevreden aldığı ham verileri bir araya getiren, süzgeçten geçiren ve bunları birer bilgi haline getirdikten sonra yöneticilere sunan bir sistem olarak tanımlanabilir (Murdoch ve Munson, 1986: 6).

Pazarlama Bilgi Sistemi

Pazarlama bilgi sistemi bir firmanın pazarlama ile ilgili kararlarının alınmasında yardımcı olabilecek bilgilerin bir araya getirilmesi, işlenmesi, saklanması, analizi ve değerlendirilmesini kapsayan sistem olarak tanımlanabilir (Fidan, 2009: 2151).

Üretim Bilgi Sistemi

Bilgisayarın ve bilgi teknolojilerinin en yaygın olarak kullanıldığı sistemlerden biri üretim bilgi sistemleridir. Bu durumun sebebi bu sisteme dahil olan üretim faaliyetlerinin çoğunun özellikle yapısal nitelikte olmayanların tekrarlanabilen bir özellik taşımasıdır (Şahin, 2000: 157).

İnsan Kaynakları Bilgi Sistemi

İnsan kaynakları bilgi sistemleri karar vericilere mevcut çalışanın durumu ile ilgili olarak alınan kararları etkileştirmek gayesiyle destek olur. Bu işlevde genel itibarıyla personelin istihdamı ve işe yeni alınacak personelin analiz edilmesi, iş analizi ve dizaynı, personelin eğitimi, personelin aylık ve ödemelerini gerçekleştirme ve gibi işler gerçekleştirilir (Bensghir, 1996: 83).

İş organizasyonunun insan kaynağı yönetimi ihtiyacına direkt olarak yöneltilmiş bir özel bilgi sistemi şekli olan insan kaynakları bilgi sistemi yeni gelişen ve geleceğe dönük bir çalışma alanıdır. İnsan kaynakları bilgi sistemi yönetim bilgi sisteminin bir alt ögesidir ve karar alıcılara insan kaynakları ile alakalı kararların alınmasında bilgi akışı sağlar (Şahin, 2000: 161).

Finansman Bilgi Sistemi

Finansman bilgi sistemi kuruluşların finansman fonksiyonu mali tablolar ve raporların düzenlenmesi ve muhasebe sistemlerinin yönetimi aracılığıyla örgütün mali durumunu takip ve analiz etmeyi içerir (Bensghir, 1996: 75).

Muhasebe Bilgi Sistemi

Kuruluşun hedeflerine sistematik bir şekilde erişim sağlamasına yönelik bilgi işleme sistemleri muhasebe bilgi sisteminin yapı taşı oluşturmaktadır. Bilgi işleme sistemleri muhasebe bilgi sisteminin detaylı dizaynını meydana getirmekte ve sistemi uygulama aşamasında önemli bir rol üstlenmektedir (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 168).

Ekonomik çevrede ve aynı paralelde endüstriyel çevredeki değişimler, işletme yapıları ve yönetim işleyişinde yaşanan değişimler muhasebe kavramında da değişiklik ve gelişmeye öncülük etmiştir (Şakrak, 2013: 1).

Ekonomik ve teknolojik gelişmelerle birlikte yaşanan rekabet ortamının yoğunlaşması işletmelerin faaliyetlerini yürütebilmesi için yeni yönetim şekli ve yaklaşımlarının meydana gelmesine zemin hazırlamıştır. İşletmelerin yaşanan bu değişimlerin neticesinde planlama ve denetim süreçlerini yerine getirebilmeleri için gereksinim duydukları bilgi ihtiyaçları çoğalmıştır (Demir, 2019: 50).

Tez çalışmasının temel çalışma alanı muhasebe bilgi sistemi özelinde olduğu için 1.3 başlığı ile detaylı açıklama verilmiştir

1.3. Muhasebe Bilgi Sistemi Kavramı

Bilgi sistemi, verilerin toplandığı, bilgiyle işlendiği ve kullanıcılara dağıtıldığı resmi prosedürler kümesidir (Hall, 2010: 7). Muhasebe bilgi sistemi bir işletme organizasyonunun bel kemiğidir. Bu bilgi sistemi yöneticilere karar verme aşamasında yardımcı olmaktadır. Muhasebeciler muhasebe bilgi sisteminin merkezindedir ve

danışmanlar, planlamacılar, denetçiler, tasarımcılar finansal tablolardan yararlananlar gibi gruplara bilgi sağlamaktadırlar (Gökdeniz, 2005: 87).

İşletme fonksiyonlarından sağladığı verileri işleyerek bilgiye dönüştüren ve bu bilgileri yine işletme fonksiyonlarına aktaran bir işletme fonksiyonu olarak tanımlanan muhasebe bilgi sistemi karar alıcılara, işletmenin hedeflerine ulaşabilme ve stratejik kararlar alma noktalarında destek sağlayacak bilgiler sunmaktadır (Alagöz vd., 2013).

Muhasebe bilgi sistemi planlama, karar verme ve denetim adımları için veri derleme, bu verileri işleme, kaydetme ve iletme fonksiyonlarını sağlamaktadır. Muhasebe bilgi sistemi bir organizasyonda aşağıda yer alan üç fonksiyonu yerine getirmektedir (Romney ve Steinbart, 2000: 28):

- Faaliyetler ve operasyonlar için veri derleme ve kaydetme işlemi,
- Planlama, karar alma ve denetim sağlama evreleri için bir araya getirilen bu verileri ve bilgileri işleme,
- İşlerin ve süreçlerin herhangi bir aksama olmadan sürdürülebilmesi için gerekli denetlemeyi yerine getirme.

1.3.1. Muhasebe Bilgi Sistemi Önemi ve Amaçları

Muhasebe bilgi sistemleri işletmenin ekonomik-finansal alanıyla ilgili konuların yönetimine ve kontrolüne yardımcı olmak için tasarlanmış bir araç olmakla birlikte işletmenin performansını artıracak büyük bir potansiyele sahiptir (Grande vd., 2011: 26).

İşletme de karar vericilerin karar alma, planlama ve denetim gibi fonksiyonları etkin bir halde sürdürebilmesi için doğru, ihtiyaç duyulan zamanlı ve stratejik bilgiyi elde edebilmelidir. Teknolojik gelişme ve küreselleşmeyle birlikte işletmelerin ihtiyaç duydukları oldukça önemli olan bu bilgilerin sağlanması kolaylaşmış ve muhasebe bilgi sisteminin oluşmasına zemin hazırlanmıştır (Koşan, 2011: 124).

Muhasebe bilgi sisteminin en önemli özelliklerinden biri yöneticilere sağladığı bilgilerdir. Yöneticiler bu bilgileri etkin bir şekilde kullanarak daha doğru ve tutarlı kararlar alabileceklerdir. Bu bilgiler üç farklı grupta toplanabilir. Bunlar; işlerin gidişatını sunan bilgiler, işletmenin problemlerini sunan bilgiler ve istenilen hedefi elde edebilmek için gidilebilecek yollardan en doğru ve etkin seçeneğin hangisi olduğunu ortaya koyan bilgilerden meydana gelmektedir (Jumshudlu ve Yakar, 2020: 41).

Muhasebe bilgi sistemi insan, süreç ve bilgi sistemleri unsurlarından bir araya gelmektedir. Bu sistemin temel gayesi kullanıcılara ihtiyaç duydukları işletme içi ve dışı bilgileri sunmaktır. Bu sistem kullanıcılara doğru ve zamanında bilgiye ulaşmalarına olanak sağlayarak etkili kararlar almalarına imkan tanıyacaktır. (Yazıcı, 2009: 204).

Muhasebe bilgi sisteminin iki temel gayesi bulunmaktadır. Bunlardan ilki işletmenin varlığını sürdürebilme fonksiyonu sağlarken, varlıklarda süreç içerisinde oluşan değişimleri tespit etmektir. İkinci temel gaye ise organizasyonun finansal durumu ve faaliyetlerinin neticesiyle ilgili bilgi sunmaktır (Akgün ve Kılıç, 2013: 23).

Muhasebe bilgi sisteminin diğer amaçları şu şekilde sıralanabilir (Öz ve Yavuz, 2015: 231);

- Bir organizasyonun raporlama ihtiyaçlarını karşılamak,
- İhtiyaca uygun olarak amaca uygun ve doğru muhasebe bilgisi sağlamak,
- İşletmenin süreçlerini etkin ve doğru bir şekilde yönetmek,
- Muhasebe verilerini işletme içi ya da dışındaki kötüye kullanımdan ve olası risklerden korumak.

1.3.2. Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletmeye Katkıları

Muhasebe bilgi sistemleri ve unsurları (insanlar, prosedürler ve talimatlar, veri, yazılım, bilgi teknolojisi altyapısı ve iç kontrol), ekonomik birimlerde karar almada önemli bir faktördür. Muhasebe bilgi sistemin kullanımı ve günden güne hızla gelişmesi bu sistemin çıktılarında hızlı ve sürekli bir değişikliğe yol açmış ve dolayısıyla içerdiği finansal raporların ve bilgilerin hız, objektiflik ve uygunluk açısından verimliliğine ve etkinliğine katkıda bulunmuştur (Elsharif, 2019: 1429).

Muhasebe bilgi sistemi, kriz zamanlarında işletmelerde muhasebe bilgi sisteminin rolü ile yüksek düzeyde katkı sağlar. Bu bilgi sistemi, işletmelerin kriz zamanlarını daha kolay aşabilmeleri için önemli bir araçtır (Yılmaz vd., 2016: 90).

Muhasebe bilgi sisteminden gelen bilgiler, problem çözme ve karar verme sürecinin dört aşamasında yardımcı olur. Bu dört aşama sorunu tanımak, alternatifleri tanımlamak, alternatifleri değerlendirmek ve karar vermek adımlarından oluşur (Roska ve Bubic, 2008: 74).

Muhasebe bilgi sisteminin işletmeye diğer katkıları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Sürmeli, 2005: 46);

- **Ürün ve Hizmetlerin Kalitesinin Geliştirilmesi ve Maliyetlerin Azaltılması:** Bir muhasebe bilgi sistemi, kabul edilebilir kalite limitlerinin dışında hatalar ortaya çıktığında operatörlerin hızlı bir şekilde önlem alması amacıyla sistemleri izler. Muhasebe bilgi sistemi tarafından gerçekleştirilen bu izleme işlemi ürün kalitesinin korunması, artık malzeme miktarının ve yeniden işleme maliyetlerinin azalmasına eş zamanlı olarak azaltılmasına imkan tanır.
- **Etkinliğin ve Verimliliğin Gelişmesi:** İyi dizayn edilmiş bir muhasebe bilgi sistemi, zamanında ve doğru bilginin elde edilmesiyle faaliyetlerin etkililiğini ve verimliliğini artırır.
- **Bilgi ve Uzmanlığın Paylaşılması:** İyi tasarlanmış bir muhasebe bilgi sistemi işletmede faaliyetlerin hızlı bir şekilde devamlılığının sağlanması ve rekabet üstünlüğü elde etmesinde bilgi ve uzmanlığı paylaşmada yönetime katkı sağlar. Muhasebe bilgi sistemi ayrıca örgüt karlılığının sağlanmasına da yardım edebilir. Bunu işletmenin katma değer sisteminin etkinliğini ve verimliliğini arttırarak gerçekleştirir.
- **Karar Almanın Geliştirilmesi:** Muhasebe bilgi sistemi, çalışanların ihtiyaç duydukları bilgileri zamanında ve doğru bir şekilde elde etmelerini sağlayarak karar almalarını kolay hale getirir.

1.3.3. Muhasebe Bilgi Sisteminin Alt Sistemleri

Yöneticilerin bilgi ihtiyaçları esas olarak yönetim muhasebesi ve finansal muhasebeden alınan bilgilere dayanan raporlarla karşılanmaktadır. Raporlar yöneticinin hedeflerine göre düzenlenir, bunlar arasında yönetim işlevleri ile ilgili idari fonksiyon, planlama fonksiyonu, kontrol fonksiyonu ve karar verme fonksiyonundan bahsedilebilir (Munteanu vd., 2011: 64).

Konaklama işletmelerinde muhasebe bilgi sistemi, alt sistemleri olan ve bu alt sistemler arasında veri ve bilgi akışının bulunduğu bir yapıya sahiptir. Alt sistemlere sahip olan muhasebe bilgi sistemi, finansal muhasebe bilgi sistemi ve yönetim muhasebe bilgi sistemi olarak ikiye ayrılır (Murthy ve Wiggins, 1999: 3).

1.3.3.1. Finansal Muhasebe Bilgi Sistemi

Muhasebe bilgi sisteminin işletme dışına yönelik alt sistemini finansal muhasebe bilgi sistemi (FMBS) oluşturmaktadır. FMBS, işletmenin sahip olduğu varlıkların hangi kaynaklardan elde edildiğini ve bunların nerelerde kullanıldığını hesaplar aracılığı ile tespit eden, gelir ve giderleri kıyaslayarak faaliyet neticesini ortaya koyan muhasebe bilgi sistemi alt sistemidir (Çetiner, 2006: 9).

Finansal bilgi sistemi işletmede karar vericilerin finansal denetim fonksiyonunu devam ettirebilmeleri doğrultusunda varlık kontrolü ve ileriye dönük planlanması için ihtiyaç duyulan bilgileri meydana getiren sistem öğelerinin bütünü olarak tanımlanabilir.

Finansal muhasebe, işletmenin finansal durumu ve yapılan işlemlerin sonuçlarını periyodik ve sistematik olarak belirlemek için kuruluşun dış çevre ile olan işlemlerini kaydetme rolüne sahiptir; finansal muhasebe bilgileri geriye dönük olarak uygulanır ve yürürlükteki mevzuata göre kamuya açıklanır (Munteanu vd., 2011: 64).

Finansal muhasebe sisteminin bileşenleri aşağıdaki şekilde gösterilebilir.

Şekil 3: Finansal Muhasebe Sisteminin Bileşenleri



Kaynak: Munteanu, V., Zuca, M., ve Tinta, A. (2011), The Financial Accounting Information System Centall Base, Journal of Information Systems & Operations Management, 2011, 63-74, s.66.

Kullanıcıların finansal bilgi sisteminden beklentisi finansal bilgi ihtiyaçlarını yerine getirecek bilgi akışının sağlanmasıdır. Finansal bilgi sisteminin en temel amacı ise

bir örgüt sınırları dışındaki kişiler ve gruplar için ihtiyaç duyulan bilgiyi sunmasıdır (Karakaya vd., 2016: 18).

Etkin bir finansal bilgi sistemi yalnızca bir takım ilkelere uyumlu halde meydana gelebilir. Finansal bilgi sistemi ilkeleri kesin kurallar olmamakla birlikte uzun tecrübeler neticesi geliştirilen ve sistem dizaynının da birer rehber vasfındadır. Finansal bilgi sisteminin ilkeleri, amaca ve ihtiyaçlara uygun olacak bir şekilde yapının oluşturulmasında en önemli etkindir (Bekçi ve Alkan, 2009: 3).

Finansal bilgi sisteminin başarılı olmasında etkili olabilecek ilkeler şu şekilde sıralanabilir (Sürmeli, 1996: 58);

Uygun Maliyet İlkesi: Uygun maliyetin ölçüsü, sistem için sarf edilen para ile sistemin işletme ye sunabileceği ölçülebilir yararın karşılaştırılmasına bağlıdır.

Raporlama İlkesi: Finansal bilgi sistemi içe ve dışa yönelik olarak etkin bir raporlama sistemi sunabilecek şekilde ilerlemesi sağlanmalıdır.

İnsan Etkeni İlkesi: Finansal bilgi sisteminin etkinliği insan etkenine bağlı olduğu söylenebilir. Bu duruma göre sistem insan etkeni göz önüne alınarak geliştirilmelidir.

Örgüt Yapısı İlkesi: Finansal bilgi sistemi belirli ve net bir şekilde tanımlanmış bir organizasyon sistemi içerisinde işleve sahip olacak şekilde geliştirilmelidir.

Esnek Olma İlkesi: İşletme dinamik ve açık bir sisteme sahiptir. İşletme dinamik bir sistem olmasından dolayı devamlı gelişim içerisinde.

Açık ve Anlaşılabilir Olma İlkesi: Finansal bilgi sistemi sistem içerisindeki eylemlerin kolay bir şekilde takip edilebilmesi için açık ve anlaşılabilir olarak geliştirilmelidir.

Veri Biriktirme ve Süreçleme İlkesi: Finansal bilgi sistemi ihtiyaç duyulan zamanda, doğru ve ilgili yönetsel bilgi sunabilecek şekilde olmalıdır.

Etkin bir finansal bilgi sistemi yukarıdaki ilkeler ışığında sağlanabilir. İşletmenin amacı ve ihtiyaçları doğrultusunda bir organizasyon yapısının oluşturulmasında bu ilkeler yapı taşı niteliğinde olup, kullanıcılara ihtiyaç duydukları bilgileri çeşitli finansal tablolar

aracılığıyla temin ederek geleceğe dönük olarak işletme faaliyetlerinin planlanmasına imkan sağlamaktadır.

1.3.3.2. Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemi

Yönetim muhasebesi bilgi sistemi (YMBS) muhasebenin alt sistemlerinden birisidir. YMBS karar vericilerin planlama, yürütme ve denetleme etkinliklerinde kullanabileceği bilgileri meydana getiren işletme içine dönük bir sistem olarak tanımlanabilir. Yönetim muhasebesi verilerin bir araya getirilmesi, işlenmesi, çözümlenmesi ve bilgilerin kullanıcılara aktarılması gibi faaliyetleri içermektedir (Jumshudlu, 2019: 44).

YMBS işletme yöneticilerinin alacakları kararlarda planlama, yöneltme ve denetleme faaliyetleri için ihtiyaç duydukları bilgi ve raporları oluşturan, yorumlayan iş programı ve yıllık bütçe gibi denetleme tekniklerinin oluşturulmasına imkan tanıyarak, kontrol işlemlerinin etkin doğru ve gerçekçi bir biçimde yapılmasına olanak sağlayan bir muhasebe bilgi sistemidir (Köroğlu, 2012: 13).

YMBS’ nde işleyiş verilerin bir araya getirilmesi, işlenmesi, analizi ve bilgilerin yönetilmesi gibi faaliyetleri barındırır. YMBS tarafından yerine getirilen temel faaliyetler aşağıdaki gibidir (Gümüş, 2007: 9):

- Yönetim için ihtiyaç duyulan bilgilerin bir araya getirilmesi
- Derlenen bu bilgilerin sınıflandırılması ve analiz edilmesi
- Sınıflandırılan bu bilgilerin değerlendirilmesi
- Sınıflandırılan bu bilgilerin raporlanması

YMBS’ nin en temel gayesi kuruluş yöneticilerinin alacakları kararlarda yol gösterici olmaktır. Karar vericilere ihtiyaç duydukları bilgileri üretir. YMBS üç temel amaca yönelik bilgi sağlar. Bunlar (Hansen vd., 2007: 5):

- Planlama kararlarına ilişkin bilgiler,
- Denetleme kararlarına ilişkin bilgiler,
- Özel yönetim kararlarına ilişkin bilgilerdir.

İşletmede yöneticiler karar alma aşamasında işletme bütçesi, operasyon neticeleri, iş planları gibi finansal ve yönetsel veri ve bilgilere gereksinim duyarlar. YMBS’nin işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetlerin kontrol edilmesi, planlamaya yardımcı olma gibi

yönetime katkıları bulunmaktadır. Bu durum sayesinde işletme yönetimi ile çalışanları ortak bir noktada buluşturarak verimliliğin artırılmasına olanak sağlanacaktır (İçöz, 2015: 13).

1.3.3.3. Finansal Muhasebe Bilgi Sistemi ile Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemi Arasındaki İlişki

Kuruluşların satış tamamlama, hammadde satın alma, çalışanlara ödeme yapma ve satıcılara ödeme gibi birçok farklı işletme süreci vardır. Her iş sürecinin kuruluşların finansal durumu üzerinde doğrudan veya dolaylı bir etkisi söz konusudur. İşletme süreci boyunca gerçekleştirilen tüm mali işlemlere ait muhasebe bilgi sistemi ilgili muhasebe bilgileri alınmalı ve kaydedilmelidir (Turner vd., 2020: 2).

FMBS ve YMBS maliyet bilgi sisteminin iki önemli alt sistemi olarak maliyet bilgi sisteminin ihtiyaç duyduğu bilgileri sunmaktadır. Ayrıca her iki sistemden sağlanan bilgiler bir araya getirilerek stratejik planlamaların oluşturulabilmesi için ihtiyaç olan bilgiler üretilmektedir. Bu bağlamda FMBS ve YMBS' den sağlanan bilgilerle muhasebe bilgi sistemi daha etkin ve verimli bir şekilde çalışabilmektedir (Gümüş, 2007: 6).

Her iki muhasebe bilgi sisteminde temel gaye kuruluş da karar alıcılara en doğru bilgileri tarafsız bir şekilde sunabilmektir. Yönetim muhasebesi daha çok işletme içi kullanıcılara yönelik iken finansal muhasebe ise hem işletme içi hem de işletme dışı kullanıcılara yöneliktir (İçöz, 2015: 14).

YMBS ile FMBS arasındaki diğer farklılıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Nikolai vd., 2010: 8);

- **Raporlanan Bilgilerin Zaman Sınırı Bakımından:** FMBS'nde eminde geçmişe dönük raporlar, yönetim muhasebesi bilgi sisteminde ise şimdiki ve gelecek zamana yönelik raporlar hazırlanır
- **Kapsam Bakımından:** FMBS'nde asıl olan tüm şirket iken, YMBS ise bireysel departman ve tüm şirket boyutundadır.
- **Bilgi Türü Bakımından:** FMBS öncelikle nicel bilgileri kapsar. YMBS ise hem nicel hem nitel bilgileri de kapsar.

- **Rapor Türü Bakımından:** FMBS kredi ve yatırım kararları ile alakalı raporları kapsar. YMBS ise işletme içerisinde öngörülen özel yönetim kararları ile ilgili raporları kapsar.

1.3.3.4. Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi

Maliyet muhasebesi, her bir mamulün imal edilmesi ve hizmetlerin yerine getirilmesi için gerekli giderlerle, hammadde ve işçilik maliyetlerini uygun bir biçimde kaydeden, sınıflayan, raporlayan ve standart maliyetlerle karşılaştıran bir muhasebe dalıdır (Acar ve Tetik, 2010:11).

Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi çalışmanın temelini oluşturması sebebiyle ikinci bölümde detaylı olarak açıklanmıştır.

1.4. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi

Son yıllarda işletmeler küreselleşme ve teknolojiyle birlikte daha hızlı değişmeye başlamış ve bu değişimlerin bir kısmı muhasebe bilgi sisteminde meydana gelmiştir. Herhangi bir değişiklik veri ve bilgiye bağlıdır. Uluslararası muhasebe bilgi sistemini geliştirmek veya daha başarılı bir şekilde iş yapmak için yüksek kalitede veri toplanmalıdır. Bu veriler işletme hakkında yüksek kalitede bilgi sağlayacak ve bu bilgiler planlama, kontrol ve doğru karar vermenin yolu olacaktır (Jawabreh, 2012: 174).

Muhasebe bilgi sistemi karar alıcılara ihtiyaç duydukları bilgileri sağlayarak etkin kararlar almasına olanak sağlar. Karar alıcılara yardımcı olan bu veriler ve analizler işletmenin finansal durumu ve karlılığına etki edecek kararların alınmasında önemli bir etkiye sahiptir. Ayrıca muhasebe bilgi sistemi işletme faaliyetlerinin geleceğe yönelik planlanması ve rekabet avantajı sağlamasına imkan vermektedir.

Konaklama işletmelerinde de kullanılan muhasebe bilgi sisteminin işletmeye sağladığı veriler ve finansal raporlar müşteri memnuniyeti ile işletmenin karlılığının yanı sıra maliyet-hacim-kar analizi, fiyatlandırma, oda değerlemesi gibi çalışmalarında kullanımı sağlanmaktadır. Bir örnekle açıklamak gerekirse konaklama işletmelerinin rekabet üstünlüğü elde edebilmesi için muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen maliyet ve yönetim muhasebesi bilgileri, pazarlama bilgi sistemi bilgileriyle bir araya getirilerek yönetim bilgi sistemine sunulmaktadır (Biçici, 2016: 24).

Konaklama işletmeleri varlıklarını sürdürebilmek için satışlarına paralel olarak maliyetlerinin de etkin bir şekilde kontrolünü sağlamak durumundadır. Konaklama işletmelerini başarıya ulaştıran unsurlardan bir tanesi hizmet alıcılarına sunulan mal ve hizmetlerin maliyetlerinin doğru bir şekilde tahmin edilmesi, yönetilmesi ve kontrolüdür. Muhasebe sistemi işletmenin faaliyetlerinin planlanması, kontrolünün sağlanması ve yöneticilere karar aşamalarında doğru ve etkin kararlar almasında yol göstericidir (Akay, 2016: 3).

Konaklama işletmeleri muhasebesinin amaçları; sunulan mal ve hizmetlerin maliyetlerini ve işletmenin gerçek kar ve zararını saptamak, konaklama işletmesindeki her departmanın gelir ve giderlerini ayrı ayrı analiz ederek gerçek sonuçları tespit etmek ve bu amaçla toplu bir gelir-gider cetveli düzenlemektir (Koşan, 2011: 120).

Finansal bilgiler konaklama işletmelerinde muhasebe bilgi sistemi aracılığıyla sağlanmakta ve ilgili iç ve dış kullanıcılara aktarılmaktadır. Konaklama işletmelerinde muhasebe bilgi sistemi meydana gelebilecek her türlü değişim ve gelişmeye yönelik etkin, verimli ve finansal ihtiyaca yanıt verebilecek bir yapıda olmalıdır (Sarı ve Çam, 2014: 248)

Konaklama işletmelerinde istenilen amaca ulaşmak için maliyet konusu ciddi ve önemli bir konudur. İşletmenin denetim altında tutması gereken maliyetler bulunmaktadır. Bu maliyetler; yiyecek-içecek maliyetleri, işçilik maliyetleri ve diğer maliyetlerdir. Bu maliyet kontrollerinin etkili, hızlı ve doğru bir şekilde hesaplanması için buna ilişkin unsurların detaylı bir şekilde analiz edilmesi gereklidir (Aksu ve Eken, 2019: 1359).

1.4.1. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi Organizasyonu

Çalışmanın bu bölümünde konaklama işletmelerinde muhasebe bilgi sistemi organizasyonundan bahsedilerek çalışan personel görev ve tanımlarına değinilecektir. Ayrıca kullanılan belge ve defterler, yapılan işlemler ve konaklama işletmelerinde maliyet muhasebesi konularına yer verilecektir.

Konaklama işletmeleri gelir getiren faaliyet ve gelir getirmeyen hizmet kapsamında bölümleri içermektedir. Bu gelir ve giderler mali nitelikte oldukları için bunların belirlenmesi, ölçülmesi, kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlanması ve sonuçlarının değerlendirilmesi gibi işlemler muhasebe departmanı tarafından

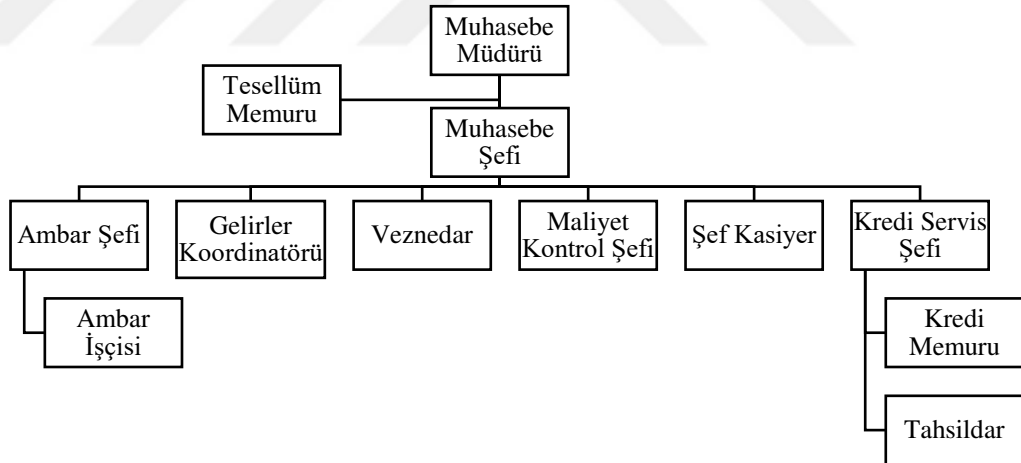
derlenmekte ve etkin bir muhasebe organizasyonuna ihtiyaç duyulmaktadır. Konaklama işletmelerinde muhasebe departmanının sorumlulukları karar alıcıların kararlarına yardımcı olabilecek bilgileri elde etmelerine sağlamaktadır (Gönen, 2007: 68).

1.4.2. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bölümünde Çalışan Personelin Görev ve Tanımları

Konaklama işletmeleri varlıklarını devam ettirebilmek, rekabet ortamına ayak uydurabilmek ve müşterilerin ihtiyaçlarına karşılayabilmek gayesiyle gerekli işlevsel bölümlere gereksinim duymaktadır. Bu bölümleri organizasyon yapısı içerisinde barındırırken işlevlerini ya gider merkezi ya da hem gelir hem de gider merkezi olarak yürütür. Bu bakımdan konaklama işletmesindeki tüm bölümlerle muhasebe bölümü arasında yakından bir ilişki ve işbirliği meydana gelmiştir (Akyurt vd., 2014: 78).

Aşağıda yer alan şekilde muhasebe departmanında yer alan personelin organizasyon şemasına Şekil 4’de yer verilmektedir.

Şekil 4: Konaklama İşletmesi Muhasebe Departmanı Organizasyon Şeması



Kaynak: Azaltun, M., & Kaya, E. (2006). Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Detay Yayıncılık, Ankara, s.39.

Konaklama işletmelerinde muhasebe departmanında çalışan personellerin görev tanımlardan kısaca bahsedilmiştir (Gönen, 2007:139-148);

Muhasebe Müdürü: Tüm gelir gider bölümlerine ait günlük durum raporlarını ve gece denetim raporlarının kontrolünü sağlamak, kasa ile ilgili muhasebe fişlerinin kontrolünü gerçekleştirmek gibi işlemler muhasebe müdürü tarafından gerçekleştirilir.

Tesellüm Memuru: Satın alma ile ilgili işlemlerde önemli bir role sahip olan tesellüm memuru muhasebe müdürüne bağlıdır. Satın alma işlemi gerçekleştirilen tüm araç ve gereçlerin konaklama işletmesine teslim alma aşamasında ki denetimlerini gerçekleştirmek ve faturaların kontrolünü sağlamak gibi işlemleri yürütür.

Muhasebe Şefi: Alış ve satış işlemlerinin kayıtlarının gerçekleştirilmesi muhasebe şefi tarafından gerçekleştirilir. Ayrıca ödeme ve tahsilatların izlenmesi, banka hesaplarının denetlenmesi, muhasebe raporlarının oluşturulması gibi işlerin yerine getirilmesinden sorumludur.

Ambar Şefi: İşletmeye tedarik edilen ürünlerin fatura ile işletmeye alım aşamasından muhasebe hesaplarına aktarılması kadar tüm süreçlerin takip ve denetlenmesinden sorumludur.

Ambar Sorumlusu: İşletmenin sahip olduğu depolarla alakalı olarak teslim alma işlemlerinin ve süreçlerinin yerine getirilmesi ile ilgili işlemleri gerçekleştirir.

Gelirler Koordinatörü: İşletmedeki tüm gelir merkezlerinden temin edilen kazançları takip etme, denetleme, düzenleme ve kayıt altına alma işlerini yürütür.

Veznedar: İşletmede ki nakit işlemlerin doğru ve sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesinden sorumludur.

Maliyet Kontrol Şefi: Maliyet kontrol şefi, temin edilen yiyecek ve içecek malzemelerinin fiyat analizlerinin gerçekleştirilmesi, satış maliyetlerinde sapmaların olup olmadığının tespit edilmesi, aylık maliyet raporlarının hazırlanması gibi işlerin yürütülmesinden sorumludur.

Şef Kasiyer: Kasiyerlerin çalışma programlarının oluşturulması ve çalışmalarının kontrol edilmesi, izinlerin izlenmesi ve organizasyonun sağlanması, banket sözleşmeleri ile gerçekleşen tahakkuk ve ödemelerin karşılaştırılması gibi görev ve sorumlulukları bulunmaktadır.

Kredi Servis Şefi - Kredi Memuru - Tahsildar: İşletmenin vadeli satışlarının saptanmasından vadeli satışların tahsilatının gerçekleştirilmesi de dahil olmak üzere iş ve süreçleri gerçekleştirmektedirler.

1.4.3. Konaklama İşletmelerinde Kullanılan Belge ve Defterler

Ticari işletmelerin bir faaliyet dönemi süresince sağladıkları kar veya zararı doğru tespit edebilmek için öncelikli olarak onların gelir ve giderlerini doğru bir şekilde belirleyebilmek gereklidir. Bu durum da ancak sağlıklı bir belge düzeniyle gerçekleşebilir. Konaklama işletmelerinin düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin yanı sıra sektörel faaliyet özelliklerinden kaynaklanan sebeplerden dolayı da oldukça fazla sayı ve türde belgeler, formlar ve raporlar hazırlamaktadırlar.

Vergi mevzuatı hükümleri gereğince düzenlenmesi ve alınması gerekli belgeler açısından konaklama işletmeleri diğer işletmelerden farklılık göstermemektedir. Konaklama işletmeleri diğer vergi mükellefleri gibi alış ve satışlarını vergi usul kanunu uyarınca vesikalarla teşvik etmek ve vergilendirmeye ilişkin diğer bütün usul hükümlerine uymak zorundadır. Vergi usul kanunu hükümlerine göre harcamaların vergilendirilmesinde kullanılabilecek vesikalar şunlardır (Akçayol, 2003: 8); fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi, adisyon, irsaliyeli fatura ve diğer belgelerdir.

1.4.4. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bölümünde Yapılan İşlemler

Konaklama işletmelerinde tüm gelir ve giderlerde meydana gelebilecek mali yapıdaki tüm işlemler, muhasebe ilkeleri ve yasalara uygun bir şekilde muhasebe çalışanı tarafından belirlenir ve kayıt altına alınır (Azaltun ve Kaya, 2006: 34-35).

Konaklama ve yiyecek içecek işletmeleri muhasebe departmanının da yapılan işlemler adisyon kontrolleri, fatura düzenlenmesi, alacakların izlenmesi, tahsilatın yapılması, bütçelerinin hazırlanması, gelirlerle ilgili aylık faaliyet raporlarının satıcı faturalarının hazırlanması, nakit ödemelerinin gerçekleştirilmesi, çek-senet düzenleme ve izleme, ödenmezlerin kontrolü, banka hesaplarının izlenmesi, maliyet analizlerinin yapılması, gider bütçelerinin hazırlanması, giderlerle ilgili aylık faaliyet raporlarının hazırlanması olarak sıralanabilir (Kozak'dan aktaran Sürme vd., 2017:206).

İKİNCİ BÖLÜM

GELENEKSEL MALİYET YÖNTEMİNDEN STRATEJİK MALİYET YÖNTEMİNE GEÇİŞ SÜRECİ

2.1. Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi

Aşağıdaki başlıklar altında “Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi” (MMBS) kavramı ve amaçları, muhasebe bilgi sistemi bağlamında maliyet muhasebesinin yeri ve önemi, konaklama işletmelerinde MMBS konularına değinilmiştir.

2.1.1. Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi Kavramı ve Amaçları

Karar verme, bir maliyet muhasebesi sisteminin tartışmasız en önemli hedefidir (Boyd ve Cox, 2002: 1879). İşletme yönetimi için en doğru ve faydalı bilgi MMBS tarafından üretilmektedir. Maliyet muhasebesi ile elde edilen verilerin sağladığı katkılarının yanında bu verilerin etkin ve verimli şekilde yorumlanarak karar vericilere aktarılması sağlanmalıdır. İşletmede geleceğe yönelik kararlarda yöneticilerin bilgiye olan gereksinimi neticesinde muhasebe bilgilerinin en doğru zaman ve uygun şekilde aktarılması yönündeki gayretler artmıştır ve bunun neticesinde bu süreçte maliyet muhasebesine olan ihtiyaç önemli hale gelmiştir (Yürekli, 2017: 142).

Maliyet muhasebesi sistemi, iç ve dış finansal muhasebe aylık veya üç aylık kar ölçüm gereksinimlerini karşılamak için stok değerlemesine ilişkin maliyetleri biriktirmekle ilgilidir (Drury, 2012: 17).

Ürün ve hizmetlerle ilgili olarak oluşan maliyetlerin tespit edilip izlenebilmesi etkin bir maliyet muhasebesi sistemi ile sağlanabilir. Maliyet muhasebesi sisteminde maliyetlerin tespit edilmesine ilişkin farklı yöntem ve teknikler kullanılabilmektedir. İşletme organizasyon yapısına uygun bir maliyet muhasebesi sistemi oluşturarak; üretmiş olduğu ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanma aşamasında, giderlerin kontrolünde, ileriye dönük planların oluşturulmasında ayrıca hızlı ve etkin kararların alınmasında güvenilir bilgiler elde edebilmektedir (Akdoğan vd., 2014: 11).

MMBS’nde maliyetlerin maliyet taşıyıcılarına yüklenmesi işlemi yerine getirilir. Bu yükleme FMBS’nde stok değerlendirme ve kar ölçümü için kullanılırken, diğer yandan

bu maliyetler yönetsel faaliyetlerde kullanılır. MMBS hem finansal muhasebenin hem de yönetim muhasebesinin ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlamaktadır.

MMBS'nin amaçları aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir (Kartal vd., 2013: 9);

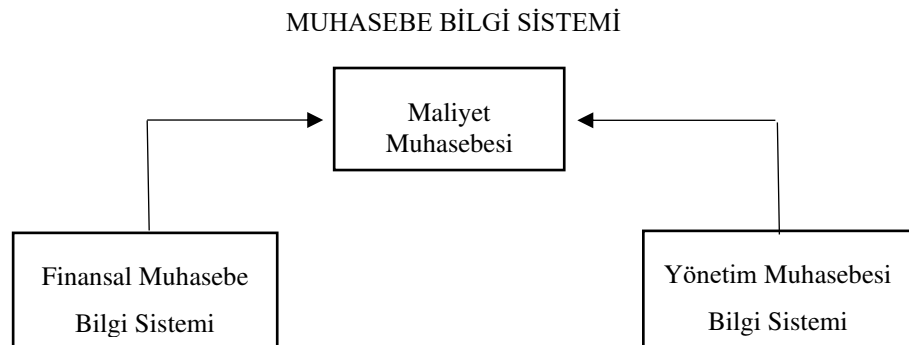
- Ürün ve hizmetlerin maliyetler ile yönetimin ihtiyaç duyduğu diğer nesnelerin maliyetlerini hesaplamak,
- Planlama ve denetime destek sağlar,
- Karar almaya imkan tanır.

2.1.2. Maliyet Muhasebesi Bilgi Sisteminin Önemi

Maliyet muhasebesinin ana işlevi mamul maliyetlerinin hesaplanmasında ihtiyaç duyulan maliyet bilgilerinin kayıt edilmesi, sınıflandırılması ve maliyet sisteminin niteliklerine göre düzenlenmesidir. Maliyet muhasebesi yönetim muhasebesi ve finansal muhasebe ile yakından ilgilidir. Maliyet muhasebesi yönetim muhasebesi kapsamında yer alarak yönetim muhasebesinin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Ayrıca maliyet muhasebesi finansal raporlama amaçlı bilgileri ile finansal muhasebenin tamamlayıcısı niteliğinde olduğu söylenebilir (Gümüş, 2007: 23).

Maliyet muhasebesinin muhasebe bilgi sistemi içerisindeki yeri aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

Şekil 5: Maliyet Muhasebesinin Muhasebe Bilgi Sistemi İçerisindeki Yeri



Kaynak: Büyükmirza, K. (2003), Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Gazi Kitabevi: Ankara, s.17.

İşletmede istenilen kar ve verimlilik hedeflerine ulaşılması maliyet muhasebesinden elde edilen bilgi ve raporların doğruluğu veya doğru bir şekilde

yorumlanmasına bağlıdır. Maliyet muhasebesi işletmelerde maliyeti meydana getiren her türlü faaliyetlerle ilişkili olduğundan diğer departmanlar ile sağlıklı bir bilgi alışverişinin sağlanması gerekmektedir. Ayrıca departmanlarda planlama ve karar verme fonksiyonları için ihtiyaç duyulan verilerin bir bölümü maliyet muhasebesinden sağlanmaktadır (Bıçakçı, 2006: 15).

Maliyet muhasebesinin en önemli özelliklerinden biri yönetim ve diğer departmanlarda karar vermede etkin olmasıdır. Maliyet muhasebesinin diğer önemli fonksiyonları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Erdoğan'dan aktaran Yağmurlu, 2009: 5);

- Gider çeşitlerine dair hesapların sürdürülmesi,
- Üretim faaliyetleri neticesinin hesaplarda belirtilmesi,
- Sorumluluk alanlarının kontrol edilmesi,
- Diğer departmanlarla ilgili bilgi temin edilmesi.

2.2. Maliyet Yönetim Sistemi

Küreselleşme, teknoloji ve sürekli değişen piyasa ortamı işletmelerin rekabet şartları altında ayakta kalabilmesi veya kar elde edebilmesi ancak maliyet yönetimine gereken ehemmiyetin verilmesi ile sağlanabilir. Maliyet yönetimi maliyetleri tespit etmeye yardımcı olurken, diğer yandan da maliyet öğelerindeki değişimlerin takip edilmesiyle devamlı olarak kontrolü olanaklı hale getirmektedir. Bununla birlikte işletmede verimlilik ve iktisadilik sağlanarak israfın önlenmesi, performans denetimi gibi konularda işletmeye yardımcı olmaktadır (Alkan, 2001: 179-180).

2.2.1. Maliyet Yönetim Sistemi Kavramı ve Bileşenleri

Maliyet yönetimi kavramı ve maliyet muhasebesi arasında odaklandıkları noktalar konusunda farklılık söz konusudur. Maliyet muhasebesi yalnızca maliyetlerin raporlanmasına odaklanırken, maliyet yönetimi ise maliyetlerin planlanmasını ve etkin yönetimini birincil hedefler olarak kabul etmektedir (Altınbay, 2006: 142).

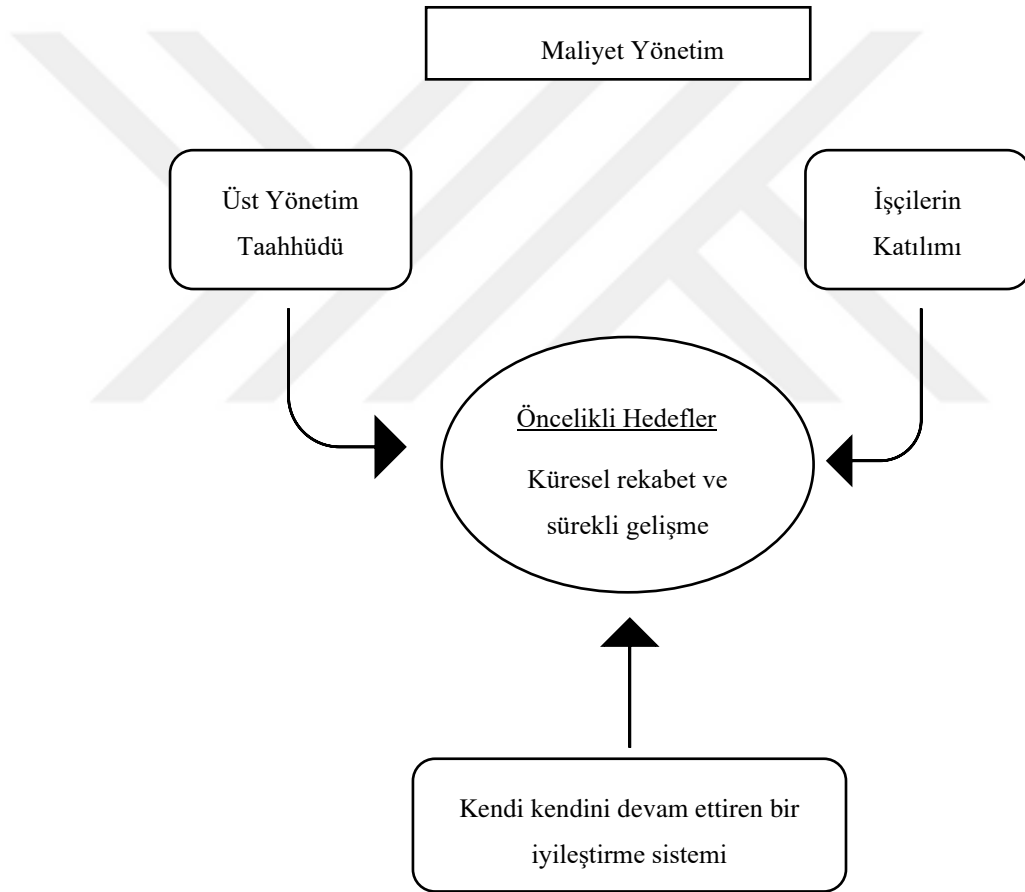
Maliyet yönetimi muhasebenin bir alt kolu olmaktan çıkmış, yönetimin bir fonksiyonu haline gelmiştir. Maliyet yönetiminin temelde ilgili olduğu bazı alanlar bulunmaktadır. Bu alanlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Karcıoğlu, 2000: 63-64);

- Mutlak ve göreceli maliyet seviyesini tespit etme,
- Maliyet yapısının en uygun duruma getirilmesi,

- Maliyet esnekliğinin en uygun duruma getirilmesi,
- Maliyet davranışını belirleme,
- Karmaşıklık maliyetini azaltma,
- Maliyet şeffaflığının elde edilmesi.

Maliyet yönetim sistemi (MYS) öncelikli hedefi küresel rekabet ve sürekli gelişmedir. Bu hedeflere ulaşılabilmesi için MYS sistemi ve çeşitli bileşenlerin bir arada işleyişine yönelik bir sistem oluşturulmalıdır. Bu sistem Şekil 6'da gösterilmiştir. (Agrawal vd., 1998: 60-61).

Şekil 6: Maliyet Yönetim Sistemi



Kaynak: Agrawal, S. P., Mehra, S., & Siegel, P. H. (1998), Cost Management System: An Operational Overview. Managerial Finance, 24(1), s.60-61.

2.2.2. Maliyet Yönetim Sisteminin Önemi ve Amacı

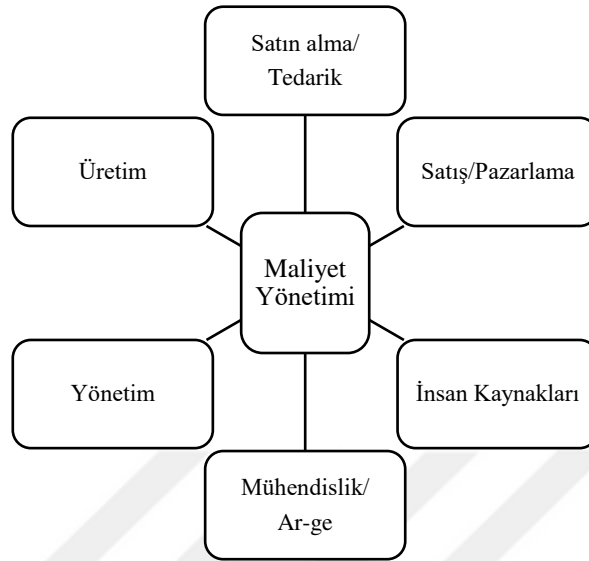
Çağdaş maliyet muhasebesinde maliyetler dizayn adımıyla başlayarak mamul adımıyla gelinceye kadar işletmeler tarafından takibi yapılmakta ve kontrol edilmeye çalışılmaktadır. Bu bağlamda işletmelerin rekabet ortamında sürdürülebilir bir şekilde rekabetçi pozisyonlarını devam ettirebilmeleri için maliyetlerin sistemli bir şekilde planlanıp uygulanması gerekmektedir. İşletmenin organizasyon yapısına uygun olarak planlanan muhasebe yönetim sistemi, planlama, uygulama ve rekabet avantajı elde etme konularında işletmelerde süreçlerin işleyişini sağlar (Gümüş, 2007: 32).

Maliyet sistemleri ilk olarak üretim işletmelerinde meydana gelerek şekillenmiş olsa da günümüzde firmalarda bilgi toplama işlemlerinin eriştiği gelişmelerle birlikte, bir bilgi sistemi olarak maliyet sistemi hizmet işletmeleri tarafından da kullanılmaya başlanmıştır (Yaman, 2009: 46).

Firmaların maliyet muhasebesi sistemlerinin oluşan gelişmelere entegrasyon içinde olabilmesi için müşteri hizmetleri, maliyet kontrolü ve maliyeti azaltma unsurlarının uygulanabilmesi gereklidir. Temel hedef ise maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerini daha anlaşılır hale getirme ve amaçlar doğrultusunda stratejiler ile bütünleştirmektir (Özçelik ve Yağmurlu, 2020: 73).

Maliyet yönetimi firmadaki; üretim, araştırma geliştirme, mühendislik, hammadde yönetimi ve finansman fonksiyonları arasında uyum sağlayan bütünleşik bir sistemdir. Maliyet yönetimi işletmenin fonksiyonlarıyla sürekli olarak etkileşim halindedir (Acar, 2005: 42). Şekil 7’de fonksiyonlar arası ilişkiye yer verilmiştir.

Şekil 7: Fonksiyonlar Arası İlişki



Kaynak: Acar, D. (2005). Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları: Tekstil Sektörü İle İlgili Bir Araştırma, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, s.43.

MYS'nin gayesi işletmenin karını en iyi düzeye çıkarmaya yardımcı olmaktır. Bu hedefe ulaşmak için şirketin rekabeti sadece bugün değil, gelecekte de sürekli olarak iyileştirmesi gerekmektedir (Agrawal vd., 1998: 60).

MYS'nin temel amaçları; kalite, maliyet, fonksiyonellik, zaman faktörü bakımından rekabet edilebilir ürün ya da hizmet üretme, kaynakların verimli bir şekilde kullanılabilmesi amacıyla karar vericilere ihtiyaç duyulan bilgilerin sağlanması olarak sıralanabilir (Şakrak, 1997: 66-67).

MYS maliyet yönetimi stratejileri sonucunda alınan kararların sonuçlarını değerlendirmek için kullanılan yöntemlerdir. Maliyetleme sistemlerinin üç temel hedefi vardır (Purchasing-Procurement-Center, 2020);

- Stratejik karar verme için maliyet bilgisi sağlamak,
- Operasyonel kontrol için maliyet bilgisi sağlamak,
- Malların stok değerini ve maliyetini ölçmek.

2.2.3. Maliyet Yönetim Sisteminin İlkeleri

MYS bir takım yol gösterici ilkelere dayanır. MYS'nin ilkelerini üç ana grup altında toplanabilir. Bunlar maliyet ilkeleri, performans ölçümleri ilkeleri ve yatırım yönetimi ilkeleridir (Alkan, 2003: 8).

Maliyet ilkeleri, işletme faaliyetlerinin meydana gelmesinde tüketilen kaynakların maliyetlerini ölçmek MYS'nin en temel gayelerinden biridir. Sistemin bu amaç doğrultusunda uygulanabilmesi için sonuçların ilgili birimlere raporlar halinde ulaşımının sağlanması gereklidir. Yatırım yönetimi ilkesinin amacı ise işletmenin belirlemiş olduğu hedef ve amaçlarına minimum miktarda bir kayıpla ulaşmasına yardımcı olacak en uygun kaynak ve faaliyet yapısını tespit etmektir (Alkan, 2003:8-9).

Performans ölçümleri ilkesindeki temel gaye, işletme etkinliklerinin stratejik planlama aşamasında amaç ve hedeflere erişmedeki etkinliğinin tespit edilmesidir. Başarı ölçümleri sisteminin başarıya ulaşabilmesi için işletmedeki tüm ilgili kademelerce benimsenmeli, uygun bir yöntem belirlenmeli ve performans ölçümleri günün şartlarına göre yeniden düzenlenmelidir (Ege ve Şener, 2013:108-109).

2.3. Geleneksel Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemine Dayanan Hesaplama Yöntemleri

Maliyet ölçümleri teknikleri geleneksel ve stratejik maliyet yönetimi ölçümleri teknikleri olarak ayrılmaktadır.

Geleneksel maliyet yönetim sistemleri üç gruptan oluşmaktadır. Bunlar; maliyetin kapsamını belirleyen maliyet yöntemleri, maliyetlendirme zamanını belirleyen maliyet yöntemleri, maliyetlendirme şeklini belirleyen maliyet yöntemidir (Akdoğan, 2000: 39).

Tablo 1: Geleneksel Maliyet Yönetim Sistemleri

Geleneksel Maliyet Yönetim Sistemleri		
<u>Maliyetin Kapsamını Belirleyen Maliyet Yöntemleri</u>	<u>Maliyetlendirme Zamanını Belirleyen Maliyet Yöntemleri</u>	<u>Maliyetlendirme Seklini Belirleyen Maliyet Yöntemleri</u>
-Tam Maliyet Yöntemi - Normal Maliyet Yöntemi - Değişken Maliyet Yöntemi -Asal Maliyet Yöntemi	-Fiili(Tarihi)Maliyet Yöntemi -Tahmini Maliyet Yöntemi -Standart Maliyet Yöntemi	-Sipariş Maliyet Yöntemi - Evre (Safha) Maliyet Yöntemi -Karma Maliyet Yöntemi

Kaynak: Akdoğan, N. (2000). Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları. Ankara: Gazi Kitabevi, s.39.

Yukarıda yer alan Tablo 1’de maliyet yöntemleri teknikleri detaylı bir şekilde gösterilmektedir.

2.3.1. Maliyetin Kapsamını Belirleyen Maliyet Yöntemleri

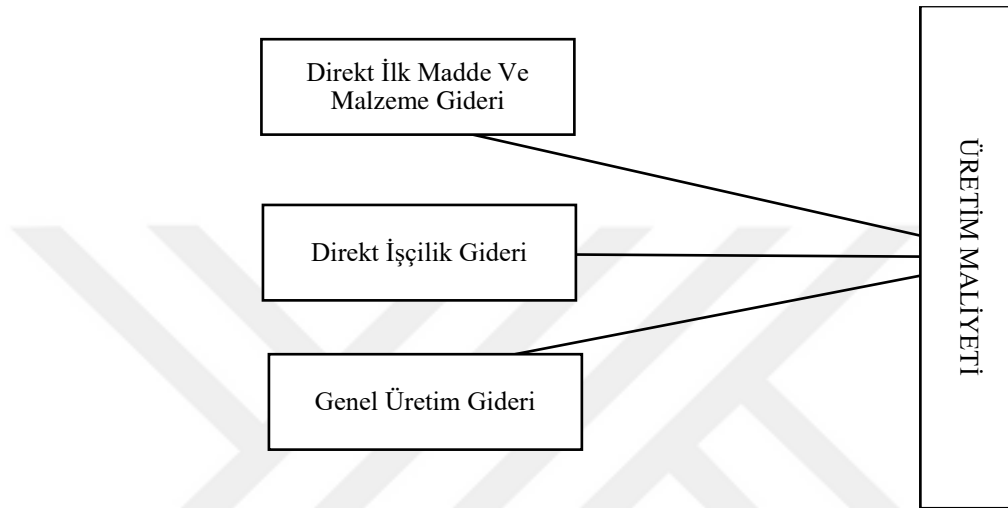
Dört türü bulunan bu yöntem maliyetin hesaplanmasında hangi giderlerin maliyet kapsamına alınacağını tespit eden yöntemdir. Maliyet kapsamını belirleyen maliyet yöntemleri; tam maliyet yöntemi, normal maliyet yöntemi, değişken maliyet yöntemi ve asal maliyet yöntemidir.

2.3.1.1. Tam Maliyet Yöntemi

Tüm maliyet unsurlarının maliyetin içinde yer aldığı yöntem tam maliyet yöntemi olarak ifade edilebilir. İster üretim maliyeti ister satış maliyetinin hesaplanmasını gerçekleştirmek üzere bütün giderlerin, bu bağlamda endirekt giderlerin tabi tutulacağı işlemlerle bunların dağıtımını sağlayan benzerlerinin kullanıldığı biçimine yönelmiş bir uygulamayı ifade etmektedir (Akdoğan vd., 2014: 16).

Tam maliyet yönteminde tüm üretim giderleri direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, sabit ve değişkenliğine bakılmaksızın genel üretim giderlerinin tümü mamul maliyetine yüklenmektedir (Yereli vd., 2012: 24).

Şekil 8: Tam Maliyet Yönteminde Maliyetlerin Oluşumunu Sağlayan Maliyet Öğeleri



Kaynak: Yereli, A. N., Kayalı, N., & Demirlioğlu, L. (2012), Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması. Mali Çözüm, s.24

Tam maliyet yönteminin avantajı, yönetime ihtiyaç duyduğu bilgiyi sunması ve kullanım kolaylığıdır. Bu yöntemin Dezavantajı ise, endirekt giderlerin maliyetlere yüklenme sürecinde bazı dağıtım anahtarlarından faydalanma mecburiyetinin olması ve bu sebeple subjektif olabileceğinden dolayı güvenilirliğe etki etmesidir (Akdoğan, 2000: 41).

2.3.1.2. Normal Maliyet Yöntemi

Normal maliyet yöntemi değişken giderlerin hepsinin, sabit giderlerin ise kapasite kullanım oranına göre maliyetlere yüklenmesi olarak ifade edilebilir (Akdoğan, 2000: 42).

Normal maliyet yönteminin işletmeye sağladığı yararlar; dönem içerisindeki üretim tutarında ortaya çıkan değişimlerin sebep olduğu maliyet değişimlerini önleme,

tahmin edilen gerçekleşen maliyet analizleriyle birlikte maliyet kontrolü ve üretim dönemleri arasında kıyaslama olanağı sağlamasıdır (Yereli vd., 2012: 27).

2.3.1.3. Değişken Maliyet Yöntemi

Bu maliyet yöntemi genellikle işletmelerin karar verme aşamalarının gerçekleştirilmesinde faydalanan bir maliyet yöntem olmakla birlikte maliyet-hacim-kar analizlerinin yapılabilmesine ve gelir-gider tablolarının hazırlanmasına olanak tanır. Değişken maliyet yöntemi direkt ve endirekt nitelikteki tüm sabit üretim giderlerinin stoklanamaz olduklarını kabul eder (Özkoç, 2018: 5).

Bu maliyet yönteminde giderler ikiye ayrılmaktadır. Bunlar; sabit ve değişken giderlerdir. Bunun sebebi karar vericilerin alacağı kararlar karşısında değişken giderlerde meydana gelecek değişimin kolay bir şekilde tespit edilmesi ve sabit giderlerin dağıtımının olmaması sebebi ile giderlerin dağıtımındaki hatalı uygulamalardan kaynaklanabilecek kusurların önlenmesi yöntemin sağladığı yarar olarak kabul edilebilir (Yaman, 2009: 49).

Yöntemin sağlamış olduğu avantajlara karşılık değişken maliyet yöntemin dezavantajı ise genel üretim giderlerinin sabit ve değişken olarak ayrılmasının bir işletme için epey zor olması ve yarı değişken giderlerin bölümlendirilmesinde yanlışlığa yol açmasıdır (Yereli vd., 2012: 25).

2.3.1.4. Asal Maliyet Yöntemi

Asal maliyet yöntemi direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderlerini üretim maliyeti kapsam alanına almaktadır. Genel üretim giderlerinin tamamı ise maliyet dışında bırakılmaktadır (Çetiner, 2007: 15).

2.3.2. Maliyetlendirme Zamanını Belirleyen Maliyet Yöntemleri

Maliyet sisteminin özelliklerini belirleyen bir diğer yöntem maliyetlendirme zamanını belirleyen maliyet yöntemleridir. Bu yöntem üçe ayrılmaktadır. Bunlar; fiili(tarihsel) maliyet yöntemi, tahmini maliyet yöntemi, standart maliyet yöntemidir.

2.3.2.1. Fiili(Tarihsel) Maliyet Yöntemi

Tarihsel maliyet muhasebesinin anlaşılması kolaydır, çünkü her zaman tamamen bilinen sabit bir fiyata, özellikle bir şirketin ödediği gerçek fiyata dayanır. Tarihi maliyet muhasebesi sabit ve belirli girdilere dayandığı için takip etmek genellikle daha kolaydır. Bu, ilk değerlendirme kararındaki belirsizliği ortadan kaldırırken, gelecek dönemlerde varlığın gerçek değeri hakkında belirsizlik yaratır (Jaijairam, 2013: 1).

Fiili maliyetler, gerçek durumu ortaya koymak açısından yönetim bakımından önemlidir. Fakat bu maliyet yöntemiyle maliyetlerin sağlıklı bir şekilde denetimi yapılamaz. Bunun nedeni verilerin karşılaştırılmasında kullanılabilecek olan bir kıstasın bulunmamasıdır. Yönetimin etkin ve sağlıklı kararlar alabilmesi için standart maliyet verilerine de ihtiyacı vardır (Akdoğan vd., 2014: 17).

2.3.2.2. Tahmini Maliyet Yöntemi

Bu maliyet yönteminde firmanın geçmiş dönem verileri ve geleceğe yönelik planları göz önüne alınarak maliyetler tespit edilir. Mamul maliyetleri tahmini olarak izlenir. Diğer yandan fiili maliyetlerde takip edilir. Tahmini ve fiili maliyetler dönem sonunda karşılaştırılır ve tahmini maliyetler fiili maliyetlere dönüştürülür (Güngörmüş ve Boyar, 2010: 114).

2.3.2.3. Standart Maliyet Yöntemi

İmalat şirketlerindeki geleneksel standart maliyet sistemleri, ürün maliyetlerini doğru ölçmek için değil, envantere değer vermek için tasarlanmıştır. Standart maliyetler genellikle ürünü tasarlamak, üretmek, pazarlamak ve teslim etmek için tüketilen kaynaklarla bir ilgisi yoktur (Kaplan, 1988: 8).

Bu maliyet muhasebesi yöntemi temel olarak, ne kadar maliyetin olması gerektiğini belirlemek ve ne kadar oldukları ile ne kadar olması gerektiği arasındaki değişimlerin nedenlerini analiz etmek için uygulanır (Acma, 2016: 44).

Standart maliyetler maliyet kontrolü, bütçe planlaması, ürün fiyatlandırması gibi amaçlar ile kullanılabilmektedir. Bu yöntemin işletmeler tarafından sağlıklı bir şekilde uygulanabilmesi için bazı koşullar bulunmaktadır. Bunlar (Öztürk, 2017: 18-19);

- Maliyet standartlarının tespit edilebileceği bir organizasyon yapısı olmalı,
- Maliyet çeşitleri ve yerleri doğru bir şekilde belirlenebilmeli,

- Organizasyon içerisinde yer alan bütün yönetim kademeleri bu yöntemin uygulanabilmesi için bir tutum içerisinde olmalı,
- Üretimde yararlanılan unsurlar standartlaştırılmaya elverişli olmalıdır.

Standart maliyet yönteminin diğer maliyet hesaplama yöntemlerinden ayrıştığı nokta standart maliyet yönteminde, üretim maliyetlerinin bilimsel yöntemlerle üretim gerçekleşmeden önce hesaplanmasıdır. Standart maliyet yönteminin üretim öncesinde olması gereken maliyetlerin hesaplandığı bir ölçüt kapsamında en önemli özelliği olduğu söylenebilir. Bununla birlikte bu yöntem, yöneticiler için sağlıklı bir planlama ve denetim işlevi olan ekonomik bir yönetim aracıdır (Görmüş vd., 2015: 71).

2.3.3. Maliyetlendirme Şekli Belirleyen Maliyet Yöntemleri

Maliyetlendirme şeklini belirleyen maliyet yöntemleri sipariş maliyet yöntemi, evre (safha) maliyet yöntemi ve karma maliyet yöntemi olmak üzere üç grupta ele alınabilmektedir. Bu maliyet yöntemleri aşağıda kısaca açıklanmıştır.

2.3.3.1. Sipariş Maliyet Yöntemi

Sipariş maliyet yönteminde maliyetlerin belirli zaman dönemlerine göre hesaplanması yapılmaz. Her bir iş faaliyeti için maliyet giderleri ayrı bir şekilde bir araya getirilerek üretim ünitelerine yüklenir. Her bir parti üretimin ilk madde ve malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri birbirlerinden ayrı bir şekilde sipariş maliyet kartı üzerinde bir araya getirilir. Mamul ve hizmet maliyetlerinin sipariş maliyeti kartına yüklenebilmesi için, siparişin hangi giderlerden meydana geldiğinin bilinmesine ihtiyaç vardır. Bu bağlamda maliyet sistemde bir taraftan maliyetler sipariş maliyeti kartında bir araya getirilirken diğer taraftan da gider yerlerinde biriktirilir. Sipariş maliyet yöntemi sadece mamul üreten işletmeler tarafından değil aynı zamanda hizmet üreten işletmeler tarafından da kullanılmaktadır (Yeginboy ve Yüksel, 2015: 415).

Sipariş maliyet yönteminin işletmeye sağladığı yararlar; her üretim grubunun maliyetlerinin takibine yardımcı olması, siparişlerin birbirleriyle mukayese edilmesini sağlaması, karlılık bakımından değerlendirme yapılmasına imkan tanınması ve yeni alınacak siparişlerin maliyetlendirilmesinde fiyat teklifi olarak kullanılabilmesi olarak sıralanabilir. Yöntemin zayıf yönleri ise her siparişin birbirinden bağımsız takip

edilmesinin zaman açısından uzun olması ve dikkat gerektirmesi olduğu söylenebilir (Yaman, 2009: 54).

2.3.3.2. Evre (Safha) Maliyet Yöntemi

Safha maliyet sistemi birbirine bağlı olarak ve zincirleme bir şekilde safhalar halinde üretimin gerçekleştiği, sürekli ve yığın şeklinde tek veya benzer ürünlerin üretiminin gerçekleştiği işletmelerde uygulanır. Evre maliyet sisteminde üretim, talep veya siparişe göre değil, satış ya da stoklama gayesiyle kullanılmaktadır. Safha maliyet sistemini uygulayan işletmelerde (Okumuş, 2019: 30-34);

- Üretim devamlı olarak akış halinde olmalı,
- Üretilen mamuller birbirinin benzeri olmalı,
- Üretimin ihtiyaç duyulduğunda belirli safhalara ayrılması imkan halinde olmalıdır.

2.3.3.3. Karma Maliyet Yöntemi

Üretim yapan işletmeleri yalnızca siparişe yönelik üretim yapan veya kitle şeklinde üretim gerçekleştiren işletme olarak ifade etmek epey güçtür. Bu gibi durumlarda mamul maliyetlerini saptamada safha ve sipariş maliyet yöntemleri tam anlamıyla eksiksiz yöntemler olduğu söylenemez. İşletmeler belirli standartlara sahip üretim süreçlerini içermekle birlikte bazı değişiklikler ile farklı mamuller ortaya koyabilmekte ve maliyet hesaplamalarını safha ve sipariş maliyet yönteminin birleşimi olan karma maliyet yöntemi ile hesaplama yapabilmektedirler (Yereli vd., 2015: 442).

Üretim süreci seri üretim ve bazı bireysel unsurlar içeriyorsa, karma maliyet sistemi veya karma maliyet muhasebesi kullanılması tavsiye edilir (Drobyazko vd., 2019: 2).

2.4. Geleneksel Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemine Dayanan Hesaplama Yöntemlerine Yönelik Eleştiriler

Geleneksel maliyet yöntemleri küreselleşme, teknolojik gelişmeler ve yaşanan yoğun rekabet ortamı ile birlikte yetersizlikleri ortaya çıkmış ve önemli eleştirilere maruz kalmıştır. Bu yöntemler işletmeler açısından etkinlik ve verimlilik konusunda yetersiz kalmakla birlikte bazı konularda ihtiyaç duyulan bilgiler sağlanamamıştır. Bu konular;

stoklar, kalite, yenilik, üretkenlik olarak sıralanabilir ve bu konularda bilgi elde etmek olanaksızdır.

Geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesinin önemi 1980'lerin ortalarından bu yana sarsıldı. Özellikle maliyet sistemi tasarımı alanında büyük bir eleştiri, deney ve yenilik söz konusu olmuştur (Mishra ve Vaysman, 2001: 620). Geleneksel maliyet sistemleri, yönetime maliyetlerin nasıl ve nerede gerçekleştiği ile ilgili bilgileri sağlayamaz. Sonuç olarak bu durum şirketin verimsiz faaliyetlere veya ürüne yapılan harcamaları azaltmasını zorlaştırır (Yousif ve Yousif, 2011: 9).

Bu sistemin temel zorluğu, karar vericilere ürün ve hizmetlerin maliyet fiyatı hakkında kesin bilgi vermemesi hatta yanlış bilgi vererek yöneticilerin kararlarında hata yapmasına neden olması ve bu yöntemin yönetsel kararlarda referans olarak kullanılmamasıdır. Ayrıca, bu sistemde üretimler arasındaki genel masraflar yaygındır. Bu nedenle bazı ürünler, üretim maliyetlerine göre genel giderlerin tahsisinde daha büyük bir paya sahiptir (Kowsari, 2013: 2498).

Geleneksel maliyet muhasebesi bilgi sistemine dayanan hesaplama yöntemlerine yönelik diğer eleştiriler aşağıdaki gibi sıralanabilir (İşleyen, 1999: 19);

- Yönetimin ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz olması,
- Üretim sürecini tam anlamıyla yansıtmaması,
- Yanlış ölçülerle performans değerlemesinin gerçekleştirilmesi,
- Kaynak tüketimini gerçek bir şekilde ölçmemesi,
- Fazla stokları teşvik edici olması,
- Maliyet dağıtımlarının doğru bir şekilde olamaması,
- Geleceğe yönelik planlamama için ihtiyaç duyulan bilgileri sunmasıdır.

İşletmeler küreselleşme, teknolojik gelişmeler ve gün geçtikçe artan rekabet ortamı doğrultusunda doğru ve zamanında elde edilen maliyet verilerine gereksinim duyarlar. İşletmeler rekabet ortamında ayakta kalabilmek, hedef ve stratejilerine ulaşabilmek için etkin bir maliyet sistemine ihtiyaç duymaktadırlar. Bu bakımdan geleneksel maliyet muhasebesi yetersiz kalmaktadır. Yukarıda da bahsedildiği üzere bu sistem birçok yönden yetersiz kalmaktadır. Bu doğrultuda işletmenin bulunduğu sektör ve yapısına uygun olan stratejik, zamanında ve doğru maliyet bilgileri sağlayan etkin bir maliyet sistemi kullanılmalıdır.

2.5. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi

Maliyet muhasebesi, konaklama endüstrisi için uygulanabilir olmakla birlikte yönetime karar almada yardımcı olan ve kolaylık sağlayan bir dizi kavram ve tekniktir. Maliyet muhasebesi, finansal ve finansal olmayan bilgileri ölçer ve raporlar. Hem finansal muhasebe hem de yönetim muhasebesi için bilgi sağlar (Pavlatos ve Paggios, 2009: 513).

Bir maliyet sistemi tasarımının beş kritik özelliği aşağıdaki gibi sıralanabilir (Pizzini, 2006: 183-184):

- Maliyetleri hareketlerine göre sınıflandırabilme,
- Maliyetlerin yönetime raporlanma sıklığı,
- Maliyet muhasebesi bilgilerinin doğru ve ayrıntılı raporlanması,
- Çeşitli maliyet tasarımları hakkında sağlanan ayrıntıların kapsamı
- Düzeltici yönetsel işlemlerin uygun zamanda yapılabilmesi için varyansların hesaplanması ve açıklanması

Maliyet sistemi işlevselliği, bir maliyet sistemi tarafından sağlanan maliyet muhasebesi bilgilerinin kalitesi olarak tanımlanır (Pavlatos ve Paggios, 2009: 264).

Konaklama işletmelerinde maliyet muhasebesi bilgilerinin doğru ve ayrıntılı bir şekilde raporlanması yönetime planlama, kontrol ve karar almada yol gösterici nitelikte olacağı söylenebilir.

2.6. Geleneksel Maliyet Yönteminden Stratejik Maliyet Yöntemine Geçiş Süreci

Bilgi sistemleri genellikle kurumsal etkileri arttırmak için tasarlanır ve uygulanır. Teknolojideki hızlı değişimler ve iş ortamının dinamik doğası ve müşterilerden gelen talebin artması, örgütün hem teknik hem de stratejik düzeyinde iş yapma faaliyetlerini dönüştürmüştür. Kuruluşların başarısı, faaliyet gösterdikleri piyasa ortamındaki değişikliklere yanıt verme yeteneklerine bağlıdır. Bu bağlamda, yöneticiler kuruluşlarının bu tür değişikliklere başarılı bir şekilde uyum sağlaması için çaba gösterirler. Muhasebe bilgi sistemleri sadece içsel değişimleri değil, aynı zamanda dışsal örgütsel değişiklikleri de gerçekleştirmek için etkili bir araç olarak kabul edilmiştir (Shagari vd., 2017: 310).

Yeni teknolojik gelişmeler ile birlikte yükselen rekabet ortamında işletmelerin, ayakta kalabilmesi ve geleceğe yönelik stratejiler geliştirerek rekabet avantajı

sağlayabilmesi için etkin bir maliyet muhasebesi, yönetim kontrolü ve giderek artan bilgi ihtiyacı ile daha doğru ve güvenilir bilgiler elde etme ihtiyacı bulunmaktadır. Geleneksel maliyet yöntemlerinin yetersizlikleri işletmenin ihtiyaç duyduğu tüm unsurları yerine getirebilecek, GMY'ne göre daha geniş ve kapsamlı maliyet yöntemleri geliştirilmiştir.

Yeni üretim ortamının doğuşu ve yaşanan teknolojik ilerleme sonucu otomasyona geçilmesi direkt maliyetlerin büyük bir kısmını endirekt maliyetlere yüklemiştir. Otomasyona geçilmesi ile birlikte makinelerin aşırı kullanımı neticesinde genel üretim giderlerinin üretimdeki oranını yükseltmiştir. Bu bağlamda artış gösteren genel üretim giderlerinin, yüksek oranda azalış gösteren direkt işçiliğin dağıtım anahtarı olarak kullanılması yanlış hesaplamalara yol açmıştır. Genel üretim giderlerinin mamullere doğru olarak yüklenerek birim maliyetlerinin hesaplanabilmesine imkan tanıyan ve yönetim tarafından alınan kararlarda güvenilir, doğru bilgiler sağlayan yöntemler geliştirilmiştir (Doğan ve Çakıcı, 2016: 38).

Stratejik karar verme, bir kuruluşun hedeflerine ulaşmak için gelecekteki yeteneklerini etkileyecek eylemleri seçerek ve uygulayarak “nerede” ve “nasıl” sorularının cevabını belirler. Örneğin, stratejik kararlar, gelişmekte olan bir pazarla tanışmak için yenilikçi bir ürün yelpazesinin başlatılmasını veya mevcut bir ürünün en düşük maliyetli üreticisi olacak şekilde düzenlenmesini içerebilir (Lal, 2015: 11).

Stratejik maliyet yönetiminin gerekliliği aşağıdaki gibi sıralanabilir (Icai, 2019);

- Stratejik unsurların daha belirgin hale geldiği ve şirketin stratejik konumunu güçlendirdiği daha geniş bir bağlamda maliyet analizidir,
- Stratejik maliyet yönetimi, sürdürülebilir rekabet avantajı arayışında şirketin maliyet yapısının net bir şekilde anlaşılmasını sağlar,
- Maliyet verileri, sürdürülebilir rekabet avantajları elde etmek için alternatif önlemler geliştirmek üzere stratejik olarak analiz edilir ve kullanılır,
- Stratejik maliyet yönteminde, değer zincirindeki faaliyetler arasındaki maliyet ilişkilerinin ve bu ilişkilerin şirketin rekabet avantajına göre yönetilmesi sürecinin genel olarak tanınmasına yardımcı olur.

Stratejik maliyet yönetimi ve geleneksel maliyet yönetimi arasındaki farklar Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2: Stratejik Maliyet Yönetimi ve Geleneksel Maliyet Yönetiminin Karşılaştırılması

	Geleneksel Maliyet Yönetimi	Stratejik Maliyet Yönetimi
Zaman Aralığı	Kısa dönem	Uzun dönem
Odak	İçsel	Hem içsel hem dışsal
Maliyet Sürücüsü	Ürünün hacmine göre	Her değer etkinliğinin ayrı bir maliyet sürücüsü vardır.
Amaç	Dikkat yönlendirme ve problem çözme.	Maliyet liderliği veya ürün farklılaştırma
Maliyet İçeriği	Birincil hedef maliyet düşürmedir.	Birincil hedef maliyet sınırlama maliyet azaltma ve aynı zamanda değer iyileştirme.
Yaklaşım	Riskten kaçınma	Risk alma ve değişen çevreye uyum sağlama yeteneği

Kaynak: The Institute of Chartered Accountants of India – ICAI, Strategic Cost Management and Performance Evaluation, 2019, s. 1.6

2.7. Stratejik Maliyet Yöntemi Kavramı

Stratejik maliyet yöntemleri, otomasyona geçilmesiyle birlikte geleneksel maliyet yönetim sistemlerinin eksiklikleri ve hızlı değişime uyum sağlayamaması neticesinde yeni maliyet sistemlerine duyulan ihtiyaç ortaya çıkmıştır. Bu maliyet yönetim tekniklerinin başlıca faktörü, kaliteli ürünleri en az maliyetle tedarik ederek rekabet üstünlüğü elde etmektir (Doğan, 2019: 32).

1980'lerde ve 1990'larda geleneksel yönetim muhasebesi uygulamasında yaygın olarak yayınlanan eleştiriler, yönetim muhasebesi için daha stratejik bir rol vermeye çalışan bir yaklaşım olarak stratejik yönetim muhasebesine ilgi uyandırdı.

Stratejik yönetim muhasebesi; stratejik ürün maliyetleme ve performans ölçümü, firmanın ürün pazarlarının ve rekabetçi pazar güçlerinin analizlerini ve uzun süre boyunca organizasyon stratejilerinin değerlendirilmesini içermelidir. Stratejik maliyet muhasebesi, işletmeler ve rakipleri hakkında veri toplamanın ötesinde, ürünlerin müşterilere sunduğu faydaları ve bu faydaların rekabet avantajı oluşturmaya ve sürdürmeye nasıl katkıda bulunduğunun cevabını arar (Fowzia, 2011: 55).

Geleneksel yönetim muhasebesinde, odak genellikle maliyetler gibi tek bir boyuttadır, ancak stratejik bir bakış açısıyla, daha bütünsel bir görüşe ihtiyaç vardır. Stratejik yönetim muhasebesi, şirketler için karlılığı yönetme, yöntemlerini değiştirme ve

karlılığı artırabilecek yeni bir stratejik karlılık modeli tanımlama fırsatı yarattı (Mohamed ve Jones, 2014: 1-2).

Yönetimde stratejik yaklaşımın yansımaları, esas olarak iş organizasyonlarının çağdaş stratejik yönetiminin amaçlarına hizmet etmeyi amaçlayan maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesinde birçok yöntem ve tekniğin ortaya çıkmasıyla başlamıştır. Faaliyet tabanlı maliyetleme, değer zinciri, kıyaslama, dengeli kart gibi stratejik maliyet yönetimi ve stratejik yönetim muhasebesi alanında birçok muhasebe yöntemi ve tekniği geliştirmiştir (AlMaryani ve Sadik, 2012: 388). Bu tekniklerin amacı, stratejik karar vericilere (yöneticiler ve danışmanlar) alternatif iş stratejilerinin finansal sonuçları hakkında bilgi vermektir. Bu teknikler; açık stratejik odaklanma, geleceğe yönelik duruş, açık dış odaklama, ağırlıklı olarak finansal olmayan önlemlere dayanan teknikler olarak tanımlanmaktadır (Juras, 2014: 79).

Küreselleşme ile yaşanan rekabet şiddetinin artması, pazarın büyümesi, mekanların yakınlaşması gibi değişim ve gelişmelerle birlikte işletmeler, rekabet üstünlüğü sağlayabilmek ve bunu devam ettirebilmek için yeni ekonomik yapının eğilimlerini takip etmeli ve buna göre yapılarında gerekli olan ayarlamaları gerçekleştirmelidir (Yağmurlu, 2018: 3).

İşletmelerde maliyetlerin en aza indirgenmesi kaliteli mal ve hizmet sağlama üretimle dolaysız ilişkilidir ve üretim maliyetleri üretim işlevi ile alakalı giderlerden meydana gelmektedir. İşletmeler artık üretim ve muhasebeyle ilgili bilgileri daha etkin, detaylı, süratli, devamlı ve anında takip etmek durumundadırlar. Bu yüzden işletme yönetimleri maliyetlerini en aza indirmeye, karlılığı ve verimliliği yükseltmeye, daha kaliteli mal veya hizmet ortaya koyma amaç ve sorunlarıyla karşı karşıyadır. Bu durum sonucunda yetersiz kalan geleneksel maliyet yöntemleri karşısında daha etkin ve daha güvenilir bilgi sağlayan stratejik maliyet yöntemleri geliştirilmiştir (Erli, 2019: 15).

Stratejik Maliyet Yöntemi Kavramı ve Önemi

Stratejik maliyet yönetimi, işletmenin karar alma süreçlerinde finansal bilgilerle birlikte finansal olmayan bilgiler de sunmaktadır. İşletmelerin rekabet edebilirliğini arttırmak için finansal olmayan ölçümler, küresel rekabet ortamında daha da önemli bir hal almaktadır. Stratejik maliyet yönetimi, işletmeler arası rekabeti iyileştirmek için stratejiler sunmaktadır. Bununla birlikte bu maliyet yönetimi, işletmenin amaç, hedef ve

stratejilerinin doğurduğu maliyet bilgilerini üretecek ve maliyet yönetim sisteminin planlanması, organizasyonu, yürütülmesi ve kontrol edilmesi faaliyetlerinin bütünü olarak ifade edilebilir (Tünel, 2014: 36).

Stratejik maliyet yönetimi maliyet faktörlerini maliyet açısından stratejik bir perspektiften tanımlamak ve değer zincirindeki maliyetleri yönetmek, yani stratejik veri yönetiminin her bir kritik aşaması için stratejik maliyet bilgileri sağlamak üzere maliyet verilerini ve bilgilerini kullanmaktır (Wang, 2019: 513). Kısaca, stratejik maliyet yönetimi, bir firmanın stratejik konumunu eş zamanlı olarak iyileştirmeleri ve maliyetleri azaltmaları için maliyet yönetimi tekniklerinin uygulanmasıdır (Cooper ve Slagmulder, 1998: 14).

Stratejik maliyet yönetimi organizasyonlar için önemlidir çünkü maliyetlere odaklanmaktan daha fazlasıdır ve geniş bir odağa sahiptir. Maliyetlerin sürekli olarak azaltılması ve maliyetlerin kontrol edilmesi ile sınırlı olmayıp karar vericilerin karar vermesi için maliyet bilgilerini kullanmasıyla daha fazla ilgilidir. Stratejik maliyet yönetimi, şirketin geleceğini şekillendirmeye katkıda bulunacak bir felsefe, tutum ve bir dizi tekniktir (El-Hwaity, 2013: 13).

Stratejik maliyet yönetiminin işletmeler açısından sunduğu bilgiler ve önemi aşağıdaki gibi sıralanabilir (Erol, 2008: 105);

- Maliyetlerin etkin bir şekilde yönetimi,
- İşletmenin çevre faktörleri dikkate alınarak faaliyetlere devam edilmesi,
- Hizmet ve mamul maliyetlerinin hesaplanmasında faaliyetlerin göz önüne alınması,
- Maliyet dağıtımının faaliyetler esas alınarak faaliyet ölçüleri yardımıyla meydana getirilmesi konularında bilgiler sunmasıdır.

Stratejik Maliyet Yönetiminin Amacı ve Özellikleri

Maliyet yönetimi teknikleri, maliyetleri kontrol etmeye odaklanmak dışında bir işletmenin stratejik konumunu geliştirecek şekilde olmalıdır. Stratejik Maliyet Yönetiminin temel amacı, kuruluşun ürün farklılaştırması ve maliyet liderliği yoluyla sürdürülebilir rekabet avantajı elde etmesine yardımcı olmaktır.

Stratejik maliyet yönetimi, firmanın maliyet yapısını stratejisiyle uyumlu hale getirmeyi amaçlar (Anderson, 2006: 481). Stratejik maliyet yönetimin diğer amaçları aşağıdaki gibi özetlenebilir (Tünel, 2014: 39);

- Pazara yönelik ürün ve süreç bilgileriyle beraber stratejik planlama ve denetim süreçlerini desteklemek,
- Maliyetlerin etkin bir şekilde yönetilmesi için işletmenin dış çevresini göz önünde bulundurarak eş zamanlı hareket etmek,
- Düşük maliyetlere ulaşmayı amaçlayarak maliyet liderliği ve ya farklılaştırma stratejisiyle rekabet edebilme düzeyini arttırma,
- Maliyetleri uzun vadeli olarak planlama ve işletmenin yönetim ve yönetim sorunları en aza indirme,
- Önemli sorunlara çözüm üretmek işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşmasına yardımcı olma,
- İşletmenin stratejik durumunu genişletmeyi aynı zamanda maliyeti azaltmayı en aza indirmeyi eşzamanlı olarak hedefler.

Stratejik maliyet yönetiminin temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Karcıoğlu, 2000: 78-79);

- Stratejik maliyet yönetimi taktiğin bir parçasıdır. Stratejide başarıya götüren unsur taktiklerdir. Bununla birlikte, işletmeler maliyet yönetimi stratejinin bir parçası olarak görülmedikçe işletme değerinde sürekli bir artış sağlanması mümkün olmayacaktır.
- Stratejik maliyet yönetimi, çalışanların değer yargılarını, inançlarını dikkate almalı ve çalışanları teşvik edici unsurlarla desteklemelidir.
- Stratejik maliyet yönetimi, öncelikle üst yönetimin daha sonra işletme birimlerini yöneten idarecilerin sorumluluğudur. Stratejik maliyet yönetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için mevcut kaynakların tecrübeli yöneticiler tarafından dağıtılması gerekir.
- Stratejik maliyet yönetiminde çok erkenci olmaktan ve çok geç kalmaktan sakınılmalıdır. Stratejik maliyet yönetimi, işletme yöneticileri tarafından değişime karşı yapılan direnişi engellemeli ve önemsiz gelişmeleri benimsememelidir.

- Stratejik maliyet yönetimi, bilgi teknolojilerinde meydana gelen gelişmeleri izlemelidir.
- Stratejik maliyet yönetimi, problem tanımlamasında ayrıntıya dikkat etmelidir. Proje hacminin daralması, maliyet yönetimi fırsatlarının azalmasına yol açacaktır.
- Stratejik maliyet yönetimi etkin proje yönetimi gerektirmekle birlikte proje sahibi süreç yönetimini iyi bir şekilde benimsemelidir.
- Yönetici ve diğer çalışanlara, başarı durumunda ödüllendirilme yapılmalı, maliyet yönetiminin iyi anlaşıldığı fakat başarılmadığı durumlarda ise ceza verilmemelidir.
- Tecrübeli yöneticiler, katılımcı bir düşünce yapısına sahip olmalı ve iyi bir örnek teşkil etmelidir. Aynı yöneticiler hiyerarşik seviyeler ve bölgesel birimler arasındaki engelleri ortadan kaldırmaktadır.

2.8. Stratejik Maliyet Yöntemleri

Stratejik maliyet yöntemleri; hedef maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme, ürün yaşam dönemi maliyetleme, sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme, kaizen maliyetleme, tam zamanında üretim sisteminde maliyetleme, kalite maliyetleme, yalın üretim yönteminde maliyetleme, tedarik zinciri maliyetleme, kısıtlar teorisi, kıyaslama, dengeli sonuç kartı, değer mühendisliği, geriye dönük maliyetleme, demontaj analizi yöntemleridir. Bu yöntemler aşağıda detaylı olarak açıklanmıştır.

2.8.1. Hedef Maliyetleme Yöntemi

İleri maliyet yöntemlerinden hedef maliyetleme çoğu Japon ve Amerikalı işletmeler tarafından etkin bir şekilde uygulanan bir yöntemdir. Hedef maliyetleme yöntemi işletme karar süreci içinde maliyetlerin öneminin anlaşılmasını sağlayan bir mekanizmadır. Bu maliyet yaklaşımı yöneticilerin karar almasında etkili olurken, işletmelerin uzun vadeli pazar payını artırma amacı ve maliyet, zaman ve kalite hedeflerini aynı anda gerçekleştirilmesi gerektiği esası üzerinden hareket etmektedir (Acar, 1998: 81).

Hedef Maliyetleme Yöntemi Kavramı ve Ortaya Çıkışı

Hedef maliyetleme, ürün geliştirme sırasında maliyet yönetimi için yaygın olarak kullanılan bir tekniktir. Ürün/hizmetlerin planlama, tasarım ve geliştirme sürecinde yöneticilerin daha doğru ve etkin karar almalarını sağlayan ve işletme çalışanlarını uzun vadeli düşünmeye teşvik eden bir yöntemdir (Filomena vd., 2009: 398).

Hedef maliyetleme organizasyonda gelecekteki karları yönetmek için kullanılan stratejik bir tekniktir. Hedef maliyetleme, hedef fiyatla başlar genel pazar araştırması veya gözlem ile belirlenir (Cooper ve Slagmulder, 1999: 24).

Hedef maliyetleme yönteminin 1960 yıllarında Japonya’da ortaya çıktığı düşünülmektedir. Yabancı literatürde “Target Costing” olarak kullanılmaktadır (Haşaoğlu, 2011: 44).

Japonya’daki işletmeler iki büyük petrol krizinden sonra enerji giderlerinin yükselmesi ile beraberinde işletmelerin aşırı maliyet baskısı altında kalması, ürünlerde kalitenin düşmesi, rekabet ortamı ve müşteri istek ve beklentileri nedeniyle işletmelerini ayakta tutabilmek amacıyla hedef maliyetleme yöntemine yönelmiştir (Albright ve Lam, 2006: 158).

Çoğu Japon işletmesi hedef maliyetleme yöntemine uyum sağlamış olsa da dünyanın geri kalanı için bu durum söz konusu olmadı ve birçok şirket bazı yönlerini benimsedi. İlerleyen yıllarda ise stratejik maliyet yöntemlerinin önemi ve gerekliliği anlaşılarak çoğu işletme tarafından uygulanmaya başlandı.

Hedef Maliyetleme Yöntemi Amaçları ve Özellikleri

Hedef maliyetleme yönteminin amaçları işletmelere göre farklılık gösterebilir. Piyasanın koşullarına uyum sağlama yöntemin oluşmasına öncü olmuştur. Hedef maliyetleme ürün dizaynı, mevcut ürünlerin oluşturduğu maliyetlerin en aza indirilmesi, üretim süreci planlama ve tasarımı, verimliliğin artırılması gibi kullanım alanlarında ortaya çıkar.

Hedef maliyetleme yönteminin temel amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Altınbay, 2006: 142);

- Firmanın piyasaya uyum sürecini oluşturma,
- Piyasanın gerektirdiği kalite ve düzeyi yakalamak,

- Müşteri beklenti ve isteklerini tahmin etmek,
- Yeni mamulleri, uygun zaman ve koşullarda piyasaya sunmak,
- Maliyet, işlevsellik ve kalite arasındaki entegrasyonun yakalanarak mamulleri ortaya koymak

Hedef maliyetleme yönteminin gayelerine ulaşabilmesi için tek mamulden daha çok mamul gruplarına odaklanması gerekmektedir. Ortaya çıkan birçok sebep dolayısıyla amaç ve hedeflerine erişememiş bir grup içinde birkaç mamul olabilecektir. Böyle bir durumda yapılması gereken, bütün grubun hedefe ulaşmasının sağlanmasıdır. Bir mamul için başarının sağlanabilmesi için, mamulün üretim aşamasındaki yapılan iyileştirmeler ile mamulün yaşamı boyunca istikrarlı olmasının sağlanmasıdır (Brausch, 1994: 49).

Hedef maliyetlemenin özellikleri aşağıdaki gibidir (Kaya, 2010: 318);

- Üretim sürecinde kullanılan maliyetlemenin tersine, hedef maliyetleme mamullerin planlama ve tasarım süreçlerinde kullanılır. Bu yöntem daha düşük maliyetlerle üretime olanak sağlamaktadır,
- Hedef maliyetleme, maliyet kontrolü için değil, maliyet planlaması için kullanılan bir yöntemdir. Mamul plan, tasarım ve üretim yöntemleri oluşturulduktan sonra, fiili üretim sürecindeki maliyetlerin denetimi için standart maliyet sistemleri kullanılır,
- Hedef maliyetleme yöntemi diğer stratejik yöntemler ile birlikte uygulanarak daha etkin bir yönetim sistemi oluşturulabilir.

Genellikle yeni ürün geliştirme aşamasında kullanılan bu yöntem, mevcut ürünlerde iyileştirme ve geliştirme amacıyla da kullanılabilir (Fisher ve Shank, 1999: 74).

Hedef Maliyetleme Yöntemi Süreci ve Uygulanması

Hedef maliyetleme süreci, bir ürün fikrinin sunulmasıyla adım atılmakta ve seri üretim için hazır bir konuma ulaşıldığında sonuçlanmaktadır (Alagöz vd., 2005: 48).

Hedef maliyetleme yönteminin uygulama süreci aşağıdaki gibi özetlenebilir (Ertaş, 1998: 190-191);

- Ürün işlevlerinin tespit edilmesi,
- İşlevlerin özelliklerinin ortaya konulması,

- Ürünü meydana getiren parçaların tayin edilmesi,
- Ürün parça maliyetlerinin saptanması,
- Ürün parça ağırlıklarının saptanması,
- Parçaların hedef maliyet göstergelerinin meydana getirilmesi,
- Bu göstergelerin düzenlenmesi,
- Diğer maliyet unsurlarının iyileştirilmesinin sağlanmasıdır.

2.8.2. Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme Yöntemi

Günümüzde sürekli gelişmekte olan üretim teknolojisi ve değişen tüketim alışkanlıkları neticesinde üretilen ürünlerin pazarda kalma süresi kısalmıştır. Yaşanan gelişmelerinde beraberinde tüketiciler daha bilinçli hale gelmiştir ve bunun neticesinde işletmeler ürettikleri ürünleri tüketici istek ve beklentilerine uygun bir şekilde planlamalı ve sunmalıdır (Okutmuş, 2019:2016).

Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme Yöntemi Kavramı ve Ortaya Çıkışı

Ürün yaşam dönemi maliyetleme, işletmenin ulaşmak istediği hedeflerine yönelik etkin bir stratejik yöntem ya da pazarlama stratejisinin tespit edilmesinde kullanılan bir maliyetleme yönetimi olarak ifade edilebilir (Otlı ve Karaca, 2005: 249).

Ürün yaşam dönemi maliyetleme yöntemi 1960 yıllarında ilk kez ABD Savunma Bakanlığınca tedarik aşamasında stratejik karar verme amacıyla geliştirilerek kullanılmıştır. 1980'lerde öncelikle havacılık sektörü olmak üzere, enerji, demiryolları gibi birçok alanda yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır (Deran, 2008: 467). Küresel rekabet ve teknolojik gelişmelerle birlikte yöntemin önemi artarak literatürde de önerilen bir yöntem haline gelmiştir (Dunk, 2004: 401).

Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme Yöntemi Amaçları ve Özellikleri

Ürün yaşam dönemi maliyetleme yöntemi karar vericilere bir ürünün yaşam sürecinin her basamağında katlanılacak olan maliyetlerin hesaplanması, tahmin edilmesi, analiz edilmesi, raporlaması ve yönetilmesi imkanı sunmaktadır.

Ürün yaşam dönemi maliyetlemenin üç temel amacı bulunmaktadır. Bunlar (Güneş ve Aksu, 2003: 49);

- Mamulün tasarlanma ve pazardan çekilme süreçlerinde meydana gelen maliyetlerin faaliyet karının, mamulün pazarda etkin olduğu süreçte veya üretim aşamasında karşılanıp karşılanmadığının tespit edilmesi,
- Üretim süreciyle alakası olmayan ve ürün ile verilen diğer maliyetleri saptamak ve bu maliyetleri en aza indirebilmek için üründe yapılabilecek olan değişiklikleri ortaya koyma,
- Etkili bir planlama ve faaliyet kontrolünün sağlanabilmesi için maliyetlerin boyutlarını ve zamanlamasını belirlemek.

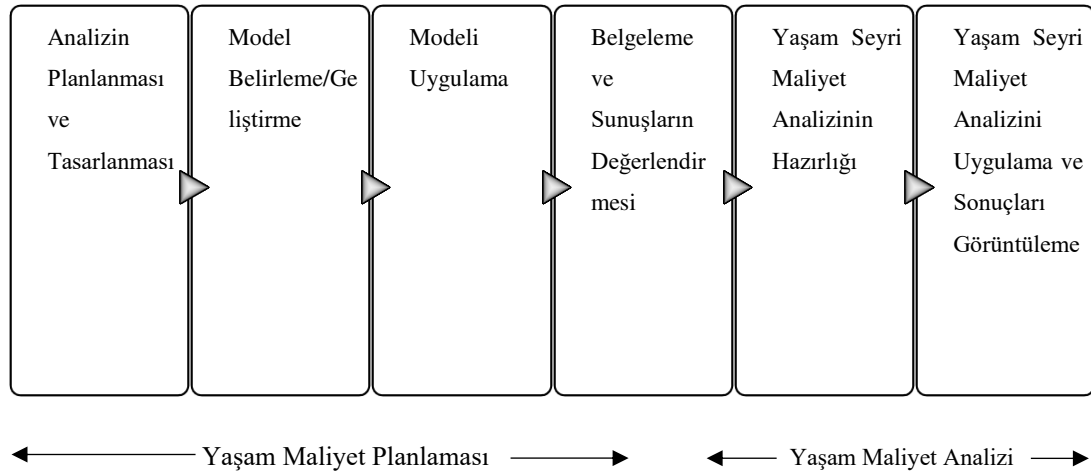
Yaşam dönemi maliyetlemenin özellikleri aşağıdaki gibi özetlenebilir (Gersil, 2006: 57-58);

- Ürünün tüm yaşam süreci boyunca oluşabilecek maliyetlerin saptanabilmesine ve maliyetlerin kontrol edebilmesine olanak vermektedir,
- Ürün yaşam seyri sürecine yönelik maliyet-karlılık analizlerinin yapılmasına olanak sağlayarak, karar vericilere yönetsel konularda yardımcı olmaktadır,
- Bu maliyetleme yöntemi, yaşam dönemi kısa olan ürünler için önem arz etmektedir. Bunun nedeni yaşam seyri kısa olan ürünlerin, yaşam seyirleri tamamlandığında, bu ürünler için yapılmış olan maliyetleri gidermek ve amaçlanan kar seviyesine ulaşmak son derece mühimdir,
- Bir ürünün tüm yaşam seyri boyunca o üründen ortaya çıkan kar ile aynı ürün için yapılmış olan maliyetlerin toplamı değerlendirilerek, ürün karlılığı ortaya konulabilir,
- Bir mamulün karlılık oranının ortaya konulmasında yaşam seyri maliyetleme yöntemi kilit görevinde olup karlılığın değerlendirilmesinde etkili bir araçtır.

Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme Yöntemi Süreci ve Uygulanması

Analiz maliyetlemenin en önemli parçasıdır. Süreç, analiz ile başlamakta ve analiz ile sonlanmaktadır. Ürün yaşam seyri maliyetleme yöntemini uygulayabilmek birçok yöntemden faydalanılmaktadır. Bunlardan bazıları; duyarlılık, olasılık analizleri, net şimdiki değerdir (Yılmaz ve Arı, 2011: 79-80).

Şekil 9: Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Süreci



Kaynak: Treasury, N. S. W. (2004), Life Cycle Costing Guideline, NSW Treasury, Tam04-10, Australia, s.6.

Bu adım hangi ürünün tasarlanması ve üretilmesi gerektiğine dair bir veya birden fazla niceliksel ölçütün ortaya konmasını ifade etmektedir. Maliyet hedeflerine uyum açısından çeşitli alternatifler değerlendirilerek arasından en uygun olan seçenek tercih edilmektedir. Ürünün yaşam dönemi maliyetleri tahmin edilerek sonuçlar, belirlenen hedeflerle karşılaştırılmaktadır. Uyumsuz olan kısımlar varsa bunlar belirlenerek düzeltici önlemler alınmaktadır (Gürdal, 2007: 80).

2.8.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi

1980’li yıllarda geleneksel maliyet sistemlerinin kısıtlarını ve eksikliklerini ortadan kaldırmak amacıyla geliştirilen daha etkin bir maliyet sistemi olarak ortaya çıkmıştır. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi işletmenin stratejik kararlar verebilmesine ve stratejik hedeflerine ulaşabilmesi için kullanılan ayrıca daha doğru maliyet verileri elde edilmesini sağlayan stratejik bir maliyetleme sistemidir.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi Kavramı ve Ortaya Çıkışı

Faaliyete tabanlı maliyet sistemleri, örgütsel süreçlerde çıktı üretmek için kullanılan kaynakların maliyetini tahmin eder (Cooper, 1992: 1).

Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM), stratejik karar verebilme ve stratejik hedefleri gerçekleştirebilme amacıyla faaliyetlerle ilgili maliyet birikim havuzlarının hazırlanması ve oluşturulan bu havuzlardan endirekt maliyetlerin belirlenen maliyet

dağıtım anahtarları ile ürünlere yüklenmesi olarak tanımlanabilir (Acar ve Papatya, 1997: 162).

FTM yöntemi, geleneksel maliyetleme sisteminde kullanılan yöntemlerinin eksiklikleri ve sınırlılıklarının üstesinden gelebilmek için, ayrıca teknolojik gelişmeyle birlikte küresel rekabet koşullarının artmasıyla işletmeler için stratejik kararlar vermede yol gösterici bir maliyetleme sistemi olmuştur.

Üretim ortamları için Robin Cooper ve Robert Kaplan tarafından ortaya konulan FTM, kaynak maliyetlerini faaliyetlerle ilişkilendiren ve bir sonraki adım olarak faaliyetlerde birikmiş olan maliyetleri ürün, hizmet, müşteri ve diğer maliyet unsurlarına faaliyetleri kullanımlarıyla orantılı olarak tahsis eden stratejik bir yöntemdir (Kennett vd., 2007: 1).

1970’lerden itibaren küresel boyutta yaşanan ekonomik değişimler ve geleneksel maliyet hesaplama sistemlerinin yetersiz kalması, 1987 yılında Robert Kaplan ve Tom Johnson tarafından “Yönetim Muhasebesinin Yükselişi ve Düşüşü” adlı kitaplarında ele alınmıştır. Daha sonra yapılmış olan çalışmaların bütünleştiricisi olarak Robin Cooper tarafından “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi” ismi ile ortaya konulan yeni bir maliyet hesaplama sistemi geliştirilmiştir (Saler, 2019: 8).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi Amaçları ve Özellikleri

FTM yönteminin üç ana amacı vardır. İlki gerçek maliyetleri raporlamak, ikincisi ise faaliyetleri daha aktif bir şekilde devam ettirebilmek için faaliyet maliyetlerini tespit edebilmektir. Üçüncü amacı ise ürün ve hizmetlere olan isteği yerine getirebilmek için gereksinimlerin tespit edilmesidir (Cooper ve Slagmulder, 2000: 85).

FTM sisteminin başlıca amaçları aşağıdaki gibidir (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 30);

- Mamül ve hizmet üretim sürecinde değer katmayan etkinliklere ait maliyetleri yok etmeye ya da en az seviyeye indirmeye çalışmak,
- Karlılığı üst seviyelere çıkarmak amacıyla, etkili ve verimli bir bilgi tabanı oluşturmak,
- Sorunların ana kaynaklarının tespit edilmesi ve bu problemlerinin iyileştirilmesi için çalışmak,

- Düşük varsayımları ve yeterli olmayan maliyet dağıtımından dolayı ortaya çıkan hataları düzeltmek,

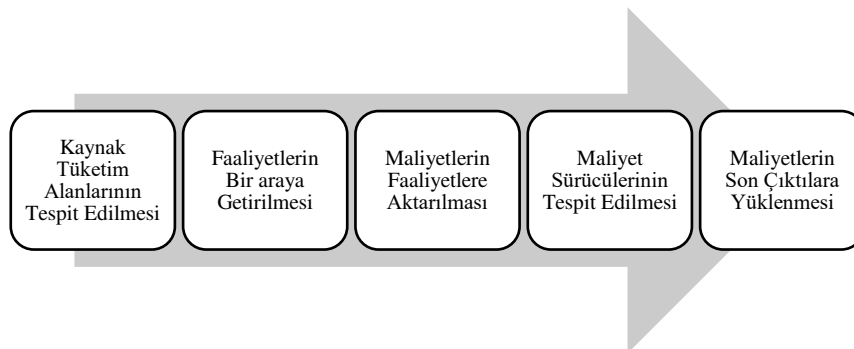
FTM yönteminin özellikleri aşağıdaki gibi özetlenebilir;

- FTM, maliyetleri öncelikli olarak faaliyetlere, daha sonra mamullere yükleyen stratejik bir araçtır (Unutkan, 2010: 95),
- FTM yöntemi, işletmelerin faaliyetleri, kaynakları ve performans ölçümleri ile ilgili konularda karar vericilere bilgi sağlar (Wegmann, 2009: 7),
- Yöneticilerin rekabet ortamlarında stratejik kararlar verebilmesi için destek veren bir sistemdir (Acar ve Papatya, 1997: 162),
- FTM yöntemi fiyatlamanın belirlenmesi, kaynakların etkin bir şekilde kullanılması gibi birçok konuda yönetime katkı sunarak karlılığın ve verimliliğin artmasına yardımcı olur (Kaplan ve Anderson, 2004: 2).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi Süreci ve Uygulanması

FTM yöntemi sürecinin iki basamaktan oluştuğu söylenebilir. İlk basamak, işletmede ki üretim faaliyetlerinin amaca uygun bir şekilde tespit etmek ve bu faaliyetleri ortak faaliyet alanında bir araya getirdikten sonra bu faaliyetlerin maliyetlerini ortaya koymaktır. İkinci basamak ise bu maliyetlerin ürünlere transfer sürecidir (Öker, 2003: 36). FTM yöntemin, işletmeden işletmeye değişiklik gösterse de genel olarak beş aşamadan oluşmaktadır (Ben-Arieh ve Qian, 2003: 170). Aşamaların adımları Şekil 10'da gösterilmiştir.

Şekil 10: Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi Aşamaları



Kaynak: Ben-Arieh, D., & Qian, L. (2003). Activity-Based Cost Management For Design and Development Stage, International Journal of Production Economics, 83(2), s.170.

2.8.4. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi

Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme(SDFTM) yöntemi FTM yönteminde meydana gelen kısıt ve problemlerin çözümü konusunda yeni bir yöntem olarak ortaya çıkmıştır. FTM yönteminin daha geliştirilmiş hali olarak ortaya konulan bu yöntem karmaşık faaliyetlerde(hizmet işletmeleri, lojistik, hastane vb.) daha doğru bir maliyet etkinliği sağlamaktadır.

Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi Kavramı ve Ortaya Çıkışı

SDFTM yöntemi faaliyetleri gerçekleştirmek için gerekli olan kaynakları tanımlamayı gerektirir. Ayrıca tanımlanan bu kaynakların teorik kapasitesinden ziyade, pratiklerin ve faaliyetlerin gerçekleşmesi için gereken zamana ihtiyaç vardır. Teorik kapasite teorik olarak mevcut çalışma dakikalarına eşitken, pratik kapasite çalışanların boşta kalma süresi olmadan çalışabilecekleri süre olarak ifade edilir (Dalci vd., 2010: 611).

Hizmet kuruluşlarında stratejik karar alma ve hizmetlerin uygun fiyatlandırılması için maliyet bilgileri geliştirilmelidir. Mevcut rekabet alanı nedeniyle özellikle konaklama işletmelerinde bu bilgiyi elde etmek için uygun bir maliyet sistemi gereklidir. Müşteri maliyet verileri, yönetsel karar almak için gereklidir. Müşterinin kârlı olduğu bu noktayı bilmek, kuruluşların karar alma süreçlerini geliştirmelerine ve toplam kârlılıklarını artırmalarına yardımcı olur (Kuchta ve Troska, 2007: 24).

FTM yöntemi, 2000'lerin başında bu yöntemi uygulayan şirketler tarafından eleştirildi. Olumsuz geri bildirimler öncelikli olarak yüksek uygulama maliyeti ve maliyetler ile maliyet faktörleri hakkında çok miktarda veri toplama ihtiyacından kaynaklanmıştır. Bu nedenle FTM yöntemi geliştirilerek zaman faktörü esas alınarak SDFTM yöntemi uygulanmaya başlamıştır (Pawłyszyn, 2017: 136).

Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi Amaçları ve Özellikleri

SDFTM yönteminin en temel amacı FTM tekniğine yöneltilen eleştiriler ve ihtiyaçlar doğrultusunda en uygun çözümü getirmektir. SDFTM işletme yöneticilerine gerçek ve ihtiyaç duyulan maliyet bilgilerini sunmaktadır (Biçici, 2016: 77).

SDFTM yöntemi karmaşık faaliyetler için daha doğru bir maliyet modeli olmakla birlikte uygulanması hızlı ve kolaydır. Ayrıca bu yöntem kolay bir şekilde

güncellenebilmektedir. Bu yöntemin diğer bir önemli özelliği ise kapasite yönetimi ve etkin süreci görme olanağı sağlamakla birlikte yöneticilere rekabet stratejilerine ilişkin doğru kararlar vermeleri için yardımcı olmaktadır (Saban ve İrak, 2009: 98).

Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi Süreci ve Uygulanması

SDFTM sürecinin uygulanabilmesi için ihtiyaç duyulan parametreler vardır. Bu iki temel parametre mevcut kapasitenin birim maliyeti ve maliyet objeleri için yerine getirilen faaliyetlerce tüketilen kapasite birim zamanıdır. Kaynak kapasitenin zaman birim başına maliyetinin tespit edilebilmesi için öncelikli olarak teorik kapasitenin yüzdesi olarak sağlanan kaynakların pratik kapasitesinin elde edilmesi gereklidir (Irak ve Saban, 2018: 608).

SDFTM tekniği altı aşamalı bir süreçten meydana gelmektedir. Bu altı aşamayı aşağıdaki gibi özetlenebilir (Everaret ve Bruggeman, 2007: 17);

Aşama 1: Faaliyet kaynak gruplarının belirlenmesi

Aşama 2: Her kaynak maliyetinin toplam maliyetinin belirlenmesi

Aşama 3: Her kaynak grubu için pratik kapasiteyi hesaplamak

Aşama 4: Pratik kapasiteyi kaynak grubunun toplam maliyetine bölerek her kaynak grubu için birim maliyetin hesaplanması

Aşama 5: Her maliyet objesi için birim zamanın hesaplanması

Aşama 6: Her bir kaynak grubunun birim maliyeti ile maliyet objeleri için tahmin edilen zamanın çarpılmasıdır.

2.8.5. Kaizen Maliyetleme Yöntemi

Kaizen maliyetleme, 1970'li yıllarda Japonlar tarafından geliştirilmiş olup, günümüzde işletmelerden tarafından sıklıkla kullanılan stratejik bir maliyetleme yöntemidir. Bu maliyetleme yöntemi üretim aşamasından lüzumsuz verimsizlikleri ayrıştırarak, mamul maliyetlerinin en aza indirilmesi için kullanılan, sürekli olarak iyileştirmeyi içeren stratejik bir araçtır.

Kaizen Maliyetleme Yöntemi Kavramı ve Ortaya Çıkışı

Japonya da rekabet ortamında başarının anahtarı olarak görülen kaizen stratejisidir. Kaizen kelimesinin anlamı;

Kai = Değişiklik

ZEN = İyiye doğru

KAİZEN = Sürekli gelişmedir (İmai, 1994, s. 1).

Kaizen maliyetleme, üretim aşamalarının sürekli olarak iyileştirilmesine dayanan bir süreçtir (Türk, 1999: 211). İyileştirme yapmak için, o sonuca neden olan süreçlerin tespit edilerek sürekli iyileştirme ve geliştirme yapılmalıdır (Yükçü, 2011: 18). Üretim sürecinde değer katmayan, gereksiz olan faaliyet ve maliyetlerin düşürülmesi, israfın önüne geçilmesi ve üretim süreçleri içerisinde sürekli gelişme ve iyileştirmeye odaklanılmaktadır.

Kaizen maliyetleme yönteminin ilk kullanımı Japon otomobil firmaları tarafından olup, sürekli iyileştirme etkinliklerine, üretim aşamasında maliyetlerin en aza indirilmesine ve maliyetlerin yönetilmesine dayanan bir maliyet yöntemi olarak ifade edilebilir (Monden ve Lee, 1993: 22).

Standart maliyet yöntemi ve kaizen maliyetleme yönteminin farklılıkları Tablo 3’de sunulmuştur (Monden ve Lee, 1993: 23).

Tablo 3: Standart Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme Farklılıkları

STANDART MALİYETLEME	KAİZEN MALİYETLEME
Maliyet kontrol sistemi	Maliyet düşürme sistemi.
Mevcut üretim koşulları	Üretimde sürekli iyileştirme
	Maliyet düşürme hedeflerine ulaşma
Standartlar yıllık veya altı aylık olarak belirlenir.	Maliyet azaltma hedefleri aylık olarak tespit edilir ve uygulanır.
Standart maliyetleri ve gerçek maliyetleri içeren maliyet farkı analizi. Standartlar karşılanmadığında araştırma ve müdahale etme	Sürekli iyileştirme (Kaizen) yıl içinde hedef kar elde etmek veya hedef kâr ile tahmini kâr arasındaki farkı azaltmak için uygulanır.

Kaynak: Monden, Y., & Lee, J. Y. (1993). How a Japanese Auto Maker Reduces Costs. Management Accounting, s.22

Kaizen Maliyetleme Yöntemi Amaçları ve Özellikleri

Kaizen maliyetleme yönteminin temel amacı, üretim süreçleri içerisinde sürekli iyileştirme esas alınarak, yeniliklere açık olmayan mamul hatlarında maliyetlerin en aza indirilmesinin sağlanmasıdır (Altınbay, 2006: 107).

Kaizen maliyetleme yönteminin diğer amaçları ise; kaizen felsefesini üretim aşamalarına entegre ederek maliyetlerin en aza indirilmesinin sağlanması, değer yaratmayan etkinliklerin üretim süreçlerinden uzaklaştırılarak israfı ortadan kaldırmaya çalışmaktır (Altınbay, 2006: 103).

Kaizen maliyetleme yönteminin özellikleri aşağıda verilmiştir (Hacıhasanoğlu, 2014: 49).

- Uygulama denetimleri, hedef maliyet indirimlerine ulaşabilme amacı ile kullanılır,
- Maliyetleri en aza indirebilmek için üretim süreçleri değiştirilir,
- Üretim süreçlerinde maliyetleri en aza indirebilmek için, kaizen faaliyetleri süreçlere entegre edilir,
- İstenilen maliyetler düşürülemediği zaman sebepleri araştırılarak iyileştirici düzenlemeler yapılır.

Kaizen Maliyetleme Yöntemi Süreci ve Uygulanması

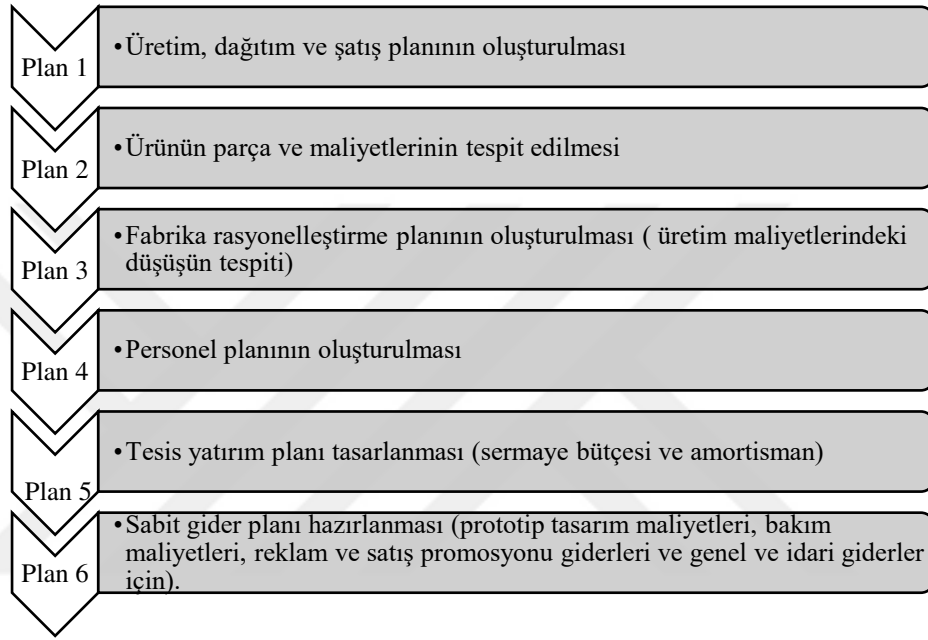
Bu sürecin ilk aşaması maliyetlerin en aza indirilmesi amacıyla hedeflerin ortaya konulmasıdır. Eğer oluşturulmuş olan hedeflere ulaşamamışsa, bu durumun nedenleri araştırılarak, süreç yeniden ele alınıp istenilen hedeflere ulaşılması sağlanmalıdır. Kaizen maliyetleme yönteminin başarısındaki en kilit noktalarından biri, sürecinin tekrar edilebilir ve devamlı olması durumudur (Yılmaz ve Baral, 2009: 8).

Kaizen maliyetleme, esas olarak insan çabasına dayalıdır ve bu sürekli iyileştirmeyi temel almaktadır. İmai'ye göre süreç odaklı bir yaklaşım olan PUKE (Planla-Uygula-Kontrol et- Eyleme geç) sürekli iyileştirme için kullanılan bir döngüdür. Kaizen maliyetleme de bu standartları korumak için kullanılan döngü SUKE (Standartlaştır – Uygula - Kontrol et - Eyleme Geç) döngüsü olarak adlandırılmaktadır. PUKE ve SUKE döngüleri bir organizasyon içinde standart bir uygulama olarak sürekli

iyileştirme sürecini yaymak için düzenli olarak kullanılmakta ve SUKE standartları istikrarlı hale getirirken PUKE iyileştirmede kullanılmaktadır (Kurt, 2010: 17).

Daihatsu, kaizen maliyetleme sistemini başarıyla uygulayan bir Japon otomobil işletmesidir. Bu işletmenin kaizen maliyet uygulaması 6 plandan oluşmaktadır ve bu planlar Şekil 11’de gösterilmiştir (Monden ve Lee, 1993: 22).

Şekil 11: Kaizen Maliyet Uygulaması



Kaynak: Monden, Y., & Lee, J. Y. (1993). How a Japanese Auto Maker Reduces Costs. Management Accounting, s.23.

2.8.6. Tam Zamanında Üretim Sisteminde Maliyetleme Yöntemi

Günümüz yüksek rekabet ortamında işletmeler bu dinamik yapıya ayak uydurabilmek için daha kaliteli mamulü daha düşük maliyetlerle üretmek zorunda kalmışlardır. Bu durum karşısında bazı işletmeler teknolojilerden yararlanırken, bazıları da üretim ve yönetim yapılarında belirledikleri amaçlar ve hedefler doğrultusunda daha verimli daha az maliyetli sistemleri seçme yoluna gitmişlerdir.

Tam Zamanında Üretim Sisteminde Maliyetleme Yöntemi Kavramı ve Ortaya Çıkışı

Bu maliyetleme yöntemi ihtiyaç duyulan ürünleri ihtiyaç olan miktarlarda üretme yaklaşımı olarak tanımlanmaktadır (Savaş, 2003: 204).

Tam zamanında üretim, ihtiyaç duyulmanın, ihtiyaç duyulduğunda ve ihtiyaç duyulan miktarda üretilmesi gerektiğini savunan bir üretim sistemi olarak kabul edilir (Pinto vd., 2018: 2).

Tam zamanında üretim sisteminde maliyet yöntemi ilk kez Toyota firması tarafından 1940 yıllarında uygulanmaya başlanmıştır. Japonya II. Dünya Savaşı sonrasında ekonomik koşulların bir sonucu olarak kıt olan kaynaklara, diğer koşulların da yetersizliği ile birlikte sınırlı durumdaki kaynaklarını en az maliyetle kullanmaya başlamıştır. Tam zamanında üretim sistemi, 1980'li yıllarda Amerika ve Avrupa'da kullanılmaya başlanmış daha sonra hızlı bir şekilde dünyaya yayılma göstermiştir (Özkan ve Esmeray, 2002: 129-130).

Tam Zamanında Üretim Sisteminde Maliyetleme Yöntemi Amaçları ve Özellikleri

Tam zamanında üretim yönteminin temel amaçları; mamul kalitesini geliştirmek, mamulün oluşan maliyetini en aza indirmek ve mamulün dağıtım olanaklarını yükseltmektir (Savaş, 2003: 204).

Tam zamanında üretim sisteminin diğer amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kanat ve Güner, 2006: 274);

- En iyi ve uygun kalite, maliyet ve üretim planlaması,
- Mamulün üretim ve tasarım sürecindeki maliyetini azaltmak,
- Alıcının istek ve beklentilerini anlayarak zamanında yerine getirme,
- Her iki taraf için şeffaf ve itimada dayalı bağlar oluşturma,

Tam zamanında üretim yönteminin en temel özelliği stokları en düşük düzeye indirerek aşırı üretim, elverişsiz işleme ve üretimin sebep olduğu israfı en aza indirmeye çalışmaktır (Karcıoğlu ve Dursun, 2001: 60).

Tam zamanında üretim sisteminin üç temel özelliği bulunmaktadır (Yazıcı, 2007: 75);

Bunlardan ilki her bir iş hattındaki faaliyete, bir sonraki hattın talebine göre yanıt verilir. İkinci özelliği ise süreçteki her bir birimin toplam üretim süresinin en aza indirilmesinin sağlanmasıdır. Bu süre, bir mamulün oluşumunda birinci evredeki hammadde girişinden, nihai mamul olarak üretim sürecinle sonlanması arasında geçen süredir.

Son olarak üçüncü özelliği, üretim hattı, üretim sürecinde meydana gelebilecek bir problemde durdurulur. Bu problemler parçaların eksik veya kusurlu olmasının belirlenmesi durumunda durdurularak, üretim hatlarında meydana gelen sorunlar iyileştirilmeye çalışılır.

Tam Zamanında Üretim Sisteminde Maliyetleme Yöntemi Süreci ve Uygulanması

Tam zamanında üretim sürecinin en elverişli şekilde uygulanabilmek ve tam zamanında üretimi hayata geçirmek için, tüm süreçlerde ne zaman ve ne miktarda üretim yapılacağını zamanında bildirimini sağlayan bir sistem gereklidir. Tam zamanında üretim sürecinde bu fonksiyon, kanban sistemi sayesinde oluşturulur. Üretim sürecindeki akışların denetimini sağlamak için kullanılan kanban; ne zaman ve ne miktarda üretim yapılacağını ve nereye gönderecekleri bilgisinin edinilmesini sağlayan elverişli bir sistemdir (Artar, 2016).

Tam zamanında üretim sisteminde geleneksel üretim sisteminin eksiklikleri ve yetersizlikleri belirlenerek bazı değişikliklere gidilmiştir. Geleneksel üretim sisteminde benzer makinalar bir araya getirilirken, tam zamanında üretim sistemiyle üretim sürecinde sürekli bir akışı sağlayacak yeni bir makine düzeni meydana getirilir. Uygulanan bu süreç ile üretim ve makine ayarlama süresinde azalma ve verimlilik oluşmaktadır (Büyükmirza, 2003: 760).

2.8.7. Kalite Maliyetleme Yöntemi

Küresel rekabet ve piyasa şartları ve üretim faktörlerinin sürekli olarak işleyişi, kalite olgusunun ne kadar önemli olduğu ortaya çıkarmıştır. Küresel rekabetin artması ile birlikte işletmelerin rekabet ortamında varlıklarını sürdürebilmesi için yüksek kalite ve düşük maliyete sahip olması gerekmektedir. Rekabetin anahtar unsurlarından biri örgütsel performansın sonuçları olarak kalitedir.

Kalite Maliyetleme Yöntemi Kavramı ve Ortaya Çıkışı

Kalite, müşterinin beklentilerini karşılayan bir ürün yaratmayı ve sunmayı içerir (Accountingtools, 2019).

Kalite maliyeti bir süreç olup, mamulün üretim aşamasında ya da müşteriye ulaşmasından sonra görülen kusurların neticesinde oluşan maliyetlerdir (Yükçü, 1999: 90).

Kalite maliyetleme tekniği bir üretim sürecindeki giderleri ve ayrıca katma değeri olmayan giderleri belirlemede en etkili yönetim aracı haline gelmiştir (Neyestani, 2017: 33).

Kalite maliyetleri işletmelerde rekabet üstünlüğü elde etmede öneminin anlaşılması ile daha da önemli hale gelmiştir. Kalite maliyetleri kavramı ile ilgili ilk bilimsel ve sistematik çalışma 1951 yılında Juran tarafından yazılan “Kalite Kontrol El Kitabı” (Quality Control Handbook) adlı çalışmadır (Ergül, 2014: 33).

Kalite Maliyetleme Yöntemi Amaçları ve Özellikleri

Kalite maliyetleri hesaplanarak ve bir kalite maliyet yöntemi uygulanarak maliyet azaltma fırsatları sağlanarak rekabet avantajı elde edilebilir. Kalite maliyetleme yönteminin amaçları şu şekilde sıralanabilir:

Kalite maliyetlerinin kullanılmasıyla hem işletmenin işleyişinin etkin olabilmesi için kalitenin önemini ortaya çıkaracak, hem de çalışanların kendilerini geliştirmelerini ve sürekli iyileştirme çabalarını yönlendirecektir. Kalite maliyet bilgileri belli standartlara uygun olarak elde edilerek çalışanlara ayrıntılı bir raporlamayla bilgi verilirse, çalışanların da kararlara katılımı konusunda bir adım daha atılmış olacaktır. Kalite maliyet ölçümleri israfın yüksek olduğu ve problemlili alanlara odaklandığından maliyet azaltma ve iyileştirme fırsatlarını tanımlamak mümkün olacaktır. Ürünler, hizmetler, süreçler ve departmanlar arasında bir iç karşılaştırmaya temel oluşturacağından performans ölçümü de sağlayacaktır (Ağyar, 2006: 94).

Kalite yönetim sisteminin amacı tüketici beklentisinin memnuniyetini yerine getirerek firmanın ürün ve hizmetlerinin kalitesini korumak ve arttırmaktır. Kalite yönetim sistemlerinin unsurları, türüne ve büyüklüğüne bağlı olarak firmadan firmaya değişmektedir. Bu nedenle firmalar için bu tür sistemlerin uygunluğunu değerlendirmek zor olabilir (Dahlgaard vd., 1992: 211).

Kalitesiz üretimin sonucunda oluşacak olan maliyetlerin getireceğı, görünmeyen maliyetlerdir. Kalite yönetimi aracılığıyla, bu görünmeyen maliyetleri tespit etmek ve kontrol altına almak, işletmenin verimliliğini, rekabet gücünü ve karlılığını arttıracaktır (Şale, 2001: 33-34).

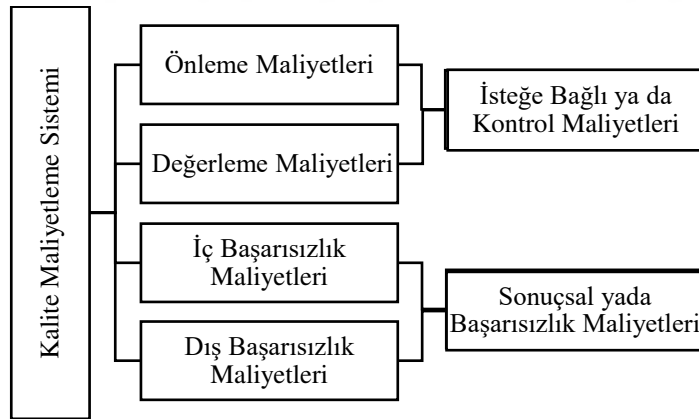
Kalite maliyet sistemi işletme yöneticilerine karar vermede ve meydana gelebilecek olan problemlerin öngörülmesi için destek sağlar. Kalite maliyetleri, sürecin tümü için hesaplanabileceği gibi, ürün ya da departman bazında da oluşturulabilir. Hesaplama dönemi aylık, 6 aylık, yıllık vb. oluşturulabilir. Her işletme, kendi özelliklerini dikkate alarak en elverişli raporlama sistemini oluşturmalıdır (Toraman, 2010: 32).

Kalite Maliyetleme Yöntemi Süreci ve Uygulanması

Kaliteye ulaşmak için katlanılan tüm maliyetler, titizlikle incelenip tespit edildiğinde işletmeler için pozitif etki yaratacaktır. Kalite maliyetlerinin ölçümlenmesinin en önemli tarafı, kontrol etmek ve iyileştirmek için ilk adımı oluşturmasıdır (Yumuk ve İnan, 2005: 179-180). Kalite maliyetleme sürecinin oluşturulup uygulanabilmesi için öncelikli olarak, kalite maliyetlerinin hangi kaynaklardan sağlanacağını belirlemek gerekmektedir.

Kalite maliyetleme sistemi dört kategoriden oluşmaktadır. Kalite maliyet sistemine şekil 12 de yer verilmiştir (Gupta ve Campbell, 1995: 43).

Şekil 12: Kalite Maliyetleme Sistemi



Kaynak: Gupta, M. C., & Campbell, V. S. (1995). The Cost Of Quality. Production and Inventory Management Journal, 36(3), s.43.

Bu maliyet sistemi kısaca aşağıdaki gibi açıklanabilir (Cgeacademy, 2019):

Önleme Maliyetleri; ürünlerdeki düşük kaliteyi önlemek için özel olarak tasarlanmış maliyetler veya faaliyetlerdir. Önleme maliyetleri, maliyetten kaçınma

konusunda bir yatırım olarak görülmelidir. Önleme maliyetleri; tasarım yeterlilik testi, pazar araştırması, hata düzeltme, kalite planlaması vb.

Değerleme Maliyetleri; kalite gerekliliklerine uygunluğu sağlamak için ürünleri ölçmek, incelemek, değerlendirmek veya denetlemek için özel olarak tasarlanmış herhangi bir faaliyetle ilişkilidir. Değerleme maliyetleri; süreç testi, üretim denetimleri, , süreç izleme ve kontrol vb.

İç Başarısızlık Maliyetleri; bir ürünün müşteriye sevkiyattan önce uygunsuzluğun tespit edildiği, kalite hatalarının işletme içinde farkına varılmasıyla ortaya çıkar. İç başarısızlık maliyetleri; yeniden tasarım, yeniden test etme, , fazla envanter maliyetleri vb.

Dış Başarısızlık Maliyetleri; bir ürünün müşteriye sevkiyattan sonra uygunsuzluğun tespit edildiği bir müşteri ihtiyacını karşılamaması nedeniyle oluşan herhangi bir maliyettir. Dış başarısızlık maliyetleri; garanti ve onarım maliyetleri, müşteri şikayetleri, , itibar kaybı vb.

2.8.8. Yalın Üretim Yönteminde Maliyetleme Yöntemi

Günümüz koşullarında işletmeler başarılı olabilmek için ürün ve hizmet yaratma sürecinde israfı azaltarak daha verimli bir şekilde hareket etmeye çalışmaktadırlar.

Yalın üretim sisteminde israf, bilinen anlamının dışında müşteri açısından bir değer ifade etmeyen, fazladan ücret ödemeye razı olmayacağı şeylerdir. Ürün dizaynından müşteriye teslimine kadar olan süreçte, oluşan her türlü israfın ortadan kaldırılması sağlanarak maliyetlerin en az düzeye indirilmesi, müşteri memnuniyetinin sağlanması, pazarın şartlarına uyumun sağlanması ve karlılığın artması hedeflenmektedir (Kulaç, 2012).

Yalın Üretim Yönteminde Maliyetleme Yöntemi Kavramı ve Ortaya Çıkışı

Yalın üretimde tüm süreç müşteri için değer oluşturmak etrafında şekillenmektedir. Yalın üretim yönteminde süreçler ve faaliyetler; değer katan veya değer katmayan olarak müşteri için değer oluşturmalarına göre sınıflandırılır (Kennedy ve Brewer, 2006: 66-67).

Üretim sürecindeki faaliyetlerin %95'inin ürüne değer katmayan faaliyetlerden meydana gelmesi yalın üretimde yönteminde maliyetleme yönteminin ortaya çıkmasının başlıca sebebi olduğu söylenebilir (Kaldırım Y. ve Kaldırım Z., 2018: 522).

Yalın üretim sisteminin temelleri, 1940-1950 yıllarında Eiji Toyoda ve Taiichi Ohno tarafından Toyota fabrikasında oluşturulmuştur. Yavaş bir şekilde gelişen ekonomilerde düşük talepleri karşılamak amacıyla çok çeşitlilikte, az miktarda, israftan arındırılmış yalınlıkta üretim yapabilecek bir yöntem kurarak bunu Toyota Üretim Yöntemi ya da Yalın Üretim olarak adlandırmıştır (Koh vd., 2004: 116-117). 'Yalın Üretim' terimi literatürde ilk defa araştırmacı John Krafcik tarafından kullanılmıştır (Akgeyik, 2000: 9).

Yalın Üretim Yönteminde Maliyetleme Yöntemi Amaçları ve Özellikleri

Yalın üretim sisteminin amacı; ürüne değer katan ve katmayan unsurların tespit edilmesiyle israfın önüne geçilerek ve üretim sürecinin kısaltılmaya çalışılmasıdır. Yalın üretim sistemi, ihtiyaç duyulan miktar ve zamanda, israfı elimine ederek üretken ve verimli bir işleyişle uygulanması beklenmektedir (Ertaş ve Arslan, 2010: 41).

Yalın üretimin temel amaçları aşağıdaki gibidir (Gupta vd., 2015: 177)

- Yalın bir üretim işletmesi geliştirmek
- Yalın üretim ilkelerini ve faydalarını anlama
- Üretken ve güvenli ortamda yalın uygulama

Yalın üretim yönteminde işletmeler üç noktaya odaklanır. Bunlardan ilki müşterilere değer sunma, diğer iki önemli nokta ise tüm iş süreçlerindeki akışı sağlama ve israfı minimize etmeye çalışmaktır.

Yalın üretim sisteminin özellikleri şu şeklide sıralanabilir (Cesaroni ve Sentuti, 2014: 3);

- Yalın muhasebe, satışları artırır çünkü karar vermede daha iyi bilgi sağlar.
- Yalın, hızlı ve zamanlıdır.
- Akışı maksimize eder, iç ve dış kullanıcılara değer sağlar.
- Değer akışı ve süreçlere odaklanır.
- Finansal ve finansal olmayan performans ölçütleri; kalite, verimlilik, zamanlama ve hizmetlerdir.

- Anlaşılır olup düzenli raporlama söz konusudur.

Finansal ve finansal olmayan raporlama, bireysel ürünler, işler veya süreçleri değil genel değer akışını ifade etmektedir. Yalın muhasebe müşteriler için oluşturulan değer ölçülmesine ve anlaşılmasına odaklanır ve bu bilgileri müşteri ilişkileri, ürün dizaynı, ürün fiyatlandırması ve yalın gelişimin ilerlemesi için kullanır (Maskell ve Baggaley, 2006: 36).

Yalın Üretim Yönteminde Maliyetleme Yöntemi Süreci ve Uygulanması

Yalın muhasebe, muhasebe uygulamaları sürecindeki israfı yok etmeye çalışarak bu süreçte yalınlaşma, mevcut durumun hızlı ve doğru bir şekilde değerlendirilmesine olanak sağlayarak yalınlaşmaya yardımcı olabilecek bilgileri sunmaktadır (Balcı, 2011: 42).

Yalın üretim yönteminin süreci aşağıdaki gibi sıralanabilir (Köse, 2018);

- Katma değer yaratan ve yaratmayan faaliyetlerin belirlenmesi,
- Yalın ve kolay uygulama sahip,
- Kullanıma uygun değer akışı performans ölçütleri sağlayan,
- Lüzumsuz işlemlere ve karışık hesaplamalara olan ihtiyacın yerini yalın bir sistemin alması,
- Yalın ve anlaşılabilir bir süreç,

Yalın sistem, yalın ilkelerin muhasebe süreçlerine uygulanmasıyla gerçekleşir. Bu ilkeler; değer, değer akışı, akış, çekme, mükemmeliyetçiliktir.

Ross Maynard, yalın muhasebe ilkelerinin, işletmede "akışı" artırarak standart maliyetlerde devrim yapmaya nasıl yardımcı olabileceğini aşağıdaki gibi açıklamıştır (Maynard, 2008: 44-46).

Rol 1: Süreç boyunca akışı ölçmek

Rol 2: Sürecin kapasitesini anlamak

Rol 3: Zamanında ve amaca uygun bilgiler sağlamak

Rol 4: Stratejik karar verme ve sürekli iyileştirme konusunda aktif olmak.

2.8.9. Tedarik Zinciri Maliyetleme Yöntemi

İşletmelerin pazardaki değişime uyum sağlayarak, yüksek kalite ve düşük maliyetlerle mamüller sunması rekabet koşulları içerisindeki konumunu güçlendirerek başarı elde etmesini sağlayacaktır. Bu başarı iyi bir maliyet analizi ve etkin bir maliyet yöntemiyle gerçekleştirilebilir.

Tedarik zinciri maliyetleme yöntemi, işletmelerin maliyetlerinin minimize edilmesi, müşteri taleplerine cevap verebilme, iyi bir pazar bilgisi, temel yetenekler üzerine odaklanmasına yardımcı olurken, işletmenin rekabet karşısında dirençli olmasını sağlayarak, daha verimli ve gelişmelere ayak uydurabilmesine olanak vermektedir.

Tedarik Zinciri Maliyetleme Yöntemi Kavramı ve Ortaya Çıkışı

Tedarikçi, bir ürünün ilk nesnesinden doğarak, müşteriye erişme ve geri dönüşümüne kadar uzanan bu süreçte yer alan üretici, perakendeci ve lojistikçilerden meydana gelen bir zincirdir. Tedarik zinciri ise ürün veya hizmetlerin ürün yaşam dönemini içeren ve hammaddeden başlayarak müşteriye ulaşmasına kadar olan süreçte eylemlerin, bilgi akışının, dağıtımının ve alışverişin tamamını kapsayan bir sistem olarak ifade edilir (Yıldıztekin, 2011).

Tedarik zinciri yönetimi, malzeme ve ürünlerin, ilk maddesinden oluşarak son ürün aşamasına kadar yönetimini kapsayan; işletmelerinin rekabet ortamında üstünlük elde etmelerini sağlayan bilgi, teknoloji ve kabiliyetlerden nasıl faydalanabileceği üzerine yoğunlaşan, işletme içi faaliyetleri, eldeki kısıtlı kaynakları en optimum biçimde kullanarak ve etkinlik ortak amacı ile ticari ortaklıklar oluşturan stratejik bir bilgi sistemidir (Tan vd.,1998: 2).

1970 yıllarında Malzeme İhtiyaç Planlama sisteminin ortaya çıkmasından sonra yönetim kademesindekiler, süreç içinde yapılan işlerin, kalite, yeni ürün tasarımı ve tedarik zamanları üzerinde olan etkisini görerek önemini idrak etmişlerdir. Her bir faaliyetin maliyetini tek tek azaltmaya çalışmak yerine, sistemi bir bütün olarak ele alarak lojistik hizmetleri maliyeti öne sürülmüştür (Ros, 1998: 65-67).

Kurt Salmon Associates, 1985 senesinde tedarik zinciri analizi yapmak üzere görevlendirildi. Araştırmanın neticesinde, giyim tedarik zincirinin, hammaddeden tüketiciye, teslimat süresinin 40 hafta depolarda ya da transit olarak geçirildiği 66 hafta

uzunluğunda olduğunu göstermiştir. Uzun tedarik zinciri, stok envanterinin arttırılması ve doğru yerde doğru zamanda doğru ürünün bulunmaması nedeniyle sektörde büyük patlamalara neden oldu. Bu çalışmanın neticesinde, tedarik zincirinin ilk öncüsü sayılan Hızlı Cevap (Quick Response-QR) sistemi meydana getirilmiştir (Lummus ve Vokurk, 1999: 13). Tedarik zinciri yönetiminin evriminde önemli bir kolaylaştırıcı mekanizma, bir firmanın iç ve dış bağlantıları boyunca değişimi yönlendiren müşteri odaklı bir kurumsal vizyona sahip olmasıdır (Sadraoui ve Mchirgui, 2014: 61).

Tedarik Zinciri Maliyetleme Yöntemi Amaçları ve Özellikleri

Tedarik zincirinin temel amacı müşteri talebinin yani halkanın son aşaması olan müşteri istek ve beklentilerinin yerine getirilerek müşteri tatmini ve memnuniyeti sağlamaktır (Özceylan, 2010: 14).

Tedarik zincirinde temel amaçlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Optimumplanlama, 2019);

- Tedarik zinciri süresince üretilen değer artışının sağlanması,
- Rekabet üstünlüğünü artıracak bir biçimde satın alma yapılarak piyasa koşullarına uyum sağlama,
- Üretim ve tedarik aşamalarının düzenlenerek iyileştirmelerin yapılması,
- Talep ile tedarik sürecinin senkronize bir şekilde bağlantı, uyum, düzen ve işbirliğinin oluşturulması,
- Bütün tedarik zinciri süreçlerinin sürekli olarak iyileştirici çalışmalar yapılması,

Tedarik zinciri maliyetleme yöntemi sayesinde etkili ve verimli bir tedarik zinciri yönetimi, stokların minimize edilmesi, en az maliyetlerle, verimliliğin ve karlılığın arttırılması ürünlerin uygun zamanda tüketiciler teslimi sonucunda müşteri memnuniyetinin oluşması sağlanacaktır (Eymen, 2007: 9).

Tedarik Zinciri Maliyetleme Yöntemi Süreci ve Uygulanması

Tedarik zinciri maliyetleme yönteminde, zinciri meydana getiren tüm halkaların entegrasyonu sağlanmalıdır. Ürünlerin, tedarikçiden nihai tüketicilerin eline ulaşması için süreçteki faaliyetlerin belirli işlevleri, ana amaç ve hedefler doğrultusunda oluşturulması gerekir (Eymen, 2007: 10).

Küresel tedarik zinciri forumu, tedarik zinciri yönetiminin çekirdeğini oluşturan sekiz temel süreci belirlemiştir. Bunlar; (Croxtton vd., 2001: 14)

- Müşteri İlişkileri Yönetimi
- Müşteri Hizmetleri Yönetimi
- Talep Yönetimi
- Sipariş Karşılama
- Üretim Akış Yönetimi
- Satın Alma
- Ürün Geliştirme ve Ticarileştirme
- İadeler

2.8.10. Diğer Çağdaş Maliyetleme Yöntemleri

Diğer stratejik maliyet yöntemleri olarak; kısıtlar teorisi, kıyaslama, dengeli sonuç kartı, değer mühendisliği, geriye dönük maliyetleme ve demontaj analizi kavramsal olarak ele alınacaktır.

2.8.10.1. Kısıtlar Teorisi

Kısıtlar Teorisi, 1980' yılında Dr. Eliyahu M .Goldralt tarafından oluşturulan bir yönetim sistemidir. Temel ideası, kısıtların bir işletmenin başarısının oluşmasına etki ettiği ve her sistemin en az bir tane kısıt barındırdığıdır. Kısıtlar teorisini açıklayabilmek için öncelikli olarak kısıt kavramını açıklamak gereklidir. Bir sistemin gelir elde etme hedefine ulaşmasına engel olan herhangi bir faktör kısıt olarak tanımlanabilmektedir (Ünal ve Küçüksavaş, 2005: 434).

Kısıtlar teorisi, sistemin gelirinin, maliyetinin, kârının ve nakit akışının, sistemin kısıtı tarafından ortaya koyulduğunu savunmaktadır. Ayrıca bu teoride maliyetlerin değişkenliği üretim miktarına göre değil, satış hacmine göre tanımlanmaktadır. Bu sebepten dolayı satış hacmine bağlı olarak değişim gösteren direkt ilk madde ve malzeme gideri, enerji ve dağıtım gideri gibi giderler değişken gider olarak kabul edilmektedir (Kaygusuz, 2011:178-179).

Kısıtlar Teorisi, bir kuruluştaki iş operasyonlarını yönetmek için geniş çapta uygulanabilir bir yaklaşımdır. Temel olarak kısıtlar teorisi, kuruluşların amaçlarına

ulaşmasına yardımcı olmak için tasarlanmış bir yönetim felsefesidir (The Strategic CFO, 2013).

Kısıtlar teorisi beş süreçte özetlenebilir (Goldratt, 1990: 8)

- Sistemin kısıtlarını tanımlama
- Sistemin kısıtlamalarından nasıl yararlanılacağına karar verme
- Bu karara uyum sağlayacak biçimde her kaynağın manipölasyonunu sağlama
- Kısıtların en aza indirilmesi ve ortadan kaldırılmasını sağlama
- Önceki dört sürecin kısıtların yok edilmesi için yeterli ise birinci adıma dönerek bir sonraki kısıt için adımları tekrarlama

2.8.10.2. Kıyaslama (Benchmarking)

Kıyaslama kavramı kullanılmaya başlanıldığından itibaren farklı şekillerde kullanılmıştır. 1940 yıllarında üretim merkezli olan kıyaslama, ürünlerin işlevlerini fonksiyonlarını ve başarılarını arttırmak amacıyla uygulanıyordu. Daha sonraki süreçte kıyaslama yapılacak iştirakçinin, aynı sanayi kolundan olmasının gerekli olmadığı, mühim olanın kıyaslama yapılacak olan süreçteki uzmanlık seviyesi olduğu anlaşılmıştır. İlerleyen zamanlarda ise kıyaslama stratejik bir araç olarak kullanılmaya başlanmıştır (Argüden ve Unanoğlu, 2009: 17).

Kıyaslama, yenilikçi uygulamaları ölçmek, karşılaştırmak ve keşfetmek, uygulamaların uygun olup olmadığını değerlendirmek ve uygulamaları geliştirmek için açık hedefleri ve mekanizmaları olan iyi planlanmış ve sistematik bir süreçtir (Scott, 2011: 3).

Kıyaslama bireysel kıyaslama ortakları veya gruplara karşı yapılabilir. Kıyaslama için üç aşamalı süreç şunları içerir (Scott, 2011: 7)

- Geliştirilecek alanların belirlenmesi,
- Kıyaslama göstergesinin seçilmesi,
- Performansı arttırmak amacıyla karşılaştırmaları etkinleştirmek için bilgi toplama.

Başarılı bir kıyaslama uygulaması için kıyaslama bulgularının uygulanmasından önce ilk olarak firmanın kendi içinde fayda/maliyet analizi

yapılmalıdır. Uygulama sonucunda ise operasyonel ve finansal sonuçlar izlenmelidir (Zairi ve Al-Mashari, 2005:18).

2.8.10.3. Dengeli Sonuç Kartı (Balanced Scorecard)

Kaplan ve Norton Balanced Scorecard modelini, 1990'ların başında firmaların hem finansal hem de finansal olmayan verileri kullanarak işletme performansını ölçmelerine yardımcı olmak amacıyla geliştirmiştir.

Dengeli sonuç kartı, önceden alınmış olan eylemlerin sonuçlarını söyleyen finansal önlemleri içerir. Ayrıca finansal önlemleri, müşteri memnuniyeti, iç süreçler ve organizasyonun inovasyon ve iyileştirme faaliyetleri ile ilgili gelecekteki finansal performansın itici güçleri olan operasyonel önlemlerle tamamlar (Kaplan ve Norton, 1992: 71).

2.8.10.4. Değer Mühendisliği (Value Engineering)

Değer mühendisliği, 2. Dünya Savaşı'ndan hemen sonra savaş zamanlarındaki kıtlıklar neticesinde ortaya çıkmıştır. Düşük maliyetlerle daha iyi performans sunan yenilikçi tasarımlarda ikame malzemeler kullanılmıştır (Chen ve Liew, 2003).

Değer mühendisliği, projenin ürettiği bir ürün veya hizmetin değerini geliştirmek için sistematik bir yöntemdir. Proje kalitesinin ayrılmaz bir parçasıdır. Değer, iki bileşen içeren işlev ve maliyet olarak tanımlanır (Roseke, 2016).

$$\text{Değer} = \text{İşlev} / \text{Maliyet}$$

Değer mühendisliği, gereksiz maliyetlerin belirlenmesi ve ortadan kaldırılması yoluyla ürünlerin performansını ve maliyetlerini optimize etmek için gerçekleştirilir. Bu tür maliyetler, toplam yaşam döngüsü maliyetlerini veya doğrudan üretim maliyetlerini içerir (Marzouk, 2011: 596).

2.8.10.5. Geriye Doğru Maliyetleme (Backflush Costing)

Geriye doğru maliyetleme yöntemi, tam zamanında üretim ortamında ele alınan standart maliyet bilgileri esas alınarak maliyet muhasebesi kayıtlarını azaltan stratejik bir maliyetleme yaklaşımıdır (Atmaca ve Terzi, 2007: 296-297).

Bir üretim çalışmasının tüm maliyetleri, işlemin sonunda bir defada kaydedilir. Bu nedenle, geriye doğru maliyetleme kullanan şirketler, esas olarak geriye

doğru çalışmakta, ürünlerin satıldıktan, tamamlandıktan veya sevk edildikten sonraki maliyetlerini hesaplamaktadır. Bunu yapmak için işletmeler ürettikleri mallara standart maliyetler atarlar. Bazen maliyetler farklılık gösterir, bu nedenle şirketlerin sonunda standart maliyetlerdeki ve gerçek maliyetlerdeki farklılıkları fark etmesi gerekir (Liberto, 2019).

2.8.10.6. Demontaj Analizi(Tear-Down Analysis)

Demontaj analizi 1990'ların başından beri rekabet gücünü arttırmak için önemli bir araç olarak görülmüştür (Ellram, 2006: 13). Geleneksel maliyetleme yönteminden farklı olarak, demontaj analizi, tüketicilerin istediği ürün kalitesini ve fiyatını belirlemek için pazardan bilgi edinir. Fiyat bilgisine ek olarak, piyasaya mal ve hizmet üretmek için rakiplerden ve tüketicilerden toplanan gizli bilgileri kullanır (Jayeola vd., 2014: 39).

Demontaj analizi sürecinde de istenilen sonuç ve hedeflere erişebilmek amacıyla gerçekleştirilmesi gereken bir dizi süreç ve etkinlik mevcuttur. Bu aşamalar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Güç, 2006: 86-98);

- Planlama Aşaması
- Demontaj Analizi Ekibinin Oluşturulması
- Demontaj Analizi İçin Ürünlerin Seçimi
- Ürünlerin Elde Edilmesi
- Ürün Ambalajının ve Belgelerinin Analizi
- Demontaj Analizi Öncesi Analiz ve Testler
- Demontaj Aşaması
- Demontaj Sonrası Analiz Aşaması

2.8.11. Konaklama İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yöntemlerinin Kullanılmasına Yönelik Bir Literatür Taraması

Stratejik maliyet yöntemleri konaklama işletmeleri çerçevesinden bakıldığı zaman karlılık, rekabet ortamına ayak uydurabilme, sürdürülebilirlik ayrıca müşteri istek ve beklentilerine doğru bir şekilde cevap vererek karar alıcılara karar alma süreçlerinde daha doğru bilgiler sunarak yöneticilere etkin kararlar almasında yardım sağlamaktadır.

Küreselleşme ve yaşanan teknolojik gelişmelerin beraberinde müşteri istek ve beklentilerine daha sağlıklı ve doğru bir şekilde cevap verebilmek gerekmektedir. Bu

gereksinim karşısında geleneksel maliyet yöntemlerinin yetersiz kaldığı görülmekte ve diğer işletmelerde olduğu gibi konaklama işletmeleri de daha doğru ve anlamlı bilgiler sağlayabilecek maliyet araçlarına ihtiyaç duymaktadırlar. Bu bağlamda konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme, sürece dayalı maliyetleme, kaizen maliyetleme, kalite maliyetleme gibi stratejik maliyet yöntemlerinin uygulanmasına yönelik araştırmaların yapıldığı görülmektedir.

Konaklama işletmelerinde stratejik maliyet yöntemlerinin kullanılmasına dair ulusal ve uluslararası akademik literatür taranmıştır. Uluslararası literatürde yapılmış olan bazı çalışmalar şunlardır;

Olsen ve Roper (1998), otel işletmelerinde stratejik yönetim araştırması yapmıştır. Makale strateji araştırmasını dört ana alanda ele almıştır. Bunlar; stratejik planlama, rekabet ve rekabet avantajı, uluslararasılaşma ve stratejik uygulamadır. Literatür tarandığında, oldukça rasyonel bir süreç olarak klasik strateji görüşüne dayandığı açıktır. Gerçekte strateji, araştırması için daha disiplinler arası yaklaşımlar gerektiren oldukça karmaşık, çok boyutlu bir yapıdır. Konaklama endüstrisinde, bu uluslararası operasyonların etkisini dikkate alma gerekliliği nedeniyle daha da karmaşık hale gelmektedir. Araştırmada literatür taranmış ve sonuç olarak konaklama endüstrisinde uygulanan strateji araştırmalarında önemli bir gelişme olduğu ortaya koyulmuştur.

Dalci vd., (2010), “Zaman Odaklı Faaliyet Tabanlı Maliyetlendirme İle Müşteri Karlılık Analizi: Bir Otelde Vaka Çalışması” adlı bir çalışma ortaya koymuşlardır. Çalışmada geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemiyle kârsız bulunan bazı müşteri segmentlerinin zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme kullanılarak karlı belirlendiği sonucuna ulaşılmıştır.

Basuki ve Riediansyaf (2014), “Konaklama Endüstrisinde Zaman Odaklı Faaliyet Tabanlı Maliyetlendirme Uygulaması: Bir Vaka Çalışması” adlı çalışmayı ortaya koymuşlardır. Bu araştırma ile zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin otel hizmetlerin maliyetlendirilmesi ve ayrıca kapasite maliyet oranının maliyet derlemesinde daha doğru ve esnek bir şekilde kullanılabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Bhuiyan ve Wahab (2018), “Negara Brunei Darussalam'da Rekabetçi Turizm Sektörü Gelişimi: Stratejik Seçenekler Olarak Yalın Düşünme ve Kaizen Yaklaşımının Uygulanması” adlı bu çalışma, Negara Brunei Darussalam'daki turizm endüstrisinin

geleceğini keşfetmeyi ve uygun koordinasyon mekanizmasını ve sistemlerini uygulayarak Yalın Düşünme ve Kaizen Yaklaşımının ulusal politika belirlemeden operasyonel seviyelerin uygulanmasına kadar farklı seviyelerinde nasıl kullanılabileceğini en üst düzeyde kullanmayı amaçlamaktadır. Metodoloji olarak alıntılarla birlikte, bazı politika uzmanları, ilgili bakanlıklardaki hükümet yetkilileri, tur operatörleri ve ev sahibi destinasyonlardaki bazı yerel halkla bazı yapılandırılmamış görüşmeler yapılmıştır. Son olarak, görüşme ve literatür incelemesinden toplanan veriler nihai makaleye entegre edilmiştir. Çalışma sonucunda sektörü daha rekabetçi ve sürdürülebilir hale getirmek için Yalın düşünme ve Kaizen yaklaşımının stratejik seçenekler olarak uygulanması önerilmektedir.

Aladwan vd., (2018), Ürdün otel sektöründe hedef maliyetlemenin uygulanabilirliğine dair bir çalışma yapmışlardır. Araştırma hedeflerine ulaşmak için araştırmacı, pazarlama, muhasebe, tasarım, araştırma ve geliştirme gibi otel departmanlarındaki yöneticilere yönelik yapılandırılmış bir anket kullanarak tanımlayıcı bir analitik yöntem kullanılmıştır. Çalışmanın hipotezini test etmek için bir likert ölçeği ve bir örnek istatistiksel t-testi uygulanmıştır Bu çalışmanın genel bulguları şunları içerir:

- Ürdünlü otel personeli, hedef maliyetlendirmenin ve bunun uygulama avantajlarının oldukça farkındadır,
- Hedef maliyetleme yaklaşımını uygulamak için temel koşullar Ürdün otellerinde mevcuttur.

Attarwala ve Balasubramaniam (2020), “Hizmet Organizasyonlarında Hedef Maliyetlendirme - Hotel Kohinoor Continental, Mumbai ve Gelişen Stratejiler Üzerine Bir Örnek Çalışma” adlı çalışma ortaya koymuşlardır. Çalışma sonucunda hedef maliyetleme yaklaşımı, yoğun rekabet ortamında maliyetleri yönetmek ve azaltmak için güvenilir bir yöntem olmakla birlikte imalat sektörü için hayati önem taşıdığından, hizmet sektörün içinse maliyetlerin korunması açısından önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Ulusal akademik literatürde yapılmış olan bazı çalışmalar şunlardır;

Köroğlu (2012), “Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama” adlı doktora tezinde sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini bir otel işletmesine

uygulayarak geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi arasındaki farkları ortaya koymuştur.

Bekçioğlu ve Köroğlu (2012), “Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama” adlı çalışma Marmaris’ de faaliyet gösteren dört yıldızlı bir otel işletmesinde uygulanmıştır. Çalışmanın amacı otel işletmesinin faaliyette bulunduğu Mayıs-Ekim ayları arasında katlandığı maliyetlerin SDFTM yöntemiyle hesaplanarak geleneksel FTM yöntemine göre farklılıklarını ortaya koymaktır. Çalışma sonucunda SDFTM yönteminin FTM yönteminden farklılıkları değerlendirilmiştir.

Okutmuş ve Ergül (2015), “Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme, Değer Analizi ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Birlikte Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma” isimli çalışmanın amacı hedef maliyetleme, değer analizi ve kaizen maliyetleme yöntemlerini entegre bir şekilde kullanarak hizmet maliyetleri meydana gelmeden önce tespit etmek ve tespit edilen hedef maliyette hizmet üretebilmek için ihtiyaç duyulan maliyet azaltımını gerçekleştirmektir. Bu çalışma, Antalya ilinde faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir konaklama işletmesinde gerçekleştirilmiştir. Çalışma sonucunda müşteri istek ve taleplerine uygun hizmet ortaya koyabilmek ve hedeflenen kara ulaşabilmek için konaklama işletmesinin hangi parçalarda ne tutarda maliyet düşürüleceği ve hangi parçalarda fonksiyonların geliştirileceği tespit edilmiştir.

Biçici (2016), “Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle Geleneksel Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması: Konaklama İşletmelerinde Bir Uygulama” adlı yüksek lisans tezinin amacı geleneksel maliyet yönetimi ölçümleme tekniği ile zamana dayalı FTM tekniğini bir konaklama işletmesinin maliyet verileri üzerinden kıyaslama ve zamana dayalı FTM yöntemini konaklama işletmeleri açısından yorumlamaktır. Geleneksel maliyetleme tekniği ile zamana dayalı FTM, Datça’da faaliyet gösteren bir konaklama işletmesinde uygulanmıştır. Uygulama ile iki yöntem karşılaştırılmıştır. Çalışma sonucunda zamana dayalı FTM tekniğinin konaklama işletmelerine nasıl uygulanacağına ilişkin çeşitli formüller ortaya konulmuş ve karar vericilere stratejik yönetim uygulamalarında kullanılmak üzere yeni ve farklı maliyet bilgileri sağlanmıştır.

Gündoğmuş vd., (2017), ” Stratejik Maliyet Yöntemlerinin Otelcilik Sektöründe Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma” adlı çalışmalarının amacı Marmaris ilçesinde faaliyet gösteren beş ve dört yıldızlı otel işletmelerinin maliyet hesaplamada kullandığı yöntemi belirlemek ve uygulanabilirliğini araştırmaktır. Bu çalışma ile otel işletmelerinin kullandıkları stratejik maliyet yöntemlerinin işletmelerde uygulanabilirliğini araştırılmış ve etkinlik düzeylerini ortaya koyulmuştur.

Kurtlu vd.,(2017), çağdaş maliyet yöntemlerinin konaklama işletmelerinde uygulanabilirliği üzerine bir araştırma yapmıştır. Çalışmanın amacı çağdaş maliyet yöntemlerinin avantajların, söz konusu maliyet yöntemlerinin uygulanabilirliğine etkisini konaklama işletmeleri ölçeğinde ortaya koymaktır. Verilerinin toplanmasında yüz yüze anket tekniği kullanılmış olup Bartın, Amasra ile Karabük Safranbolu da faaliyette bulunan konaklama işletmeleri yöneticilerine uygulanmıştır. Verilerin sonucunda çağdaş maliyet yöntemlerinin avantajların çağdaş maliyet yöntemlerinin uygulanabilirliği üzerinde etkisinin olduğu saptanmıştır.

Bilici ve Baysal (2019), “Konaklama İşletmelerinde Rekabet Gücü Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi: İstanbul’da Faaliyet Gösteren Beş Yıldızlı Oteller Üzerine Bir Araştırma” adlı çalışmanın amacı konaklama işletmelerinde stratejik maliyet yönetiminin rekabet üstünlüğü elde edilebilmesi bağlamında sağladığı katkıyı belirlemektir. Çalışma İstanbul ilinde faaliyette bulunan beş yıldızlı otel işletmeleri üzerinde uygulanmıştır. Çalışmalarının neticesinde stratejik bilginin önemi ve rekabet üstünlüğü sağlama bakımından turizm sektöründe avantaj sağlanabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Sözen (2019), hazırlamış olduğu “Konaklama İşletmelerinde Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Analizi Ve Bir Uygulama “adlı yüksek lisans tezinde örnek olay çalışma yöntemi ile geleneksel maliyet yöntemi ve zaman esaslı faaliyete dayalı maliyet yöntemi maliyet sonuçlarını karşılaştırmıştır. Örnek olay çalışma yöntemi ile bulunan sonucun, konaklama işletmesi yöneticilerinin alacakları kararlarda yardımcı olacağı düşünülmektedir

Okur (2019), hazırlamış olduğu “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Değer Zinciri Analizi: Kapadokya Bölgesi Uygulama Örneği” adlı yüksek lisans tezinin amacı stratejik maliyet yönetiminin bir aracı olarak değer zinciri analizini otel işletmelerine

uygulamaktır. Bu amaç doğrultusunda Kapadokya Bölgesi'nde faaliyet gösteren bir otel işletmesinde bir uygulama yapılmıştır. Araştırma sonucunda işletmenin faaliyetlerini değer zinciri sürecinde yer alan temel ve destek faaliyetler şeklinde oluşturarak işletme içerisinde uygulamaya koyduğu ve faaliyetlerini bu doğrultuda yönettiği ancak işletmenin değer yaratım sürecinde yer alan destek faaliyetlerde eksiklikleri olduğu ve zorluklar yaşadığı tespit edilmiştir.

Badem ve Kılınç (2020), “Konaklama İşletmelerinde Maliyet Yönetiminin Önemi: Zaman Esaslı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Kullanımına İlişkin Bir Örnek Uygulama” isimli çalışmalarında öncelikle zaman esaslı faaliyet tabanlı maliyet yöntemi açıklanmıştır. Bu çalışma ile konaklama işletmelerinde bu yöntemin nasıl kullanılması gerektiği açıklanmıştır.

Karataş vd.,(2020), “Otel İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Hedef Maliyetleme Yönteminin Entegrasyonuna Yönelik Bir Model Önerisi” adlı çalışmaları ile söz konusu yöntemlerin otel işletmelerinde entegrasyonu araştırılmış olup elde edilen sonuçlar maliyet ve kar yönetimi açısından incelenmiştir. Çalışmas sonucunda SDFTM ve hedef maliyetleme yöntemlerinin otel işletmelerinde genel uygulanabilirliği açıklanmıştır. Faaliyet merkezi bazında ise uygulamada karşılaşılabilecek sorunlar ve bu sorunlar için öneriler getirilmiştir

İtik (2020), “Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi: Bir Termal Otel İşletmesinde Uygulama” adlı çalışmasının amacı konaklama işletmelerinin daha doğru maliyet verileri elde edebilmeleri için FTM yönteminin önemine yer vermektir. Çalışmada Sivas ilinde faaliyet gösteren bit termal otel işletmesinin 2018 yılına ait verilerinden faydalanılmıştır. Veriler öncelikli olarak geleneksel yöntemle göre, sonra FTM yöntemine göre otel maliyetleri hesaplanmış ve elde edilen sonuçlar değerlendirilmiştir. Çalışma neticesinde FTM yöntemi ile ortaya konulan maliyetler ile geleneksel yöntem ile ortaya koyulan maliyet bilgilerinin farklı olduğu ortaya konulmuştur.

Konuyla ilgili ulusal ve uluslararası literatür tarandığı zaman geleneksel maliyet yöntemlerinin küreselleşme teknoloji ve rekabet ortamının gelişmesi ile birlikte eksik ve yetersiz kaldığı görülmüştür. Diğer sektörlerde olduğu gibi turizm sektöründe değişen dünya ve rekabet ortamına ayak uydurabilmek, maliyetlerini stratejilerini daha doğru planlayabilmek ve yönetebilmek amacıyla stratejik maliyet yöntemlerini benimsemeye

başlamıştır. Bu bağlama yapılmış olan çalışmalarda stratejik maliyet yöntemlerinin geleneksel maliyet yöntemleriyle karşılaştırıldığı, stratejik bir maliyet yönteminin uygulanarak sonuçlarının geleneksel maliyet yöntemleriyle karşılaştırıldığı ve seçilen bazı stratejik maliyet yöntemlerinin entegre edilip uygulanabilirliğinin araştırıldığı çalışmalar olduğu gözlemlenmektedir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE STRATEJİK MALİYET YÖNTEMİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR MODEL ÖNERİSİ ve BİR UYGULAMA

3.1. Araştırmanın Amacı

Küreselleşme, teknoloji, yaşanan acımasız rekabet ortamı ve son olarak tüm dünyayı etkisi altına alan ve sağlık, sosyal, ekonomi gibi tüm sistemleri derinden etkileyen Covid -19 virüsü gibi küresel salgınlar nedeniyle işletmeler maliyetlerini daha doğru, planlı ve etkin bir şekilde yönetmek zorunda kalmışlardır. Bu bağlamda geleneksel maliyet yöntemleri ihtiyaca cevap verememektedirler. Bu nedenle işletmeler stratejik hedeflerine ulaşabilmek amacıyla stratejik maliyet yöntemlerine yönelmişlerdir. Ancak bu noktada işletmelerin yaşadığı en büyük handikap, hangi stratejik maliyet yöntemini seçeceğidir. Çalışmanın özellikle ikinci bölümünde de açıklandığı üzere literatürde birçok yöntem vardır ve neredeyse her yöntem farklı sonuçlar vermektedir. Ayrıca her yöntem her sektöre de uygulanamamakta ya da uygulansa bile doğru sonuçlar vermemektedir. Bu bağlamda etkin bir maliyet yönteminin gerçekleştirilebilmesi için öncelikle sektöre ve işletmeye en uygun maliyet yönteminin seçilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda, bu çalışma ile etkin maliyet yönteminin hayati öneme sahip olduğu sektörlerden biri olan konaklama sektöründe kullanılabilecek stratejik maliyet yöntemleri arasında bir maliyet yönteminin sahip olması gereken özellikler açısından sıralama yapılmıştır. Bu sıralama sonrasında uygun olan stratejik maliyet yönteminin seçilmesi için bir model önerisi geliştirilerek araştırmacı ve uygulayıcılara yol göstermek amaçlanmıştır.

Ayrıca seçilen model bir konaklama işletmesinde uygulanarak geleneksel yöntemle arasındaki farklılıkları belirlenerek stratejik maliyet yönteminin üstünlüğünün ortaya konulması amaçlanmıştır.

3.2. Araştırmanın Kapsam ve Sınırlılıkları

Araştırmanın evrenini akademisyenler, muhasebe meslek mensupları ve sektör çalışanları oluşturmaktadır. Araştırmanın daha kapsamlı olabilmesi açısından üç farklı gruba yer verilmiştir.

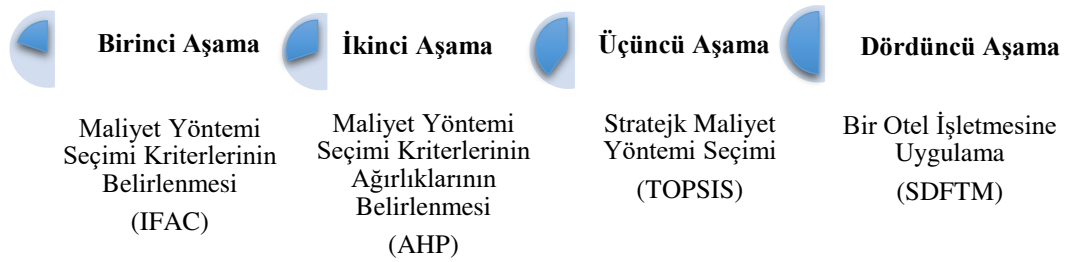
Araştırmanın sınırlılıklarını, muhasebe meslek mensupları ve sektör çalışanlarının konuyla ilgili olarak çok fazla bilgi sahibi olmamaları oluşturmaktadır. Ancak seçilecek maliyet yönteminini uygulayacak olan grupların muhasebe meslek mensupları ve sektör çalışanları olması sebebiyle ankete bu iki grup dahil edilmiştir. Bu handikapı ortadan kaldırmak adına ilk olarak çalışma ile ilgili olarak stratejik maliyet yöntemleri ile ilgili detaylı açıklama yapılmış ve sonrasında anketler uygulanmıştır.

3.3. Uygulama Modeli

Çalışma da ilk olarak maliyet yönteminin sahip olması gereken kriterler, IFAC- International Federation of Accountants- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun 2009 yılında yayımlamış olduğu "uluslararası iyi uygulamalar rehberi adı altında işletmelerde maliyetlerin değerlemesi ve geliştirilmesi" başlıklı çalışması ve yerel literatür de (Karataş vd., 2020, Özçelik, 2019) gözönünde bulundurularak belirlenmiştir (IFAC, 2009: 9-23). Literatürden ve uzman görüşlerinden faydalanan her bir kriterin aldığı ağırlıklar (önem dereceleri) AHP yöntemi ile hesaplanmıştır. Bu uygulama Expert Choice paket programı ile gerçekleştirilmiştir.

İkinci aşamada stratejik maliyet yöntemleri maliyet kriterleri bağlamında değerlendirilerek TOPSIS yöntemi uygulanmış ve konaklama işletmeleri için en iyi sonucu verecek maliyet yöntemi seçilmeye çalışılmıştır. Şekil 13'de uygulama modeli yer almaktadır.

Şekil 13: Konaklama İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönteminin Belirlenmesine Yönelik Bir Model Önerisi



Bu kapsamda konunun ve uygulama aşamalarının daha iyi anlaşılabilmesi için uygulamada kullanılan AHP ve TOPSIS yöntemleri aşağıda kısaca açıklanmıştır.

3.3.1. Analitik Hiyerarşi Prosesi

Analytic Hierarchy Process- AHP faktörlerin hiyerarşik bir yapıda düzenlendiği çok kriterli bir karar verme yaklaşımıdır (Saaty, 1990:9).

AHP karmaşık problemleri çözümlmek için kullanılan etkili bir yöntemdir. AHP’de karar verici öncelikle kararı etkileyecek kriterleri, alternatifleri ve bunların ağırlıklarını tespit ederek problemi ayrıştırıp hiyerarşik seviyeler meydana getirerek çözüm arama eğilimindedir. Hiyerarşik bir düzende sıralanan değişkenler için subjektif önem derecesine rakamsal değerler atanır ve AHP yöntemi ile değişkenlerin öncelik düzeyleri belirlenir (Sambasivan ve Fei, 2008:1429).

AHP dört adımdan oluşur. Bu aşamalar aşağıda açıklanmıştır:

Adım 1: Kriterlerin Hiyerarşik Yapısının Oluşturulması

AHP’ de problem hiyerarşik bir şekilde oluşturulmaktadır. Öncelikli olarak karar problemi belirlenir ve belirlenen problemin AHP yöntemine uygun olması gerekir. Hiyerarşinin en üst seviyesinde amaç bulunur. Orta seviyede kriterler ve en alt seviyede ise alternatifler yer alır (Saaty, 2008:85).

Adım 2: İkili Karşılaştırma Matrisinin Oluşturulması ve Ağırlıkların Belirlenmesi

Amaç, kriterler ve alt kriterler oluşturulduktan sonraki adım ise kriterlerin ve alt kriterlerin kendi aralarında önem derecelerinin belirlenmesidir. Bu karşılaştırmalar yapılırken İkili Karşılaştırma Yönteminde Kullanılan 1-9 Skalasından faydalanılır. Bu ölçek aşağıdaki tabloda detaylı olarak gösterilmiştir.

Tablo 4: İkili Karşılaştırma Yönteminde Kullanılan 1-9 Skalası

Önem Değerleri	Değer Tanımları
1	Eşit Önemde
3	Biraz Daha Önemli (Az Üstünlük)
5	Oldukça Önemli (Fazla Üstünlük)
7	Çok Önemli (Çok Üstünlük)
9	Son Derece Önemli (Kesin Üstünlük)
2,4,6 ve 8	Ara Değerler (Uzlaşma Değerleri)

Kaynak: Saaty, T.L. (2008).Relative Measurement and Its Generalization in Decision Making Why Pairwise Comparisons are Central in Mathematics for the Measurement of Intangible Factors The Analytic Hierarchy/Network Process, Review of the Royal Spanish Academy of Sciences Series a Mathematics, 102, 2, s. 257.

AHP’ ye uygun amaç belirlenerek hiyerarşik yapı oluşturulduktan sonra kriterlerin kendi aralarında önem derecelerinin belirlenmesi için n x n boyutlu bir kare matris oluşturulur. gerçekleştirilir. Söz konusu matrise ait köşegen bileşenleri “1” değerini alır. Aşağıda karşılaştırma matrisi gösterilmiştir.

$$A = \begin{bmatrix} a_{11} & a_{12} & \dots & a_{1n} \\ a_{21} & a_{22} & \dots & a_{2n} \\ \cdot & & & \cdot \\ \cdot & & & \cdot \\ \cdot & & & \cdot \\ a_{n1} & a_{n2} & \dots & a_{nn} \end{bmatrix}$$

Örneğin ilk faktör, üçüncü faktöre göre karşılaştırma yapan tarafından kuvvetli derecede daha önemli ise karşılaştırma matrisine ait birinci satır üçüncü sütun değeri 5 olacaktır. Aksi durumda ise 1/5 değeri kullanılacaktır (Vural vd., 2020:75-76).

Adım 3: Öncelik Vektörünün Belirlenmesi

Bu adımda öncelik veya ağırlık vektörlerinin hesaplanması için öncelikle ilişki matrisleri normalleştirilir. Öncelik vektörlerinin hesaplanabilmesi için her bir sütun değerinin ilgili sütun değeri toplamına bölünmesiyle normalleştirilmiş matris oluşturulur. Normalleştirilmiş karşılaştırma matrisleri oluşturulduktan sonra matrisin satır

değerlerinin ortalaması alınarak ağırlıkları belirlenmiş olur. Bu ağırlık matrisleri ilgili olduğu ölçütün karşılaştırma matrisi ile çarpılarak öncelik vektörü elde edilir (Tamer vd.,2012:265).

Adım 4: Özvektörün Tutarlılığının Hesaplanması

Bu adımda, ikili karşılaştırmaların tutarlı olup olmadığını tespit etmek için her bir matris için tutarlılık oranı (CR) hesaplanır (Saaty, 1990: 13).

CR= CI (tutarlılık indeksi) / RI (rassal indeks) formülüyle hesaplanmaktadır. Hesaplanan CR değerinin 0,10'dan küçük olması karar vericilerin kriter karşılaştırmalarının tutarlı olduğunu gösterir. CR değerinin 0,10' dan büyük olması ise karşılaştırmaların tutarsız olduğunu göstermektedir (Çiçek vd., 2020:7).

3.3.2. TOPSIS Yöntemi

Hwang ve Yoon (1981) tarafından çok kriterli karar verme tekniği olarak Technique for Order Preference by Smilarity to Ideal Solution-TOPSIS geliştirilmiştir (Shyjith vd., 2008: 376).

Karar verme, mevcut tüm alternatifler arasından olası bir eylem planını seçme sürecidir. Çok amaçlı bir karar verme problemini çözmek için TOPSIS yöntemi, seçilen çözümün pozitif ideal çözüme en kısa mesafenin yanı sıra negatif ideal çözüme en uzun mesafeye sahip olmasıdır (Lai vd., 1994: 486). TOPSIS yönteminin adımları aşağıda kısaca açıklanmıştır.

Adım1: Karar Matrisinin Oluşturulması (A)

Karar matrisinin satırları karar seçenekleri, sütunları ise kriterleri göstermektedir. A matrisi karar verici tarafından meydana getirilen başlangıç matrisidir. Aşağıda karar matrisi gösterilmiştir (Orçun ve Eren, 2017:145).

$$A_{ij} = \begin{bmatrix} a_{11} & a_{12} & \dots & a_{1n} \\ a_{21} & a_{22} & \dots & a_{2n} \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ a_{m1} & a_{m2} & \dots & a_{mn} \end{bmatrix}$$

A_{ij} matrisinde “n” değerlendirme faktör sayısı, “m” karar nokta sayısını verir.

Adım2: Standart Karar Matrisinin Oluşturulması (R)

Standart karar matrisi, A matrisin unsurlarından yararlanılarak ve aşağıda belirtilen formül kullanılarak hesaplanır (Dumanoğlu ve Ergül, 2010:105).

$$r_{ij} = \frac{a_{ij}}{\sqrt{\sum_{k=1}^m a_{kj}^2}}$$

“R” matrisi aşağıdaki gibi elde edilir:

$$R_{ij} = \begin{bmatrix} r_{11} & r_{12} & \cdots & r_{1n} \\ r_{21} & r_{22} & \cdots & r_{2n} \\ \cdots & \cdots & \cdots & \cdots \\ r_{m1} & r_{m2} & \cdots & r_{mn} \end{bmatrix}$$

Adım3: Ağırlıklı Standart Karar Matrisinin Oluşturulması (V)

Öncelikli olarak değerlendirme ölçütlerine ilişkin ağırlık değerleri (w_i) tespit edilir. Ağırlıkların belirlenmesinden sonra R matrisinin her bir sütunundaki elemanlar ilgili ağırlık değerleri (w_i) ile çarpılarak V matrisi oluşturulur (Yoon ve Hwang’dan aktaran Özcan ve Ömürbek, 2020:82).

$$V_{ij} = \begin{bmatrix} w_1 r_{11} & w_2 r_{12} & \cdots & w_n r_{1n} \\ w_1 r_{21} & w_2 r_{22} & \cdots & w_n r_{2n} \\ \cdots & \cdots & \cdots & \cdots \\ w_1 r_{m1} & w_2 r_{m2} & \cdots & w_n r_{mn} \end{bmatrix}$$

Adım4: İdeal (A⁺) ve Negatif İdeal (A⁻) Çözümlerinin Oluşturulması

Ağırlıklı standart karar matrisi olan V matrisinden, pozitif ideal çözüm (A⁺) ve negatif ideal çözüm (A⁻) belirlenir. Bu değerler belirlenirken, V matrisinin sütunlarındaki maksimum ve minimum değerler alınır (Yurdakul ve İç, 2003: 12).

$$A^+ = \{l_1^+, l_2^+, \dots, l_n^+\} \rightarrow \text{Pozitif İdeal Çözüm}$$

$$A^- = \{l_1^-, l_2^-, \dots, l_n^-\} \rightarrow \text{Negatif İdeal Çözüm}$$

Adım5: Pozitif ve Negatif İdeal Çözüme Uzaklık Değerinin (S^* ve S^-) Oluşturulması

Her bir karar noktasına ilişkin değerlendirme faktör değerinin ideal ve negatif ideal çözüm setinden sapmalarının belirlenebilmesi için Euclidian Uzaklık Yaklaşımından faydalanılmaktadır. Burada tespit edilen karar noktalarına ilişkin sapma değeri ise İdeal Ayırım “(S_i^*)” ve Negatif İdeal Ayırım “(S_i^-)” ölçüsü olarak adlandırılmaktadır (Tufan ve Kılıç, 2019:126-127).

$$S_i^* = \sqrt{\sum_{j=1}^n (v_{ij} - v_j^*)^2}$$

$$S_i^- = \sqrt{\sum_{j=1}^n (v_{ij} - v_j^-)^2}$$

Adım6: İdeal Çözüme Göreli Yakınlığın Hesaplanması (C_i)

Her bir karar noktasının ideal çözüme göreli yakınlığının (C_i^*) hesaplama yapılmasında ideal ve negatif ideal ayırım ölçülerinden faydalanılmaktadır. İdeal çözüme göreli yakınlığın hesaplanması aşağıda gösterilmiştir (Dumanoğlu ve Ergül, 2010:107).

$$C_i^* = \frac{S_i^-}{S_i^- + S_i^*}$$

Burada C_i^* değeri $0 \leq C_i^* \leq 1$ aralığında değer alır ve $C_i^* = 1$ ilgili alternatifin ideal çözüme, $C_i^* = 0$ ilgili alternatifin negatif ideal çözüme mutlak yakınlığını gösterir. Alternatifler negatif ideal noktadan göreli uzaklıklarına göre büyükten küçüğe doğru sıralanır. Değeri en büyük olan alternatif diğerlerine göre en iyisidir (Ersöz vd., 2011: 236).

3.4. Konaklama Sektöründe Bir Uygulama

Bu bölümde ilk olarak maliyet yöntemi seçimi kriterleri belirlenmiş ardından maliyet yöntemi seçimi kriterlerinin ağırlıkları AHP yöntemi ile saptanmıştır. Stratejik maliyet yönteminin seçimi için TOPSIS yöntemi kullanılmıştır. Son olarak ilk sırada yer alan SDFTM yöntemi bir konaklama işletmesine uygulanarak işletmenin geleneksel fiili maliyetleme yöntemi ile karşılaştırma yapılmıştır.

3.4.1. Maliyet Kriterlerine İlişkin Önem Düzeyinin Belirlenmesi

Çalışma da ilk olarak maliyet yönteminin sahip olması gereken kriterler, IFAC- International Federation of Accountants- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun 2009 yılında yayımlamış olduğu “uluslararası iyi uygulamalar rehberi adı altında işletmelerde maliyetlerin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi” başlıklı çalışması ve yerel literatür de (Karataş vd., 2020, Özçelik, 2019) gözönünde bulundurularak belirlenmiştir (IFAC, 2009: 9-23). Bu kriterlere aşağıda yer verilmiş olup TOPSIS yönteminde parantez içerisinde yer alan kısaltmalar kullanılmıştır.

- Doğru finansal raporlama (**K1**)
- Planlama ve karar destek sistemine katkı düzeyi (**K2**)
- Tam zamanında maliyet verisi sağlama (**K3**)
- İhtiyaca uygunluk (**K4**)
- Uygulanabilirlik ve kolaylık (**K5**)
- Karşılaştırılabilirlik (**K6**)
- Önemlilik/maliyet etkililik (**K7**)
- Uygulama maliyetleri (**K8**)
- Teknoloji (**K9**)
- Diğer yöntemlerle entegre edilebilirlik (**K10**) şeklinde kısaltılmıştır.

Her bir kriter diğer kriterlerle tek tek karşılaştırılarak ikili karşılaştırma matrisi ile anket oluşturulmuştur. Ankete EK -1’de yer verilmiştir. İkili karşılaştırma yönteminde 1-9 skalasından faydalanılmıştır. Araştırma anketi üç farklı grup dan üç kişiye toplamda dokuz kişiye uygulanmıştır. Bu gruplar;

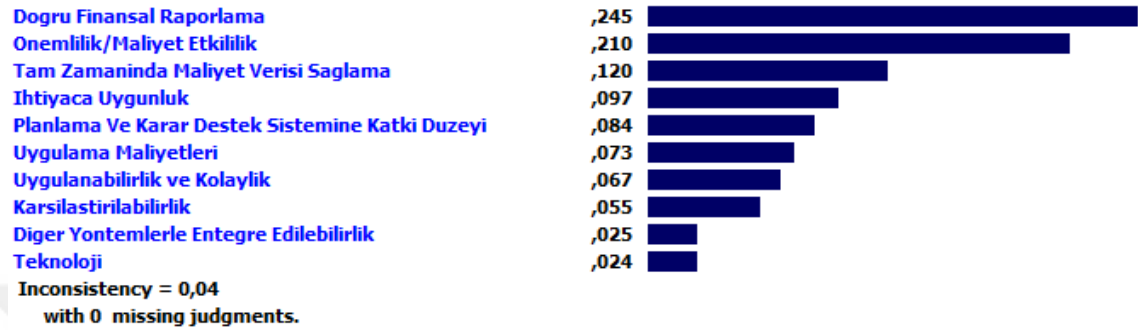
- Akademisyenler
- Muhasebe meslek mensupları
- Sektör çalışanlarından oluşmaktadır.

Anket dokuz kişiye uygulandıktan sonra her bir katılımcının sonucu ayrı ayrı Expert Choice 11 programına girilmiştir. Sonraki adımda tüm katılımcıların görüşlerinin geometrik ortalamaları alınarak ağırlık değerleri ve sıralama ortaya koyulmuştur. Aşağıda AHP adımlarına yer verilmiştir.

Adım 3: Öncelik Vektörünün Belirlenmesi

Bu aşamada kriterlerin ağırlık değerleri ve nihai sıralaması elde edilmiştir. Şekil 16'da kriterlerin ağırlık değerlerine ve nihai sıralamaya yer verilmiştir.

Şekil 16: AHP Yöntemine Göre Kriterlerin Özvektör Değerleri



Şekil 16'ya göre maliyet kriterleri arasından en yüksek önem düzeyine sahip kriter, %24.5'lik yüzdesiyle doğru finansal raporlama kriteridir. Daha sonraki kriterler sırasıyla; önemlilik/maliyet etkililik % 21, tam zamanında maliyet verisi sağlama %12, ihtiyaca uygunluk %9.7, planlama ve karar destek sistemine katkı düzeyi %8.4, uygulama maliyetleri 7.3, uygulanabilirlik ve kolaylık %6.7, karşılaştırılabilirlik %5.5, diğer yöntemlerle entegre edilebilirlik %2.5, teknoloji %2.4'tür.

Adım 4: Özvektörün Tutarlılığının Hesaplanması

Her bir ikili karşılaştırma matrisi için tutarlılık oranının 0,10'un altında olması beklenmektedir. Çalışma sonucunda ikili karşılaştırma matrisi tutarlılık oranının 0,04 olduğu görülmektedir.

3.4.2. TOPSIS Yönteminin Uygulanması

Çalışma kapsamında maliyet kriterleri açısından değerlendirilen stratejik maliyet yöntemlerinin TOPSIS yöntemi kullanılarak nihai sıralaması gerçekleştirilmiştir. TOPSIS yönteminin uygulanabilmesi için ilk olarak analize konu olan stratejik maliyet yöntemlerinin maliyet kriterleri boyutuna ilişkin, beşli likert ölçeği kullanılarak hazırlanan anket yine aynı dokuz uzmana sorulmuştur. Stratejik maliyet yöntemlerinin maliyet kriterleri boyutlarına ilişkin ortalamaları alınmış ve bu değerler TOPSIS yönteminde değerlendirilmek üzere ele alınmıştır. Stratejik maliyet yöntemlerinden dokuz tanesi kullanılmıştır. Bunun sebebi bazı stratejik maliyet yöntemlerinin konaklama

sektörüne uygun olmamasından kaynaklanmaktadır. Örneğin; geriye doğru maliyetleme yöntemi konaklama sektörü için uygun değildir. Bunun sebebi, bahsi geçen yöntemin üretim işletmelerinde tüm maliyetleri, işlemin sonunda bir defada kaydetmesi ve maliyetleri satış sonrasında belirlemesidir. Üretilen mallara standart maliyetler yüklenmektedir. Bu durum konaklama işletmeleri gibi faaliyet yapısı çok çeşitli ve hizmet gamı geniş olan işletmelerde özellikle satış fiyatlarının belirlenmesinde gerçekçi bir yaklaşım sergilenmemesine sebep olmakta ve geriye dönük maliyet belirlemesini zorlaştırmaktadır. Ayrıca konaklama işletmelerinde genellikle ücret tahsilatı satış gerçekleşmeden önce tahsil edilmektedir. Dolayısıyla stratejik maliyet yöntemlerinin tamamı değil konaklama sektörüne uygun olanları seçilmiştir.

Tabloda yer alan stratejik maliyet yöntemleri;

- Hedef Maliyetleme(S1)
- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme(S2)
- Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme(S3)
- Kaizen Maliyetleme(S4)
- Kalite Maliyetleme(S5)
- Tedarik Zinciri Maliyetleme(S6)
- Kısıtlar Teorisi(S7)
- Dengeli Sonuç Kartı(S8)
- Değer Mühendisliği(S9) şeklinde kodlanmıştır.

Aşağıda adım adım TOPSIS yönteminin aşamalarına yer verilmiştir.

Adım 1: Karar Matrisinin Oluşturulması (A)

Analize konu olan stratejik maliyet yöntemlerinin maliyet kriterleri boyutuna ilişkin, beşli likert ölçek kullanılarak hazırlanan anketi yine aynı dokuz kişiye uygulanmıştır. Bu ankete Ek'2 de yer verilmiştir. Stratejik maliyet yöntemlerinin maliyet kriterleri boyutlarına ilişkin ortalamaları alınmış ve bu değerlere Tablo 5'te yer verilmiştir. Karar matrisi tablosunda AHP yöntemi ile belirlenen kriterlerin ağırlık değerlerine şekil 16'da yer verilmiştir.

Kriterlerin maximum yönlü olması beklenmektedir. Örneğin hedef maliyetleme yönteminin uygulama maliyeti kriteri açısından çok iyi yani maximum düzeyde olması

beklenir. Uygulama maliyeti kriterinde olduğu gibi diğer kriterlerde de bu durumun maximum olması istenir. Bu yüzden diğer kriterler de max olarak ele alınmıştır. Aşağıda Tablo 5’te karar matrisi tablosuna yer verilmiştir.

Tablo 5: Karar Matrisi(A)

	max	max	max	Max	max	max	max	max	max	max
<u>Ağırlık Değerleri</u>	0,245	0,210	0,120	0,097	0,084	0,073	0,067	0,055	0,025	0,024
Yöntemler/ Kriterler	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10
S1	4,2222	4,5556	4,4444	3,7778	3,6667	3,8889	3,8889	3,7778	3,8889	4,6667
S2	3,8889	4,2222	4,3333	4,2222	4,2222	4,3333	4	2,7778	3,5556	4,5556
S3	4,6667	4,5556	4,6667	4,5556	4,4444	4,3333	4,3333	4,6667	4,4444	4,7778
S4	4	3,3333	2,8889	3,4444	3,7778	3,6667	3,3333	3,5556	4,3333	4,3333
S5	3,5556	3,1111	3,4444	2,8889	3,3333	3,6667	3,4444	3,4444	4,2222	4,4444
S6	2,8889	2,7778	2,6667	3,2222	2,8889	3,2222	3,2222	3,1111	3,2222	2,5556
S7	3,5556	3,5556	3,4444	2,7778	2,3333	2,4444	2,7778	2,5556	2,8889	3
S8	2,7778	3	2,2222	2,7778	2,8889	2,8889	3	2,7778	2,8889	3
S9	2,7778	3,6667	3,2222	3,2222	2,7778	2,7778	3,4444	3,4444	2,7021	2,8976

Karar matrisinde her bir satırda stratejik maliyet yöntemleri, sütunlarında ise kriter değerleri yer almaktadır. Kriterlerin ağırlık değerlerine şekil 16’ yer verilmiştir. EK-2 de yer alan anket uygulaması ile elde edilen sonuçların ortalaması alınarak tabloda yer verilmiştir.

Adım 2: Standart Karar Matrisinin Oluşturulması (R)

Standart karar matrisi, A matrisin elemanlarından yararlanılarak ve aşağıda belirtilen formül kullanılarak hesaplanır. Tablo 6’da standart karar matrisine yer verilmiştir.

$$rij = \frac{a_{ij}}{\sqrt{\sum_{k=1}^m a_{kj}^2}}$$

Tablo 6: Standart Karar Matrisi(R)

Yöntemler/ Kriterler	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10
S1	0,38576 8	0,41088 67	0,41477 83	0,36141 79	0,35570 71	0,36748 71	0,36773 18	0,37033 28	0,35724 86	0,39897 06
S2	0,35531 55	0,38081 61	0,40440 98	0,40393 31	0,40959 63	0,40948 13	0,37823 74	0,27230 41	0,32663 05	0,38947 24
S3	0,42638 05	0,41088 67	0,43552 47	0,43582 91	0,43115 19	0,40948 13	0,40975 4	0,45747 05	0,40827 89	0,40846 89
S4	0,36546 63	0,30064 28	0,26960 96	0,32952 19	0,36648 5	0,34649	0,31519 46	0,34855 09	0,39807 28	0,37046 72
S5	0,32486 3	0,28060 18	0,32145 23	0,27637 78	0,32336 4	0,34649	0,32570 02	0,33765 01	0,38786 68	0,37996 55
S6	0,26394 89	0,25054 02	0,24887 26	0,30826 42	0,28025 26	0,30448 63	0,30468 91	0,30497 71	0,29600 31	0,21848 62
S7	0,32486 3	0,32069 29	0,32145 23	0,26574 9	0,22635 38	0,23098 7	0,26266 69	0,25052 22	0,26538 49	0,25647 93
S8	0,25379 81	0,27058 13	0,20738 92	0,26574 9	0,28025 26	0,27299 07	0,28367 8	0,27230 41	0,26538 49	0,25647 93
S9	0,25379 81	0,33071 34	0,30071 52	0,30826 42	0,26947 48	0,26249 21	0,32570 02	0,33765 01	0,24822 48	0,24772 48

Adım 3: Ağırlıklı Standart Karar Matrisinin Oluşturulması(V)

Karar matrisindeki değerlerin normalize değerlerini elde edebilmek için her bir değer sütun toplamına bölünmüştür. Böylece değerler normalize edilmiştir. Daha sonra bu değerleri kriter ağırlıkları ile çarpılarak ağırlıklandırılmış normalize karar matrisi oluşturulmuştur. Uygulamaya ait ağırlıklı standart karar matrisi Tablo 7’de görüldüğü gibidir.

Tablo 7: Ağırlıklı Standart Karar Matrisi(V)

Yöntemler/ kriterler	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10
S1	0,09451 3161	0,08628 62	0,04977 3397	0,03505 7534	0,02987 94	0,02682 6555	0,02463 8032	0,02036 8306	0,00893 1215	0,00957 5296
S2	0,08705 2303	0,07997 1374	0,04852 9174	0,03918 1513	0,03440 6088	0,02989 2131	0,02534 1903	0,01497 6727	0,00816 5761	0,00934 7337
S3	0,10446 3211	0,08628 62	0,05226 2963	0,04227 5425	0,03621 6764	0,02989 2131	0,02745 3517	0,02516 088	0,01020 6972	0,00980 3254
S4	0,08953 9256	0,06313 4996	0,03235 3156	0,03196 3622	0,03078 4738	0,02529 3766	0,02111 8041	0,01917 0297	0,00995 1821	0,00889 1214
S5	0,07959 1444	0,05892 6375	0,03857 4271	0,02680 8648	0,02716 2573	0,02529 3766	0,02182 1913	0,01857 0754	0,00969 6669	0,00911 9173
S6	0,06466 7489	0,05261 3444	0,02986 471	0,02990 1632	0,02354 1222	0,02222 75	0,02041 417	0,01677 374	0,00740 0078	0,00524 3668
S7	0,07959 1444	0,06734 5511	0,03857 4271	0,02577 7653	0,01901 3719	0,01686 2051	0,01759 8685	0,01377 8718	0,00663 4624	0,00615 5503
S8	0,06218 0536	0,05682 2065	0,02488 6699	0,02577 7653	0,02354 1222	0,01992 8318	0,01900 6427	0,01497 6727	0,00663 4624	0,00615 5503
S9	0,06218 0536	0,06944 9822	0,03608 5825	0,02990 1632	0,02263 5885	0,01916 1923	0,02182 1913	0,01857 0754	0,00620 562	0,00594 5395

Adım 4: İdeal (A+) ve Negatif İdeal (A-) Çözümlerinin Oluşturulması

Tablo 8’de pozitif ve negatif ideal çözüm kümesine yer verilmiştir.

Tablo 8: İdeal (A+) ve Negatif İdeal (A-) Çözüm Tablosu

A+	0,10446 3211	0,08628 62	0,05226 2963	0,04227 5425	0,03621 6764	0,02989 2131	0,02745 3517	0,02516 088	0,01020 6972	0,00980 3254
A-	0,06218 0536	0,05261 3444	0,02488 6699	0,02577 7653	0,01901 3719	0,01686 2051	0,01759 8685	0,01377 8718	0,00620 562	0,00524 3668

Adım 5: Pozitif ve Negatif İdeal Çözüme Uzaklık Değerinin (Si+ ve Si-) Oluşturulması ve İdeal Çözüme Görelî Yakınlığın Hesaplanması (C)

Pozitif ve negatif ideal çözüm seti kullanılarak kriter değerlerinin ideal çözüme görelî yakınlık değerleri elde edilmiştir. Bu değerler nihai sıralamanın elde edilebilmesini sağlamaktadır.

Her faktöre ait sütundaki değerlerden pozitif ideal ve negatif ideal değerler çıkarılarak pozitif ideal ve negatif ideal çözüme uzaklık değerleri hesaplanır. Tablo 9’da pozitif- negatif çözüme uzaklık, ideal çözüme görelî yakınlık ve nihai sıralama görülmektedir.

Tablo 9: Pozitif-Negatif Çözüme Uzaklık, İdeal Çözüme Görelî Yakınlık ve Nihai Sıralama

Stratejik Maliyet Yöntemleri	Si+	Si-	İdeal Çözüme Görelî Yakınlık Değeri	Nihai Sıralama
S1	0,015473673	0,056755955	0,785771107	2
S2	0,021962674	0,050935981	0,698723193	3
S3	0	0,068355798	1	1
S4	0,037269431	0,03509503	0,484976041	4
S5	0,044415793	0,027146073	0,379337127	5
S6	0,061158216	0,010750949	0,149507355	8
S7	0,046426049	0,026618389	0,364413635	6
S8	0,064332583	0,007214237	0,100832392	9
S9	0,053774669	0,022036162	0,290673002	7

Tablo 9 incelenildiği zaman; konaklama işletmeleri bakımından stratejik maliyet yöntemlerinden kullanılması en uygun olan maliyet yönteminin Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme olduğu görülmektedir. İdeal çözüme görelî yakınlık değeri

bakımından diğer stratejik maliyet yöntemleri sırasıyla Hedef Maliyetleme, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Kaizen Maliyetleme, Kalite Maliyetleme, Kısıtlar Teorisi, Değer Mühendisliği, Tedarik Zinciri Maliyetleme ve Dengeli Sonuç Kartı olarak sıralanmaktadır.

SDFTM yöntemi konaklama işletmeleri tarafından uygulanması ve güncellenmesi kolay, zamana dayalı, karar vericilerin ihtiyaç duyduğu maliyet verilerini zamanında, hızlı ve daha az maliyetle sunan bir yaklaşımdır. Ayrıca bu yaklaşımın en önemli özelliği kapasitenin dinamik şekilde hesaplanarak faaliyet maliyetlerine yansıtılabilmesi ve atıl kapasite maliyetinin açıkça rapor edilmesidir (Saban ve İrak 2009:97).

Konaklama işletmelerinde satış fiyatının piyasa tarafından belirlenmesi, sunulan hizmet çeşitliliği ve gider kalemlerinde yüksek gerçekleşen maliyetlerinin olması işletmelerin rekabet avantajı sağlayabilmesi için maliyet kontrolünün önemini ortaya koymaktadır. Maliyet kontrolünün etkili olarak gerçekleştirilebilmesi ise anlamlı ve gerçeğe yakın maliyet verisi üzerinden sağlanabilmektedir. SDFTM işletmeye atıl kapasiteden arındırılmış bir maliyet verisi sunarak yöneticilere yönetsel kararlarda yol gösterici olmaktadır (Karataş vd., 2020:198).

3.4.3. Bir Konaklama İşletmesinde Maliyet Yönteminin Uygulanması

Uygulama yapılan otel işletmesinde ticari verinin gizliliği ve yöneticilerin istekleri doğrultusunda işletmenin ismi gizli tutulmuştur.

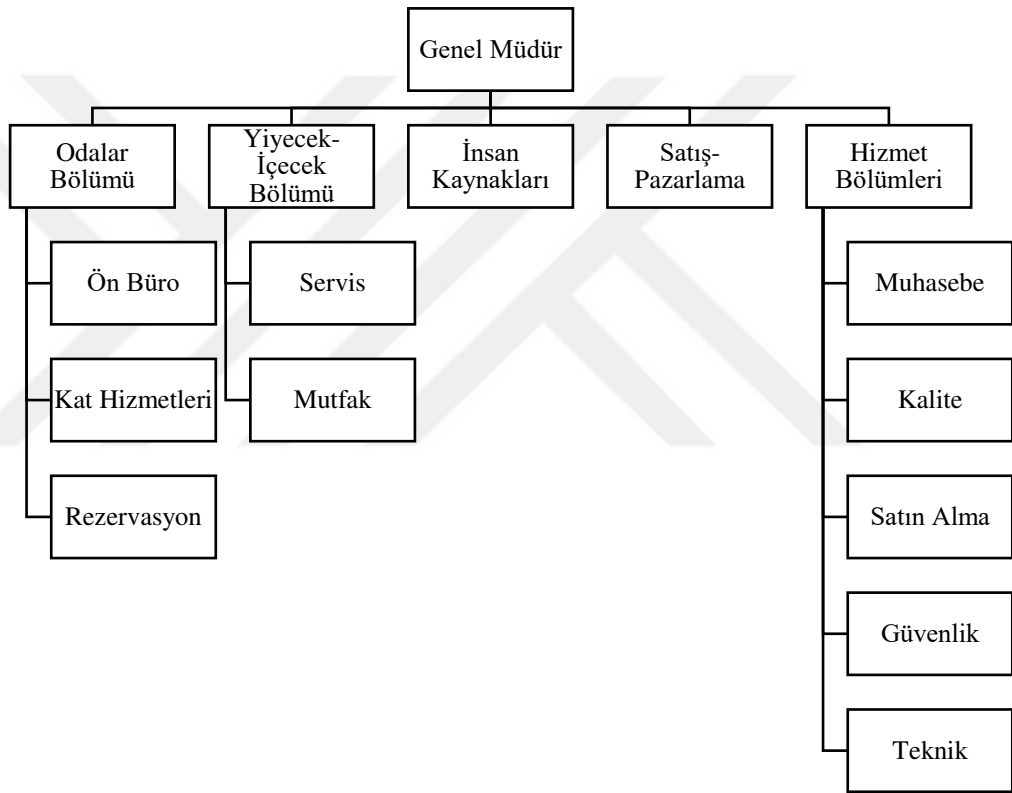
Antalya merkezi bulunan X oteli Kaleiçi'ne 3 km mesafede, Konyaaltı sahiline 5 km mesafede yer almaktadır. Bir şehir oteli olarak tüm alışveriş merkezleri kumsallar, eğlence alanları, kültürel miraslar ve kültürel gezi noktalarına kolayca ulaşım sağlanabilmektedir.

Otelde 149 oda ve 298 yatak bulunmaktadır. Odalar 75'i standart oda, 21'i iki kişilik oda, 14'ü şehir manzaralı standart oda, ikisi tanesi şehir manzaralı iki kişilik oda, üç tanesi superior oda, 15'i iki kişilik superior oda , on tanesi deluxe oda, beş tanesi süit oda, bir tanesi, iki tane kral dairesi, iki tane engelli odasından oluşmaktadır.Otel bünyesinde bir lobi bar, bir restoran, bir alakart restoran, bir Spa ve Fitness Salonu bulunmaktadır. Otel 12 ay faaliyet göstermektedir. 8-10 ay yoğun sezon olarak kabul edilebilir.

Otelde yıllık 54.385 satılabilir oda, 108.770 satılabilir yatak bulunmaktadır. 2020 yılı otel verilerine bakıldığında, 45.330 adet odanın, 62.445 adet yatağın satıldığı görülmektedir. Bu verilere göre otel %81,92 oda doluluk ve %57,41 yatak doluluk oranları ile çalışmaktadır.

X otel işletmesinin odalar, yiyecek içecek, insan kaynakları, satış pazarlama ve hizmet bölümleri olmak üzere ana departmanı bulunmaktadır. X otel işletmesinin organizasyon yapısı Şekil 17’de gösterilmiştir.

Şekil 17: X Otel İşletmesine Ait Organizasyon Yapısı



X otel işletmesinde 2020 yılında 77 personel çalışmıştır. Bu personellerin departmanlara göre dağılımı Tablo 10’da gösterilmiştir. Otel bünyesinde çalışan personel günde 8 saat çalışmakta bu sürenin 55 dk sı dinlenme ve yeme içme ihtiyaçları için verilmektedir. Personeller ayda 26 gün çalışmaktadır. Ayrıca yılda 14 gün yıllık izin kullanmaktadırlar.

Tablo 10: X Otel İşletmesinde Çalışılan Departman ve Kişi Sayısı

Departman	Kişi Sayısı
Yönetim	1
Muhasebe	7
Satış Pazarlama	8
Kat Hizmetleri	13
Yiyecek ve İçecek	12
Mutfak	7
Önbüro	7
SPA&Fitness	7
İ&K	1
Teknik Servis	5
Güvenlik	9
TOPLAM	77

Tablo 10’ da görüldüğü üzere otelde çalışan personel sayısı toplamda 77 kişidir. Bu çalışanların en yoğun olduğu bölüm kat hizmetleri ve yiyecek içecek bölümleridir.

X otel işletmesinin 2020 yılına ait gider verileri kullanılmıştır. Bu veriler Tablo 11’de yer almaktadır. İşletme pandemi döneminden olumsuz yönde etkilenmemiştir. Bu sebepten dolayı 2020 yılı verilerinin kullanılmasında herhangi bir sorun görülmemiştir.

SDFTM tekniği altı aşamalı bir süreçten meydana gelmektedir. Bu altı aşamayı aşağıdaki gibi özetlenebilir (Everaret & Bruggeman, 2007: 17);

Aşama 1: Faaliyet havuzlarının belirlenmesi,

Aşama 2: Her havuzun toplam maliyetinin belirlenmesi,

Aşama 3: Her havuz için pratik kapasitenin hesaplanması,

Aşama 4: Pratik kapasiteyi faaliyet havuzunun toplam maliyetine bölerek her kaynak grubu için birim maliyetin hesaplanması,

Aşama 5: Her maliyet objesi için birim zamanın hesaplanması,

Aşama 6: Her bir faaliyet havuzunun birim maliyeti ile maliyet objeleri için tahmin edilen zamanın çarpılmasıdır.

Çalışma bu altı aşama kullanılarak gerçekleştirilmiştir.

Tablo 11: 2020 Yılı X Otel İşletmesine Ait (Ocak-Aralık) Gider Kalemleri

Gider Kalemleri	Tutar(TL)	Gider Payı(%)
Personel Ücreti	4.394.511,10	33,12%
Yiyecek	1.357.484,44	10,23%
İçecek	306.060,00	2,31%
Diğer Mlz.	761.487,44	5,74%
Mefruşat	1.034,00	0,01%
Temizlik	176.024,37	1,33%
Pazarlama	66.750	0,50%
Çamaşırhane	272.110,51	2,05%
Elektrik	991.214,56	7,47%
Su	165.208,44	1,25%
Yakıt	210,37	0,00%
Kırtasiye	58.426,34	0,44%
Telefon	58.737,37	0,44%
Buket Malz.	205.408,45	1,55%
Üniforma	7.838,62	0,06%
Amortisman	3.551.150,28	26,76%
Diğer	894.234	6,74%
Toplam	13.267.890,08	100%

Otel işletmesinde giderlerin dağılımı yukarıdaki Tablo 11’de açıklanmıştır. Buna göre giderlerin en yoğun olarak ortaya çıktığı bölüm personel (işçilik) giderleridir. Bu giderlerin toplam gider içerisindeki dağılım yüzdesi yaklaşık % 33’tür. Otel işletmeleri emek yoğun çalışan işletmeler olmaları sebebiyle bu durum olağandır. Gider kalemleri arasında ikinci sırayı ise amortismanlar almaktadır. Otel işletmeleri sabit sermaye yoğun işletmeler olmaları nedeniyle amortismanların genel giderler arasında yüksek bir paya sahip olması beklenen bir durumdur. Tabloya göre X otel işletmesinin 2020 yılı gider toplamı 13.267.890,08 TL’dir.

Daha öncede açıklandığı üzere 2020 yılında otelde 62.445 yatak satılmıştır. Hesaplamalar yatak başı maliyet olarak yapılmıştır. Uygulamada kullanılan yatak sayısı ifadesi müşteri sayısı ile aynı anlamdadır. Dolayısıyla yatak başına maliyet, aynı zamanda kişi başına maliyet olarakda nitelendirilebilir.

X otel işletmesinde müşteri tipi oda + kahvaltı şeklindedir. Müşteriler diğer yeme içme, spa, çamaşırhane vb., tüm faaliyetlerden ücretli olarak yararlanmaktadırlar.

Aşama 1: Faaliyet havuzlarının belirlenmesi:

SDFTM yönteminin ilk aşaması olan faaliyet havuzlarının belirlenmesi gerçekleştirilerek Tablo 12’de gösterilmiştir.

Tablo 12: Faaliyet Merkezleri ve Faaliyetler

Faaliyet Merkezleri	Faaliyetler
KONAKLAMA BÖLÜMÜ (ODALAR) -ÖN BÜRO (F1) -KAT HİZMETLERİ (House Keeping-HK) (F2)	- Müşterilerin karşılanması - Rezervasyon işlemlerinin yapılması - Münferit rezervasyon işlemlerinin yapılması - Müşteri giriş işlemlerinin yapılması (Check-in) - Müşterilerin odaya yerleştirilmesi - Müşteri çıkış işlemlerinin yapılması (Check-out) - Müşteri hesaplarının tutulması ve kontrol edilmesi - Gece raporlamasının yapılması - Odaların günlük temizliğinin yapılması - Çıkış odalarının temizliği - Ertesi gün temizliğine hazırlık - Meydan temizliğinin yapılması
YİYECEK-İÇECEK BÖLÜMÜ (Food and Beverage-F&B) -SERVİS (F3) -MUTFAK (F4)	- Servis -Büfe ve kahvaltı hazırlanması -Barların açılışa hazırlanması ve temizliği -Barda içecek servisi -Bar kapanışı -Restoran açılışı ve temizliği -Restoran kapanışı -Check listelerinin doldurulması - Ertesi güne hazırlık - Büfe sunumlarına ve showlara hazırlık - Organizasyon ve balo sunumlarına hazırlık -Depo düzeni, depo düzeni, genel hazırlık
SATIŞ- PAZARLAMA BÖLÜMÜ (F5)	-Organizasyon gruplarının anlaşmaları -Balo Salonlarının gezdirilmesi ve fiyat verilmesi -Promosyon faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi -Misafir şikayetlerinin değerlendirilmesi -Kalite iyileştirme çabaları
DİĞER (F6)	-Muhasebe -Yönetim -İ&K -Spa Fitness -Teknik Servis -Güvenlik

Aşama 2: Faaliyet havuzlarının toplam maliyetinin belirlenmesi;

Faaliyet havuzları belirlendikten sonra ki aşamada işletmenin gider çeşitlerinde yer alan maliyetler faaliyet havuzlarına dağıtılmıştır. Dağıtımlar Tablo 13’de gösterilmiştir. Bu dağıtım yapılırken her bir gider çeşidine uygun dağıtım anahtarı kullanılmıştır. Elektrik giderinin dağıtımı örnek olarak aşağıda gösterilmiştir:

Toplam elektrik tüketimi TL cinsinden 991.214,56 TL, KW cinsinden 1.397.848,76 KW’dır. Yükleme oranı 0,7091 TL/KW hesaplanmıştır. Otelde belirlenmiş oranlar dahilinde elektrik giderinin faaliyet merkezlerine dağıtımı şu şekildedir;

$$F1 = 0,06 * 991.214,56 = 83.870,93 * 0,7091 = 59.472,87 \text{ ₺}$$

$$F2 = 0,45 * 991.214,56 = 629.031,94 * 0,7091 = 446.046,55 \text{ ₺}$$

$$F3 = 0,15 * 991.214,56 = 209.677,31 * 0,7091 = 148.682,18 \text{ ₺}$$

$$F4 = 0,18 * 991.214,56 = 251.612,78 * 0,7091 = 178.418,62 \text{ ₺}$$

$$F5 = 0,03 * 991.214,56 = 41.935,46 * 0,7091 = 29.736,44 \text{ ₺}$$

$$F6 = 0,13 * 991.214,56 = 181.720,34 * 0,7091 = 128.857,89 \text{ ₺}$$

Tablo 13: Giderlerin Faaliyet Merkezlerine Dağılımı

Faaliyet Merkezi Giderler	F1 (Ön Büro)	F2 (Kat Hizmetleri)	F3 (Servis)	F4 (Mutfak)	F5 (Satış- Pazarlama)	F6 (Genel)	TOPLAM
Personel	314.048,18	732.779,10	1.050.498	700.331,75	278.659,15	1.318.195,30	4.394.511,10
Yiyecek	-	-	271.077,16	1.084.308,65	-	2.098,63	1.357.484,44
İçecek	-	-	305.409,52	-	-	650,48	306.060
Diğer Mlz.	-	-	-	-	-	761.487,44	761.487,44
Mefruşat	-	-	-	-	-	1.034,00	1.034
Temizlik	-	88.373,5	49.245,16	26.516,62	-	11.889,09	176.024,37
Pazarlama	-	-	10.388,00	-	56.361,79	-	66.749,79
Çamaşırhane	-	203.716	21.437	-	-	46.956,96	272.110,51
Elektrik	59.472,87	446.046,55	148.682,18	178.418,62	29.736,44	128.857,89	991.214,56
Su	-	66.083,38	33.041,68	41.302,11	-	24.781,27	165.208,44
Yakıt	-	-	-	-	-	210,37	210,37
Telefon	-	-	-	-	-	58.737,37	58.737,37
Kırtasiye	14.726,81	6.311,49	3.568,80	893,09	299,5	32.626,65	58.426,34
Buket Mlz.	-	141.899,00	44.820,25	-	-	18.689,20	205.408,45
Üniforma	1.487,44	2.230,20	1.207,50	517,5	-	2.395,98	7.838,62
Amortisman	-	-	-	-	-	3.551.150,28	3.551.150,28
Diğer	178.846,80	89.423,40	134.135,10	178.846,80	44.711,70	268.270,20	894.234
TOPLAM	568.582,10	1.776.862,62	2.073.510,35	2.211.135,14	409.768,58	6.228.031,29	13.267.890,08

Tablo 13’de yer alan F6 Genel giderler havuzu SFTM yönteminde bir kaynak havuzu olarak kullanılmamaktadır. Burada yöntem F6 havuzunda toplanan 6.228.031,29 TL’nin diğer faaliyet merkezlerine dağıtılmasıdır. Bu dağıtımın nasıl yapılması ile ilgili literatür incelendiğinde genellikle iki yönetime başvurulduğu görülmüştür. Bir tanesi yönetici görüşleri alınarak gider oranlarının belirlenmesi ve bu oranlara göre dağıtılması bir diğeri ise genel giderler içerisinde yer alan gider kalemlerinin tek tek dağıtım anahtarları ile diğer faaliyet merkezlerine dağıtılmasıdır. Bu çalışmada yönetici görüşleri alınarak bir dağıtım gerçekleştirilmiştir. Bu doğrultuda F6’nın diğer faaliyet merkezlerine dağıtımını tablo 14 ile açıklanmıştır.

Tablo 14: X Otel İşletmesindeki Genel Faaliyet Merkezi (F6)Giderinin Diğer Bölümlere Aktarılması

Faaliyet merkezleri	Gider Oranları	Gider Tutarları (F6'nın Dağıtımı)	Gider Tutarları (Faaliyet Havuzları)	Toplam Faaliyet Gider Merkezi
F1	8	498.242,5032	568.582,10	1.066.824,6032
F2	25	1.557.007,8225	1.776.862,62	3.333.870,4425
F3	29	1.806.129,0741	2.073.510,35	3.879.639,4241
F4	31	1.930.689,3699	2.211.135,14	4.141.824,5099
F5	7	435.962,5203	409.768,58	845.731,1003
TOPLAM	100	6.228.031,29	7.039.858,79	13.267.890,08

Tablo 14'de verilen gider dağılımı örneğin; F1 için aşağıdaki gibidir;

F1: $6.228.031,29 \times \%08 = 498.242,5032$ TL, bu F1 faaliyet havuzunun F6'dan aldığı paydır. F1'in toplam maliyeti ise aşağıdaki gibi hesaplanmıştır;

$498.242,5032 + 568.582,10 = 1.066.824,6032$ TL olarak bulunur.

Aşama 3 ve Aşama 4: Her havuz için pratik kapasitenin hesaplanması ve pratik kapasiteyi faaliyet havuzunun toplam maliyetine bölerek her kaynak grubu için birim maliyetin hesaplanması;

SDFTM yönteminde birim maliyetin hesaplanabilmesi için 3 . aşama faaliyet havuzlarının pratik ve teorik kapasitelerinin hesaplanmasıdır. Bu hesaplama yapılırken havuzlarda çalışan personelin çalışma süreleri üzerinden öncelikle litertürde kuramsal kapasite olarakda yer alan teorik kapasite hesabı yapılır. Bu kapasite çalışanın hiç aksamadığı, hiç molaya çıkmadığı, hiç hastalanmadığı vb., diğer bir ifade ile en üst düzey kapasite ile çalıştığı varsayımı altında hesaplanmaktadır. Pratik kapasite ise, çalışanın mola zamanlarını, yıllık izinlerini dikkate alarak yapılan hesaplama ve gerçeğe en uygun kapasite hesaplamasıdır. Tablo 15'de işletmenin faaliyet havuzlarının personelin çalışma süreleri üzerinden ve dakika cinsinden teorik ve pratik kapasitelerinin hesaplanması yapılmıştır. Ayrıca SDFTM yöntemine göre yatak başı hesaplanacak maliyete ulaşılabilmesi için her bir kaynağın birim maliyetinin (birim pratik kapasite maliyeti) TL/Dakika cinsinden hesaplanması gerekmektedir. Yine Tablo 15'de birim maliyetler her bir faaliyet havuzu için verilmiştir.

Tablo 15: SDFTM Yöntemine Göre Pratik Kapasite ile Birim Kapasite Maliyetinin Tespiti

Faaliyet Merkezi	Faaliyet Merkezinin Maliyeti (TL)	Aktif Çalışanların Sayısı	Aylık Çalışılan Gün Sayısı	Toplam Çalışanlar İçin (Teorik – Kuramsal) Kapasite (Dakika)	Toplam Çalışanlar İçin Net Yıllık Pratik Kapasite (Dakika)	Birim Kapasite Maliyeti (TL/Dakika)
Ön Büro (F1)	1.066.824,6032	7	26	1.048.320	887.880	1,2015
Kat Hizmetleri(F2)	3.333.870,4425	13	26	1.946.880	1.648.920	2,0219
Servis(F3)	3.879.639,4241	12	26	1.797.120	1.522.080	2,5489
Mutfak(F4)	4.141.824,5099	7	26	1.048.320	887.880	4,6685
Satış- Pazarlama (F5)	845.731,1003	8	26	1.198.080	1.014.720	0,8335

Tablo 15’de yer alan faaliyet havuzlarından F1’ göre pratik ve teorik kapasite ile birim kapasite maliyetlerine ilişkin hesaplama aşağıdaki gibidir;

Teorik Kapasite = 7 işçi * günde 8 saat * haftada 6 gün * 60 dakika * 52 hafta

$$= 1.048.320 \text{ dk}$$

Çalışılmayan süre = (7 işçi * günde 55 dakika * 6 gün * 52 hafta) + (7 işçi * 12 gün * 8 saat * 60 dk)

$$= 160.440 \text{ dk}$$

Pratik Kapasite = 1.048.320- 160.440= 887.880 dk

Kapasite Oranı= %84,7

F1 faaliyet merkezi için maliyet yükleme oranı = 1.606.824,6032 / 887.880 = 1,2015 TL/Dk

Maliyet yükleme oranlarının tespit edilmesi ile faaliyet merkezinde gerçekleşen faaliyetlerin maliyetlerine ulaşabilir. Maliyet yükleme oranının tespit edilmesinde kullanılan parametreler; maliyet özneleri tarafından tüketilen kaynak kapasitesinin ölçümlenen standart süreler ve tedarik edilen kaynak kapasitenin birim maliyetidir (Karataş vd., 2020: 205).

Aşama 5: Her maliyet objesi için birim zamanın hesaplanması;

Tablo 15 'de pratik kapasite ile birim kapasite maliyeti hesaplanmıştır. Tablo 16' da ise ölçümlenen standart faaliyet süreleri belirlenmiştir. Faaliyet süreleri departman yöneticileriyle yapılan görüşmeler ve farklı zamanlarda gerçekleştirilen ölçümlmelerle tespit edilmiştir. X otel işletmesi 365 gün faaliyet gösterdiğinden dolayı hesaplamalar 365 gün üzerinden yapılmıştır.

Tablo 16: F1 Faaliyet Merkezi Zaman Ölçümlmeleri

F1 Ön Büro	Ölçümlenen Standart Faaliyet Süresi (dk) (1)	Zaman Sürücüsü Miktarı (2) (satılan yatak sayısı ve gün)	Toplam Tüketilen Süre (dk) (3) (1x2)	Konaklayan kişi sayısı (4) (Satılan yatak sayısı)	Kişi Başına Düşen Ortalama Faaliyet Süresi (dk/kişi) (5) (3/4)
Müşterilerin karşılanması	~1 dk	62.445	62.445	62.445	1
Rezervasyon işlemlerinin yapılması	~2 dk	62.445	124.890	62.445	2
Münferit rezervasyon işlemlerinin yapılması	~2 dk	62.445	124.890	62.445	2
Müşteri giriş işlemlerinin yapılması (Check-in)	~2 dk	62.445	124.890	62.445	2
Müşterilerin odaya yerleştirilmesi	~2 dk	62.445	124.890	62.445	2
Müşteri çıkış işlemlerinin yapılması (Check-out)	~2 dk	62.445	124.890	62.445	2
Müşteri hesaplarının tutulması ve kontrol edilmesi	~1 dk	62.445	62.445	62.445	1
Gece raporlamasının yapılması	~20 dk	365 gün	7.300	62.445	0,1169
TOPLAM					12,1169 dk

Tablo 16'da F1 için hesaplanan ortalama faaliyet süresi 12,1169 hesaplanmıştır.

Tablo 17: F2 Faaliyet Merkezleri Zaman Ölçümlemeleri

F2 Kat Hizmetleri	Ölçümlenen Standart Faaliyet Süresi (dk) (1)	Zaman Sürücüsü Miktarı (2) (satılan yatak sayısı ve gün)	Toplam Tüketilen Süre (dk) (3) (1x2)	Konaklayan Kişi Sayısı (4) (Satılan yatak sayısı)	Kişi Başına Düşen Ortalama Faaliyet Süresi (dk/kişi) (5) (3/4)
Odaların günlük temizliğinin yapılması(yatak başına ölçümleme yapılmıştır)	~10 dk	62.445	624.450	62.445	10
Çıkış odalarının temizliği(yatak başına ölçümleme yapılmıştır)	~10 dk	62.445	624.450	62.445	10
Ertesi gün temizliğine hazırlık	~260 dk	365 gün	94.900	62.445	1,5197
Meydan temizliğinin yapılması	~20 dk	365 gün	7.300	62.445	0,1169
TOPLAM					21,6366

F2 için hesaplanan ortalama kişi başına düşen faaliyet süresi 21,6366 dk hesaplanmıştır.

Tablo 18: F3 Faaliyet Merkezleri Zaman Ölçümlemeleri

F3 Servis	Ölçümlenen Standart Faaliyet Süresi (dk) (1)	Zaman Sürücüsü Miktarı (2) (Sezon gün sayısı)	Toplam Tüketilen Süre (dk) (3) (1x2)	Konaklayan Kişi Sayısı (4) (Satılan yatak sayısı)	Kişi Başına Düşen Ortalama Faaliyet Süresi (dk/kişi) (5) (3/4)
Servis (06:30/10:30)	240 dk	365 gün	87.600	62.445	1,4028
Büfe ve kahvaltı hazırlanması (06:00/06:30)	30 dk	365 gün	10.950	62.445	0,1753
Ertesi güne hazırlık (11:00/14:00)	180 dk	365 gün	65.700	62.445	1,0521
Barların açılışa hazırlanması ve temizliği (07:30/08:00)	30 dk	365 gün	10.950	62.445	0,1753
Barda içecek servisi (08.00 / 23.30)	900 dk	365 gün	328.500	62.445	5,2606
Bar kapanışı (23:30/00:00)	30 dk	365 gün	10.950	62.445	0,1753
Restoran açılış ve temizliği (08:00/08:40)	40 dk	365 gün	14.600	62.445	0,2338
Oda içecek servisi	10 dk	18.734 adet	187.335	62.445	3,0000
Restoran kapanış (23.30/00:00)	30 dk	365 gün	10.950	62.445	0,1753
Check listelerinin doldurulması	~4dk	365 gün	1.460	62.445	0,0233
TOPLAM					11,6768 dk

X otel işletmesinde F3 için hesaplanan ortalama faaliyet süresi 11,6768 dk bulunmuştur.

Tablo 19: F4 Faaliyet Merkezleri Zaman Ölçümleri

F4 Mutfak	Ölçümlenen Standart Faaliyet Süresi (dk) (1)	Zaman Sürücüsü Miktarı (2) (sezon gün sayısı ve işlem sayısı)	Toplam Tüketilen Süre (dk) (3) (1x2)	Konaklayan Kişi Sayısı (4) (Satılan yatak sayısı)	Kişi Başına Düşen Ortalama Faaliyet Süresi (dk/kişi) (5) (3/4)
Ertesi Güne Hazırlık (12:00/17:00)	300 dk	365gün	109.500	62.445	1,7535
Büfe sunumlarına ve showlara hazırlık (17:00/ 18:30)	90 dk	365gün	32.850	62.445	0,5260
Organizasyon ve balo sunumlarına hazırlık	240 dk	218 adet	52.320	62.445	0,8378
Sipariş, depo düzeni vs. genel hazırlık	120 dk	3.552 işlem	426.240 dk	62.445	6,8259
TOPLAM					9,9432 dk

F4 faaliyet merkezi için ortalama oda başına düşen faaliyet süresi 9,9432 dk hesaplanmıştır.

Tablo 20: F5 Faaliyet Merkezleri Zaman Ölçümleri

F5 Satış Pazarlama	Ölçümlenen Standart Faaliyet Süresi (dk) (1)	Zaman Sürücüsü Miktarı (2) (işlem sayısı & hafta)	Toplam Tüketilen Süre (dk) (3) (1x2)	Konaklayan Kişi Sayısı (4) (Satılan yatak sayısı)	Kişi Başına Düşen Ortalama Faaliyet Süresi (dk/kişi) (5) (3/4)
Organizasyon gruplarının anlaşmaları	~30 dk	182	5460	62.445	0,0874
Balo salonlarının tanıtımı ve fiyat verilmesi	~45 dk	36	1.620	62.445	0,0259
Promosyon faaliyetleri	~10 dk	752	7.520	62.445	0,1204
Misafir şikayetlerinin değerlendirilmesi	~15 dk	20.850	312.750	62.445	5.008
Kalite iyileştirme	60 dk	52	3.120	62.445	0,4997
TOPLAM					5,7414 Dk

F5 için faaliyet merkezi ortalama faaliyet süresi 5,7414 dk hesaplanmıştır.

Aşama 6: Faaliyet havuzlarının maliyetlerinin ve atıl kapasite maliyetlerinin belirlenmesi;

Bu aşamanın gerçekleştirilebilmesi için her bir faaliyet havuzunun birim maliyeti ile maliyet objeleri için tahmin edilen zamanın çarpılması gerekmektedir. Aşağıda her

bir faaliyet havuzu için maliyetleri ve atıl kapasite hesaplamaları, pratik kapasite ile gerçekleşen maliyetlere ilişkin detaylar paylaşılmıştır.

F1- Ön büro:

Tablo 21: F1 Faaliyet Maliyeti ve Atıl Kapasite Maliyeti

Faaliyetler F1(Ön Büro)	Birim Faaliyet Süresi(dk/yatak)	Birim Süre Maliyeti (TL/Dakika)	Birim Maliyet Yükleme Oranı (TL/ yatak) (3) (1*2)	Zaman Sürücüsü Miktarı (yatak sayısı) (4)	Toplam Tüketilen Süre (Dakika) (5) (1*4)	Toplam Faaliyet Maliyeti
	(1)	(2)	(3) (1*2)	(4)	(5) (1*4)	(6) (3*4)
Müşterilerin karşılanması	1	1,2015	1,2015	62.445	62.445	75027,6675
Rezervasyon işlemlerinin yapılması	2	1,2015	2,4030	62.445	124.890	150055,335
Münferit rezervasyon işlemlerinin yapılması	2	1,2015	2,4030	62.445	124.890	150055,335
Müşteri giriş işlemlerinin yapılması (Check-in)	2	1,2015	2,4030	62.445	124.890	150055,335
Müşterilerin odaya yerleştirilmesi	2	1,2015	2,4030	62.445	124.890	150055,335
Müşteri çıkış işlemlerinin yapılması (Check-out)	2	1,2015	2,4030	62.445	124.890	150055,335
Müşteri hesaplarının tutulması ve kontrol edilmesi	1	1,2015	1,2015	62.445	62.445	75027,6675
Gece raporlamasının yapılması	0,1169	1,2015	0,1405	62.445	7.300	8773,5225
Toplam Kullanılan (Fiili Kapasite)					756.640	909.105,5325
Pratik Kapasite					887.880	1.066.824,6032
Atıl Kapasite					131.240	157.719,07
Kullanılmayan Kapasite Oranı					0,1478	0,1478

F1 için hesaplanan atıl kapasite ve atıl kapasite oranı şu şekildedir;

Atıl kapasite maliyeti = Pratik kapasite-fiili kapasite = 1.066.824,6032- 909.105,5325

Atıl kapasite maliyeti = 157.719,07 TL

Atıl kapasite oranı = Atıl kapasite / Pratik kapasite

Atıl kapasite oranı = 157.719,07 / 1.066.824,6032

F1 Atıl Kapasite Oranı = 0,1478

Tablo 21’de yapılan hesaplamalara göre F1 maliyet merkezine yüklenen 909.105,5325 TL olduğu görülmektedir. Oysaki ön büro maliyetleri toplamında geleneksel yöntemin kullanılması ile bu faaliyet merkezine 1.066.824,6032 TL maliyet dağıtılmıştır. Tabloda görüldüğü üzere 157.719,07 TL’lik farkın iki sebebi olabilir. Birincisi maliyetlerin dağıtımında kullanılan dağıtım anahtarlarının uygun seçilmemesi bir diğeri geleneksel yöntemin atıl kapasiteyi göz önünde bulundurmadan maliyet hesaplaması yapmasıdır.

Tabloya bakıldığında kullanılmayan kapasitenin %14.78 olduğu görülmüştür.

F2 – Kat Hizmetleri:

Tablo 22: F2 Faaliyet Maliyeti ve Atıl Kapasite Maliyeti

Faaliyetler F2 (Kat Hizmetleri)	Birim Faaliyet Süresi(dk/yatak)	Birim Süre Maliyeti (TL/Dakika)	Birim Maliyet Yükleme Oranı (TL/ yatak) (3) (1*2)	Zaman Sürücüsü Miktarı (yatak sayısı) (4)	Toplam Tüketilen Süre (Dakika) (5) (1*4)	Toplam Faaliyet Maliyeti
	(1)	(2)	(3) (1*2)	(4)	(5) (1*4)	(6) (3*4)
Odaların günlük temizliğinin yapılması	10	2,0219	20,219	62.445	624.450	1.262.575,455
Çıkış odalarının temizliği	10	2,0219	20,219	62.445	624.450	1.262.575,455
Ertesi gün temizliğine hazırlık	1,5197	2,0219	3.0727	62.445	94.897,6665	191.874,7515
Meydan temizliğinin yapılması	0,1169	2,0219	0,2364	62.445	7.300	14.761,998
Toplam Kullanılan (Fiili Kapasite)					1.351.098	2.731.787,6595
Pratik Kapasite					1.648.920	3.333.870,4425
Atıl Kapasite					297.822	602.082,7830
Kullanılmayan Kapasite Oranı					0,1806	0,1806

Tablo 22’de yapılan hesaplamalara göre F2 maliyet merkezine yüklenen 2.731.787,6595 TL olduğu görülmektedir. Oysaki geleneksel yöntemin kullanılması ile bu faaliyet merkezine 3.333.870,4425 TL maliyet dağıtılmıştır. Aradaki fark 602.082,7830 TL’dir. Süre bazında bakıldığında ise 1.648.920 dk kapasitenin 1.351.098 dakikasının aktif olarak kullanıldığı görülmektedir. Bu bilgiler çerçevesinde atıl kapasite oranı % 18,06 olarak hesaplanmıştır.

F3 – Servis:**Tablo 23: F3 Faaliyet Maliyeti ve Atıl Kapasite Maliyeti**

Faaliyetler F3 (Servis)	Birim Faaliyet Süresi(dk/yatak)	Birim Süre Maliyeti (TL/Dakika)	Birim Maliyet Yükleme Oranı (TL/ yatak (3) (1*2)	Zaman Sürücüsü Miktarı (yatak sayısı) (4)	Toplam Tüketilen Süre (Dakika) (5) (1*4)	Toplam Faaliyet Maliyeti (6) (3*4)
Servis(06:30/10:30)	1,4028	2,5489	3,5756	62.445	87.597,85	223.278,3420
Büfe ve kahvaltı hazırlanması(06:00/06:30)	0,1753	2,5489	0,4468	62.445	10.946,61	27.900,4260
Ertesi güne hazırlık (11:00/14:00)	1,0521	2,5489	2,6817	62.445	65.698,38	167.458,7565
Barların açılış ve temizliği (07:30/08:00)	0,1753	2,5489	0,4468	62.445	10.946,61	27.900,4260
İçecek Servisleri (08:30 / 23:30)	5,2606	2,5489	13,4087	62.445	328.498,1670	837.306,2715
Bar kapanışı(23:30/00:00)	0,1753	2,5489	0,4468	62.445	10.946,61	27.900,4260
Restoran açılış ve temizliği(08:00/08:40)	0,2338	2,5489	0,5959	62.445	14.599,6410	37.210,9755
Oda İçecek servisi	3,000	2,5489	7,6467	62.445	187.335	477.494,1815
Restoran kapanış (23.30/00:00)	0,1753	2,5489	0,4468	62.445	10.946,61	27.900,4260
Check listelerinin doldurulması	0,0233	2,5489	0,0594	62.445	1.454,9685	3.709,2330
Toplam Kullanılan (Fiili Kapasite)					728.970,45	1.858.059,46
Pratik Kapasite					1.522.080	3.879.639,4241
Atıl Kapasite					793.109,55	2.021.579,96
Kullanılmayan Kapasite Oranı					0,5210	0,5210

Tablo 23’de yapılan hesaplamalara göre F3 maliyet merkezine yüklenen 1.858.059,46 TL olduğu görülmektedir. Oysaki servis bölümü maliyetleri toplamında geleneksel yöntemin kullanılması ile bu faaliyet merkezine 3.879.639,4241 TL maliyet dağıtılmıştır. Süre bazında bakıldığında ise 1.522.080 dk kapasitenin 793.109,55 dakikasının aktif olarak kullanıldığı görülmektedir. Tabloya bakıldığında kullanılmayan kapasitenin %52,10 olduğu görülmüştür.

Tablo 24: F4 Faaliyet Maliyeti ve Atıl Kapasite Maliyeti

Faaliyetler F4 (Mutfak)	Birim Faaliyet Süresi(dk/yatak)	Birim Süre Maliyeti (TL/Dakika)	Birim Maliyet Yükleme Oranı (TL/ yatak)	Zaman Sürücüsü Miktarı (yatak sayısı)	Toplam Tüketilen Süre (Dakika)	Toplam Faaliyet Maliyeti
(1)	(2)	(3) (1*2)	(4)	(5) (1*4)	(6) (3*4)	
Ertesi Güne Hazırlık (12:00/17:00)	1,7535	4,6685	8,1862	62.445	109.497,30	511.188,1801
Büfe sunumlarına ve showlara hazırlık (17:00/ 18:30)	0,5260	4,6685	2,4556	62.445	32.546,07	153.341,8778
Organizasyon ve Balo Sunumlarına Hazırlık	0,8378	4,6685	3,9112	62.445	52.316,42	244.234,88
Sipariş, depo düzeni sayım vs.	6,8259	4,6685	31,8667	62.445	426.243,33	1.989.916,08
Toplam Kullanılan (Fiili Kapasite)					620.603,12	2.898.681,02
Pratik Kapasite					887.880	4.141.824,5099
Atıl Kapasite					267.277	1.243.143,49
Kullanılmayan Kapasite Oranı					0,3010	0,3010

Tablo 24’de yapılan hesaplamalara göre F4 maliyet merkezine yüklenen 2.898.681,02 TL olduğu görülmektedir. Oysaki mutfak bölümü maliyetleri toplamında geleneksel yöntemin kullanılması ile bu faaliyet merkezine 4.141.824,5099 TL maliyet dağıtılmıştır. Süre bazında bakıldığında ise 887.880 dk kapasitenin 620.603,12 dakikasının aktif olarak kullanıldığı görülmektedir Tabloya bakıldığında kullanılmayan kapasitenin %30,10 olduğu görülmüştür.

Tablo 25: F5 Faaliyet Maliyeti ve Atıl Kapasite Maliyeti

Faaliyetler F5 (Satis- Pazarlama)	Birim Faaliyet Süresi(dk/yatak)	Birim Süre Maliyeti (TL/Dakika)	Birim Maliyet Yükleme Oranı (TL/ yatak)	Zaman Sürücüsü Miktarı (yatak sayısı)	Toplam Tüketilen Süre (Dakika)	Toplam Faaliyet Maliyeti
(1)	(2)	(3) (1*2)	(4)	(5) (1*4)	(6) (3*4)	
Organizasyon gruplarının anlaşmaları	0,08744	0,8335	0,0728	62.445	5.460,19	4.545,996
Balo salonlarının tanıtımı ve fiyat verilmesi	0,02594	0,8335	0,0216	62.445	1.619,82	1.348,812
Promosyon Faaliyetleri	0,12043	0,8335	0,1003	62.445	7.520,25	6.263,2335
Misafir Şikayetlerinin Değerlendirilmesi	5,0084	0,8335	4,1745	62.445	312749,54	260.676,74
Kalite iyileştirme Çalışmaları	0,4997	0,8335	0,4164	62.445	31.203,76	26.002,098
Toplam Kullanılan (Fiili Kapasite)					358.553,56	298.836,88
Pratik Kapasite					1.014.720	845.731,1003
Atıl Kapasite					656.166,44	546.894,22
Kullanılmayan Kapasite Oranı(%)					0,6466	0,6466

Tablo 25’de yapılan hesaplamalara göre F5 maliyet merkezine yüklenen 298.836,88 TL olduğu görülmektedir. Oysaki satış-pazarlama bölümü maliyetleri toplamında geleneksel yöntemin kullanılması ile bu faaliyet merkezine 845.731,1003 TL maliyet dağıtılmıştır. Süre bazında bakıldığında ise 1.014.720 dk kapasitenin 358.553,56 dakikasının aktif olarak kullanıldığı görülmektedir. Tabloya bakıldığında kullanılmayan kapasitenin %64,66 olduğu görülmüştür.

SDFTM’de bir sonraki aşama ise; birim maliyetlerin hesaplanmasıdır. Tablo 26’da X Otel işletmesinin faaliyet merkezlerine göre birim maliyetleri hesaplanmıştır.

Tablo 26: SDFTM ve Geleneksel Yönteme Göre Birim Maliyetler

Faaliyet Merkezi	Atıl Kapasite Oranı (%)	Geleneksel Yöntem	SDFTM Yöntemi	Geleneksel Yöntem Birim Maliyet (TL/YATAK) (3)	SDFTM
F1 Ön Büro	0,1478	1.066.824,6032	909.105,5325	17,0842	14,5585
F2 Kat Hizmetleri	0,1806	3.333.870,4425	2.731.787,6595	53,3889	43,7471
F3 Servis	0,5210	3.879.639,4241	1.858.059,46	62,1289	29,7551
F4 Mutfak	0,3010	4.141.824,5099	2.898.681,02	66,3275	46,4197
F5 Satış Pazarlama	0,6466	845.731,1003	298.836,88	13,5436	4,7856
TOPLAM	Ort:0,3594	13.267.890,08	8.696.470,55	212,4731	139,266

Genel anlamda X otel işletmesinde yaklaşık %36 atıl kapasite ile çalışılmaktadır ve geleneksel yönteme göre birim maliyet 212,4731 TL iken SDFTM yöntemine göre atıl kapasiteden arındırılmış maliyet 139,266 TL’dir. Atıl kapasitenin kontrol altına alınması ancak fiili kapasitenin verimli olması ile mümkün olacaktır. Bu nokta da faaliyet çeşitliliği az olan ve atıl kapasite oranı yüksek olan servis,mutfak ve satış pazarlama departmanlarının faaliyet merkezlerinde işletmenin çalışanlarının verimliliği sağlanmalıdır. Bunun yanısıra bu merkezlerde faaliyet çeşitlendirilmeside işletmeye yapılabilecek bir başka öneridir. Özellikle satış pazarlama departmanında reklam ve tutundurma çalışmalarına yönelik faaliyetlerin artırılması gerekmektedir.

SONUÇ

Bu çalışma ile etkin maliyet yönetiminin hayati öneme sahip olduğu sektörlerden biri olan konaklama sektöründe kullanılabilecek stratejik maliyet yöntemleri arasından en uygun olan maliyet yönteminin seçilebilmesine yönelik bir model önerisi geliştirilerek araştırmacı ve uygulayıcılara yol göstermek amaçlanmıştır.

Bu amaç doğrultusunda bir maliyet yönteminin sahip olması gereken kriterler IFAC-International Federation of Accountants- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun 2009 yılında yayımlamış olduğu “uluslararası iyi uygulamalar rehberi adı altında işletmelerde maliyetlerin değerlemesi ve geliştirilmesi” başlıklı çalışması ve yerel literatür de (Karataş vd., 2020, Özçelik, 2019) gözönünde bulundurularak belirlenmiştir (IFAC, 2009: 9-23).. Bu kriterler;

- Doğru finansal raporlama
- Planlama ve karar destek sistemine katkı düzeyi
- Tam zamanında maliyet verisi sağlama
- İhtiyaca uygunluk
- Uygulanabilirlik ve kolaylık
- Karşılaştırılabilirlik
- Önemlilik/maliyet etkililik
- Uygulama maliyetleri
- Teknoloji
- Diğer yöntemlerle entegre edilebilirliktir.

Her bir kriter diğer kriterlerle tek tek karşılaştırılarak ikili karşılaştırma matrisi ile anket oluşturulmuştur. Bu karşılaştırmalar yapılırken ikili karşılaştırma yönteminde kullanılan 1-9 skalasından faydalanılmıştır. Araştırma anketi üç farklı grup dan üç kişiye toplamda dokuz kişiye uygulanmıştır. Bu gruplar, akademisyenler ,muhasebe meslek mensupları, sektör çalışanlarından oluşmaktadır. Oluşturulan anket dokuz uzmana tek tek yaptırılıp Expert Choice programına girilmiştir Sonraki adım olarak tüm katılımcıların değerlendirme sonucu program tarafından birleştirilerek geometrik ortalaması alınmıştır. Son olarak kriterlerin ağırlık değerleri ve nihai sıralaması elde edilmiştir. Bu sıralama sonucuna göre; maliyet kriterleri arasından en yüksek önem düzeyine sahip kriter, %24.5’lik yüzdesiyle doğru finansal raporlama kriteridir. Daha sonraki kriterler sırasıyla;

önemlilik/maliyet etkililik % 21, tam zamanında maliyet verisi sağlama %12, ihtiyaca uygunluk %9.7, planlama ve karar destek sistemine katkı düzeyi %8.4, uygulama maliyetleri 7.3, uygulanabilirlik ve kolaylık %6.7, karşılaştırılabilirlik %5.5, diğer yöntemlerle entegre edilebilirlik %2.5, teknoloji %2.4'tür.

Çalışmada ikinci aşama olarak maliyet kriterleri açısından değerlendirilen stratejik maliyet yöntemlerinin TOPSIS yöntemi kullanılarak nihai sıralaması gerçekleştirilmiştir. TOPSIS yönteminden önce ilk olarak analize konu olan stratejik maliyet yöntemlerinin maliyet kriterleri boyutuna ilişkin, beşli likert ölçek kullanılarak hazırlanan anket yine aynı dokuz uzmana sorulmuştur. Stratejik maliyet yöntemlerinin maliyet kriterleri boyutlarına ilişkin ortalamaları alınmış ve bu değerler TOPSIS yönteminde değerlendirilmek üzere ele alınmıştır. Uygulama sonucunda; konaklama işletmeleri bakımından stratejik maliyet yöntemlerinden kullanılması en uygun olan maliyet yönteminin Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme olduğu görülmektedir. İdeal çözüme göreceli yakınlık değeri bakımından diğer stratejik maliyet yöntemleri sırasıyla Hedef Maliyetleme, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Kaizen Maliyetleme, Kalite Maliyetleme, Kısıtlar Teorisi, Değer Mühendisliği, Tedarik Zinciri Maliyetleme ve Dengeli Sonuç Kartı olarak sıralanmaktadır.

Üçüncü aşamada konaklama işletmeleri açısından kullanılması en uygun olan SDFTM yöntemi Antalya ilinde faaliyet gösteren bir otel işletmesinde uygulaması gerçekleştirilmiştir. Yapılan çalışma sonucunda otel işletmesinde ortalama % 36 atıl kapasite ile çalışılmaktadır ve birim maliyet 212,4731 TL'dir. Bu nokta da faaliyet çeşitliliği fazla olan ve atıl kapasite oranı yüksek olan servis ve mutfak faaliyet merkezlerinde işletmenin çalışanlarının verimliliği sağlanmalıdır. Burada çalışan personelin uzmanlıklarına göre farklı faaliyetlerde kullanılması, faaliyetlerin çeşitlendirilmesi gibi önlemler alınarak atıl kapasitenin düşürülmesi sağlanabilir.

Otel işletmesinde geleneksel fiili maliyetleme yöntemine göre **13.267.890,08 TL** maliyet hesaplanmaktadır. SDFTM yöntemine göre hesaplanan tutar **8.696.470,55 TL'dir**. Böylelikle otel işletmesine atıl kapasiteden arındırılmış yeni bir maliyet verisi sunulmuş olmaktadır.

Otel işletmesinde toplamda %30 atıl kapasite çalışılmasının altında yatan ana nedenler servis,mutfak ve pazarlama bölümlerinde gerçekleşen fiili kapasitenin pratik

kapasitenin altında kalmasından kaynaklanmaktadır. En yüksek atıl kapasitelerden biri % 65 ile satış pazarlama bölümünde gerçekleşmiştir. Buradaki kapasite faaliyet çeşitliliğın yıl bazında az olmasından kaynaklanmaktadır. Servis bölümünde %52 olarak gerçekleşmektedir. Bu durumun ana nedeni ise otelin sadece kahvaltı ve oda hizmeti vermesinden dolayı burada gerçekleşen faaliyet sayısı azdır ve mevcut faaliyet süresinin fazla olduğu söylenebilir. Bir başka ifade ile fiili kapasite düşük gerçekleşmektedir. Dolayısıyla burada faaliyetlerin çeşitlendirilmesi otelin atıl kapasitesini kontrol altına alınmasıyla sonuçlanacaktır. Mutfak bölümünde gerçekleşen %30 atıl kapasitenin ise yine mutfak bölümünde faaliyet çeşitliliğının az olması olarak açıklanabilir.

Genel itibariyle otel işletmesinde SDFTM yönteminin uygulanmasına yönelik öneri ise servis ve mutfak bölümlerinin fiili kapasitesine dikkat edilmesi gerektiğii yönünde olabilir.

Geleneksel Fiili Maliyetleme Yöntemi	SDFTM
212,4731 TL/yatak	139,266 TL /yatak

İşletmemizin geleneksel fiili maliyetleme yöntemine göre birim maliyetleri 212,4731 TL/yatak 'dır. İşletmenin atıl kapasiteden arındırılmış olarak sunulan maliyet verisine göre yani SDFTM yöntemine göre birim maliyeti 139,266 TL/yatak hesaplanmıştır. İşletme 73,2071 TL/yatak fazladan birim maliyet yüküne sahiptir. Bu maliyet yükü ise geleneksel fiili yöntemde atıl kapasiteden kaynaklanmaktadır. İşletme fiili kapasitesini artırarak daha verimli faaliyetlerde bulunur veya maliyet yapısının bu verilere göre yeniden ele alarak düzenlerse etkin bir maliyet yönetimi gerçekleştirecektir.

SDFTM yönteminin sağladığı atıl kapasite bilgisi konaklama işletmesinde karar vericilere yönetsel kararlarda yardımcı olacak stratejik bir kapasite bilgisi sağlar. Böylelikle işletme yöneticilerinin stratejik kararlar almasının yanı sıra etkin bir maliyet yöntemi ile operasyonel anlamda etkinlik ve verimliliğın sağlanabileceğii söylenebilir.

Bu açıklamaların yanı sıra atıl kapasitenin bir diğeri sebebinin ise F6 genel gider dağıtımının sübjektif oranlarla yapılması olabilir. Bu durumun test edilmesi için genel giderlerin dağıtım anahtarları ile yapılarak hesaplamaların tekrar yapılmalı ve birim maliyetlerin karşılaştırılmalıdır. Konuyla ilgili ilerleyen çalışmalarda bu durum da test edilecektir. Bu alanda çalışmak isteyen araştırmacılar konuyu bu bakımdanda ele alabilirler.

Ortaya koyulan bu model önerisi sadece konaklama sektörü değil aynı zamanda diğer alanlarda faaliyet gösteren işletmeler tarafından kullanılabilme özelliğine sahiptir. Bu sayede işletmeler yapılarına en uygun olan maliyet yöntemini tespit ederek uygulayabilirler. TOPSIS yöntemi ile meydana gelen sıralama ile stratejik maliyet yöntemleri ile geleneksel maliyet yöntemleriyle karşılaştırılarak arasındaki farklılıklar ortaya koyulabilir, stratejik bir maliyet yöntemi uygulanarak sonuçları geleneksel maliyet yöntemleriyle karşılaştırılabilir ya da stratejik maliyet yöntemleri entegre edilip uygulanabilir.



KAYNAKÇA

Acar, D. (1998). İleri maliyet yönetim yaklaşımı olarak hedef maliyetleme. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 3(3),81-95.

Acar, D., & Papatya, N. (1997). Tam zamanında üretim uygulamalarında faaliyet tabanlı maliyet sisteminin yararlı hale getirilmesi. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2(2),161-170.

Acar, D. (2005). Küresel rekabette maliyet yönetimi ve yaklaşımları: tekstil sektörü ile ilgili bir araştırma, (1. Baskı), Isparta: Asil Yayın Dağıtım

Acar, D., & Tetik, N. (2010). Genel Muhasebe. Ankara: Detay Yayıncılık.

Accounting Tools Accounting Cpe Courses & Books. (2019, Haziran 3). www.accountingtools.com adresinden alındı

Acma, M. M. (2016). Standard costing practices in listed pharmaceuticals and chemical industries in Bangladesh. The Cost and Management, 44(6), 44-50.

Agrawal, S. P., Mehra, S., & Siegel, P. H. (1998). Cost management system: an operational overview. Managerial Finance, 24(1), 60-78.

Ağyar, E. (2006). Hastane işletmelerinin yönetimi açısından çağdaş maliyetleme yöntemlerinden faaliyet tabanlı maliyetleme ve kalite maliyetlemenin değerlendirilmesi: bir uygulama. Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Antalya.

Akay, B. (2016). Turizm işletmelerinde maliyet kontrolü: temel kavramlar. İçinde: N. Ayaz ve B. Akay (Editörler). Turizm İşletmelerinde Maliyetler ve Kontrolü. Ankara: Detay Yayıncılık.

Akcayol, E. (2003). Konaklama yerlerinde belge düzeni ve uygulanacak cezalar. Türmob Yayınları.

Akdoğan, N. (2000). Tekdüzen muhasebe sisteminde maliyet muhasebesi uygulamaları. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, N., Gündüz, E., & Sevim, A. (2014). Maliyet muhasebesi (3.basım). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.

Akgeyik, T. (2000). Teknolojik değişim post-fordist eğilimler ve endüstri ilişkilerinde yeni arayışlar. Çimento İşveren Dergisi, 14(3), 3-16.

Akgün, A. İ., & Kılıç, S. (2013). Muhasebe bilgi sisteminin işletme yönetiminin etkinliği üzerindeki etkisi . Yönetim ve Ekonomi, 20(2), 21-36.

Aksu, İ., & Eken, T. (2019). Konaklama işletmelerinde yiyecek-içecek maliyet kontrol yöntemlerinin incelenmesi:ayrıntılı maliyet kontrol yöntemine ilişkin bir uygulama. İşletme Araştırmaları Dergisi, 11(3), 1358-1374.

Aktan, C. C. (2005). Bilgi çağı yönetimi ve bilgi sistemleri. Konya: Çizgi Kitap Evi.

Akyurt, H., Turpcu, E., & Çam, M. (2014). Otel işletmelerinde çalışan muhasebe personelinin demografik özellikleri ile iş tatmin düzeyleri arasındaki ilişkinin incelenmesi: trabzon otelleri üzerine bir araştırma. Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 7(1), 75-85.

Aladwan, M., Alsinglawi, O., & Alhawatemh, O. (2018). The applicability of target costing in jordanian hotels industry. Academy Of Accounting and Financial Studies Journal, 22(3), 1-13.

Alagöz, A., Öge, S., & Koçyiğit, N. (2013). Muhasebe bilgi sistemi ve karar destek sistemleri ilişkisinin yönetsel karar alma faaliyetlerine etkisi. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (30), 27-40.

Alagöz, A., Yılmaz, B., & Ay, M. (2005). Üretim maliyetlerinin düşürülmesinde hedef maliyetleme yönteminin rolü ve uygulanabilirliğine yönelik bir araştırma. V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu. İstanbul Ticaret Üniversitesi.

Albright, T., & Lam, M. (2006). Managerial accounting and continuous improvement initiatives: a retrospective and framework. Journal of Managerial Issues, 157-174.

Alkan, H. (2001). İşletme başarısında maliyet yönetiminin rolü ve maliyet yönetiminde yeni yaklaşımlar. Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi, (2), 177-192.

Alkan, H. (2003). Maliyet yönetim aracı olarak hedef maliyetleme ve devlet orman fidanlık işletmelerinde uygulanabilirliği. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Isparta.

AlMaryani, M. A., & Sadik, H. H. (2012). Strategic management accounting techniques in romanian companies: some survey evidence. *Procedia Economics and Finance*, (3), 387-396 .

Altınbay, A. (2006). Etkin bir maliyet yönetim sistemi olarak hedef maliyetleme sistemi ve tmmt uygulaması. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (16), 141-164.

Altınbay, A. (2006). Kaizen maliyetleme sistemi: dinamik bir maliyet yönetimi sistemi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(1), 103-121.

Anderson, S. W. (2006). Managing costs and cost structure throughout the value chain: research on strategic cost management. *Handbook Of Management Accounting Research*, (2), 481-506.

Argüden, Y., & Unanoğlu, M. (2009). Kıyaslama. İstanbul: ARGE Danışmanlık Yayınları.

Artar, Y. (2016). Tam zamanında üretimin etkinliği ve verimliliğinde kanban sisteminin rolü. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 12(134).

Atmaca, M., & Terzi, S. (2007). Stratejik maliyet yönetimi açısından tam zamanında üretim felsefesi ile kısıtlar teorisinin karşılaştırmalı olarak incelenmesi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 22(1), 293-309.

Attarwala, A. A., & Balasubramaniam, C. S. (2020). Target costing in service organizations – a case study of Hotel Kohinoor Continental, Mumbai and Emerging Strategies. *Seventeenth AIMS International Conference On Management*, 1411-1417.

Azaltun, M., & Kaya, E. (2006). Konaklama işletmelerinde muhasebe uygulamaları. Ankara: Detay Yayıncılık.

Badem, A. C., & Kılınç, Y. (2020). Konaklama işletmelerinde maliyet yönetiminin önemi: zaman esaslı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin kullanımına ilişkin bir örnek uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(1), 115-149.

Bagranoff, N. A., Simkin, M. G., & Norman, C. S. (2005). Core concepts of accounting information systems, John Wiley & Sons.

Balcı, B. R. (2011). Yalın düşünce ve muhasebe. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 3(1), 39-58.

Basuki, B., & Riediansyaf, M. D. (2014). The application of time- driven activity-based costing in the hospitality industry: an exploratory case study. The Journal Of Applied Management Accounting Research , 12(1), 27-54.

Bekçi, İ., & Alkan, H. (2009). Finansal bilgi sisteminin hisse senetlerine yatırım kararları üzerine etkisi: imkb’de bir uygulama. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 14(3), 1-20.

Bekçioğlu, S., & Koroğlu, Ç. (2012). Stratejik maliyet yönetimi kapsamında sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin analizi ve bir otel işletmesinde uygulama. Muhasebe ve Denetime Bakış,(37), 1-24.

Ben-Arieh, D., & Qian, L. (2003). Activity-based cost management for design and development stage. International Journal of Production Economics, 83(2),169 - 183.

Bensghir, T. K. (1996). Bilgi teknolojileri ve örgütsel değişim. Ankara: Todai Yayınları.

Bhuiyan, B. A., & Wahab, A. M. (2018). Competitive tourism sector development in Negara Brunei Darussalam: application of lean thinking and kaizen approach as strategic options. J Tourism Hospit, 7(357), 1-11.

Bıçakçı, F. (2006). Sanayi işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyetleme sistemine geçiş çabaları ve bir uygulama. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya.

Biçici, F. (2016). Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme ile geleneksel maliyetleme sistemlerinin karşılaştırılması: konaklama işletmelerinde bir uygulama. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Aydın.

Bilici, N., & Baysal, D. (2019). Konaklama işletmelerinde rekabet gücü açısından stratejik maliyet yönetimi: istanbul'da faaliyet gösteren beş yıldızlı oteller üzerine bir araştırma. *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi*, (5), 211-222.

Boyd, L. H., & Cox, J. F. (2002). Optimal decision making using cost accounting information. *International Journal Of Production Research*, 40(8), 1879-1898.

Brausch, J. (1994). Beyond abc: target costing for profit enhancement. *Management Accounting*.

Büyükmirza, K. (2003). Maliyet ve yönetim muhasebesi. Ankara: Gazi Kitabevi.

Cesaroni, F. M., & Sentuti, A. (2014). Implementing a lean accounting system in a lean enterprise. In 18th International Academy of Management and Corporation”,(IAMB) Conference Paper, 17-20 September, Italia, Università Roma.

Chen, W. F., & Liew, J. R. (2002). The civil engineering handbook. Crc Press.

Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1992). Activity-based systems: measuring the cost of resource usage . *Accounting Horizons*, 6(3), 1-14.

Cooper, R., & Slagmulder, R. (1998). What is strategic cost management? *Strategic Finance*, 79(7), 14-16.

Cooper, R., & Slagmulder, R. (1999). Develop profitable new products with target costing. *Sloan Management Review Summer*, 40(4), 23-33.

Cooper, R., & Slagmulder, R. (2000). Activity based budgeting-Part I. *Strategic Finance*, 82(3), 85-86.

CQE Academy. (2019, Haziran 4). Cost Of Quality History & Introduction: <http://www.cqeacademy.com> adresinden alındı

Croxton, K. L., García-Dastugue, S. J., García-Dastugue, S. J., & Rogers, D. S. (2001). The supply chain management process. *The International Journal of Logistics Management*, 12(2), 13-35.

Çetiner, E. (2006). Genel muhasebe teori ve uygulama. Ankara: Gazi Kitabevi.

Çetiner, E. (2007). Maliyet muhasebesi teori ve uygulama. Ankara: Gazi Kitabevi.

Çiçek, T., Yıldız, M. S., & Durak, İ. (2020). The selection of the most suitable supplier in sustainable supply chain with AHP, TOPSIS and ELECTRE Methods. *Eurasian Academy of Sciences Eurasian Econometrics, Statistics & Empirical Economic Journal*, (16), 1-18.

Dahlgard, J. J., Kristensen, K., & Kanji, G. K. (1992). Quality costs and total quality management. *Total Quality Management*, 3(3), 211-222.

Dalci, I., Tanis, V., & Kosan, L. (2010). Customer profitability analysis with time-driven activity-based costing: a case study in a hotel. *International Journal Of Contemporary Hospitality Management* , 22(5), 609-637.

Demir, B. (2010). Muhasebe bilgi sistemlerinde bilgi kalitesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(48), 142-153.

Demir, B. (2019). Muhasebe bilgi sisteminde düzenleyici kuruluşlar ve denetim: değişim sürecine meslek mensuplarının bakış açıları üzerine bir uygulama. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Karaman*.

Deran, A. (2008). Stratejik bir karar verme aracı olarak yaşam seyri maliyet analizlerinin tedarik sürecindeki yeri ve önemi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* , 17(2), 465-484.

Dinç, E., & Abdioğlu, H. (2009). İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışı ve muhasebe bilgi sistemi ilişkisi: İMKB – 100 Şirketleri üzerine ampirik bir araştırma. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(21), 157-184.

Doğan, M. (2019). Stratejik maliyet yönetim sistemlerinin kullanılabilirliğine yönelik bir durum analizi: hastane işletmeleri örneği. *Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Karabük*.

Doğan, S., & Çakıcı, C. (2016). Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi ve bir uygulama. *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*, 5(10), 38-51.

Drobyazko, S., Pavlova, H., Suhak, T., Kulyk, V., & Khodjimukhamedova, S. (2019). Formation of hybrid costing system accounting model at the enterprise. *Academy Of Accounting and Financial Studies Journal*, 23(6), 1-6.

Drury, C. (2012). Management and cost accounting (Eighth Edition B.). Hampshire: Cengage Learning.

Dunk, A. S. (2004). Product life cycle cost analysis: the impact of customer profiling, competitive advantage and quality of is information. Management Accounting Research, 15(4), 401-414.

El-Hwaity, A. M. (2013). Strategic cost management to maximize the value of the organization and its competitive advantage. Islamic University, Gaza Deans Of Graduate Studies Faculty Of Commerce Department Of Accounting and Finance, Master's Thesis.

Elif N. Ünal, V. N., & Küçüksavaş, N. (2005). Kısıtlar teorisi ve bir üretim işletmesinde uygulama. Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 14(2), 433-448.

Ellram, L. M. (2006). The implementation of target costing in the United State: Theory versus practice. Journal of Supply Chain Management, 42(5), 13-26.

Elsharif, T. A. (2019). The elements of accounting information systems and the impact of their use on the relevance of financial information in Wahda Bank—Benghazi, Libya. Open Journal Of Business And Management, 7(3), 1429-1450.

Ergül, A. (2014). Hedef maliyetleme çerçevesinde çağdaş maliyet yöntemlerinin maliyet etkinliği boyutunda entegrasyonu ve konaklama işletmelerinde uygulanması. Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Ana Bilim Dalı, Doktora Tezi, Antalya.

Erli, U. (2019). Stratejik maliyet yönetimi kapsamında faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin analizi ve bir sağlık işletmesinde uygulama. Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Aydın.

Erol, M. (2008). Kısıtlar teorisi (yaklaşımı) ve teorisinin stratejik maliyet yönteminde kullanımı . Muhasebe ve Finansman Dergisi, (39), 101-109.

Ersöz, F., Kabak, M., & Yilmaz, Z. (2011). Lisanüstü Öğrenimde Ders Seçimine Yönelik Bir Model Önerisi. Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 13(2), 227-249.

Ertaş, F. C. (1998). Yeni ve dinamik bir maliyet yönetimi aracı olarak hedef maliyetleme yöntemi. Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, (12), 181-196.

- Ertay, F. C., & Arslan, M. C. (2010). Yalın muhasebe. Mali Çözüm, (102), 39-60.
- Esen, H. Ö. (1997). İşletme yönetiminde sistem yaklaşımı (3.baskı). İstanbul: İşletme İktisadi Enstitüsü Araştırma ve Yardım Vakfı.
- Everaert, P., & Bruggeman, W. (2007). Time driven activity based costing: exploring the underlying model. Cost Management, 21(2), 16-20.
- Eymen, U. E. (2007). Tedarik zinciri yönetimi. Kalite Ofisi Yayınları.
- Fidan, H. (2009). Pazarlama bilgi sistemi (pbs) ve coğrafi bilgi sistemi (cbs) nin pazarlamada kullanımı. Journal of Yaşar University, 4(14), 2151-2171.
- Filomena, T. P., Neto, F. J., & Duffey, M. R. (2009). Target costing operationalization during product development: model and application. International Journal Of Production Economics, 118(2), 398-409.
- Fisher, J., & Shank, J. K. (1999). Target costing as a strategic tool. Sloan Management Review, 41(1), 73-83.
- Fowzia, R. (2011). Strategic management accounting techniques: relationship with business strategy and strategic effectiveness of manufacturing organizations in Bangladesh. World Journal Of Management, 3(2), 54-69.
- Gersil, A. (2006). Stratejik maliyet yönetim kapsamında ürün yaşam seyri maliyet yönteminin analizi ve bir işletme uygulaması. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara.
- Goldratt, E. M. (1990). What is this thing called the theory of constraints? Great Barrington: The North River Press.
- Gökçen, H. (2002). Yönetim bilgi sistemleri analiz ve tasarım perspektifi. Ankara: Epi Yayınları,.
- Gökdeniz, Ü. (2005). İşletmelerde muhasebe bilgi sistemine yaklaşım. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (27), 86-94.
- Gönen, S. (2007). Konaklama işletmelerinde muhasebe organizasyonu ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılmasına yönelik bir uygulama. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İzmir.

Göral, R., & Uygur, A. (2003). Ofis otomasyon teknolojilerinin evrimi ve yeni iş dünyası üzerindeki etkileri. *Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, (2), 169-170.

Görmüş, A. Ş., Bulca, H., & Yeşil, T. (2015). Yönetimin etkinliği açısından standart maliyet yönteminin uygulanması. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(2), 67-84.

Grande, E. U., Estébanez, R. P., & Colomina, C. M. (2011). The impact of accounting information systems (AIS) on performance measures: empirical evidence in spanish smes. *The International Journal Of Digital Accounting Research*, 11(1), 25-43.

Gupta, M. C., & Campbell, V. S. (1995). The cost of quality. *Production and Inventory Management Journal*, 36(3), 43-49.

Gupta, V., Bansa, R. K., & Goel, V. K. (2015). Lean manufacturing: a review. *International Journal of Science Technology & Management*, 3(2), 176-180.

Güç, G. (2006). Bir maliyet düşürme tekniği olarak demontaj analizi (Tear-Down). *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Programı ,Yüksek Lisans Tezi, İzmir.*

Gümüş, Y. (2007). Üretim işletmelerinde lojistik maliyetlerinin faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre hesaplanması ve bir uygulama. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İzmir.*

Gündoğmuş, M. E., Durukal, O., Köroğlu, Ç., & Durukal, E. (2017). Stratejik maliyet yöntemlerinin otelcilik sektöründe uygulanabilirliğine yönelik bir araştırma. *Turan: Stratejik Arastirmalar Merkezi*, 9(36), 366-369.

Güneş, R., & Aksu, İ. (2003). Mamul yaşam seyri maliyetlemesi . *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 8(2), 43-61.

Güngörmüş, A. H., & Boyar, E. (2010). Tms – 2 Stoklar standardına göre standart maliyet yönteminin uygulanması. *Mali Çözüm Dergisi*, 109-127.

Gürdal, K. (2007). Maliyet yönetiminde güncel yaklaşımlar. *Ankara: Siyasal Kitabevi.*

Hacıhasanoğlu, T. (2014). Üretim maliyetlerinin düşürülmesinde kaizen maliyetleme. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10(2), 47-63.

Hacıüstemoğlu, R., & Şakrak, M. (2002). Maliyet muhasebesinde güncel yaklaşımlar. İstanbul: Türkmen Kitapevi.

Hall, J. A. (2010). *Accounting information systems (Seventh Edition B.)*. Cengage Learning.

Hansen, D. R., Mowen, M. M., & Guan, L. (2007). *Cost management accounting and control*. Mason: South-Western Cengage Learning.

Haşasoğlu, U. (2011). Stratejik maliyet yönetim aracı: hedef maliyetleme. Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, 5-139.

İçöz, F. F. (2015). Maliyet muhasebesi çerçevesinde maliyet – hacim – kâr analiz sisteminin oluşturulması: bir geri dönüşüm firmasında vaka çalışması. Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

İmai, M. (1994). Kaizen Japonya'nın rekabetteki başarısının anahtarı. İstanbul: Brisa Yayınları.

İşleyen, A. (1999). Faaliyete dayalı maliyet sistemi ve bir hizmet işletmesinde uygulanması. İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Ifac. (2009). Evaluating and improving costing in organizations. 27 05, 2019 tarihinde [Http://Files.Fasab.Gov/Pdffiles/Ifac_Eval_And_Improv_Costing.Pdf](http://Files.Fasab.Gov/Pdffiles/Ifac_Eval_And_Improv_Costing.Pdf) Adresinden Alındı

Irak, G., & Saban, M. (2018). Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile genel üretim giderlerinin ürünlere dağıtımı: gemi inşa projelerinde bir uygulama. *Business & Management Studies: An International Journal*, 6(3), 604-618.

İtik, Ü. M. (2020). Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi: bir termal otel işletmesinde uygulama. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(4), 3879-3894.

Jajairam, P. (2013). Fair value accounting vs. Historical cost accounting. *Review of Business Information System*, 17(1), 1-6.

Jawabreh, O. A. (2012). The impact of accounting information system in planning, controlling and decision-making processes in Jodhpur hotels. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 4(1), 173-188.

Jayeola, O., Enahoro, J. A., & John, A. O. (2014). Tear down analysis technique in small and medium scale enterprises in lagos industrial metropolis. *Journal Of Emerging Issues İn Accounting And Finance*, 1(1), 38-54.

Jumshudlu, S. (2019). Muhasebe bilgi sistemleri: küçük ve orta büyüklükteki işletmeler üzerine bir araştırma. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Jumshudlu, S., & Yakar, N. N. (2020). Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde muhasebe bilgi sistemleri: sistematik bir literatür muhasebe bilgi sistemleri: incelemesi ve içerik analizi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, (62), 37-50.

Juras, A. (2014). Strategic management accounting – what is the current state of the concept? *Economy Transdisciplinarity Cognition*, 17(2), 76-83.

Kadir, E. V. (2000). Temel bilgi teknolojileri ve kullanımı (1. baskı). Ankara.

Kahveci, M., & Turna, İ. bist’de işlem gören turizm işletmelerinin topsıs tekniği ile finansal performanslarının analizi ve değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 16(48), 99-114.

Kaldırım, Y., & Kaldırım, Z. (2018). Değer akış maliyet yönteminin yalın üretim sistemindeki yeri ve önemi üzerine bir inceleme. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10(4), 520-535.

Kanat, S., & Güner, M. (2006). Tam zamanında üretim sisteminin tekstil ve konfeksiyon sanayine uygulanabilirliği. *Tekstil ve Konfeksiyon*, 16(4), 274-278.

Kaplan, R. S. (1988). One cost system isn’t enough . *Harvard Business Review*, 1-14.

Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2004). Time-driven activity based costing. *Harvard Business Review*, 1-9.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard-measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 71-79.

Karakaş, A. (2019). İşletmelerde kapasite, büyüme ve birleşme. Modern İşletme Bilimi, 80-108.

Karakaya, G., Pazarçeviren, S. Y., & İldem, M. (2016, Ocak). Finansal bilgi sisteminde bilginin rolü. Vergi Raporu (196), 9-23.

Karakaya, M. (1994). Muhasebe bilgi sistemi ve bilgi teknolojisi. Ankara: Gazi Kitabevi.

Karataş, Ö., Arısoy, K., & Dalgıç, H. Otel işletmelerinde stratejik maliyet yönetimi: sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme ve hedef maliyetlemenin entegrasyonuna yönelik bir model önerisi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 22(1), 192-217.

Karcıoğlu, R. (2000). Stratejik maliyet yönetimi maliyet ve yönetim muhasebesinde yeni yaklaşımlar. İstanbul: Aktif Yayınevi.

Karcıoğlu, R., & Dursun, A. (2001). Tam zamanında satın alma uygulamasının satın alma ve ödeme döngüsü denetimi üzerine etkileri. Muhasebe ve Denetime Bakış, 5.

Kartal, A., Gündüz, H. E., & Sevim, A. (2013). Maliyet yönetimi (2. B.). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.

Kaya, G. A. (2010). Hedef maliyetleme. Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 20(1), 313-332.

Kaygusuz, S. Y. (2011). Kısıtlar teorisi ve maliyet hacim kâr analizi: bir çalışma sayfası modellemesi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (52), 171-188.

Kennett, D. L., Durler, M. G., & Downs, A. (2007). Activity based costing in large U.S. companies: cost&benefit. Journal of Government Financial Management, 2-29.

Kennedy, F.A.& Brewer, P. C. (2006). The lean enterprise and traditional accounting-Is the honeymoon over?. Journal of Corporate Accounting & Finance, 17(6), 63-74.

Kocakülâh, M. C., & Austill, A. D. (2006). Product development and cost management using target costing: a discussion and case analysis. Journal of Business & Economics Research, 61-71.

Koh, H. C., Sim, K. L., & Killough, L. N. (2004). The interaction effects of lean production manufacturing practices, compensation, and information systems on production costs: a recursive partitioning mode. Emerald Group Publishing Limited, 12, 115-135.

Koşan, L. (2011). Muhasebe bilgi sisteminin konaklama işletmeleri açısından önemi:bir olay çalışması. Cag University Journal Of Social Sciences, 119-133.

Kowsari, F. (2013). Changing in costing models from traditional to performance focused activity based costing (Pfabc). European Online Journal Of Natural And Social Sciences, 2(3), 1805-3602.

Köroğlu, Ç. (2012). Stratejik maliyet yönetimi kapsamında sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin analizi ve bir otel işletmesinde uygulama (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı,Aydın.

Köse, T. (2018). Yalın Muhasebe. Haziran 7, 2019 Tarihinde Yalın Enstitü: [Https://Lean.Org.Tr](https://Lean.Org.Tr) Adresinden Alındı

Kuchta, D., & Troska, M. (2007). Activity-based costing and customer profitability. Journal Of Cost Management, 21(3), 18-25.

Kulaç, Ü. (2003, Nisan). Yalın Üretim Felsefesi. [Https://Lean.Org.Tr](https://Lean.Org.Tr) Adresinden Alındı

Kulaç, Ü. (2012, Haziran 7). Yalın Üretim Felsefesi. [Https://Lean.Org.Tr/Yalin-Uretim-Felsefesi/](https://Lean.Org.Tr/Yalin-Uretim-Felsefesi/) Adresinden Alındı

Kurt, Ş. (2010). Maliyet iyileştirmesinde kaizen yaklaşımı ve bir uygulama. (Yayımlanmış Doktora Tezi) , Gazi Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Ankara.

Kurtlu, A., Uçar, M., & Çobanoğlu, S. (2017). Çağdaş maliyet yöntemlerinin konaklama işletmelerinde uygulanabilirliği üzerine bir araştırma. İşletme Araştırmaları Dergisi, 9(3), 521-546.

Lai, Y.-J., Liu, T.-Y., & Hwang, d. C.-L. (1994). TOPSIS for MODM. European Journal of Operational Research, 76(3), 486-500.

Lal, J. (2015). Strategic cost management (First Edition B.). Mumbai: Himalaya Publishing House.

Liberto, D. (2019, Nisan 8). Backflush Costing. www.investopedia.com adresinden alındı.

Lojistik Dünyası(2011, Temmuz 11): <http://www.lojistikdunyasi.net> adresinden alındı

Lummus, R. R., & Vokurk, R. J. (1999). Defining supply chain management: a historical perspective and practical guidelines. *Industrial Management & Data System*, 99(1), 11-17.

Marzouk, M.M. (2011), “Electre III model for value engineering applications”, *Automation in Construction*, 20, 596-600.

Maskell, B. H., & Baggaley, B. L. (2006). Lean accounting: what's it all about?. *Target*, 22(1), 35-43.

Maynard, R. (2008). Lean accounting. *Financial Management*, 44-46.

Mishra, B., & Vaysman, I. (2001). Cost-system choice and incentives—traditional vs. Activity-based costing. *Journal Of Accounting Research*, 39(3), 619-641.

Mohamed, A. A., & Jones, T. (2014). Relationship between strategic management accounting techniques and profitability – a proposed model. *Measuring Business Excellence*, 18(13), 1-22.

Monden, Y., & Lee, J. Y. (1993). How a japanese auto maker reduces costs. *Management Accounting*, 75(2), 22-26.

Munteanu, V., Zuca, M., & Țiță, A. (2011). The financial accounting information system centall base in the managerial activity of an organization. *Journal Of Information Systems & Operations Management* , 5(1), 63-74.

Murthy, U. S., & Wiggins, C. E. (1999). A perspective on accounting information systems research. *Journal Of Information Systems*, 13(1), 3–6.

Neyestani, B. (2017). Quality costing technique: an appropriate financial indicator for reducing costs and improving quality in the organizations. 31-39.

Nikolai, L. A., Bazley, J. D., & Jones, J. P. (2010). Intermediate accounting. Mason-Usa: South Western Cengage Learning.

Okur, S. (2019). Stratejik maliyet yönetimi aracı olarak değer zinciri analizi: Kapadokya bölgesi uygulama örneği. Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.

Okutmuş, E.. (2019). Ürün yaşam dönemi maliyetleme yönteminin incelenmesi: bir vaka analizi, İşletme Araştırmaları Dergisi, 11 (1), 216-226.

Okutmuş, E., & Ergül, A. (2015). Konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme, değer analizi ve kaizen maliyetleme yöntemlerinin birlikte uygulanabilirliğine ilişkin bir araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (65), 97-116.

Olsen, M. D., & Roper, A. (1998). Research in strategic management in the hospitality industry. International Journal of Hospitality Management, 17(2), 111-124.

Optimum Planlama (2019, Mayıs 1): <http://www.optimumplanlama.com> adresinden alındı.

Orçun, Ç., & Eren, B. S. (2017). TOPSIS yöntemi ile finansal performans değerlendirmesi: XUTEK üzerinde bir uygulama. Muhasebe ve Finansman Dergisi,(75), 139-154.

Otlı, F., & Karaca, S. (2005). Maliyet yönetimi ve yaşam seyri maliyet analizi. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 10(2), 254-270.

Öğüt, A. (2003). Bilgi çağında yönetim (2. Baskı). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Öker, F. (2003). Faaliyet tabanlı maliyetleme - üretim ve hizmet işletmelerinde uygulamalar. İstanbul: Literatür Yayıncılık.

Ömürebek, V. (2003). Kurumsal kaynak planlamasında muhasebe bilgi sisteminin rolü: gıda sektöründe uygulama. Süleyman Demirel Üniversitesi, Doktora Tezi.

Öz, Y., & Yavuz, H. (2015). İşletme yönetiminin aldığı kararlarda muhasebe bilgi sisteminin etkisi ve önemi: küçük ve orta ölçekli işletmelerde bir araştırma. C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 16(1), 227-246.

Özcan, A., & Ömürbek, N. (2020). Bir demir çelik işletmesinin performansının çok kriterli karar verme yöntemleri ile değerlendirilmesi. *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi*, (8), 77-98.

Özceylan, E. (2010). Tedarik zinciri yönetiminde üretim/dağıtım ağlarının tasarımına yeni model yaklaşımları. Selçuk Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi. Konya.

Özçelik, F. (2019). Maliyet yöntemlerinin değerlendirilmesi ve seçimi. Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 12(4), 607-622.

Özçelik, H., & Yağmurlu, N. (2020). Stratejik maliyet yönetimi uygulamalarını etkileyen faktörler: borsa İstanbul'da bir araştırma. *Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(1), 73-91.

Özkan, A., & Esmeray, M. (2002). Bir maliyet kontrol sistemi olarak JIT üretim sistemi ve muhasebe uygulamaları. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 3(1), 129-146.

Özkoç, A. (2018). Değişken maliyetleme yöntemi ve bir süt mamulleri tesisinde uygulama. *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 7(1), 1-37.

Öztürk, E. (2017). Maliyet kontrolü ve yönetimi için bir yöntem önerisi: standart maliyet sapmalarının dinamik analizi. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(1), 16-32.

Pavlatos, O., & Paggios, I. (2009). A survey of factors influencing the cost system design in hotels. *International Journal Of Hospitality Management*, 28(2), 263–271.

Pavlatos, O., & Paggios, I. (2009). Activity-based costing in the hospitality industry: evidence from greece. *Journal Of Hospitality & Tourism Research*, 33(4), 511-527.

Pawłyszyn, I. (2017). Time-driven activity based costing as a basis for undertaking lean activities. *Logforum*, 13(2), 135-149.

Pinto, J. L., Matias, J. C., Pimentel, C., Azevedo, S. G., & Govindan, K. (2018). *Introduction to lean and just-in-time manufacturing*. Cham: Springer.

Pizzini, M. J. (2006). The relation between cost-system design, managers'evaluations of the relevance and usefulness of cost data,and financial

performance: an empirical study of US hospitals. *Accounting Organization Society*, 31(2), 179-210.

Purchasing & Procurement Center. (2020, Mayıs 28). <https://www.purchasing-procurement-center.com/cost-management-systems.html> adresinden alındı

Romney, M. B., & Steinbart, P. J. (2000). *Accounting information system*. Prantice Hall.

Roseke, B. (2016, Şubat 28). What is value engineering? Kasım 2020 tarihinde projectengineer: <https://www.projectengineer.net> adresinden alındı

Roska, V., & Bubic, J. (2008). Accounting information system for management decision: empirical research in Croatia. *Business & Economics Society International Conference*, (S. 74-85).

Ross, D. F. (1998). *Competing through supply chain management: creating market-winning strategies through supply chain partnerships*. Boston: Kluwer Academic Publishers.

Saaty, T. L. (1990). How to make a decision: the analytic hierarchy process. *European journal of operational research*, 48(1), 9-26.

Saaty, T. L. (2008). Decision making with the Analytic Hierarchy Process. *International*, 1(1), 83-98.

Saaty, T. L. (2008). Relative measurement and its generalization in decision making why pairwise comparisons are central in mathematics for the measurement of intangible factors the analytic hierarchy/network process. *RACSAM-Revista de la Real Academia de Ciencias Exactas, Fisicas y Naturales. Serie A. Matematicas*, 102(2), 251–318.

Saban, M., & İrak, G. G. (2009). Çağdaş maliyet yönetimi sistemlerinden sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(10), 97–108.

Sadraoui, T., & Mchirgui, N. (2014). Supply chain management optimization within information system development. *International Journal of Econometrics and Financial Management*, 2(2), 59-71.

Saler, Ş. M. (2019). Maliyetleme yaklaşımlarının tarihsel gelişimi ve endüstri 4.0 çerçevesinde zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme uygulaması. Başkent Üniversitesi Sosyal Bİlimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Yüksek Lisans Programı, Yüksek Lisans Tezi.

Sambasivan, M., & Fei, N. Y. (2008). Evaluation of critical success factors of implementation of ISO 14001 using analytic hierarchy process (AHP): a case study from Malaysia. *Journal of Cleaner Production*, 16(13), 1424-1433.

Sarı, M., & Çam, A. V. (2014). Konaklama işletmelerinde yönetim muhasebesi uygulamaların kullanımı. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, (9), 247-266.

Savaş, O. (2003). Tam zamanında üretim sisteminin gerektirdiği maliyet muhasebesinin temel nitelikleri. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (20), 203-218.

Scott, R. (2011). Benchmarking: a literature review. Academic Excellence Centre for Learning and Development, Edith Cowan University, 1-14.

Shagari, S. L., Abdullah, A., & Saat, R. M. (2017). Accounting information systems effectiveness: evidence from the Nigerian banking sector. *Interdisciplinary Journal of Information, Knowledge, and Management*, (12), 309-335.

Shyjith, K., Ilangkumaran, M., Kumanan, S., (2008), Multi-criteria decision-making approach to evaluate optimum maintenance strategy in textile industry, *Journal of Quality in Maintenance Engineering*, 14(4), 375-386.

Sözen, M. C. (2019). Konaklama işletmelerinde zaman esaslı faaliyete dayalı maliyet yönteminin analizi ve bir uygulama. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi*.

Sparrow, J. A. (1998). *Knowledge in organizations: access to thinking at work*. London: Sage Publications.

Sürme, M., Karahan, M., & Gül., M. (2017). Konaklama ve yiyecek-içecek işletmeleri muhasebe çalışanlarının yeterliliklerini belirlemeye yönelik görgül bir araştırma. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)*, 9(17), 205-214.

The Institute Of Chartered Accountants Of India. (2019). Strategic Cost Management and Performance Evaluation. Study Paper. New Delhi, India.

Sürmeli, F. (1978). Sistem yaklaşımı açısından finansal bilgi sistemi ve maliyet muhasebesi alt sistemi uygulaması. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.

Sürmeli, F. (1996). Muhasebe bilgi sistemi. Eskişehir. Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları.

Sürmeli, F. (2005). Muhasebe bilgi sistemi. Eskişehir. Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları.

Şahin, M. (2000). Yönetim bilgi sistemi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.

Şakrak, M. (1997). Maliyet yönetimi: Maliyet ve yönetim muhasebesinde yeni yaklaşımlar. İstanbul: Yasa Yayınları.

Şakrak, M. (2013). Yalın düşünce ilkelerine dayalı muhasebe bilgi sistemi ve model önerisi. Beykent Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, (1-12), 1-12.

Şale, İ. (2001). Toplam kalite uygulamaları. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Tamer, E., Abalı, Y. A., & Kutlu, B. S. (2012). Çok ölçütlü karar verme yöntemleri ile bursiyer seçimi: bir eğitim kurumunda uygulama. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 26(3-4), 259-272.

Tan, K. C., Kannan, V. R., & Handfield, R. B. (1998). Supply chain management: supplier performance and firm performance. International Journal Of Purchasing And Material Management, 34(3), 2-9.

Tekin, M., K.Güleş, H., & Burgess, T. (2000). Değişen dünyada teknoloji yönetimi. Konya: Damla Ofset

The Strategic CFO(2013, Temmuz 23): <https://strategiccfo.com> adresinden alındı

Toraman, A. (2010). Toplam kalite yönetimi ve kalite maliyet hesaplaması: sdü araştırma uygulama hastanesi uygulaması. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek lisans Tezi. Isparta.

Tufan, C., & Kılıç, Y. (2019). Borsa istanbul’da işlem gören lojistik işletmelerinin finansal performanslarının topsis ve vikor yöntemleriyle değerlendirilmesi. Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, 20(1), 119-137.

Turner, L., Weickgenannt, A. B., & Copeland, M. K. (2020). Accounting information systems: controls and processes. John Wiley & Sons.

Tünel, R. K. (2014). Stratejik maliyet yönetimi ve kârlılık ilişkisi - bist’e kote bir gıda işletmesi üzerine araştırma . Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Türk, Z. (1999). Geleceğin maliyetlerin kontrolünde yeni bir yaklaşım: hedef ve kaizen maliyetleme. Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 14(1), 199-214.

Ünlükal, C. (2019). Konaklama işletmelerinin hizmet kalitesinin değerlendirilmesi için sezgisel bulanık ahp ve topsis yöntemlerinin kullanılması. Eskişehir Teknik Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Endüstri Mühendisliği Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.

Vural, D., Köse, E., & Bayam, B. (2020). Ahp ve vikor yöntemleri ile personel seçimi. Yalova Sosyal Bilimler Dergisi, 10(21), 70-89.

Wang, Y. (2019). Strategic cost management—a review of research status at home and abroad. Modern Economy, 10(02), 513-522.

Wegmann, G. (2009). The activity-based costing method: development and applications. The Icfai University Journal of Accounting Research, 8(1), 7-22.

Wilbur, S., & Lockamy, A. (2000). Target costing for supply chain management: an economic framework. The Journal of Corporate Accounting & Finance, 12(1), 67-77.

Yağmurlu, N. (2009). Faaliyet tabanlı maliyetleme ve inşaat sektöründe bir uygulama. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Isparta.

Yağmurlu, N. (2018). İmalat sanayiinde stratejik maliyet yöntemleri uygulamaları ve işletme performansı üzerindeki etkileri: Borsa İstanbul'da bir araştırma. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Isparta.

Yaman, Ö. (2009). Hastanelerde maliyet yönetim sistemi ve bir uygulama. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Yazıcı, N. (2009). Bir bilgi sistemi olarak muhasebenin kobi'lerin yönetim kararlarına etkisi: Erzurum Araştırması. Muhasebe ve Finansman Dergisi(47), 202-212.

Yazıcı, T. (2007). Teknolojik gelişmeler ve maliyet sistemleri(yaklaşımları) ilişkileri. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Yeginboy, E. Y., & Yüksel, İ. (2015). Hastane işletmeleri kardiyoloji polikliniğinde sipariş maliyet yöntemiyle ayaktan hasta tanı maliyetinin hesaplaması. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 17(3), 409-443.

Yereli, A. N., Kayalı, N., & Demirlioğlu, L. (2012, Mart- Nisan). Maliyetlerin tespitinde normal maliyet yöntemi: tms 2 stoklar standardı ile vergi mevzuatı'nın karşılaştırılması ve uyumlaştırılması. Mali Çözüm, (110), 21-41.

Yereli, A. N., Kayalı, N., & Demirlioğlu, L. (2015). Karma maliyet yöntemi ve bir tekstil işletmesinde uygulama. Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 6(2), 437-464.

Yıldız, Ü. (1999). Bilgi sistemlerinin kurulması ve kuruluş aşamasında dikkat edilmesi gereken hususlar. Vergi Dünyası Dergisi(21).

Yıldıztekin, A. (2011, Aralık 8). Lojistik Dünyası: <http://www.lojistikdunyasi.net/tedarik-zinciri-lojistik-ve-satin-alma-2.html> adresinden alındı

Yılmaz, B., Yılmaz, O., & Akmeşe, H. (2000). The role of accounting information system in business in terms of corporate governance and social responsibility of accounting in crisis periods and a research. Emergence, 16.

Yılmaz, R., & Baral, G. (2009). İşletme karlılığını artırmada stratejik maliyet yönetim aracı olarak hedef maliyetleme. 1. Uluslararası 5. Ulusal Meslek Yüksekokulları Sempozyumu, 27-29.

Yılmaz, R., & Arı, M. (2011). Ürün yaşam seyri maliyet analizi ve ürün yaşam seyri maliyetleme yaklaşımları için durum değerlendirmesi ve kavramsal çözümleme ihtiyacı. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (49), 75-88.

Yousif, D., & Yousif, M. (2011). Activity based costing: is it still relevant? a qualitative study of seven companies from the benefit perspective... Umeå University, Umeå School of Business, Degree project in business administration, 1-82.

Yumuk, G., & İ.H.İnan. (2005). Trakya bölgesindeki imalat sanayi işletmelerinin kalite maliyetlerinin swot analizi ile değerlendirilmesi. Tekirdağ Ziraat Fakültesi Dergisi, (2), 177-188

Yurdakul, M. ve İç, Y. T. (2003). Türk otomotiv firmalarının performans ölçümü ve analizine yönelik TOPSIS yöntemini kullanan bir örnek çalışma. Gazi Üniversitesi Mühendislik Mimarlık Fakültesi Dergisi, 18(1), 1-18.

Yükçü, S. (1999). Kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi. İzmir: Anadolu Matbacılık.

Yükçü, S. (2011). Yönetim açısından maliyet muhasebesi. İzmir: Altın Nokta Basım Yayın.

Yürekli, E. (2017, Ocak). Kobi'lerde yönetim ve maliyet muhasebesinin stratejik karar alma üzerine etkisi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (73), 137-168.

Zairi, M., & Al-Mashari, M. (2005). The role of benchmarking in best practice management and knowledge sharing. Journal of Computer Information Systems, 45(4), 14-31.



EKLER

EK-1

Bu çalışma Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalında yürütülmekte olan Konaklama İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönteminin Belirlenmesine Yönelik Bir Model Önerisi adlı yüksek lisans tezinde kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Bu çalışmaya katkılarınızdan dolayı teşekkür eder saygılarımı sunarım.

Elif KARABULUT ŞAHİN

STANDART TERCİH TABLOSU	
Önem Değerleri	Değer Tanımları
1	Eşit Önemde
3	Biraz Daha Önemli (Az Üstünlük)
5	Oldukça Önemli (Fazla Üstünlük)
7	Çok Önemli (Çok Üstünlük)
9	Son Derece Önemli (Kesin Üstünlük)
2,4,6 ve 8	Ara Değerler (Uzlaşma Değerleri)

IFAC'a göre bir maliyet sisteminin sahip olması gereken özellikler kapsamında çağdaş maliyetleme yöntemleri AHP yöntemi kullanılarak karşılaştırılmıştır. Bu özellikler amaca uygunluk başlığı altında yer alan doğru finansal raporlama, planlama ve karar destek sistemine katkı düzeyi, tam zamanında maliyet verisi sağlama, ihtiyaca uygunluk, uygulanabilirlik ve kolaylık, karşılaştırılabilirlik, önemlilik/maliyet etkililik, uygulama maliyetleri, teknoloji, diğer yöntemlerle entegre edilebilirlik olarak belirlenmiştir.

Doğru Finansal Raporlama: Çağdaş maliyetleme yöntemleriyle doğru maliyet hesaplamaları yapılarak doğru ve güvenilir bir finansal raporlamanın hazırlanmasına olanak sağlayarak finansal kararların alınmasında kolaylık sağlayacaktır.

Planlama ve Karar Destek Sistemine Katkı Düzeyi: Planlama ve karar desteği, bir kuruluşun gelecekteki operasyonlarının her alanında uygulanacak yönetim eylemlerini kapsar. Karar desteği, işletmenin gerçek kaynak ediminin, dağılımının ve tüketiminin önemli özelliklerini matematiksel ilişkilerle yansıtmak ve kaynakların ölçülen miktarlarını para ile ifade etmektedir.

Tam Zamanında Maliyet Verisi Sağlama: Çağdaş maliyetleme yöntemleri maliyet verilerinin tam zamanında ve doğru bir şekilde belirlenmesine olanak sağlamaktadır.

İhtiyaca Uygunluk: Bireysel örgütsel ihtiyaçları, özellikleri ve maliyet yapısını karşılayacak şekilde temel gereksinimleri en iyi karşılayan maliyet yöntemi seçilmelidir.

Uygulanabilirlik ve Kolaylık:Çağdaş maliyetleme yöntemleri farklı sektörler içinde uygulanabilir ve işletmeler için kolaylık sağlayabilmektedir.

Karşılaştırılabilirlik:Maliyet bilgisi, karşılaştırılabilirliği garanti edecek şekilde sistematik olarak toplanmalı ve analiz edilmelidir.

Önemlilik/Maliyet Etkililik: İşletmenin rekabetçi konumu esas alınarak maliyetleme yöntemlerinin tasarımı, uygulaması ve sürekli geliştirilmesi, veri toplama ve sistemler, istenen doğruluk düzeyi ve ölçümün maliyeti arasındaki dengeyi yansıtmalıdır (maliyet-fayda değiş tokuşu).

Uygulama Maliyetleri:Çağdaş maliyetleme yöntemlerinin uygulama ve sürdürme maliyetlerini ifade eder.

Teknoloji:Çağdaş maliyetleme yöntemleri teknolojik gelişmelere ayak uydurabilmelidir.

Diğer Yöntemlerle Entegre Edilebilirlik:Çağdaş bir maliyetleme yöntemi işletmede kullanılan diğer yöntemlerle entegre bir şekilde kullanılabilmelidir.

Tablo 1: Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinin Seçiminde Aşağıdaki Kriterlerin Karşılaştırılması

Doğru Finansal Raporlama	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Planlama ve Karar Destek Sistemine Katkı Düzeyi
Doğru Finansal Raporlama	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Tam Zamanında Maliyet Verisi Sağlama
Doğru Finansal Raporlama	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	İhtiyaca Uygunluk
Doğru Finansal Raporlama	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Uygulanabilirlik ve Kolaylık
Doğru Finansal Raporlama	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Karşılaştırılabilirlik
Doğru Finansal Raporlama	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Önemlilik/Maliyet Etkililik
Doğru Finansal Raporlama	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Uygulama Maliyetleri

Doğru Finansal Raporlama	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Teknoloji
--------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	-----------

Doğru Finansal Raporlama	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Diğer Yöntemlerle Entegre Edilebilirlik
--------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Tablo 2: Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinin Seçiminde Aşağıdaki Kriterlerin Karşılaştırılması

Planlama ve Karar Destek Sistemine Katkı Düzeyi	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Tam Zamanında Maliyet Verisi Sağlama
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	--------------------------------------

Planlama ve Karar Destek Sistemine Katkı Düzeyi	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	İhtiyaca Uygunluk
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	-------------------

Planlama ve Karar Destek Sistemine Katkı Düzeyi	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Uygulanabilirlik ve Kolaylık
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	------------------------------

Planlama ve Karar Destek Sistemine Katkı Düzeyi	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Karşılaştırılabilirlik
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	------------------------

Planlama ve Karar Destek Sistemine Katkı Düzeyi	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Önemlilik/Maliyet Etkililik
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	-----------------------------

Planlama ve Karar Destek Sistemine Katkı Düzeyi	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Uygulama Maliyetleri
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	----------------------

Planlama ve Karar Destek Sistemine Katkı Düzeyi	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Teknoloji
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	-----------

Planlama ve Karar Destek Sistemine Katkı Düzeyi	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Diğer Yöntemlerle Entegre Edilebilirlik
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Tablo 3: Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinin Seçiminde Aşağıdaki Kriterlerin Karşılaştırılması

Tam Zamanında Maliyet Verisi Sağlama	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	İhtiyaca Uygunluk
--------------------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	-------------------

Tam Zamanında Maliyet Verisi Sağlama	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Uygulanabilirlik ve Kolaylık
--------------------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	------------------------------

Tam Zamanında Maliyet Verisi Sağlama	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Karşılaştırılabilirlik
--------------------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	------------------------

Tam Zamanında Maliyet Verisi Sağlama	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Önemlilik/Maliyet Etkililik
--------------------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	-----------------------------

Tam Zamanında Maliyet Verisi Sağlama	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Uygulama Maliyetleri
--	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	-------------------------

Tam Zamanında Maliyet Verisi Sağlama	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Teknoloji
--	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	-----------

Tam Zamanında Maliyet Verisi Sağlama	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Diğer Yöntemlerle Entegre Edilebilirlik
--	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	--

Tablo 4: Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinin Seçiminde Aşağıdaki Kriterlerin Karşılaştırılması

İhtiyaca Uygunluk	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Uygulanabilirlik ve Kolaylık
----------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---------------------------------

İhtiyaca Uygunluk	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Karşılaştırılabilir lik
----------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	----------------------------

İhtiyaca Uygunluk	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Önemlilik/Maliyet Etkililik
----------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	--------------------------------

İhtiyaca Uygunluk	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Uygulama Maliyetleri
----------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	-------------------------

İhtiyaca Uygunluk	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Teknoloji
----------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	-----------

İhtiyaca Uygunluk	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Diğer Yöntemlerle Entegre Edilebilirlik
----------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	--

Tablo 5: Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinin Seçiminde Aşağıdaki Kriterlerin Karşılaştırılması

Uygulanabilirlik ve Kolaylık	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Karşılaştırılabilirlik
------------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	------------------------

Uygulanabilirlik ve Kolaylık	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Önemlilik/Maliyet Etkililik
------------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	-----------------------------

Uygulanabilirlik ve Kolaylık	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Uygulama Maliyetleri
------------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	----------------------

Uygulanabilirlik ve Kolaylık	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Teknoloji
------------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	-----------

Uygulanabilirlik ve Kolaylık	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Diğer Yöntemlerle Entegre Edilebilirlik
------------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Tablo 6: Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinin Seçiminde Aşağıdaki Kriterlerin Karşılaştırılması

Karşılaştırılabilirlik	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Önemlilik/Maliyet Etkililik
------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	-----------------------------

Karşılaştırılabilirlik	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Uygulama Maliyetleri
------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	----------------------

Karşılaştırılabilirlik	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Teknoloji
------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	-----------

Karşılaştırılabilirlik	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Diğer Yöntemlerle Entegre Edilebilirlik
------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Tablo 7: Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinin Seçiminde Aşağıdaki Kriterlerin Karşılaştırılması

Önemlilik/Maliyet Etkililik	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Uygulama Maliyetleri
-----------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	----------------------

Önemlilik/Maliyet Etkililik	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Teknoloji
-----------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	-----------

Önemlilik/Maliyet Etkililik	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Diğer Yöntemlerle Entegre Edilebilirlik
-----------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Tablo 8: Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinin Seçiminde Aşağıdaki Kriterlerin Karşılaştırılması

Uygulama Maliyetleri	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Teknoloji
----------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	-----------

Uygulama Maliyetleri	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Diğer Yöntemlerle Entegre Edilebilirlik
----------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Tablo 9: Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinin Seçiminde Aşağıdaki Kriterlerin Karşılaştırılması

Teknoloji	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Diğer Yöntemlerle Entegre Edilebilirlik
-----------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

EK-2

Bu çalışma Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalında yürütülmekte olan Konaklama İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönteminin Belirlenmesine Yönelik Bir Model Önerisi adlı yüksek lisans tezinde kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Bu çalışmaya katkılarınızdan dolayı teşekkür eder saygılarımı sunarım.

STANDART TERCİH TABLOSU	
Önem Değerleri	Değer Tanımları
1	Çok Kötü
2	Kötü
3	Orta
4	İyi
5	Çok iyi

ELİF KARABULUT ŞAHİN

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler :

Adı ve Soyadı : Elif KARABULUT ŞAHİN

Eğitim Durumu :

Lisans Öğrenimi : Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik
Yüksekokulu Konaklama İşletmeciliği Bölümü (2013-2018)

Yabancı Dil : İngilizce

İş Deneyimi :

Akdeniz Üniversitesi Avrupa Akdeniz Gençlik Eğitim ve Dinlenme

Tesisi(2014) – Komi

Rixos Premium Belek(2015) – Stajyer

Port Nature Luxury Resort Hotel(2017)- Garson

Türk Ekonomi Bankası(2019)- Müşteri Hizmetleri Yetkilisi

Bilimsel Yayınlar ve Çalışmalar: -