

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİNDE FAALİYET TABANLI İLE ZAMAN
ETKENLİ FAALİYET TABANLI MALİYET YÖNTEMLERİNİN
KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ:
SEYAHAT ACENTASI ÖRNEK OLAYI**

Veli Erdiñç ÖREN

Turizm İşletmeciliğı ve Otelcilik Anabilim Dalı

Doktora Tezi

Antalya, 2011

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİNDE FAALİYET TABANLI İLE ZAMAN
ETKENLİ FAALİYET TABANLI MALİYET YÖNTEMLERİNİN
KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ:
SEYAHAT ACENTASI ÖRNEK OLAYI**

Veli Erdiñç ÖREN

Danışman:
Prof.Dr. Nilüfer TETİK

Turizm İşletmeciliğı ve Otelcilik Anabilim Dalı

Doktora Tezi

Antalya, 2011

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
TABLolar LİSTESİ	v
ŞEKİLLER LİSTESİ	vi
KISALTMALAR LİSTESİ	vii
ÖZET	viii
SUMMARY	ix
ÖNSÖZ	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİ

1.1. Müşteri Karlılığı	4
1.2. Müşteri Karlılık Analizi	6
1.2.1. Müşteri Karlılık Analizinin Tanımı	7
1.2.2. Müşteri Karlılık Analizinin Amacı	8
1.2.3. Müşteri Karlılık Analizinin Önemi ve Gerekliliği	10
1.2.4. Müşteri Karlılık Analizi'nin Yararları	13
1.3. Müşteri Karlılığının Hesaplanması	15
1.3.1. Müşteri Karlılık Yönetimi Döngüsü	17
1.3.2. Müşteri Maliyetleri	19
1.3.3. Müşteri Karlılık Matrisi	22

İKİNCİ BÖLÜM

MALİYET YÖNETİMİ ve ZAMAN ETKENLİ FAALİYET TABANLI MALİYETLME

2.1. Maliyet Yönetimi	25
2.1.1. Maliyet Yönetiminin İlgili Olduğu Alanlar	28
2.1.2. Maliyet Yönetim Sistemi ve Gelişimi	29
2.1.3. Maliyet Yönetim Sisteminin Amaçları ve Yararları	31
2.2. Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar	35
2.2.1. Hedef Maliyetleme	36
2.2.2 Kaizen Maliyetleme	37
2.2.3. Ürün Yaşam Döneminde Maliyetleme	37
2.2.4. Tam Zamanında Üretim Anlayışıyla Maliyetleme	38
2.2.5. Dönüşüm Muhasebesi	39
2.2.6. Kalite Maliyetleri	40
2.2.7. Değer Mühendisliği	41
2.2.8. Değer Yaratmayan Maliyetlerin Ortadan Kaldırılması	41
2.2.9. Stratejik Maliyet Yönetimi	42
2.3.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	43
2.3.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Amaçları	45
2.3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Uygulama Aşamaları	46
2.3.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Yararları	47
2.3.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Yönelik Eleştiriler	48
2.4. Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	50
2.4.1. Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Amacı ve Özellikleri	51
2.4.2. Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Yararları	52
2.4.3. Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Uygulama Aşamaları ve Müşteri Karlılık Analizinde Kullanımı	55

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SEYAHAT ACENTASI UYGULAMA ÖRNEĞİ

3.1. Seyahat Acentaları Hakkında Genel Bilgiler	57
3.1.1. Seyahat Acentalarının Tanımı	57
3.1.2. Seyahat Acentalarının Görevleri ve Sundukları Hizmetler	58
3.1.3. Seyahat Acentalarının Sınıflandırılması	60
3.1.3.1. Yapısal Sınıflandırma	60
3.1.3.2. Hedeflenen Pazar Dilimlerine Göre Sınıflandırma	61
3.1.3.3. Yasal Sınıflandırma	62
3.1.3.4. Faaliyet Yönü Açısından Sınıflandırma	64
3.1.3.5. Uluslararası Düzeyde İşlevsel Sınıflandırma	65
3.2. Uygulamanın Amacı	66
3.3. Uygulamanın Yöntemi	66
3.4. Örnek Seyahat Acentası İle İlgili Bilgiler	67
3.4.1. Örnek Seyahat Acentasının Organizasyon Yapısı ve Faaliyet Süreci	68
3.4.2. Tur Operatörünün Ürün (Paket Tur) Oluşturma Süreci	70
3.4.3. Ürünün (Paket Tur) Satış Süreci	70
3.4.4. Rezervasyon Süreci	70
3.4.5. Operasyon Süreci	71
3.4.6. Muhasebe Süreci	73
3.5. Müşteri Gruplarının Belirlenmesi	74
3.6. Müşteri Gruplarına Göre Yapılan Faaliyetler	74
3.6.1. Yurtdışı müşteri grubu için faaliyet akışı	74
3.6.2. İç pazar müşteri grubu için faaliyet akışı	75
3.6.3. Uçak bileti satın alan müşteri grubu için faaliyet akışı	75
3.6.4. Sadece transferi yapılan müşteri grubu için faaliyet akışı	75

3.7. Acentada Ortaya Çıkan Maliyetler	76
3.8. Elde Edilen Gelirler	77
3.9. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Müşteri Karlılık Analizi Uygulaması	77
3.10. Zaman Ekenli Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Müşteri Karlılık Analizi Uygulaması	83
SONUÇ ve ÖNERİLER	90
KAYNAKÇA	95
ÖZGEÇMİŞ	107

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1: Müşterilerin İşletmeye Maliyetleri Açısından Karakteristik Özellikleri	24
Tablo 2.1: Zaman Etkenli FTM Yönteminin Özelliklerine Göre Sağladığı Yararlar	54
Tablo 3.1: Acentada Ortaya Çıkan Giderler (Yıllık)	76
Tablo 3.2: Seyahat Acentasının Gelirleri (Yıllık)	77
Tablo 3.3: Giderlerin Müşteri Gruplarıyla İlişkisi	79
Tablo 3.4: Giderlerin Müşteri Gruplarına Dağıtımı	80
Tablo 3.5: Genel Yönetim Giderleri	81
Tablo 3.6: Müşteri Gruplarının FTM Yöntemine Göre Karlılık Oranları	82
Tablo 3.7: Acentada Uygulanan Faaliyetlere Ait Zamanların Müşteri Gruplarına Dağılımı (Dakika)	83
Tablo 3.8: Müşteri Gruplarının İşlem Hacmi ve 1 Yıllık Toplam Kullanmış Oldukları Zaman (Dakika)	84
Tablo 3.9: Seyahat Acentasında Çalışan Personelin Yıllık Net Çalışma Zamanı	85
Tablo 3.10: Çalışanların Sayısına Göre Departmanların Çalışma Zamanı	85
Tablo 3.11: Departmanlara Göre Birim Dakika Maliyeti (TL)	86
Tablo 3.12: Giderlerin ZEFTM Yöntemine Göre Müşteri Gruplarına Dağıtılması	86
Tablo 3.13: ZEFTM Yöntemine Göre Müşteri Gruplarının Karlılığı	87
Tablo 3.14: FTM ve ZEFTM Yöntemlerine Göre Müşteri Karlılıkları Karşılaştırılması	88

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1: Kümülatif Müşteri Karlılığı (Balina Eğrisi)	11
Şekil 1.2: Müşteri Karlılığı Analizinin Uygulanma Aşamaları	16
Şekil 1.3: Müşteri Karlılık Yönetimi Döngüsü	17
Şekil 1.4: Müşteri Karlılığı ve Geleneksel Karlılık Yaklaşımı Arasındaki Fark	19
Şekil 1.5: Basit Anlamda Müşteri Karlılık Analizi Modeli	21
Şekil 1.6: Müşteri Karlılık Analizi	22
Şekil 3.1: Örnek Seyahat Acentasının Organizasyon Şeması ve İş Süreci	69

KISALTMALAR LİSTESİ

Ar-Ge	: Araştırma-Geliştirme
CPA (MKA)	: Customer Profitability Analysis (Müşteri Karlılık Analizi)
ABC (FTM)	: Activity Based Costing (Faaliyet Tabanlı Maliyetleme)
ERP	: Enterprice Resource Planning
CRM	: Customer Relationship Management
TDABC	: Time Driven Activity Based Costing
(ZEFTM)	: (Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme)
WTO	: World Tourism Organization
TÜRSAB	: Türkiye Seyahat Acentaları Birliği
PP	: Per Person
DBL	: Double

ÖZET

Hızla artan küresel rekabet ortamında üstünlük sağlamak isteyen işletmeler, sadece ürün karlılığını değil müşterilerin de karlılığını bilmek zorundadırlar. Müşterilerin işletme karlılığına ne kadar katkı sağladığını belirlemeye yarayan müşteri karlılık analizi, işletmelerin varlıklarını devam ettirmeleri için alacakları kararlarda önemli bilgiler sağlamaktadır. Müşteri karlılık analizinin hesaplanmasında dikkat edilmesi gereken müşteri maliyetlerinin doğru olarak belirlenmesidir. Doğru bilgiyi sağlamak amacıyla son zamanlarda artan hesaplama ve ölçüm yöntemleri dikkat çekmektedir. Özellikle son yıllarda faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin eksik yanları dikkate alınarak geliştirilen zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin daha doğru bilgi sağladığı düşünülmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde karşılaşılan zorlukları önleyen, uygulaması ve güncellemesi çok daha kolay, maliyeti düşük olan ve daha doğru bilgiler sağlayan Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin en önemli özelliği kapasitenin dinamik şekilde hesaplanıp, faaliyet maliyetlerine yansıtılabilmesi ve kullanılmayan kapasite maliyetinin ayrıştırılabilmesidir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre zaman etkenli yöntemi özel kılan nokta, tek bir maliyet taşıyıcısı olarak zamanın kullanılmasıdır.

Bu çalışmada; örnek bir seyahat acentasında FTM yöntemine göre yapılan müşteri karlılık analizi ile zaman etkenli FTM yöntemi kullanılarak yapılan müşteri karlılık analizi sonuçları değerlendirilerek yeni sistemin analiz sonuçlarına olan etkilerinin ortaya konulması amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Müşteri Karlılık Analizi, Maliyet Yönetimi, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Seyahat Acentası

SUMMARY

In the rapidly growing environment of global competition, companies have to know not only the product profitability but also the customer profit. Customer profit analysis, which is used for determining the amount of contribution made by customers to business profitability, provides significant information in their decisions for businesses to survive. The thing that should be considered in calculating customer profit analysis is accurate description of customer cost. Recently increasing calculation and measurement methods to provide accurate information are getting attention. Especially in recent years, Time Driven Activity Based Costing, which was developed considering the drawbacks of activity-based costing, is thought to produce more accurate information. The most important feature of Time Driven Activity Based Costing that prevents problems encountered in activity-based costing is that dynamically calculated cost can be reflected in operating cost and the cost of unused capacity can be decomposed. The use of time as the only cost carrier in Time Driven Activity Based Costing model makes it special compared to activity-based costing model.

This study aims to present the effects of the new system on analysis results evaluating *customer profitability analysis based on* activity-based costing and based on Time Driven Activity Based Costing in a travel agency.

ÖNSÖZ

Bu çalışmada görüş ve bilgilerini paylaşan, güvenini ve hoşgörüsünü esirgemeyerek bana her zaman yol gösteren tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Nilüfer TETİK'e, zamanını, bilgisini, yakın ilgi ve yardımlarını her an hissettiğim değerli hocam Sayın Prof. Dr. Durmuş ACAR'a, zamanını ve bilgilerini benimle paylaşan, uygulamanın gerçekleşmesini sağlayan seyahat acentasının saygı değer yöneticilerine ve değerli çalışanlarına teşekkürü borç bilirim. Her zaman en büyük destekçim olan sevgili anneme ve babama yaptıkları katkılardan dolayı teşekkürlerimi sunarım.

Veli Erdiñç ÖREN

GİRİŞ

Dünya ekonomik düzeninin küreselleşmesiyle rekabet artmış ve yeni yönetim tekniklerinin kullanımı yaygınlaşmıştır. Bu değişim sonucunda geleneksel yönetim muhasebesi teknikleri yeterli olmamış ve çağdaş yönetim muhasebesi tekniklerinin kullanımı başlamıştır. Yoğunlaşan rekabet, genellikle düşük fiyat (maliyet), yüksek kalite ve daha fazla mal ve hizmet çeşitlemesini zorunlu kılarak, müşteri tatmini gibi faktörleri ön plana çıkarmıştır (Yüzbaşıoğlu, 2004, s.388).

Diğer taraftan üretilen mamul veya hizmet maliyetlerinin en doğru ve gerçeğe yakın bir şekilde hesaplanması, işletmelerin fiyatlandırma ve stratejik kararları açısından daha da önemli bir konu haline gelmektedir. Bu durum kullanılan maliyet hesaplama teknikleri ve sistemlerinin de farklılaşmasına neden olmaktadır (Ege, 2008, s.1).

İşletmelerin yoğun yaşadığı rekabet ortamı özellikle son yıllarda, işletme ve müşteri ilişkisinin diğer tarafına bakılmasına yani müşterilerin işletmeleri ne kadar memnun ettiğinin araştırılmasına neden olmuştur (Koşan, 2008 s.285-286). Bu bağlamda işletmeler ürün karlılığının haricinde sahip oldukları müşterilerinin karlılıklarını analiz ederek gerçekten karlı olanları elde tutacak çeşitli programlar geliştirmeye başlamışlardır (Koşan, 2008 s.285-286). Bu nedenle işletmeler müşterilerin işletmeye olan katkısını belirlemeye yarayan, yeni ancak zamanla popüler hale gelen bir yönetim muhasebesi yaklaşımı olan müşteri karlılık analizini kullanmaya başlamışlardır. Müşteri karlılık analizinin yapılabilmesi için; gerekli olan her bir müşteriye ait gelirlerle ilgili bilgiler kolay şekilde elde edilirken, müşteri maliyetlerinin belirlenmesinde zorluklar yaşanmaktadır. Bu yüzden müşteri maliyetlerinin doğru olarak hesaplanması, analizin doğruluğu açısından oldukça önemli olmaktadır (Koşan, 2007, s.51).

Günümüzün modern işletmecilik anlayışında meydana gelen; ürün ve hizmetlerin maliyet hesaplama sistemlerinde, kültürel yapıda, müşteriye odaklanmada, teknolojik değişim ve insan kaynaklarındaki değişim gibi gelişmeler mamul veya hizmet üretim ve sunum sürecinde de değişiklikler yaratmıştır. Bir bilgi üretimi süreci olarak da nitelendirilen muhasebe uygulamaları da bu gelişmeler çerçevesinde kendisini yenileyerek gelişimini sürdürmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerin ulusal kalkınmalarını sürdürebilmeleri daha etkin ve verimli çalışabilen para ve sermaye piyasalarının varlığına

ve o ülkelerdeki muhasebe bilgi sistemlerinin doğru ve güvenilir bilgi gereksinimini karşılayabilmesine bağlıdır. Uluslararası işletmecilik uygulamalarında ülke ekonomilerinin entegrasyonunun sağlanması ise gerek literatür gerekse uygulamadaki değişiklikleri yakından takip etmeyi gerektirmektedir. Modern maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarındaki gelişmeler de, işletme yöneticilerinin karar alma faaliyetlerinde kullanacakları stratejik bilgi gereksinimini sağlamaktadır (Gümüş, 2006, s.1).

Bütün bu gelişmeler muhasebeyi, işletmeler açısından işletme yönetiminde kayıt düzeni olmaktan çıkararak, geleceğe yönelik plan ve stratejilere de ışık tutan, yol gösteren, daha doğrusu ileriye dönük ortaya çıkabilecek çeşitli yönetim gereksinimlerine duyarlı bir araç konumuna getirmiştir (Yüzbaşıoğlu, 2004, s.388).

En önemli muhasebe bilgi aracı olan faaliyet tabanlı maliyet (FTM) sisteminin yerine özellikle son yıllarda işletme faaliyetlerinde harcanan zamanı dikkate alan ve işletmede oluşan boş zamanı maliyet hesaplamalarına katmayan yeni bir yöntem olan “Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”(Time-Driven Activity Based Costing) yönteminin kullanılması FTM’ye göre daha doğru bilgi elde edilmesine imkan sağlamaktadır (Koşan, 2007, s.5).

FTM yöntemi işletmeler açısında çekici gözükmesine rağmen, özellikle değişen işletme koşullarında istenilen bilgiye cevap vermesindeki yavaşlık ve zorluk, maliyet etkenlerinin seçimindeki görecelik ve verilerin toplanması, işlenmesi ve saklanması işletmeler açısından yüksek maliyetli olması nedeniyle bazı işletmelerde uygulanamamaktadır. Bundan dolayı Kaplan ve Anderson tarafından faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin eksiklik ve kısıtlarının giderilmesi amacıyla “Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme” yöntemi ortaya konmuştur (Atmaca ve Terzi, 2007, s.368).

Bu çalışmada, maliyet ve yönetim muhasebesi literatürüne yeni girmiş bir kavram olan zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyet yönteminin, müşteri karlılık analizinde kullanılmasına yönelik bir uygulama amaçlanmıştır. Böylelikle FTM yöntemine göre yapılan müşteri karlılık analizi ile yeni yöntem kullanılarak yapılan müşteri karlılık analizi sonuçları değerlendirilerek yeni sistemin analiz sonuçlarına olan etkileri ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Bu bağlamda, yöneticilerin geleceğe yönelik doğru kararlar almasını ve bunun için stratejiler geliştirmesini sağlayacak olan müşteri karlılık analizinin seyahat acentalarında uygulanması ve müşteri gruplarının maliyetlerinin FTM ve zaman etkenli FTM yöntemi ile hesaplanarak farklılıkların belirlenmesi ve müşteri karlılık analizi sonuçlarına etkisinin araştırılması çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır.

Bu amaç doğrultusunda tezin birinci bölümünde; müşteri karlılık analizi kavramları, önemi, gerekliliği, hesaplaması ve yararları açıklanmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde; maliyet kavramına değinilerek maliyet yönetimi konusu açıklanmaya çalışılmıştır. Bu amaçla maliyet yönetiminin ilgili olduğu alanlar, maliyet yönetim sistemi ve gelişimi, maliyet yönetim sisteminin amaçları ve yararları, maliyet ve yönetim muhasebesinde güncel yaklaşımlar konuları ele alınmıştır. Güncel yaklaşımlara kısaca değinilerek FTM ve zaman etkenli FTM yöntemleri daha ayrıntılı açıklanmıştır. Üçüncü bölümde ise örnek bir seyahat acentasında FTM ve zaman etkenli FTM yöntemi kullanılarak müşteri karlılık analizi uygulanmış ve elde edilen bulgular verilmiştir. Sonuç ve öneriler başlığı altında ise, çalışmanın ana hatlarına değinilerek elde edilen bulgular yorumlanmış, ve iki yöntem arasındaki fark ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca çalışmada karşılaşılan zorluklara ve çalışmanın literatüre yapacağı katkıya da bu başlık altında değinilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİ

1.1. Müşteri Karlılığı

Son yıllarda büyük işletmeler rekabetin artmasıyla beraber müşterilerine verdikleri hizmetleri daha iyi duruma getirmeye çalışmakla birlikte yatırım için büyük önem taşıyan müşteri maliyetlerini ve müşteri karlılığını genelde göz ardı etmekte ya da bu bilgilere gereken değeri vermemektedir. Oysaki hangi müşterinin işletmenin karlılığına ne kadar parasal katma değer kattığı oldukça önemli bir konudur (Yükçü, 2007, s.269). Bu önemin farkına varan işletmeler, müşterilerin memnuniyetinin yanında müşterilerinin işletmeyi ne kadar memnun ettiği konusuyla da oldukça ilgilenmektedirler. İşletmeler, rekabet üstünlüğü sağlamak için ürün karlılığı kadar müşterilerin karlılığını da dikkate alarak işletme karına olan katkısını belirleyici çalışmalar yapmaya başlamışlardır (Gündüz, 2002, s.66).

Müşteri karlılığı, hem yönetim muhasebesi hem pazarlama yazınının ilgi duyduğu bir konu olmuştur. 1990'larda faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulamaya geçmesiyle, yönetim muhasebesi araştırmacıları, müşteri hizmet maliyetlerine ve karlılığına etki eden süreçleri ve etkenleri anlamaya çalışmışlardır. Buradan elde ettikleri bilgileri, müşteriye sunulan hizmet maliyetlerini ve ilgili diğer faaliyetleri kontrol ederek daha iyi bir yönetim için kullanmayı hedeflemişlerdir. Son zamanlardaki akademik çalışmalarda; müşteri karlılığını ölçme, finansal olmayan performans ölçümlerinin (müşteri tatmini gibi) finansal performans ölçümleri (gelirler, müşteri karlılığı ve işletme değeri gibi) üzerindeki etkileri araştırılmaktadır (Niraj vd., 2001, s.3).

Belirli bir dönem içerisinde bir müşterinin yarattığı gelirden, müşteri maliyetlerinin düşülmesi ile belirlenen müşteri karlılığı her müşteri veya müşteri grubu için farklılık göstermektedir (Söderlund ve Vilgon, 1999, s.4). İşletmenin hizmetlerinden yararlanan müşteri, işletmenin katlandığı maliyetlerden daha fazla gelir getiriyorsa o müşteri kar getiren müşteridir (Kotler, 2000, s.81).

Müşteri karlılığı, günümüzde işletmelerin stratejik kararlar almasında ürün karlılığından daha yararlı bilgiler sağlamaktadır, işletmeler artık hangi ürünün karlı olduğuna değil, ürünleri kullanan hangi müşterilerin karlı olduğuna önem vermektedir (Smith, 2005, s.89). Bu durumda işletmeler ürün karlılığı yanında sahip oldukları müşterilerin karlılıklarını hesaplayarak stratejik planlar geliştirmeye başlamışlardır.

İşletmelerin faaliyetlerinden yararlanan müşteriler ve müşteri grupları aynı değildir. Her müşteri istediği ve aldığı farklı ürün veya hizmet için farklı maliyetlere neden olmakta ve işletme karını da farklı oranlarda etkilemektedir (Noone ve Griffin, 1997, s.75).

Müşteri karlılığının artırılması, sadece basit anlamda ürünlerin maliyeti ile değil, aynı zamanda işletmenin maliyet ve karlılığının uzun dönemli incelenmesini gerektirmektedir. İşletme gelecekte vereceği kararlar için geçmişte meydana gelen faaliyetleri de incelemelidir. Bu konuyla ilgili olarak işletme tarafından incelenmesi gereken konular; müşteri sayısı, müşteriden elde edilen gelir, müşterilerin özellikleri, müşterilerin kullanmış olduğu faaliyetler, müşteriler için katlanılan maliyetler şeklinde sıralanabilir. Rekabet içindeki işletmelerin bu konuları incelemeleri, kendi kar kaynaklarını bilmeleri ve maliyet yapılarını analiz etmeleri gelecek ile ilgili tahminlerde bulunarak işletmenin önünde ışık tutmak açısından önemlidir (Blocher vd., 2005, s.3; Cokins, 2006, s.3).

Sunulan hizmetin, müşteri davranışlarına ve isteğine göre belirlendiği hizmet işletmelerinde müşteri karlılığı, ürün karlılığından daha önemlidir. İşletmeler, farklı istekleri olan ve farklı hizmetlerden yararlanan müşterileri gruplayarak her müşteri grubu için farklı stratejiler geliştirmelidir.

On yılı aşkın süredir uygulamada müşteri karlılık analizinin önemi artmaktadır. Bunun nedeni, müşteri grupları arasındaki maliyetlerin ve elde edilen gelirlerin farklı olması ve rekabet ortamında işletmeler için bu farklılığın öneminin artmasından kaynaklanmaktadır. Karlı müşteri gruplarını belirlemek ve karlılığı artırmak için müşteri karlılık analizi yapılmaktadır (McManus, 2007, s.59).

1.2. Müşteri Karlılık Analizi

Son yıllarda işletmeler mamul veya hizmet karlılık analizleri yerine daha çok müşteri karlılık analizi yapmaya başlamışlardır. Müşteri karlılığını belirlemek için yapılan hesaplama ve ölçüm yöntemleri üzerine yapılan çalışmalar da dikkat çekmektedir (Steffes, 2005).

Günümüzde yöneticilerin, stratejik kararlar alabilmeleri için işletme karına katkısı olan müşterileri incelemeye yarayan analizlere sahip olmaları gerekmektedir (Hornsgren vd., 2003, s.383). Müşteri karlılık analizi yöntemi ile hesaplanan müşteri gelir ve maliyetleri raporlanmaktadır. Yapılan bu raporlamalar ile işletmelerin gelir ve maliyetleri yönetilerek müşterilerin kara katkısı belirlenmektedir. Hangi müşterinin ne kadar karlı olduğu ve hangi ürünün hangi müşteri için karlı olduğu gibi soruların cevapları bu analiz yöntemi ile bulunmaktadır. Analizin sonuçlarına göre de yöneticiler müşterilerin ve ürünlerin karlı olabilmesi için çeşitli çözümler üretebilmektedir (Zimmerman, 2006, s.682).

Karlılık analizleri, işletmelere ne yapmaları, nasıl yapmaları, hangi ürünlere-hizmetlere-ve müşterilere odaklanmaları, hangi kanalları kullanmaları gerektiği ve hangi iş birimlerinin işletme karlılığına ne ölçüde katkıda bulunduğu konusunda gereken bilgileri temin etmekte yardımcı olmaktadır. Kısacası, işletmelerde ürün-hizmet, müşteri, iş birimi ve dağıtım kanalları gibi konuları esas alarak gerçekleştirilen karlılık analizleri, yönetime ayrıntılı ve yön gösterecek bilgilere sahip olma imkanı sunmaktadır (www.deloitte.org/dtt/section_node, 22.04.2009).

Bütün insanlar eşit yaratılmış olabilir fakat aynı eşitlik müşteriler için söylenemez. Herkesin de bildiği gibi bazı müşteriler diğerlerine göre daha karlıdır. Bunun tersine bazıları ise kesinlikle kar getirmeyen müşteri grubunda yer almaktadır. Bir işletme için en önemli soru hangi müşterilerin hangi grupta yer aldığı sorusudur. Bu yüzden işletmeler hangi müşterilerinin daha değerli olduğunu belirlemek zorundadırlar (Epstein vd., 2008, s.54).

Artan rekabet koşullarında müşterilerin işletmeleri ne kadar memnun ettiğinin araştırılması işletmeler açısından stratejik bir amaç olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda işletmeler ürün karlılığının haricinde sahip oldukları müşterilerinin karlılıklarını analiz ederek gerçekten karlı olanları elde tutacak çeşitli programlar geliştirmeye

başlamışlardır. Bu nedenle müşterilerin işletmeye olan katkısını belirlemeye yarayan, zamanla popüler hale gelen bir yönetim muhasebesi yaklaşımı olan müşteri karlılık analizi kullanılmaya başlamıştır. Müşteri karlılık analizinin yapılabilmesi için gerekli olan gelirlere ait bilgilerin elde edilmesi için kolay kısmını oluştururken, müşteri maliyetlerinin belirlenmesi zor kısmını oluşturmaktadır. Bu yüzden müşteri maliyetlerinin doğru olarak hesaplanması, analizin doğruluğu açısından oldukça önemli olmaktadır (Koşan, 2008 s.285-286).

1.2.1. Müşteri Karlılık Analizinin Tanımı

Yazın tarandığında müşteri karlılık analizinin farklı şekillerde tanımlandığı görülmektedir;

Müşteri karlılık analizi, bireysel müşterilerin işletme için ne kadar katkı sağladığının ölçülmesidir (Steffes, 2005).

Müşteri karlılık analizi (MKA), bir işletmenin farklı müşterilerinin görece karlılıklarını görmek için işletme gelirlerinin ve maliyetlerinin müşteriye göre kaydedilmesi, dağıtılması ve işletmenin genel karlılığının da ölçüldüğü süreçtir (Yükçü, 2007, s.269).

Müşteri karlılık analizi (Customer Profitability Analysis - CPA); belirli müşterilere ürün veya hizmet sunulurken kullanılan kaynakların analiz edilip bu müşterilerden sağlanan gelirler ile karşılaştırılarak, müşterilerin karlılıklarının hesaplanabilmesi amacıyla kullanılan bir yöntemdir (Diril, 2006, s. 32).

Müşteri karlılık analizi gelirlerin ve maliyetlerin müşteriye ya da müşteri gruplarına dağıtılarak karlılık seviyelerinin hesaplanabilirliği sürecini anlatmaktadır (Van Rajj, 2005, s.373).

Başka bir tanıma göre, müşteri karlılık analizi; her müşterinin işletme kaynaklarını farklı oranda kullandığını kabul ederek maliyetleri müşterilere göre raporlayan bir sistem olarak tanımlanmaktadır (Horngren vd., 2003, s.119).

MKA, müşterinin veya müşteri gruplarının karlılıklarının işletmeyi etkileme ölçülerini belirlemeye yönelik bir yönetim muhasebesi yöntemidir. Bu yöntemle elde edilen veriler,

müşteri gelirlerini arttırmaya yönelik stratejik kararların alınması aşamasında önem kazanmaktadır (Howell ve Soucy, 1990, s.43).

Bu tanımlardan yola çıkarak genel olarak bir tanım yapılacak olursa; Müşteri Karlılık Analizi, müşterileri maliyet nesnesi olarak kabul eden ve belirli bir dönem için hem gelirleri hem giderleri müşterilere veya müşteri gruplarına dağıtan, bireysel olarak bir müşterinin veya değişik açılardan gruplandırılan müşterilerin karlılıklarının işletmenin karlılığını etkileme ölçülerini belirlemeye çalışan bir yönetim muhasebesi tekniği olarak tanımlanabilir.

1.2.2. Müşteri Karlılık Analizinin Amacı

Bir işletmenin müşteri karlılık analiz yöntemi ile müşterilerin karlı olup olmadığını belirleyebilmesi için, her bir müşterisinin gelirleri ile o müşteri ile ilgili tüm ürün ve hizmet maliyetlerinin bilinmesi gerekmektedir (Çakır, 2007, s.50). Müşteri karlılığının tam olarak ölçülebilmesi, maliyetlerin ürün veya müşterilere dağıtılabilme yeteneğine bağlıdır.

Bu analizin iki temel amacı vardır. Birincisi, müşteri karlılığını ölçmek, diğeri ise etkin ve etkin olmayan müşteri faaliyetlerini ortaya çıkarmaktır. Müşteri karlılık analizi, karlı ve karlı olmayan müşterilerin ayrılması için fayda-maliyet analizi yapmaktadır (Yükçü, 2007, s.270).

Müşteri karlılık analizi kullanılarak farklı müşterilerin yol açtığı kar farklılıkları işletmenin karar alma sürecine katkı sağlamak amacıyla belirlenmektedir. Bunun nedeni her bir müşterinin satış gelirlerine yaptığı katkı ile işletme karlılığına katkısının genellikle eşit olmamasıdır. Bu durum stratejik karar noktasında müşteri karlılık analizini gerekli kılmaktadır (Akgün, 2004, s.31).

İşletmelerin en temel görevi müşterilerine ürün ve hizmet sunarken kar elde etmektir. İşletme yöneticileri satış, pazarlama ve operasyonlarında karar verirken müşteri karlılık analizi sonucu elde edilen bilgilerden yararlanmaktadır. Bu nedenle müşteri karlılık analizi işletmeler için stratejik planın temeli olmalıdır. MKA, işletme ve işletmenin müşterileri arasındaki değer değişiminin takip edilmesini sağlamaktadır.

İşletmelerin stratejik plan yapması için sadece müşteri karlılık analizi yaparak elde ettiği veriler yeterli değildir. Yöneticiler, analiz sonucu elde edilen bilgileri müşteri sadakati, müşteri davranışları, memnuniyeti, müşteri değeri, müşteri yaşam boyu değeri gibi kavramlarla ilişkilendirmelidir. Müşteri karlılığını yönetebilmesi için kapsamlı bir yaklaşım izlemelidir. Müşteri karlılığını ölçmek, müşteri değerlendirme için bir ön koşul olmaktadır. Çünkü müşteri karlılığı, gerçek gelir ve giderlere dayalı müşteri gruplarına göre raporlama işlemidir. Müşteri değerlendirme ise tahmini olarak müşterilerin gelirleri, giderleri ve oluşturabilecekleri kar potansiyelidir (Miller, 2008, s.63-64).

İşletmeler tarafından müşterinin karlı olup olmadığı incelenirken, aynı zamanda her müşterinin işletme için değerli olup olmadığı da incelenmesi gerekmektedir. Müşteri açısından bakıldığında değer kavramı, karlılık kavramının alt kümesidir. Muhasebe açısından bakıldığında müşterinin karlılığı, müşterinin değerini belirleyen en önemli etkidir. Müşteri değerini, müşteri ile işletme arasındaki ilişkiden doğan nakit girişleri ve müşteri işletme arasında ilişki kurabilmek ve devam ettirebilmek için nakit çıkışları oluşturmaktadır (Wayland ve Cole, 1994, s.22).

Müşteri karlılık analizi yapılırken sayısal veriler önemli bir göstergedir. Ancak sayısal göstergelerin dışında bazı sayısal olmayan faktörler de işletmenin karlı olmayan müşterilerle iş yapmasına neden olabilmektedir. Müşteri karlılık analizi yaparken göz önüne alınacak sayısal olmayan faktörler şu şekilde sıralanabilir (Yükçü, 2007, s.271);

- Önemli bir işletmeye tedarikçi olma durumu (Bu durum diğerlerine referans olacaktır),
- Kaybedilmiş bir müşterinin daha etkin hizmet verilirse karlı duruma gelme potansiyeli,
- Kaybedilmiş müşterinin yeni ve karlı pazarlara girişte bu pazara nasıl hizmet edileceği konusunda analiz imkanı sunması,
- Karlı olmaya ancak yaratıcı işletmelerden çok önemli mamul uygulamaları öğrenme fırsatları.

İşletme yöneticileri stratejilerini belirlerken müşteri karlılığının yanında müşteri değerine de bakmalıdır. Bunun nedeni müşteri karlılığı ile müşteri değeri arasında pozitif yönlü bir ilişkinin olmasıdır. Bu ilişkinin görülebilmesi, müşterinin kullandığı hizmetler

karşılığında işletmenin katlandığı maliyetlerin o müşteri için uygun olup olmaması işletme tarafından yapılan analizler sonucu mümkün olmaktadır (Wayland ve Cole, 1994, s.23).

1.2.3. Müşteri Karlılık Analizinin Önemi ve Gerekliliği

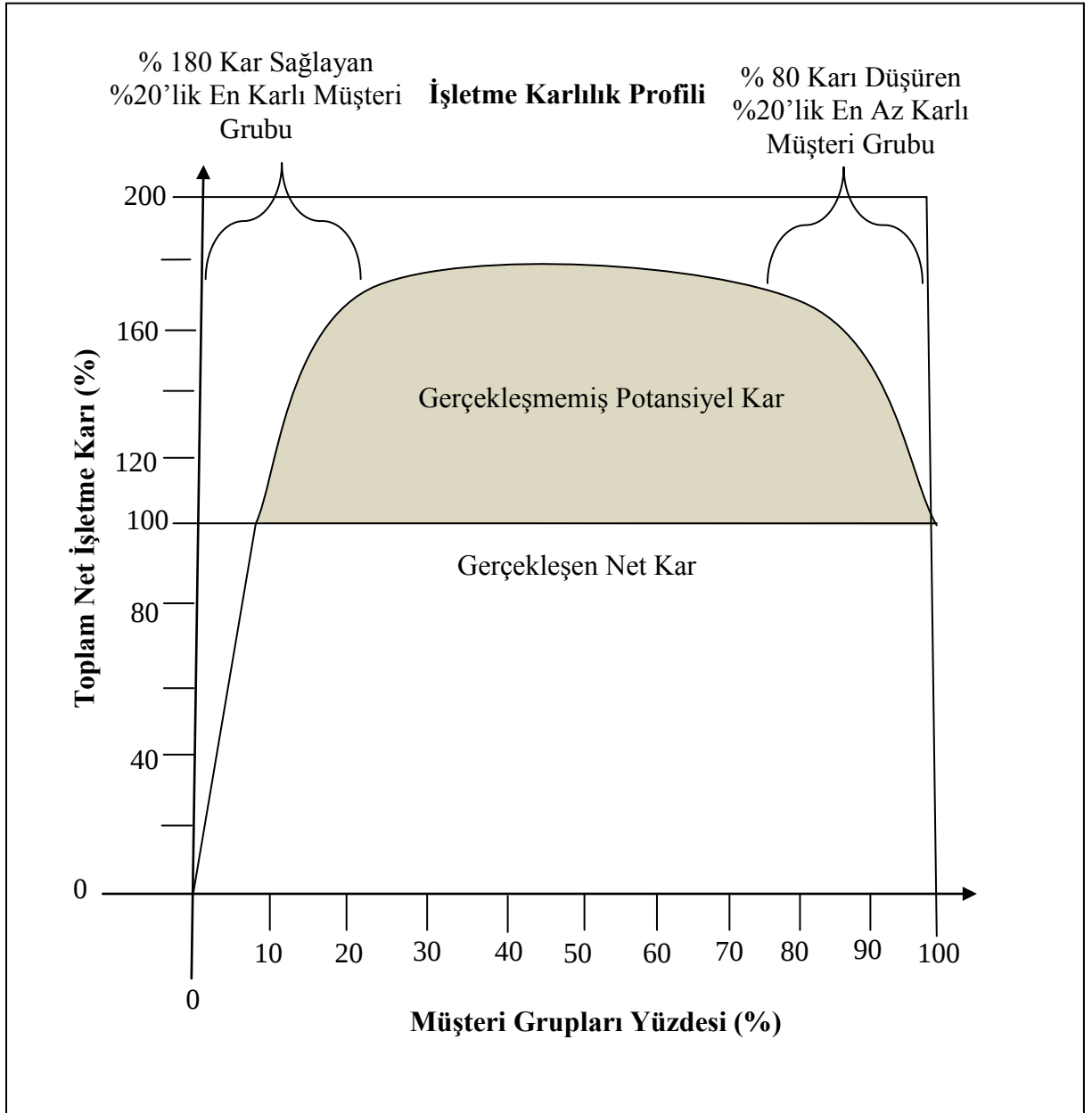
Günümüz işletmeleri, sürekli bir değişim ve gelişim gösteren rekabetçi bir ortamda faaliyet göstermektedirler. Rekabetin global boyutta olması işletmeleri, faaliyetlerini bu ortamın gereklerine göre yapmaya zorlamaktadır. Rekabetçi ortamda faaliyette bulunan tüm işletmelerin ortak amacı, ayakta kalabilmenin yollarını bulmak, kâr elde etmek ve kârlarını daima artırmaktır. Bu amaca ulaşmak doğrultusunda rekabet eden işletmelerin karşılaştığı temel sorun, rekabetin gereklerine uyum sağlayamamak olarak görülmektedir (Kaygusuz, 2007, s. 139).

Bilgi çağının yaşandığı günümüzde her alanda etkisini gösteren çok hızlı bir değişim dikkat çekmektedir. Gelişmelere paralel olarak işletmelerde yönetim tarzları da değişmekte ve bilgiyi esas alan yönetimler ön plana çıkmaktadır. İşletmeler benimsedikleri yeni yöntemler sayesinde, müşterisini daha iyi tanımakta isteklerini ve zevklerini bilmekte ve işletme için katkısını hesaplamaktadır. Artık günümüz koşullarında müşteri odaklı işletmeler dönemi başlamaktadır.

Artan rekabet ortamına paralel değişim gösteren yönetim muhasebesi uygulamaları, işletmelerin müşteri seçiminde daha dikkatli ve kalıcı ilişkilere önem vermesi gerekliliğini ortaya koymaktadır. Toplam ciroda en yüksek payı olan değil, kara en fazla katkı sağlayan müşterinin işletmede tutulması ve bağlanması gerekmektedir (Diril ve Işık, 2010).

Her müşterinin işletmeye sağladığı gelir ve işletme karlılığına yaptığı katkı eşit değildir. Farklı hizmetlerden yararlanan farklı müşteriler için yapılan değişik hizmet faaliyetleri farklı maliyetleri ortaya çıkarmaktadır. Müşteri karlılık analizi işletmeler için hangi müşteri grubunun ne kadar gelir getirdiği ve bu müşteri gruplarının giderlerinin detaylı bir şekilde hesaplanması gerekliliğini neredeyse zorunlu hale getirmektedir. Müşterilerin satış gelirlerine yaptığı katkı ile işletme karlılığına yaptığı katkı farklı olduğundan, işletmeler için stratejik karar alma durumunda müşteri karlılık analizi yapmak gerekli olmaktadır (Demir, 2009, s25).

İşletmeler için ürün veya hizmet karlılığından çok müşteri karlılığı stratejik olarak daha çok önem kazanmaya başlamıştır. İşletmelerin artık bilmesi gereken hangi hizmetin veya ürünün karlı olduğu değil, bu hizmet ve ürünleri kimlerin aldığı ve hangi müşteri gruplarının işletme karına katkı sağladığıdır. Bu nedenle müşteri gruplarına göre maliyetler belirlenmeli, müşteri gruplarından elde edilen gelirlerle karşılaştırılmalı ve müşteri gruplarına göre ayrı ayrı karlılıklar belirlenmelidir. Bu işlemler müşteri karlılık analizinin yapılmasını gerekli kılmaktadır (Hilton vd., 2006, s.221).



Şekil 1.1: Kümülatif Müşteri Karlılığı (Balina Eğrisi)

Şekil 1.1.'de görülen balina eğrisi müşteri gruplarını, yatay eksenin sol tarafında yer alan en karlı müşteri grubu ve sağ tarafında yer alan en az kar sağlayan müşteri grubu olarak sınıflandırmaktadır. Dikey eksen müşterilerin toplam karlılığı göstermektedir. Çok yaygın

bir olguya göre işletme satışlarında 20-80 pareto kuralına göre düşünülerek hareket edilmektedir. Yani müşterilerin % 20'si, satışların % 80'ini sağlar düşüncesidir. Fakat müşteri karlılığı için balina eğrisi, pareto kuralına karşı gelmektedir. Balina eğrisine göre, müşterilerin en karlı % 20'si toplam karın % 150 ile % 300 arasındaki kısmını sağlamaktadır, müşterilerin % 70'lik kısmı başabaş noktası ve % 10'luk en az karlı müşteri grubu toplam karın % 50 ile % 200 arasında bir kısmını kaybettirmekte ve işletmeyi toplam karın % 100 oranında bırakmaktadır.

İşletmenin sahip olduğu karlı müşteri gruplarının bazıları zamanla kar getirmeyen müşteri grubu haline gelebilir. İşletme az sayıda olan müşteri gruplarından fazla miktarda para kaybetmez. Ancak, fazla sayıda karlı müşteri gruplarının kar getirmeyen müşteri grubuna dönüşmesi işletme için önem taşımaktadır. Sadece iflas etmeye yüz tutmuş işletmeler büyük miktarda kayıp sağlayan müşterilere hizmet vermeye devam eder, aksi taktirde bir işletme büyük miktarda zarar sağlayan küçük gruplarına hizmet sağlamaz. İşletmeler, sahip olduğu müşterilerin büyük kısmının kar sağlayan müşteri grubu olması yolunda eğilim gösterirler. Toplam karlılığının ortalarında olan çok sayıdaki müşteri grubu işletmeler için alışılmadık bir durumdur. Hizmet işletmeleri için müşteri karlılığı üretim işletmelerinden daha önemlidir. Çünkü hizmet üretirken katlanılan maliyetler genellikle müşteri davranışlarına (tutumlarına) göre belirlenmektedir. Hizmet işletmeleri elindeki müşterileri, sağladıkları karlılıklar bazında tespit etmek zorundadır (Kaplan ve Anderson, 2007, s.245-246).

Müşteriyi elde tutma, yeni müşteri kazanma ve müşteri tatminine yönelik olumlu gelişmeler, işletmenin karlı müşterilere sahip oldukları anlamına gelmemektedir. Müşterileri tatmin etmenin bir yolu, müşterilere düşük fiyatlardan mamul veya hizmet sunmaktır. İşletmeler için müşteri tatmini ve yüksek pazar payı yüksek finansal getirilere ulaşma araçlarıdır. İşletmeler, sadece müşteriler için ne yaptıkları ile değerlendirme yapmamalı ve işletmenin karlılığını, hedeflenen müşteri gruplarını esas alarak ölçümleme yapmalıdır. Müşteri karlılığı, tüm müşterilerin işletme için karlı olmadıklarını da ortaya çıkarmaktadır. Bu tür durumlarda, karlı olmayan müşterilerin gözden çıkarılmasına ya da elde tutulmasına karar vermek için ömür boyu karlılık kavramı dikkate alınmalıdır. Yani müşteriler, başlangıçta karsız olarak görülseler bile gelecekteki potansiyelleri dikkate alınarak değerlendirilmelidir (<http://www.karenstitusu.org/makaleler.php?aid=23>, 2010).

Bugünün iş dünyasında müşteri kârlılık analizi, yaşanan bazı değişimler sonucunda önemli bir yönetim muhasebesi aracı haline gelmiştir. Bunlar; serbest ticaret, konvertibl paralar, sermayenin uluslararası dolaşımı, vergi ve tarifelerin azaltılması, telekomünikasyon olarak karakterize edilen kitle iletişim araçları ile küresel ekonominin baş göstermesidir. Bu küresel ekonomide işletmeler, yeni ve değişen müşteriler için diğer tedarikçiler ile rekabet içersindedirler. Ayrıca internet, müşterilerin küresel çapta alışveriş yapmasına imkan vermekte ve bu küresel rekabeti artırmaktadır. Bu nedenle, bugünün müşterileri kalite, fiyat ve dağıtım hususunda daha yüksek beklentilere sahip olmaktadır.

Böyle bir rekabetçi ortama yön veren bazı temel özellikler vardır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Diril ve Işık, 2010, <http://xn--mavir-kva70e.net/musteri-karlilik-analizi.html>, 2010, Koşan, 2007, s.38);

- Küresel boyutta görülen rekabet,
- Üretimle ilgili teknolojilerde görülen hızlı gelişmeler,
- İletişim teknolojilerinde meydana gelen hızlı gelişmeler,
- Müşteriye odaklanma olgusunun ortaya çıkması,
- Yeni yönetim anlayışlarının kullanılmaya başlanması,
- Sosyal, politik ve kültürel yaşamdaki değişiklikler.

Sıralanan bu özellikler içerisinden müşteri karlılık analizinin yapılmasını gerekli kılan en önemli faktörler müşteriye odaklanma olgusunun ortaya çıkması ve rekabette görülen artış olarak açıklanmaktadır.

1.2.4. Müşteri Karlılık Analizinin Yararları

Günümüzde yöneticiler işletmelerini sadece geleneksel muhasebe verilerine dayanarak başarılı bir şekilde yönetememektedirler. Küreselleşme, artan rekabet ortamı, daralan kar marjları ve müşteri bağlılığının azalması gibi olgular, müşteri karlılık analizi gibi yeni muhasebe yaklaşımlarını da beraberinde getirmektedir (Dumanoglu, 2005, s.8). Müşteri karlılık analizi ile müşterilerden elde edilen gelirler ve müşteri maliyetleri izlenerek raporlanmaktadır. Ekonominin durgunlaştığı dönemlerde, birçok işletme yöneticisi müşteri ilişkilerini geliştirmek ve müşteriyi çekebilmek için maliyeti yukarı çeken hizmetler sunmaktadırlar. Bu dönemde birçok yönetici bu pahalı uygulamaların, müşterilerden elde ettikleri gelirin ve karlılığın artırılıp artırılmadığı konusunda hiçbir araştırma

yapmamaktadır. Günümüzde ise artan rekabet ve ürün çeşitliliği işletmelerin hem pazar paylarını hem de karlılıklarının artırabilmesi için yapılan hizmetlerin maliyetlerinin, müşterinin karlılığını ne oranda etkilediği daha fazla kar elde etmek isteyen işletmeler tarafından düşünülmektedir (Blocher vd., 2005, s.156). İşletmenin en yüksek seviyede kazanca ulaşabilmesi, stratejik pozisyonları güçlendirebilmesi için potansiyel müşterilerinin ve gelecekteki müşterilerinin karlılığını en iyi şekilde anlaması gerekmektedir. Yönetim muhasebesi ile stratejik yönetimin beraber düşünülerek oluşturulan müşteri karlılık analizi, işletmenin başarısını hem uzun hem de kısa vadede arttırmayı amaçlamaktadır (Horngren vd., 2003, s.491).

Müşteri karlılık analizi, işletme yönetimine çeşitli alanlarda yararlar sağlamaktadır. Bunların en başında müşteri veya müşteri gruplarına ait bilgilerin ve bireysel olarak işletme karına katkılarının saptanması gelmektedir. Diğer bir husus ise müşteriler ile ilgili önceliklerin doğru olarak belirlenmesi için gerekli bilgilerin, müşteri karlılık analizi ile temin edilebilmesidir. Böylece müşteri ilişkileri, satış-pazarlama ile ilgili yönetsel kararlar doğru olarak alınabilmekte, kaynak ve zaman israfı önlenip, maliyet avantajı sağlanabilmektedir. Pazarlama ile ilgili kaynaklar başta olmak üzere işletme kaynaklarının her müşteri grubu için ne oranda kullanılacağı, hangi dönemlerde hangi fiyatların sunulacağı, hangi müşteri gruplarına odaklanılacağı, bu müşteri gruplarından elde edilecek gelir ve karlar müşteri karlılık analizi ile saptanabilmektedir (Demir, 2009, s. 26).

Müşteri karlılık analizinin işletmeye sağlayacağı başlıca yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Çakır, 2007, s.85; Öker, 2003, s.72; Blocher vd., 2005, s.155-157);

- Karlı ve karsız müşteriler ayırt edilerek fiyatları arttırmaksızın karı artırabilme yolları belirlenmektedir,
- İşletmenin karlılığının arttırılabilmesi veya amaçlarına ulaşmasında etkisi olmayan maliyetlerin ortadan kaldırılması sağlanmaktadır,
- Piyasa ayrımlarına göre maliyetlendirmenin yapılması, harcamaların (satış, reklam, ambalaj vb.) daha iyi planlanmasına ve maliyetlerin kontrol edilmesine yol açacağı için pazarlama etkinliğini artırmaktadır,
- Kaynak tüketimi ve faaliyetler arasındaki ilişkiyi açığa çıkarmaktadır,
- Yöneticilerin en karlı müşteri veya müşteri grubunu belirlemelerini sağlamaktadır,

- Her müşterinin en düşük seviyedeki hizmet maliyetinin belirlenmesi sağlanmaktadır,
- Karlılığı azaltan ve artıran faktörlerin belirlenmesini kolaylaştırmaktadır,
- Hangi müşteri grubunun işletme için karlı müşteri grubu olduğunu, hangi müşterilerin işletmenin hedef kitlesi olduğunu göstermektedir,
- Müşterilerin tercih ettiği ürün çeşidi, miktarı, sipariş metodu, teslim şartları, ödeme şartları gibi alışkanlıkları incelenerek karsız müşterilerin, karlı hale getirilmesini sağlayacak müşteri bilgilerinin elde edilmesini sağlamaktadır,
- Sürekli zarar ettiren müşterilerin belirlenerek bu müşterileri rakiplere bırakmayı sağlayacak stratejiler oluşturmaya yardımcı olmaktadır,
- Müşterilerin işletmeye olan maliyetlerinin karşılaştırmalı olarak analiz edilmesi, maliyetlerinin düşürülmesinde yeni yol ve yöntemlerin bulunmasına ve uygulanmasına katkı sağlamaktadır,
- Hem müşterilerin hem de işletmeler için daha karlı olan ürün ve hizmetlerin seçilmesi kolaylaşmaktadır,
- Müşteri karlılık analizi ile elde edilen veriler müşteriler açısından da daha karlı seçenekler geliştirmektedir.

1.3. Müşteri Karlılığının Hesaplanması

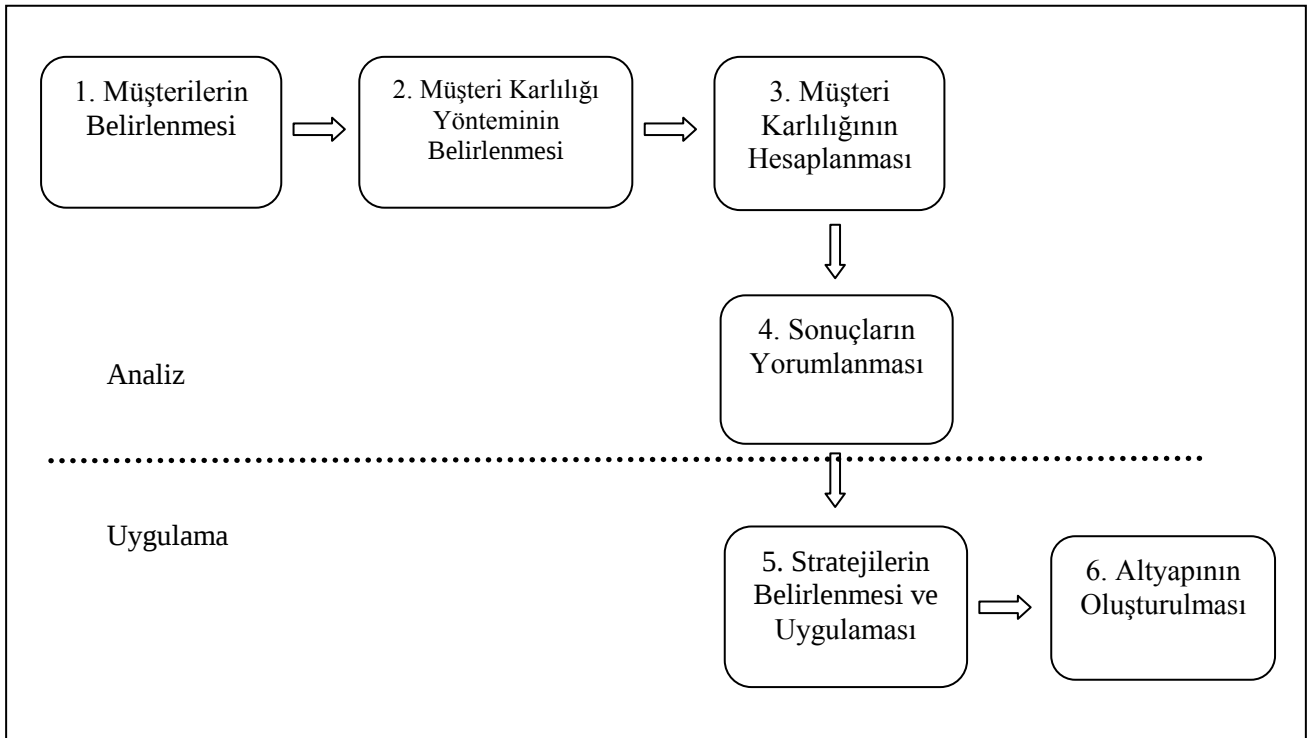
Müşteri karlılık analizi, müşterileri maliyet nesnesi olarak kabul etmekte ve müşterilerden kaynaklanan gelirleri, giderleri, varlıkları ve borçları ilgililik durumlarına göre müşterilere yüklemektedir. İşletmeler bu amaçla maliyet ve muhasebe sistemleri geliştirmekte ve müşterilerle ilgili bilgileri toplayıp muhasebeleştirmektedirler.

Müşteri karlılık analizinin birinci aşamasında, müşteri veya müşteri gruplarından elde edilen gelirler her müşteri veya müşteri grubu için ayrı olarak izlenir. İkinci aşamasında ise müşteri veya müşteri gruplarına ait olan maliyetlerin belirlenmesi gerekmektedir (Gündüz, 2002, s.67).

Yönetim muhasebesinin önemli bir aracı olan müşteri karlılık analizinin aşamalarını şu şekilde sıralamak mümkündür (Noone ve Griffin, 1997, s.76; Van Raaj vd., 2003, s.574-575-576; Koşan, 2007, s.41; Yükçü, 2007, s.274-275; Kutay, 2008, s.106; Diril ve Işık, 2010; <http://xn--mavir-kva70e.net/musteri-karlilik-analizi.html>, 2010);

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

Müşteri karlılık analizinin uygulanma sürecine ilişkin diğer bir yaklaşım Şekil 1.2.'de görülmektedir.



Kaynak: Van Raaj vd. "The Implementation of Customer Profitability Analysis: A Case Study", Industrial Marketing Management 32, 2003, s. 575.

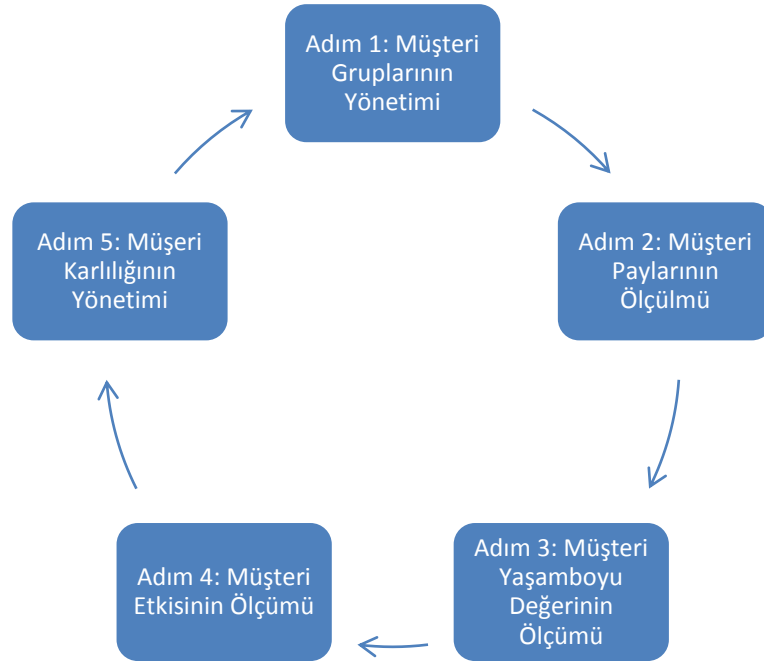
Şekil 1.2: Müşteri Karlılığı Analizinin Uygulanma Aşamaları

Bu yaklaşıma göre müşteri karlılık analizinin uygulanma süreci mevcut müşterilerin listesinin gözden geçirilmesi ile başlamaktadır. Bu aşamada müşteri veri tabanındaki aktif müşteriler tanımlanır. Genellikle aktif müşteriler dikkate alınan periyot içerisinde en az bir sipariş veren müşteriler olarak tanımlanmaktadır. Burada amaç, aktif olmayan müşteriler için katlanılan gereksiz maliyetlerin elenmesidir. Bu aşamada genel olarak geçmiş gelir ve maliyet verilerine bakılarak ilk karlılık analizi gerçekleştirilir. İkinci aşamada ise müşteri karlılığı modeli tasarlanır. Bunu takip eden üçüncü aşamada gerçek müşteri karlılığının hesaplanması, müşteri karlılığı modelinin verilerle beslenmesi ile gerçekleştirilir.

İndirimler ve satış, servis ve lojistik gibi müşteri ilişkileri maliyetleri, müşterilerden elde edilen satış gelirlerinden çıkarılır. Dördüncü aşama sonuçların yorumlanması ile ilgilidir. Beşinci aşamada müşteri karlılık analizi programının sonuçları, maliyet yönetimi ve fiyatlandırma gibi müşteri ilişkileri yönetimi stratejilerinin geliştirilmesinde kullanılır. Altıncı aşamada ise müşteri karlılığı analizlerinin devamında uygulanacak gerekli yapının kurulması üzerinde durulur (Van Raaij, 2005, s.373-374).

1.3.1. Müşteri Karlılık Yönetimi Döngüsü

Kanada mali müşavirler topluluğu müşteri değerinin yönetimi başlığı altında yeni bir yönetim muhasebesi kılavuzu yayımlamıştır. Bu kılavuz, üretici ve tüketici arasındaki ticari ilişkide üyelerinin müşteri odaklı kararlarına yardımcı olmak için tasarlanmış bir çerçeve içermektedir. Müşteri karlılık yönetimi döngüsü olarak bilinen bu çerçeve, analizin yapılması, ölçülmesi ve değeri artırmak için stratejilerin uygulanıp bu karlılığın yönetilmesi konusunda rehberlik görevi yapmaktadır. Aşağıda görülen şekil 1.3.'te, müşteri karlılığını ölçmeye yeni başlamış işletmelerden çok iyi geliştirilmiş müşteri karlılık analizi yapan işletmelere kadar bütün işletmelerin etkin bir karlılık yönetim stratejisi oluşturmalarına destek olmak için tasarlanmıştır (Murby, 2008, s.32).



Kaynak: Murby L, "Customer Profitability", Financial Management, February 1, 2008, s. 32.

Şekil 1.3: Müşteri Karlılık Yönetimi Döngüsü

Birinci adımda her müşterinin aynı olmadığı düşüncesinden yola çıkarak müşterilerin gruplandırılmasının yapılması gerekmektedir. İşletmeler genellikle müşteri ihtiyaçlarına daha iyi hizmet edebilmek için müşterilerini kişisel özelliklerine, tercihlerine veya davranışlarına göre gruplandırmaktadırlar. Ancak işletme, varlıklarının değerini artırmak amacıyla müşterileri karlılıklarına göre gruplandırmalıdır.

İkinci adım olarak rekabetçi piyasalarda işletmelerin maliyetlerini azaltmak ve karlılığını artırmak için müşteri gruplarının maliyet ve gelirlere olan paylarını göz önünde bulundurmalıdır. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, işletmelere maliyetleri müşterilere göre atamak ve karlılığı hesaplamakta yardımcı olabilecek bir sistemdir.

Üçüncü adımda müşteri karlılığının zaman içinde değişebileceği mantığı ile müşteri yaşam boyu değerinin hesaplanması gerekliliğinden bahsedilmektedir. İşletmeler bu hesaplama ile sadece bir dönemde faaliyetlerinden yararlanarak tek seferde yüksek kar sağlayacak müşteriler ile uzun vadeli ilişki kuran ve daha yüksek kar sağlayabilecek müşterileri ayırt edebileceklerdir. Müşteri yaşam boyu değerini ölçmenin farklı yöntemleri bulunmaktadır.

Dördüncü adımda müşterilerin, birçok yoldan işletme değerini artırabilmesine veya azaltabilmesine etkisinden bahsedilmektedir. Müşteriler iş ilişkileri ve iletişim aracılığıyla diğer müşteriler, işletme çalışanları ve diğer gruplar üzerinde etkiye sahiptir. Müşteriler deneyimlerini tüketici topluluklarında paylaşabilir. Bunlar müşterilerin problemini çözme ve daha iyi hizmet etme anlamında işletmeye ipucu verebilir.

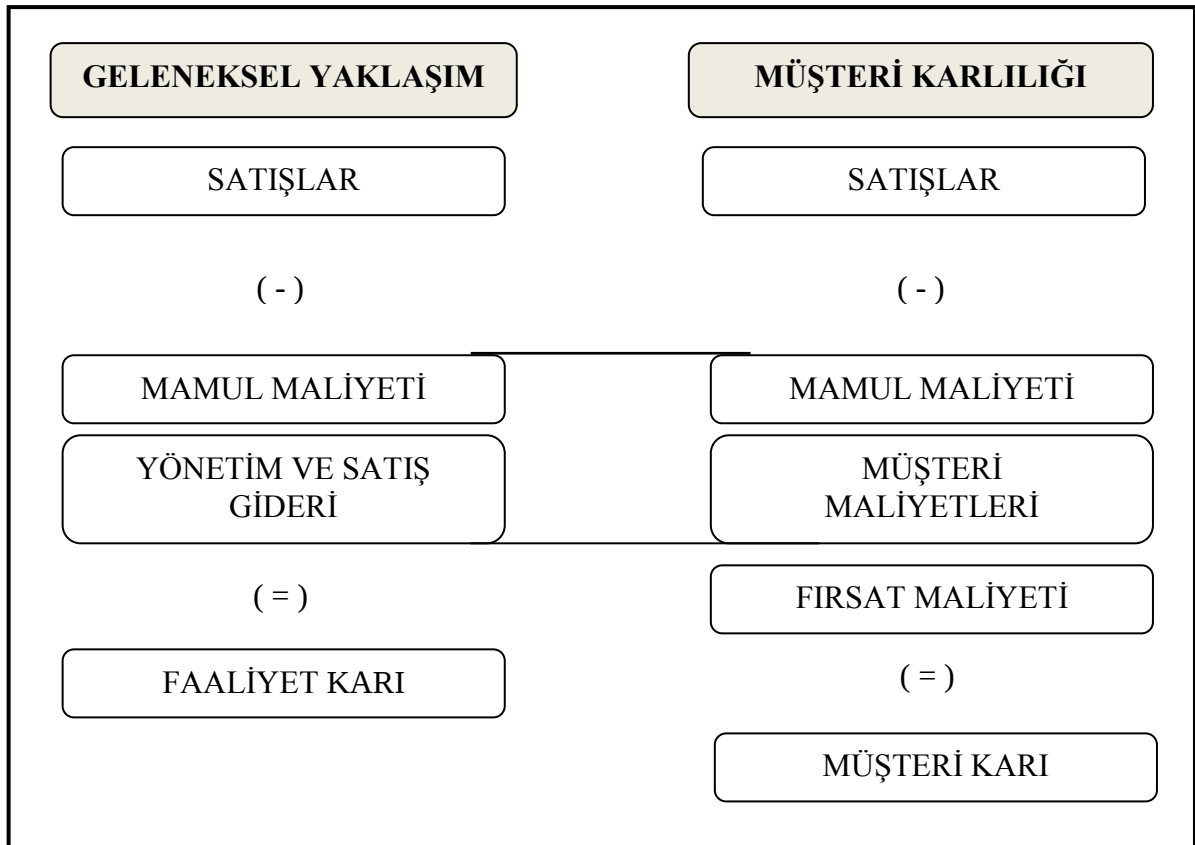
Beşinci adım müşteri karlılığının yönetimi: müşteri karlılık bileşenlerini yönetmek için yönetim muhasebesi kapsamında çeşitli stratejiler kullanılabilir. Dikkatli bir şekilde formüle edilen ve açıkça ifade edilen bir strateji önemli derecede bir gelişmeye yol açabilir. Bunun olması için işletmenin her müşteri grubu ile ilgili ölçme ve raporlama yapabileceği mantıklı bir sistemi olmalıdır (Murby, 2008, s. 32-33).

İşletmelerin kullanmak zorunda kaldığı bu gibi stratejiler muhasebeyi, işletme yönetiminde kayıt düzeni olmaktan çıkararak, geleceğe yönelik plan ve stratejilere de ışık tutan, yol gösteren, daha doğrusu ileriye dönük ortaya çıkabilecek çeşitli yönetim gereksinimlerine duyarlı bir araç konumuna getirmiştir. Böylece işletme yöneticileri,

maliyet muhasebesinden yönetim aracı olarak yararlanma anlayışı üzerinde odaklanarak maliyet yönetimi kavramını içselleştirmeye başlamışlardır (Yüzbaşıoğlu, 2004, s.388).

1.3.2. Müşteri Maliyetleri

Belirli bir müşteriden elde edilen gelir ile bu müşterinin maliyetlerini karşılaştırılarak müşterinin karlılığının belirlenmesi müşteri kârlılık analizinin özünü oluşturmaktadır. Müşteri Kârlılık Analizi ile dikkatler maliyetten ziyade değere çekilmektedir (Diril ve Işık, 2010). Geleneksel yöntemlerle yapılan karlılık analizleri, satış sonucu elde edilen tutardan satışa ait maliyeti çıkararak brüt karı hesaplamakta daha sonra faaliyetle ilgili oluşan giderlerin çıkarılmasıyla net kar rakamına ulaşmaktadır. Müşteri karlılıkları belirlenirken ise müşterilere ait maliyetler müşteri bazında dikkate alınmadan satış rakamlarıyla orantılı olarak müşterilere yüklenmekte ve müşteri karlılıkları bulunmaktadır. Bu durumda satış yapılan her müşterinin neden olduğu maliyetler satış rakamlarıyla aynı oranda değişeceği için karlı olan bir işletmenin bütün müşterilerinin aynı oranda karlı olacağı anlamına gelmektedir (Demir, 2009, s.28). Müşteri karlılığı ile geleneksel karlılık arasındaki yaklaşım aşağıdaki şekilde görülmektedir (Yükçü, 2007, s.277).

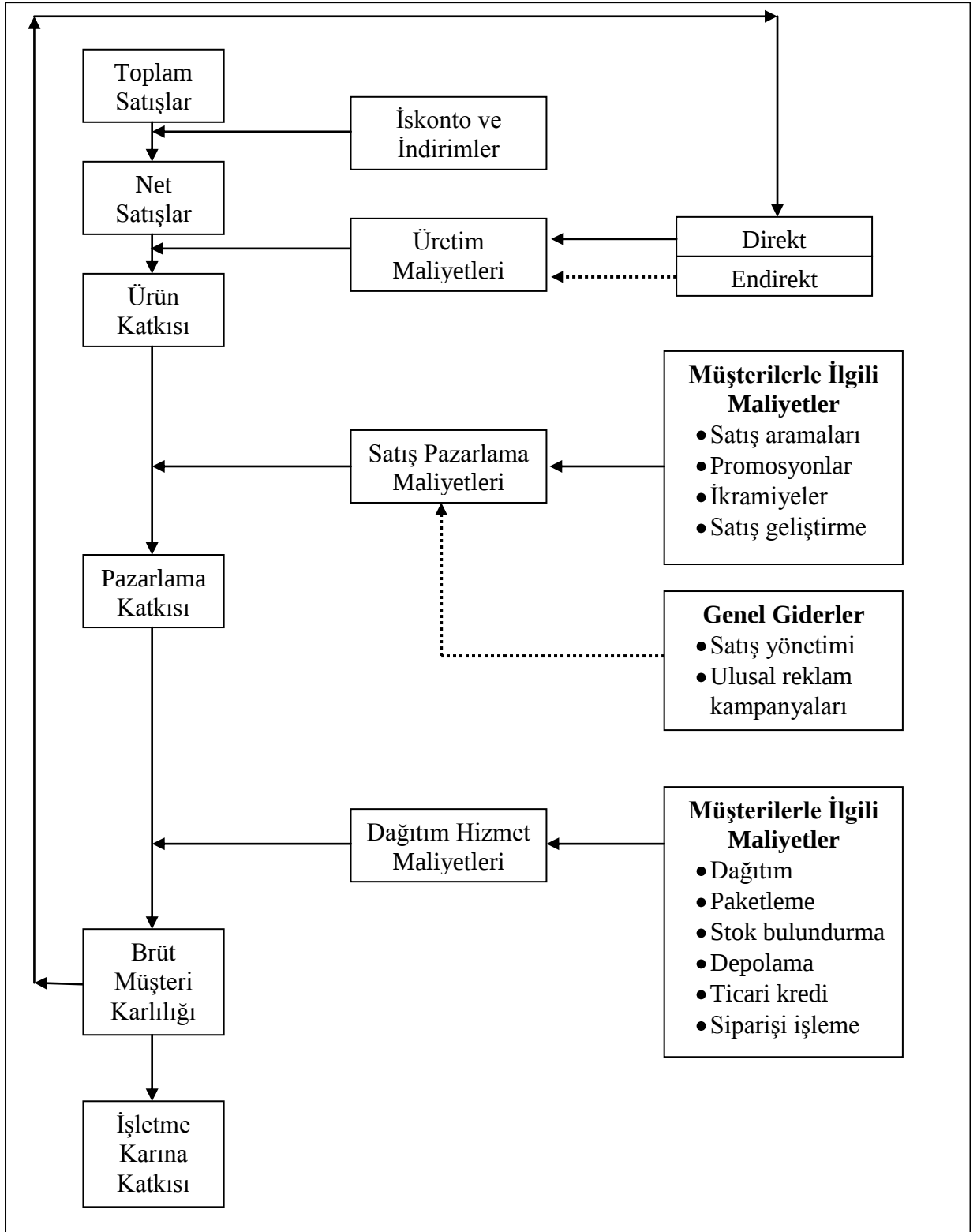


Kaynak: YÜKÇÜ, S., Yönetim Muhasebesi, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2007, s.277.

Şekil 1.4: Müşteri Karlılığı ve Geleneksel Karlılık Yaklaşımı Arasındaki Fark

Şekil 1.4.'e bakıldığında geleneksel yaklaşım ile müşteri karlılığı yaklaşımı arasındaki en önemli farklılık mamul maliyetlerinin bir kısmının müşteri maliyeti olarak kabul edilmesidir. Bir başka önemli unsur ise varlıkların fırsat maliyetidir. Faaliyet karı ile müşteri karlılığı arasındaki temel farkları oluşturan unsurlar bunlardır.

Günümüzde doğru maliyet yöntemleri kullanılarak yapılan bir müşteri karlılık analizi, müşterilerle ilgili olduğu düşünülen maliyetleri ayrı olarak hesaplamakta ve ilgili olan müşterilere aktarmaktadır. Bu durumla ilgili olarak, müşterilere ait satışlardan, müşterilerin işletme karına olan katkısının belirlenmesine kadar olan sürecin aşamaları ve ortaya çıkan maliyetlerin yapısı aşağıdaki şekilde görülmektedir (<http://xn--mavir-kva70e.net/musteri-karlilik-analizi.html>).



Kaynak: <http://xn--mavir-kva70e.net/musteri-karlilik-analizi.html>, Erişim Tarihi: 20.09.2010

Şekil 1.5: Basit Anlamda Müşteri Karlılık Analizi Modeli

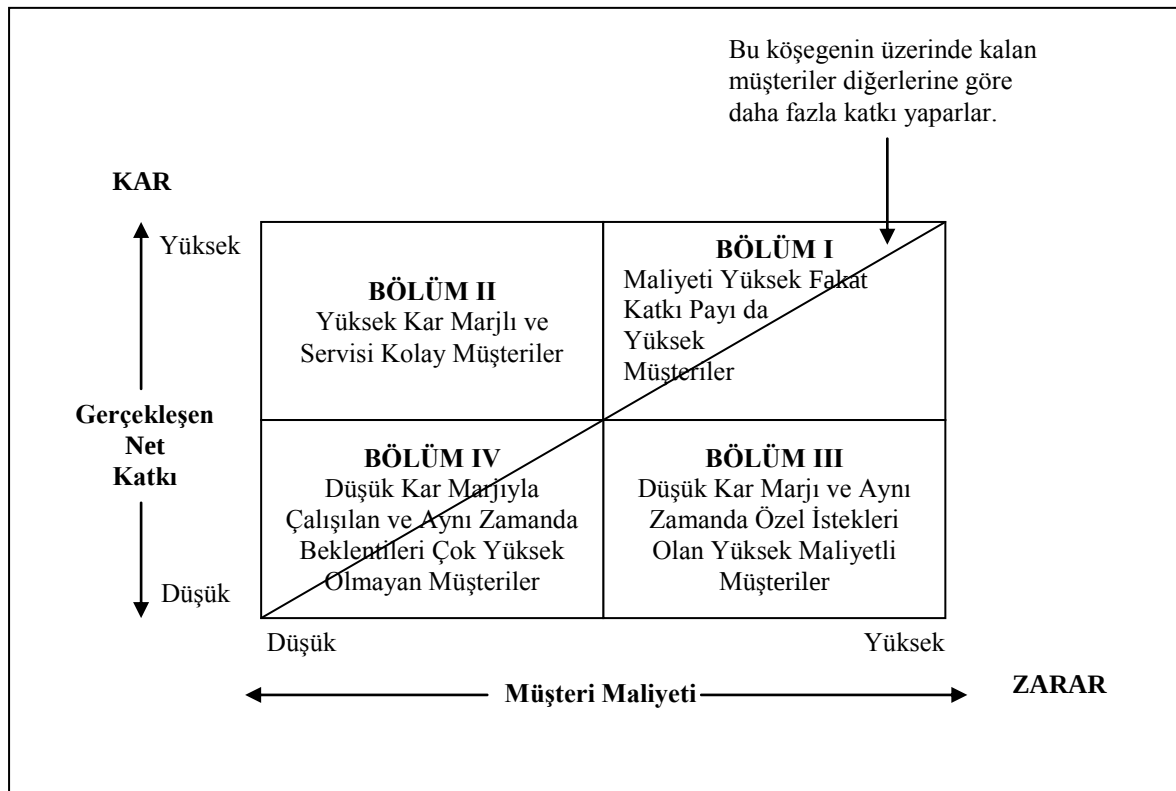
Şekil 1.5'te görüldüğü üzere müşteri maliyetlerinin doğru olarak saptanabilmesi için başlangıç noktası olarak toplam satışlar dikkate alınmaktadır. Müşterilere sunulan ürün veya hizmetle ilgili yapılan indirim sonrasında net satış rakamına ulaşılmaktadır. Daha sonra üretim veya hizmetle ilgili satılan malın maliyeti ya da satılan hizmet maliyeti kısmı

net satış rakamından çıkarılarak ürün veya hizmetin satışından elde edilen katkı bulunmaktadır. Bu noktada direkt ve endirekt maliyetlerin uygun şekilde yani müşteriye ait olma durumuna göre direkt olarak ya da belirli dağıtıcılarla aktarılmasına dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu durum satış ve pazarlama maliyetleri için de aynı özelliği göstermektedir ve bu işlemlerin sonucunda pazarlama faaliyetleri sonrası elde edilen katkı bulunmaktadır. Son olarak müşterilere ait dağıtım hizmet maliyetlerinin hesaplanması sonucu müşterilerden elde edilen net karlılık ve işletme karına olan katkı belirlenebilmektedir.

1.3.3. Müşteri Karlılık Matrisi

Maliyetlerin müşteri bazında hesaplanması müşteri karlılık analizinin en önemli kısmını oluşturmaktadır. Bu sayede, müşterilerin işletmeye olan katkıları belirlenerek, işletme yöneticilerinin alacakları çeşitli stratejik kararlara yardımcı olabilecek bilgiler elde edilmiş olacaktır. Müşterilerin işletmeye olan katkıları ve işletmeye mal oluşları arasındaki ilişki dikkate alındığında ise müşterilerin dört gruba ayrıldığı belirtilmektedir (Öker, 2003, s.73; Peterson, 2009, s. 251-252).

Bu müşteri grupları genel olarak aşağıdaki gibidir:



Kaynak: Peterson S.J., “Construction Accounting and Financial Management”, Prentice Hall, Second Edition, New Jersey, 2009, s.251.

Şekil 1.6: Müşteri Karlılık Analizi

Şekil 1.6 incelenecek olursa birinci bölümdeki yüksek kar marjlı, yüksek maliyetli müşteri grubu, yüksek beklentileri ve özel istekleri olan, ancak bu beklentileri ve özel istekleri için bedel ödemeyi de kabul eden, dolayısı ile karlılığı da yüksek olan müşteri grubudur. Bu nedenle işletmeler tarafından tercih edilir. İşletmeye maliyeti fazla ama yüksek kar getiren müşteri grubu olduğu için işletme bu gruptaki müşterilerinin ihtiyaçlarını sağlamak için önlem almalı ve mevcut müşterileri için iş hacmini genişletmeye çalışmalıdır.

İkinci bölümdeki yüksek kar marjlı, düşük maliyetli müşteri grubu, yüksek beklentileri ve özel istekleri olmadığından, kolay servis yapılabilen ve dolayısıyla düşük maliyetli olan, karlılığa etkisi büyük olan ve elde tutulması gereken müşteri grubudur.

İşletme yönetimi müşteri karlılığını artırmak için birinci bölümdeki yüksek maliyetli müşteri grubunu düşük maliyetli gruba dönüştürmeli veya bu gruptan kurtulmalıdır. Müşterilerin maliyeti arttığında işletme yönetimi bu gruptaki müşterileri elinde tutmak ya da kurtulmak için birinci bölümde yer alan müşterilere odaklanmaktadır. Yüksek maliyetli müşterilerden kurtulmanın (kaçınmanın) en iyi yolu onların ihtiyaçlarını daha düşük maliyetle karşılayan farklı işletmelerle işbirliği yapmaktadır.

Üçüncü bölümde yer alan düşük kar marjlı, yüksek maliyetli müşteri grubu, yüksek beklentileri ve özel istekleri nedeniyle tatmin edilmesi ve servisi zor, dolayısı ile işletmeye maliyeti yüksek olan, ancak bu özel hizmetler ve ekstralar için bedel ödemeyi kabul etmediğinden karlılığa katkısı düşük olan müşteri grubudur. İşletmeler için en zor olan müşteri grubudur. İşletme kaynaklarını diğer müşterilere göre daha fazla kullanmalarına rağmen, karlılığı oldukça düşüktür. Uzun vadede işletme karlılığını olumsuz etkileyeceğinden gerektiğinde ürün ya da hizmet sunumunun yapılmaması daha olumlu olabilmektedir. Eğer mümkünse işletme bu bölümdeki müşteriden ya fiyatı yükselterek ya da maliyetleri düşürerek karlılık sağlamaya çalışmalıdır. Fiyatı yükselterek karlılık sağlamaya çalışan işletmenin aldığı risk, bu gruptaki müşterilerin başka işletmeleri tercih etmeleridir.

Dördüncü bölümde ise düşük kar marjlı, düşük maliyetli müşteri grubu yer almaktadır. Yüksek beklentileri ve özel istekleri olmayan, kolay servis yapılabilindiğinden maliyeti düşük olan, ancak karlılığa etkisi düşük olan, ekstra sunumlar için bedel ödemeyi kabul

etmeyen müşteri grubudur. Standart hizmet beklentisi içerisinde. İşletmeler bu gruba giren müşterilerini mümkün olduğunca farklı bölümlere taşınmalıdır. Bu bölüme giren müşterilerin, en düşük fiyatı veren işletmeden işletmeye geçme gibi alışkanlıkları vardır. Hiçbir işletme bu gruptaki müşteriler sayesinde asla ayakta kalamamaktadır.

Müşteri karlılık analizi şeklinde sol alt köşeden sağ üst köşeye çizilen çizginin üst kısmında kalan bölüm işletmeler için tercih edilen müşteri grubunu göstermektedir (Öker, 2003, s.73; Peterson, 2009, s. 251-252).

Aşağıdaki tabloda yüksek ve düşük maliyetli müşterilerin karakteristik özellikleri maddeler halinde verilmektedir.

Tablo 1.1: Müşterilerin İşletmeye Maliyetleri Açısından Karakteristik Özellikleri

Yüksek Maliyetli Müşteriler	Düşük Maliyetli Müşteriler
• Özel ürünler • Küçük miktarda sipariş • Önceden planlanmış siparişler • Müşteriye özel teslimat • Teslimat şartlarında değişiklik • Otomasyon olmaması • Büyük miktarda satış öncesi destek (teknik, pazarlama ve satış kaynakları) • Büyük miktarda satış sonrası destek (montaj, eğitim, garanti, bakım vb.) • İşletmeyi stok tutmaya zorlama	• Standart ürünler • Büyük miktarda sipariş • Planlanmış siparişler • Standart teslimat • Teslimat şartlarında değişiklik olmaması • İşleme-müşteri arasında elektronik bilgi aktarımı • Satış öncesi küçük miktarda destek (standart fiyatlandırma ve sipariş) • Satış sonrası destek olmaması • Satış kadar üretim

Ürün karlılığı analizlerinde satış, pazarlama, dağıtım ve bu faaliyetlere ilişkin yönetim giderlerinin müşteri bazında izlenmesi büyük önem taşımaktadır, çünkü aynı ürünün satışında bazı müşterilere satış yapmak diğerlerine satış yapmaktan çok daha maliyetli olmaktadır. Diğer bir ifade ile müşteriler işletmenin bu faaliyetlerle ilgili kaynaklarını aynı miktarda kullanmazlar. Bu durumda ürün maliyetleri üzerine yüklenecek satış, pazarlama, dağıtım ve bazı yönetim giderlerinin müşteri bazında takip edilmesi daha doğru bir yaklaşım olacaktır (Öker, 2003, s. 72).

İKİNCİ BÖLÜM

MALİYET YÖNETİMİ ve ZAMAN ETKENLİ FAALİYET TABANLI MALİYETLME

2.1. Maliyet Yönetimi

1920'li yılların sonlarından itibaren günümüze değin mevcut maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin ürün ve üretim teknolojilerindeki evrim ile uyum sağlama konusunda yetersiz kaldıkları vurgulanmaya başlanmıştır. Özellikle 1980'li yılların ikinci yarısından itibaren ise bu uyumsuzluğun çeşitli sorunlara kaynaklık ettiği konusu yoğun bir şekilde gündeme gelmeye başlamıştır (Karcıoğlu, 2000, s. 20).

Maliyet yüksekliğiyle ilgili tüm önemli kararlarda geleneksel maliyet muhasebesiyle sağlanan bilgilerin yeterli ve güvenilir olmaması, daha doğrusu maliyet muhasebesinin birçok konuda yetersiz kalması, maliyetleme ve maliyet dağıtımı sorunlarının ortaya çıkmasının temel nedeni sayılabilir. Maliyet muhasebesinin ürün maliyetlemede sorunlarının olması, birçok konuda yetersiz kalması ve geleneksel sistemlere yapılan eleştiriler sonucunda maliyet muhasebesi giderek önemini kaybetmeye başlamıştır. Yoğun rekabet baskısı sonucu ortaya çıkan maliyet baskısı işletmeleri, maliyet oluşumunun geri planındaki nedenlerin analiz edilmesine ve maliyetleri oluşumundan önce kaynağında etkilemeye zorlamıştır. Bu nedenler maliyet yönetimi yaklaşımını ortaya çıkarmıştır (Yüzbaşıoğlu, 2004, s.390).

Son yıllarda geleneksel maliyet muhasebesinin artan bir biçimde önemini kaybettiği ve literatürde de maliyet muhasebesinin yetersizliği konusunda bir fikir birliğinin olduğu açıktır. Bu yetersizliğin, aşağıda sıralanan bazı gelişmelerden kaynaklandığı belirtilmektedir (Dellmann ve Franz, 1994, s.15-17);

- Maliyet muhasebesinde stratejik yönelim,
- Ürün yaşam süresinin kısalması yanında artan Ar-Ge Maliyetleri,
- Üretimde yeni teknolojilerin kullanımı,

- İşletmelerde artan pazara yönelik olma nedeniyle organizasyon yapılarının değişmesi,
- Değişen pazar talepleri ve müşterilerin isteklerine uymada değişen bilgi gereksinimi,
- Maliyet yapısında ve maliyet yükselmesinde değişmeler.

Maliyet yönetimi kavramı, yazında farklı içeriklerde ve çok defa maliyet muhasebesinde yeni yöntemlerin toplam adı olarak da kullanılmakta ve anlayış olarak da maliyet muhasebesinin eleştirisi sonucunda ortaya çıkmaktadır. Çünkü maliyet muhasebesi kısa vadeli kararlar için önceden saptanan üretim araçlarını desteklemekte, ancak stratejik kararlarda orta ve uzun vadeli bilgilerin hazırlanmasında yetersiz kalmaktadır. Bununla birlikte işletmenin rekabet gücünü önemli derecede etkilemektedir. Kısacası maliyet yönetimi, işletmenin verimliliğini artırma hedefiyle birlikte maliyetlerin bilinçli olarak etkilenmesi anlamına gelmektedir (Kajüter, 2001, s.9-11).

Maliyet yönetimi kavramı hem maliyet muhasebesi hem de yönetim muhasebesi bilgisini gerektirse de amaçları ve kullandığı yöntemler açısından farklılık göstermektedir. Maliyet yönetimi kavramı, maliyet ve yönetim muhasebesine göre daha geniş kapsamlı bir kavramdır (Acar, 2005, s.41).

Maliyet yönetimi; ürün maliyetlerini doğru olarak saptamak, işletmedeki işlemleri geliştirmek, israfı önlemek, maliyet etmenlerini tanımlamak, faaliyetleri planlamak ve işletmenin stratejilerini oluşturmak için faaliyetlerin yönetimi ve kontrolü olarak da tanımlanmaktadır (Yüzbaşıoğlu, 2004, s.390).

Maliyet yönetimi, dünya pazarlarında zamanlama, maliyet, kalite ve fonksiyonellik açısından rekabet edebilir mamul ya da hizmet üretiminde, kaynakların daha verimli kullanılması amacıyla, yöneticilere yardımcı olabilecek bilgileri sağlamak şeklinde tanımlanmaktadır. Maliyet yönetimi, geleneksel muhasebe fonksiyonun ötesinde hizmet vermelidir. Bir başka ifadeyle işletmedeki; yönetim, üretim, tedarik yönetimi, araştırma ve geliştirme, mühendislik ve finansman fonksiyonları arasında bir eşgüdüm sağlayarak bütünleşik bir sistem anlayışı içinde çaba harcamalıdır (Yükçü, 2007, s.376).

Maliyet muhasebesinde yaşanan gelişmelere ve günümüzde ulaşılan seviyeye bakıldığında, işletmelerin değer yaratma süreçlerinde kendi maliyet durumunu

etkileyebilme gereksinimlerinin gittikçe önem kazandığı söylenebilir. Yönetim kavramıyla sonradan maliyet karşılaştırmalarına dayalı maliyet kontrolü aşılarak maliyetlerin etkilenmesi boyutu açılmıştır. Bu haliyle maliyet yönetimi artık maliyet muhasebesinin bir alt disiplini olmaktan çıkarak, işletme yönetiminin bir görevi haline gelmiştir (Bilginöglü, 1994, s.3).

Kar amaçlı işletmelerde amacın gerçekleştirilebilmesi, işletmenin en düşük maliyetle en yüksek geliri sağlayacak şekilde yönetimini gerektirmektedir. Bu da, her yönetim kararının alınmasında alınan kararın maliyet ve gelirleri nasıl etkileyeceğinin göz önünde tutulmasıyla mümkün olmaktadır. Amacı ve türü ne olursa olsun, tüm kuruluş ve işletmelerin yönetim kararlarında maliyet bilgilerinin dikkate alınması ortaya çıkmaktadır (Büyükmirza, 1995, s.443). Maliyet yönetimi, yönetimin bilinen işlevleri olan planlama, örgütlenme, yürütme, koordinasyon ve denetimden hareketle kavramsal olarak tanımlanabilir. Bu düşünceye göre maliyet yönetimi, maliyetler için planlama, örgütlenme, yürütme, koordinasyon ve denetim işlevlerinin yerine getirilmesi sürecidir. O halde maliyet yönetimi sayesinde maliyetler, katlanılması zorunlu olan ve katlandıktan sonra ne kadar tasarruf sağlanabileceğine ilişkin çalışmaların yapılacağı bir unsur olmaktan çıkmaktadır. Artık maliyetler, üzerinde planlama, örgütlenme, yürütme, koordinasyon ve denetim işlevlerine yer verilerek yönetilmesi gereken bir unsur haline gelmektedir. Aşağıda yönetimin işlevleri tek tek ele alınarak, maliyet yönetimi açısından bu işlevlerin ne anlam ifade ettiği açıklanmıştır (Erden, 2004, s.62):

Planlama, neyin ne zaman, nasıl, nerede ve kim tarafından yapılacağını kararlaştırmak veya bir amacı gerçekleştirmek için en iyi hareket şeklini seçme ve geliştirme niteliği taşıyan bilinçli bir süreç şeklinde tanımlanır. O halde maliyet yönetiminde de işletmenin genel amaç ve hedefleri doğrultusunda maliyetlerle ilgili hedefler saptanacak ve bu hedeflere ulaştıracak yaklaşım ve yöntemler belirlenecektir.

Örgütlenme, belirlenen amaçlara ulaşabilmek için düzenli ve sürekli işleyen bir sistem kurmaktır. Örgütlemenin bu tanımından hareketle maliyet yönetiminde amaçlanan maliyetler doğrultusunda düzenli ve sürekli işleyen bir sistem kurulması gerekmektedir.

Yürütme, kişilerin belirlenen amaçlar doğrultusunda çalışmalarını sağlamak için yönlendirilmesi ve güdülenmesi sürecidir. Yürütme ile eldeki kaynaklar, akılcı etkin bir

şekilde kullanılarak örgütlenmiş yapı önceden belirlenen amaçlara yönlendirilir. İşletmede çalışanlar belirlenen maliyet amaçları doğrultusunda yönlendirilerek güdüleneceklerdir.

Eşgüdüm (Koordinasyon), örgüt üyesi olan bireylerin çabalarının birleştirilmesi ve zaman açısından uyumlu hale getirilmesi, amaca ulaşmak için iş ve işlemlerin birbiri ardından yapılabilmesini ve birbirini tamamlamasını sağlama işlevidir. Eşgüdüm sağlanmış bir işletmede, her bölüm diğer bölümlerle uyum içinde ve birlikte hareket eder.

Denetim, amaçlara ve planlanan hedeflere erişilip erişilmediğinin saptanması, sapmalar varsa bunun nedenlerinin araştırılması ve değerlendirilmesi için yapılan tüm iş ve işlemlerdir. Denetleme, sadece iş ve işlemlerin sona ermesinden sonra değil, başlangıcından sona ermesine kadar sürekli olarak yürütülmesi gereken bir işlemdir.

2.1.1. Maliyet Yönetiminin İlgili Olduğu Alanlar

Maliyet muhasebesine göre daha geniş kapsamlı bir kavram olan maliyet yönetimi, günümüzde yönetimin bir görevi olmuştur. Ancak burada maliyet büyüklüğünün (yüksekliğinin) zamanında belirlenmesi ve nedenleri üzerinde durulması söz konusudur. Maliyet yönetimi, tüm işletmelerde maliyet bilincinin oluşmasına katkı sağlamakta olup, esas olarak ilgili olduğu alanların her biri aşağıda kısaca incelenmiştir (Karcıoğlu, 2000, s.63):

Mutlak ve göreceli maliyet düzeyini etkileme: İşletmelerin toplam maliyetlerinin veya belirli maliyet yerlerine ait maliyetlerin mutlak tutarlarının düşürülmesi, aynı zamanda göreceli maliyet düzeyinin de düşürülmesi anlamına gelmektedir. Bu nedenle sabit maliyet ve değişken maliyet ayırımına gidilmektedir. Sabit maliyetler esas itibarıyla kapasiteyle ilgili olup, kontrol edilmek suretiyle etkilenmesi mümkündür. Bunun için kapasitenin optimal biçimde bölümlenerek sabit maliyetlerin en düşük düzeyde tutulması sağlanabilir. Sabit maliyet yönetimi, kapasite düzeyini saptama ve kapasite yapısı kavramları birbirine girmiş durumdadır. Zamana göre belirlenen kapasite profili ile kapasite büyüklüğü sabit maliyetlerin oluşumunda belirleyici faktörlerdir. Örneğin, büyük makine, küçük makineye göre sürekli daha yüksek maliyet tutarına neden olmaktadır. Bu durumda sabit maliyet düzeyinin belirlenmesi kapasite ile ilgili kararlar olup, söz konusu düzeyin sabit maliyetlerin kademelendirilerek minimize edilmesi sağlanmalıdır.

Maliyet yapısının optimizasyonu: Maliyet yapısı, izlenecek politikalardan etkilenebilir. Söz konusu etki alanları; faktör fiyatları, yardımcı dairelerden dağıtım ile gelen tutarlar, değer yaratma faaliyetleri, mamule bağımlı maliyet ilişkileri, direkt ve endirekt maliyetler ilişkisi ve mamul ömrüne bağımlı maliyetler şeklinde sıralanabilir.

Maliyet esnekliğinin optimizasyonu: Böyle bir esneklik; sabit değişken maliyet ilişkisini ifade etmekte olup, teknoloji ve personel politikaları ile belirlenir.

Maliyet davranışını etkileme: Maliyet politikalarına bağımlı olarak, uzun dönemde maliyet gelişmelerini etkilemek mümkündür. Uzun dönemde sabit maliyetler değişkenlik arz etmektedir.

Karmaşıklık maliyetini düşürme: Ürün, faaliyet, kaynak düzeyinde karmaşıklıktan ileri gelen fazla maliyet, standardizasyon ve normlaştırma uygulamalarıyla giderilebilir.

Maliyet şeffaflığının sağlanması: Maliyet dağıtım tablosunda tüm maliyet çeşitlerinin sabit, değişken ve yarı değişken şekilde gösterilmesi maliyet şeffaflığını yükseltir. Ayrıca, işletme içi üretim dikkate alınarak tüm dairelerdeki hizmet alış-verişlerinin rakamlaştırılması gerekir (Bilginoğlu, 1994, s.4).

Yukarıda açıklanan etki alanlarından da anlaşılacağı üzere günümüzde amaçlanan “maliyet yönetimi” mamul, faaliyet ve kaynak yönetimi ile gerçekleştirilmektedir (Karcıoğlu, 2000, s.65).

2.1.2. Maliyet Yönetim Sistemi ve Gelişimi

20. yüzyılda mamul maliyetleme ve işletme içi muhasebe işlemlerinde kullanılan prosedürlerin çoğu, 1888 ile 1925 yılları arasında geliştirilmiştir. Bu dönemdeki ilk gelişmelerin önemli bir bölümü, bir işletmenin her bir mamul bazında karlılığını izleme ve bilgileri stratejik karar vermede kullanmaya yönelik yönetim amaçlı mamul maliyetleme ile ilgilidir. Maliyet bilgilerinin yönetime yardımcı olarak kullanılması şeklinde ortaya çıkan ve maliyet yönetimi olarak adlandırılan bu uygulamalardan hemen hepsi bugün de kullanılmaktadır. Bunlara örnek olarak, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, amortismanlar olmak üzere genel üretim maliyetlerinden her mamule ne kadar pay verileceğinin saptanması; nakit, gelir ve sermaye bütçeleri; esnek bütçeler; satış tahmin

teknikleri; standart maliyetler ve sapma analizleri; transfer fiyatlaması, işletmenin bölümsel ve genel başarısının ölçülmesi uygulamaları verilebilir. Maliyet muhasebesi uygulamalarının maliyet yönetim uygulamalarına dönüşmesinin nedeni olarak özellikle 1925'ten itibaren yaşanan ekonomik, sosyal ve teknik gelişmeler nedeniyle dikkatlerin işletme içinden işletme dışına yönelmesi ve finansal raporlamanın yönlendirici güç haline gelerek maliyet bilgilerinin finansal muhasebe amaçlı kullanılması olarak sıralamak mümkündür (Erden, 2004, s.61).

II. Dünya Savaşı'nı takip eden yıllarda hızlı ekonomik gelişmeler yaşanmıştır. Yüksek verimlilik ve mamullere olan talep, işletmelerin muhasebe sistemlerini yönlendirmede yanlış düşüncelere kapılmalarına yol açmıştır. Mamul, diğer stokların maliyet bilgileri, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanan finansal tabloların ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak tespit edilmeye başlanmıştır. İşletmeler genelde karları yüksek olduğunda, her bir mamul hattının karının ne olduğu bilgisini elde etmek konusunda üzerlerinde bir baskı hissetmemektedirler. 1973 ve 1979 petrol krizleri sonrasında 1980'li yıllarda yaşanan ekonomik durgunluk ve arkasında 1990'lı yıllarda ortaya çıkan yoğun küresel rekabet işletmelerin kar marjlarını düşürerek, yönetim karlarında doğru mamul maliyetlemesinin ve maliyet kontrolünün önemini arttırmıştır. Maliyet muhasebesi sistemleri ise yoğun küresel rekabet ortamında çarpıcı bir şekilde değişen yönetim anlayışının ihtiyaç duyduğu bilgileri üretmede yetersiz kalmıştır. Bu noktada yeni üretim anlayışının ihtiyaç duyduğu geleneksel maliyet muhasebesinden elde edilen bilgilerden daha kapsamlı, daha esnek ve bazı durumlarda da tamamen farklı bilgi üreten bir felsefe, bir davranış ve daha az maliyetle daha fazla değer yaratan bir teknikler seti olan günümüz ileri üretim ve küresel rekabet ortamına özgü maliyet yönetim yaklaşımı ortaya çıkmıştır (Çetinkaya, 2008, s.11-12).

Son yıllara kadar üreticiler, maliyet yönetimini maliyet muhasebesinden ayrı düşünmüşlerdir. Aslında maliyet muhasebesi, maliyet yönetimine bilgi sağlamaktadır. Modern maliyet yönetimi, hem maliyet muhasebesi hem de yönetim muhasebesi bilgisini gerektirse de kullandığı yöntemler açısından farklılık göstermektedir. Yani maliyet yönetimi kavramı, maliyet ve yönetim muhasebesine göre daha geniş kapsamlıdır. Maliyet muhasebesi geçmişte oluşan maliyetlerin raporlanmasına odaklanmışken, maliyet yönetimi maliyetlerin planlanması ve azaltılması sürecinde öncelikli aktif bir rol üstlenir. Bu haliyle de maliyet yönetimi yöneticilerin bir şeyin maliyetini belirlemede, planlamada, kontrol etmede ve karar vermede ihtiyaç duydukları bilgileri tanımlar, toplar, ölçer, sınıflandırır ve

raporlar. Bu amaçla oluşturulan sistemlere de maliyet yönetim sistemleri denir (Erden, 2004, s.61; Acar, 2005, s.41).

1980'lerde artan rekabete dayalı çevre, maliyet yönetim sistemlerinin önemini arttırmıştır. Mamul maliyetleri, etkin maliyet kontrolü ve tutarlı performans ölçümleri, geçmişte olduğundan daha da önemli hale gelmiştir. Öyle ki; işletmeler bugünün rekabete dayalı çevresinde ayakta kalabilmek için, etkin maliyet muhasebesi, yönetim kontrolü ve performans ölçümleme sistemleri tasarlamak üzere yeni ve çok daha esnek yaklaşımların geliştirilmesi önemle vurgulanmaktadır (Şakrak, 1997, s.65).

Maliyet yönetim sistemi, maliyet hesaplama ve analizleri ile yönetimin gereksinim duyduğu bilgileri sağlarken, diğer yandan da maliyet kayıt sistemi içinde gerekli girdileri sağlayan bir bütündür. Her bir maliyet sistemi, maliyetlerin kapsamı, üretim sisteminin özellikleri ve hesaplanış şekliyle ilgili bazı maliyet hesaplama yöntemlerinin bir arada kullanılmasından oluşur (Altuğ, 2006, s.291).

2.1.3. Maliyet Yönetim Sisteminin Amaçları ve Yararları

Maliyet yönetiminin genel olarak amacı; maliyetleri etkileme, düzenleme ve yönetme yoluyla işletmenin uzun süreli olarak varlığını devam ettirebilme gücünün sağlanmasına yönelik olarak uygun işletme performansının sağlanması ve korunmasıdır (Maennel, 1993,s.211). Maliyet durumu aracılığıyla rekabet gücünün elde edilmesi, artırılarak sağlanması ve korunması gerektiğinden, rekabete yönelik olarak yapılan karşılaştırmalarda maliyet durumunun düzeltilmesi ve iyileştirilmesi ön planda tutulmaktadır (Franz ve Kajüter, 1997, s.484).

Maliyet yönetim sisteminin temel amacı; dünya pazarlarında zamanlama, maliyet, kalite ve fonksiyonellik açısından rekabet edilebilir mamul ya da hizmet üretiminde, kaynakların verimli kullanımı için yöneticilere yardımcı olacak bilgileri sağlamaktır. Bu çerçevede maliyet yönetim sistemi aşağıdaki amaçlara sahip bir yönetim ve planlama sistemi olarak da tanımlanabilmektedir (Maennel,1995, s.27-33; Şakrak, 1997, s.66; Sorg, 1999, s.39; Acar, 2005, s.43,44);

- İşletmelerde temel faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için kullanılan kaynakların doğru maliyetini belirlemek (muhasebe modelleri ve uygulamaları),

- Maliyet yapılarını en elverişli duruma getirmek (Maliyet Yapısı Yönetimi),
- Azalan maliyet akışlarını kolaylaştırma ve artan maliyet akışlarından kaçınma yoluyla maliyet akışını en uygun duruma getirmek (Maliyet Akışı Yönetimi),
- Fiyatlandırma ve maliyet tahminleri için gerekli bilgileri sağlamak,
- Gerçekleşen faaliyetlerin etkinlik ve verimliliklerini saptamak, başarı değerlemesini yapmak (performans ölçümleri),
- Maliyet yüksekliğini düşürmek (Maliyet Düzeyi Yönetimi),
- Karlılığı; ürünler, dağıtım kanalları ve müşteriler açısından ölçmek,
- Maliyet azaltımı için bu alanda çalışan kişilere ilgili bilgileri zamanında ve yeterli şekilde iletmek,
- Maliyet yönetimi kullanarak; muhasebe-finance ve pazarlama alanlarının birlikte çalışmasıyla, ürün geliştirme ve tasarımından, satışına kadar maliyetlerin çeşitliliğinin azaltılması yoluyla pazarda fiyat avantajları elde ederek, dinamik gelişme sağlamak ve rekabet dinamiğinin elde edilmesini sağlamak,
- İşletmedeki çeşitli faaliyetlerin birleştirilmesi yoluyla olanaklı olduğu kadar üretim düşüklüğünü azaltarak yalın, esnek ve çağdaş bir işletme yapısı oluşturmak,
- Maliyet şeffaflığının iyileştirilmesini sağlamak,
- Otomasyonun üretim ve verilen hizmetleri nasıl etkilediğini belirleyerek maliyet bilgilerine güncel bir nitelik kazandırmak,
- İşletmenin gelecekteki performansını gerçekleştirebilecek nitelikte, yeni faaliyetlerin belirlenmesi ve değerlemesini yapmak (yatırım yönetimi),
- Bütçelerin hazırlanması, standartların geliştirilmesi ve çeşitli alt bilgi sistemleriyle bütünleşerek üst yönetime; planlama, üretim, raporlama ve kontrol konularında yardımcı olmaktır.

Maliyet muhasebesinin maliyet yönetimi bağlamında yararlarına aşağıdaki gibi değinebiliriz:

Birim Maliyetleri Doğru Hesaplama: Bir maliyet muhasebesi sisteminin performans ölçülmesinde en öncelikli ölçüt birim maliyetlerinin doğruluğudur. Birim maliyet, maliyet muhasebesi sisteminde yapılacak olan birçok hesaplamanın temelini oluşturmaktadır. Maliyet yönetim sistemi, maliyet muhasebesi sisteminde maliyetlerin hesaplanmasında esas alınan yaklaşımları sürekli takip etmek durumundadır. Çünkü işletmenin değişen

çevre koşulları, üretim yöntem ve teknolojilerindeki gelişmeler, bu yaklaşımların geçerliliğini ve bu yaklaşımlar neticesinde hesaplanan maliyetlerin doğruluğunu tartışılır bir duruma getirmektedir (Gersil, 2006, s.26).

Doğru maliyet bilgisi üretme, işletmenin mali tablolarını, fiyatlandırma kararlarını ve işletme yönetiminin karar alternatifleri arasında seçim yapmasını da etkileyecektir. Ayrıca birim maliyet bilgisinin doğruluğu, işletmenin performansının ve kararlılığının doğru değerlendirilmesini de etkileyecektir (Gündüz, 1997, s.33).

Maliyet Etkinliği: Maliyet yönetim sisteminin maliyet etkinliği sağlamada en önemli odak noktası, faaliyetler ve kaynaklardır. Faaliyet ve kaynak kullanımındaki etkinlik, maliyetlerin düşürülmesinde önemli bir araç olmaktadır. Faaliyet ve kaynak kullanımının etkinliğinin artırılması da israfların mümkün olduğunca azaltılması ile mümkün olmaktadır. Faaliyetlerin üzerinde yoğunlaşma, değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmasını sağlamaktadır (Gersil, 2006, s.23). Değer yaratmayan faaliyetler, zaman ve kaynak israfına neden olan ve işletmenin karına katkı sağlamayan faaliyetlerdir. Diğer bir ifadeyle, değer yaratmayan faaliyetler performans, fonksiyon, kalite, öngörülen değer gibi ürün özelliklerinde bir gerilemeye neden olmaksızın ortadan kaldırılabilir faaliyetlerdir (Şakrak, 1997, s.82). Kısaca maliyet yönetimi; değer yaratmayan maliyetlerin ortadan kaldırılması ve sürekli iyileştirme yönünde çaba ortaya konmasını sağlamaktadır (Acar, 2005, s.45).

Maliyet yönetiminin temel felsefesi, maliyet muhasebesinden önce maliyet etkileme ve pazarda kabul edilebilir maliyetlerdir (Seeberg ve Seidenschwarz, 1993, s.161) ve esas yararı, hangi faaliyetler maliyetleri yaratmaktadır ve hangi önlemlerle maliyetlerin düşürülebileceğidir. (Macht ve Hartlieb, 1997, s.406).

Maliyet Raporları: Maliyet yönetim sisteminin yönetime sunduğu raporlar, hem işletmenin amaçlarıyla uyumlu olmalı hem de geleceğe yönelik bilgi ihtiyacını karşılayabilir nitelikte olmalıdır. İşletme yönetiminin karar alma sürecine yol gösteren bütçeleme, yapılması stratejik planların hazırlanması, yönetimin bilgi ihtiyacını karşılayan raporların hazırlanması, maliyet yönetim sisteminin çıktılarının sağlıklı bir şekilde üretilmesine bağlıdır. Ayrıca işletme yönetiminin karar alma sürecinde ihtiyaç duyacağı finansal olmayan bilgilere ilişkin ölçümlemelerin yapılması da yine maliyet yönetim sisteminin katkıları ile olmaktadır (Gündüz, 1997, s.34).

Maliyet ve yönetim muhasebesi sistemleri, işletme yönetiminin bilgi ihtiyaçlarını doğru ve zamanlı bir şekilde karşılayabildikleri ölçüde yararlı olacaktır. Özellikle maliyet muhasebesi sisteminin maliyetleri hesaplamada temel aldığı ilkeler doğrultusunda hesaplanan maliyetler, birçok yönetim kararına rehber olacaktır. Ancak yöneticiler geleneksel maliyet muhasebesi sisteminden tarihsel bilgiler elde edebilmektedir. Oysa maliyet yönetim sistemi, stratejik yönetim düşüncesi paralelinde, işletme yönetimine karar alma sürecinde ileriye yönelik doğru karar almayı sağlayacak dinamik maliyet bilgileri üretmeyi amaçlamaktadır (Şakrak, 1997, s.81).

Maliyet yönetim sistemi, ürünlerin tüm yaşam seyrini dikkate almasından dolayı, işletme yönetimini ürünlerinin yaşam seyri boyunca sağlayacağı toplam karlılık üzerinde düşünmeye zorlamaktadır. Maliyet yönetim sisteminin bu yaklaşımı ürünlerin tüm yaşam seyri boyunca ürünün toplam karlılığını etkileyecek faktörlerin işletme yönetimi tarafından fark edilmesini sağlayacaktır.

Mal ve hizmet üretiminde gittikçe artan otomasyon ve artan stratejiye dayalı işletme yönetimine, sağladığı finansal olmayan göstergeleri ölçülebilirliği için gerekli bilgileri sağlamasıdır (Backhaus ve Funke, 1997, s.29).

Maliyet yönetim sisteminin işletme yönetimine sağladığı diğer bir önemli katkı, finansal olmayan göstergeleri ölçülebilir hale getirmesidir. Maliyet yönetim sistemi küresel ölçekli rekabetin finansal olmayan göstergeleri olan zaman, kalite ve hız konusunda yönetime önemli bilgiler sağlamaktadır. Maliyet yönetim sisteminin, üretim ortamlarında otomasyonu ve bilgisayarlı bütünleşik üretimi desteklemesi, elde edilen verilerle bilgilerin çok yönlü olarak kullanılmasını sağlamaktadır. Ayrıca maliyet yönetim sistemi, yönetimin küresel ölçekli rekabette ihtiyaç duyacağı çok yönlü raporların hazırlanmasına da katkıda bulunmaktadır (Erden, 2004, s.72).

Ayrıca yatırım kararlarının değerlemesinde, finansal oranların yanı sıra, kalite, tamamlama süresi ve esneklik gibi finansal olmayan kriterler ortaya koyarak yatırım yönetimi kararlarında önemli bilgiler sağlayarak yardımcı olur. Yatırım kararları sırasında ürünler için arzu edilen pazar payına ulaşmak için oluşturulan tüm hedef maliyet amaçlarının başarılmasını destekler. İşletmenin gelecekteki başarısını geliştirebilmesi

amacıyla yeni faaliyetlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve uygulanması veya var olan faaliyetlere alternatif yaklaşımlar uygulanmasına yardımcı olmaktadır (Acar, 2005, s.45).

Maliyetlerin Direkt Olarak İzlenebilirliği: Maliyet yönetim sisteminin işletme yönetimine sunduğu en önemli katkılardan biri de maliyetlerin direkt olarak izlenebilirliğidir. Çünkü geleneksel maliyet muhasebesinde gerek ürünler gerek üretim yerleri gerekse de projelerle direkt ilişki kurulamayan birçok maliyet kalemi mevcuttur ve aynı zamanda bu maliyet kalemlerini modern üretim sistemlerine uygun olmayan dağıtım anahtarları kullanılarak maliyetlere yüklenmektedir. Bugünün yüksek teknolojlili üretim ortamları ise maliyetlerin direkt olarak izlenebilirliğini arttırmaktadır. Modern üretim sistemlerinde teknoloji, bakım, onarım, mühendislik gibi birçok maliyet kalemi direkt olarak takip edilebilmektedir (Gersil, 2006, s.29).

Maliyet yönetimi yaklaşımları, maliyetlerin mamullere yüklenmesini en uygun neden sonuç ilişkisine göre yapacak, örgütsel sorumluluklarla uyum içinde tüm maliyetlerin tüm önemli faaliyetlerde toplanmasını ve maliyet merkezi ve mamulle ilişkilendirmesini sağlayacaktır (Acar, 2005, s.45).

2.2. Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar

Son zamanlarda teknolojik alanda yaşanan hızlı gelişmeler birçok işletmenin daha hızlı, daha kaliteli, daha esnek ve etkin bir şekilde üretim yapabilmesine olanak sağlamıştır. Bu bağlamda maliyetlerin yönetiminde kullanılan bu yaklaşımlar işletmeye;

- Rekabet ortamında işletmenin daha sağlıklı karar alma,
- Kaynak kullanımda kayıpları azaltıp etkinliği artırma,
- Mamul ve hizmet maliyetlerinin daha sağlıklı hesaplama gibi yararlar sağlamaktadır (Acar, 2005, s.47).

Ancak bu yaklaşımların sorunlara hemen çözüm bulabileceğinin sanılması doğru bir düşünce değildir. Bu yaklaşımlar maliyet yönetimi sistemlerini bütünleyen, birbirleriyle etkileşimli ve birbirlerini bütünleyen yaklaşımlar olduğundan bunların birbirlerinden ayrı düşünülmemesi gerekmektedir (Gümüş, 2006, s.5)

Bu bağlamda, maliyet ve yönetim muhasebesine yer alan güncel yaklaşımlarla ilgili özet bilgi verilerek son zamanlarda uygulanmaya başlayan zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme üzerinde durulmaya çalışılmıştır.

2.2.1. Hedef Maliyetleme

Hedef maliyetleme, stratejik olarak maliyet yönetiminin enstrümantal düzenlemesinin ayaklarından birini oluşturarak ürün yaşam döneminin ilk safhalarında maliyet düşürmeye başlamayı ve ürün şekillendirmede pazara ve müşteriye yönelik olmayı sağlamaktadır (Brokemper, 1998, s.36).

Hedef Maliyetleme, mamulün planlama aşamasında kullanılmakta olup tahmini fiyatı, satış miktarı ve hedef fonksiyonları önceden belirlenmiş mamullerin kabul edilebilir bir kar seviyesini yakalayabilmek için belli bir maliyetle üretilebileceği mamul ve mamul hattı seçim sürecidir (<http://xn--mavir-kva70e.net/stratejik-maliyet-yonetimi.html>, 20.09.2010).

Hedef maliyetleme, yeni bir ürünün üretim yöntemleri tasarlanıp oluşturulmadan önce, ilk aşamalarda kullanılan bir yöntemdir. Bu maliyetleme yönteminde işlemler müşterilere göre şekillenmekte, üretim tasarımı üzerine yoğunlaşmakta ve ürünün tüm yaşam döngüsü göz önünde bulundurulmaktadır. Bu yöntemin amacı istenen karı sağlayacak üretim sürecini oluşturmaktır (Meigs vd., 1999, s.799).

Hedef maliyetleme yaklaşımı geleneksel olarak bilinen $\text{Fiyat} = \text{Maliyet} + \text{Kar}$ yaklaşımının tam tersidir. Hedef maliyetlemenin temel amacı tasarım ve planlama aşamasında mamul yaşam dönemi boyunca ortaya çıkabilecek maliyetlerin düşürülmesidir. İşletmeler tarafından kullanılan ve bir maliyet yönetim aracı olan bu yaklaşım, müşteri gereksinimleri ve mamul tasarımı üzerine yoğunlaşmaktadır. Hedef maliyet, mamul için pazar şartlarına göre belirlenen satış fiyatından hedeflenen karın çıkarılması ile elde edilen maliyettir (Karakaya, 2004, s.585). Maliyet hedeflerini rekabete dayalı pazar fiyatından beklenen kar payını düşerek belirlenen hedef maliyet formülü aşağıdaki gibidir;

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Rekabete Dayalı Pazar Fiyatı} - \text{Hedef Kar}$$

Hedef maliyetlemede kalite, maliyet ve zaman ile ilgili müşteri beklentileri, mamul ve üretim kararlarında dikkate alınır ve bunlar maliyet analizini yönlendirir (Acar, 2005, s.57).

Hedef maliyetleme stratejisinde işletmenin ürettiği ürünler fiyatlama politikaları doğrultusunda en iyi rekabetçi avantajı sağlamaktadır (Chen ve Chung, 2002, s.1). hedef maliyetleme, yeni bir ürünün geliştirilmesi aşamasında maliyetleri düşürücü bir yöntemdir (Monden ve Hamada, 1991, s.16). Ayrıca ürünleri, pazarları ve kaynakları stratejik olarak birbirine bağlayan ve bu bilgileri sayısal verilere dönüştürme gücüne sahip olan, stratejik bir maliyet yönetim aracıdır (Horvath, 1993, s.3).

2.2.2 Kaizen Maliyetleme

İşletme literatürüne Japonlar tarafından kazandırılmış Kaizen, sürece yönelik, küçük adımlı, insana dayanan, bilgiyi paylaşan ve sürekli iyiyi arama çabası içinde sürekli bir gelişme anlamına gelmektedir (Acar, 2005, s.69).

Kaizen maliyetlemenin amacı, üretim sürecinde maliyet azaltma ve üretimde sürekli olarak iyi yönde gelişmedir. Kaizen maliyetleme hedeflerine ulaşmak için ürüne değer katmayan faaliyetler ve maliyetlerin sürekli azaltılması, israfın elimine edilmesi ve üretim sürecinde yaşanan gelişmelerinin sürekli takip edilmesi gerekmektedir (Yükçü, 2007, s.521).

Kaizen işletme ile ilgili tüm faaliyetleri içine alan bir yaşam tarzı, bir felsefedir. Kaizen felsefesinde bir işletme ile ilgili herhangi bir konudaki; maliyetler, ürün veya hizmet teslim süreleri, tedarikçi ilişkileri, yeni ürün geliştirme verimlilik vb. gibi gelişmeler esas alınır (Gümüş, 2006, s.6). Kaizen maliyetleme hedef maliyetlemenin tersine ürünün üretilmesi aşamasında kullanılmasına rağmen hedef maliyetleme ve kaizen maliyetlemenin amaçları paralellik göstermektedir. Hedef maliyetlemenin odak noktasını müşteriler oluştururken, kaizen maliyetleme dönemsel karlılık hedefleri ön plandadır. Kaizen maliyetleme, maliyet azaltıcı çalışmalarda ürünle ilgilenmek yerine, süreçlerin sürekli iyileştirilmesine odaklanmaktadır (Kaplan ve Atkinson,1998, s.230).

2.2.3. Ürün Yaşam Dönemince Maliyetleme

İşletmenin ürettiği ürünlerin ya da hizmetlerin, tıpkı insanlar gibi, süresi ve şekli önceden tam olarak bilinemeyen bir yaşam dönemi vardır. Ürün yaşam dönemi kavramı, üretilip pazara sunulduktan itibaren pazardan çekilmesine kadar olan süreyi ifade etmektedir (Acar, 2005, s.51).

Ürün yaşam dönemince maliyetleme, bir ürünün tüm yaşam döneminde ortaya çıkan faaliyetlere ait maliyetlerin toplanarak hesaplanmasını ifade etmektedir (<http://xn--mavir-kva70e.net/stratejik-maliyet-yonetimi.html>, 20.09.2010; Şakrak, 1997, s.89). Yaklaşımın amacı, ürün yaşam döneminin değişik aşamalarında işletmenin alacağı en uygun pazarlama ve üretim kararlarıyla işletmeye en yüksek karı sağlayabilmektir (Köse, 2004, s.81). Başka bir ifadeyle, en düşük toplam yaşam dönemi maliyetini sağlamaktır (Alkan, 2001, s.184).

Ürün yaşam dönemi genellikle beş zaman dilimine bölünür. Bunlar;

- Ürünün planlama ve geliştirilme dönemi,
- Sunuş dönemi,
- Büyüme (gelişme) dönemi,
- Ürünün olgunluk dönemi,
- Ürünün düşüş ve ürünü bırakma dönemi olarak sıralanabilir (Atkinson vd., 2004, s.61).

Ürün yaşam dönemince maliyetleme, ürünlerin veya hizmetlerin ilk araştırma geliştirme aşamasından başlayarak, son tüketicilere pazarlanması sürecine kadar olan tüm zamanlarda maliyet bilgilerini takip eden ve toplayan bir yaklaşımdır (Rayburn, 1996, s.12).

Yani bu yaklaşım, ürünün sadece üretim maliyetlerini değil, üretim öncesi ve üretim sonrası maliyetlerini de dikkate alan bir yaklaşımdır. Ürün yaşam dönemince maliyetleme, hedef maliyetleme ve değer mühendisliği, kaizen maliyetleme ve kalite maliyetlemesi gibi yöntemleri de kullanarak maliyetleri düşürme ve kontrol amacını gütmektedir (McWatters vd., 2001, s.111).

2.2.4. Tam Zamanında Üretim Anlayışıyla Maliyetleme

Tam zamanında üretim sistemi olarak adlandırılan bu yaklaşım; kaliteli ve düşük maliyetli ürün üretimi için satın alma, üretim ve teslim faaliyetlerini koordine eden faaliyetler bütünüdür (Acar, 2005, s.108).

Tam zamanında üretim sistemi; gerekli ürünleri, gerekli miktarlarda üretme yaklaşımı veya bir üretim işletmesinde verimsiz işlemlerin işletmeden uzaklaştırılması suretiyle mükemmelliğe ulaşma yaklaşımıdır (Gümüş, 2006, s.6).

Diğer bir tanıma göre de tam zamanında üretim sistemi, işletme dışındaki müşterilerin istedikleri mal ve hizmetleri istedikleri zamanda üretmektir şeklinde tanımlanmaktadır (Atkinson vd., 2004, s.72).

Tam zamanında üretim sisteminin amaçlarını şu şekilde özetlemek mümkündür (<http://xn--mavir-kva70e.net/stratejik-maliyet-yonetimi.html>, 20.09.2010; Acar, 2005, s.109; Köse, 2004, s.78; Aydemir, 2005, s.171; Hansen ve Mowen, 1992, s.513; Horngren vd., 2003, s.692);

- Değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması,
- Maliyetleri azaltmak,
- Üretimin tüm aşamalarında israfı ortadan kaldırmak,
- Ürünün kalitesini yükseltmek,
- Çalışanların katılımını sağlamak,
- Faaliyetlerde verimliliği sürekli iyileştirmek ve kolaylaştırmaya gitmek,
- Sıfır veya çok düşük stok ile çalışmak,
- Toplam üretim süresini minimize etmek,
- Ürünlerin pazarlama ve satış imkanlarını artırmak.

2.2.5. Dönüşüm Muhasebesi

Dönüşüm muhasebesinin özünde yöneticinin sahip olduğu emek ve sabit sermaye ile satın aldığı ilk madde ve malzemeleri ürüne dönüştürmesi ve bu dönüşüm sonucunda ortaya çıkan kazancın artırılması vardır (Acar, 2005, s.115).

İşletme karlılığını artırmayı amaçlayan dönüşüm muhasebesi bu paralelde işletme satışlarının artırılması ve/veya ilk madde ve malzeme giderlerinin minimize edilmesi gerekliliğini savunan bir yaklaşımdır. Darlington, bu dönüşümü “satışlar – madde ve malzeme maliyeti” olarak formüle etmektedir. Swain ve Bell ise dönüşümü “satışlar – direkt malzeme giderleri” olarak formüle etmekte ve dönüşüm ölçümünün tek değişken

maliyet unsurunun direkt malzemeler olduğunu kabul etmektedir (Bayazıtlı vd., 2005, s.196).

Dönüşüm muhasebesinin bir işletmede başarılı olabilmesi için kısıtlar, kapasite, zaman, nakit akışı ve dönüşüm olmak üzere beş temel ögenin dikkatle incelenmesi gerekmektedir.

Bu yaklaşım üç temel kavram üzerine kurulmuştur. Bu kavramlar dönüşüm, stok ve faaliyet giderleridir (Gümüş, 2006, s.7-8).

- Dönüşüm; “işletme tarafından ne kadar para yaratılmıştır?” sorusuna yanıt aramaktadır. Dönüşüm, işletmelerin satışları aracılığıyla elde ettiği kazançlarından, direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin çıkartılmasıyla oluşur.
- Stok; “işletmede stoklar aracılığıyla ne kadar para tutulmaktadır?” sorusuna yanıt aramaktadır.
- Faaliyet giderleri kavramı ise; “işletmenin üretim faaliyetleri gerçekleştirilirken ne kadar para harcanmıştır?” sorusuna yanıt aramaktadır.

Bu yaklaşımda direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri dışında kalan üretim ile ilgili direkt veya endirekt maliyetlerin tamamı faaliyet giderleri olarak düşünülür (Gümüş, 2006, s.7-8).

2.2.6. Kalite Maliyetleri

Kalite maliyeti; oluşacak hataları önlemek amacıyla yürütülen faaliyetlerin, planlı kalite gözlem ve kontrolleri ile üretim sürecinde veya üretim sonrasında görülen hataların sonucunda ortaya çıkan maliyetler olarak tanımlanır (<http://xn--mavir-kva70e.net/stratejik-maliyet-yonetimi.html>, 20.09.2010).

Kalite maliyeti, ürünün belli standartlara uygunluğunu sağlamak için yapılan işlerin maliyetidir. Kalite maliyetleri, kusurları önlemek, faaliyetleri değerlendirmek için yapılan harcamalar ile ürünlerin belirlenen özellikleri karşılayamamasından doğan iç ve dış başarısızlık sonucu uğranılan kayıplar olarak tanımlanabilir. Diğer bir ifadeyle kalite maliyetleri, kalitesizliği önlemek için yapılan faaliyetlerin maliyetidir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.141).

Genellikle kalite maliyetleri, önleme, değerlendirme, içsel başarısızlık ve dışsal başarısızlık olmak üzere dört gruba ayrılır. Önleme maliyetleri, kalite standartlarına göre ürün üretmeyi sağlama maliyetleridir. Değerleme maliyetleri, işletmenin üretim bölümlerinin ve müşterilerin ihtiyaçlarına uygun üretim yapıp yapmadığını inceleme maliyetleridir. İçsel başarısızlık maliyetleri, hatalı, bozuk ürün üretmenin işletmede meydana getirdiği hatalardır. Dışsal başarısızlık maliyetleri ise ürünün müşteriye tesliminden sonra kalite standardına uygunsuzluğun neden olduğu maliyetlerdir (Ciğer, 2006, s.34).

2.2.7. Değer Mühendisliği

Değer mühendisliği, düşük maliyetle gerekli fonksiyonelliğe sahip optimum değerde ürün, hizmet veya sisteme ulaşmayı sağlayan organize çabaların bütünü olarak tanımlanmaktadır.

Diğer bir tanıma göre; belirli bir kalite, güvenilirlik standardı ve hedef maliyetle belirli bir amaca ulaşmak için bir ürünün maliyetini etkileyen faktörlerin sistematik ve disiplinler arası incelenmesi süreci olarak değerlendirilmektedir (Acar, 2005, s.77).

Ürün geliştirme aşamasında kullanılan değer mühendisliğinde maliyet azaltma yöntemleri hem ürününün işlevselliğine hem de kalitesine bakılarak yapılmalıdır. Bu maliyetleme eğilimi ürünün birinci ve ikinci dereceden işlevlerinin tanımlanması ve bu değerlerin analizi esasına dayanmaktadır. Bir üründe asıl işlev varlık sebebidir (Alkan, 2001, s.186).

2.2.8. Değer Yaratmayan Maliyetlerin Ortadan Kaldırılması

Global rekabet piyasasında işletmeler, israfi önleyerek başarı hedeflerine daha rahat ulaşacaklarını düşünmektedirler. Bu amaçla da işletmeler, değer yaratmayan faaliyetleri de zaman, kaynak ya da para israfi olarak görerek bunların maliyetleri artırmasını önlemeye çalışmaktadırlar (Acar, 2005, s.49).

Bu yaklaşımda temel amaç, üretim maliyetlerinden daha kapsamlı olarak, tüm faaliyetlerin maliyetini tespit edip denetim altında tutarak ürünlerin kalite ve piyasa değerini düşürmeksizin ortadan kaldırılabilecek faaliyetleri belirleyerek tasarruf

sağlamaktır. Eğer sürekli iyileştirme isteniyorsa, kalite ve zaman unsurlarının yakından izlenmesi büyük önem taşımaktadır. Çünkü, değer yaratmayan faaliyetlerin en önemli nedeni zaman yönetimi ve kalite sistemindeki hatalardan kaynaklanmaktadır. Finansal olmayan göstergeler olarak nitelendirilmelerine rağmen, kalite ve zaman unsurları, toplam faaliyet maliyetlerinin oluşumunda ana etkenlerdir (Şakrak, 2002,s.5-6).

Değer yaratmama kavramı sadece üretim süreci ile değil, yardımcı hizmet fonksiyonları için de geçerlidir. Buna ek olarak stratejik planlama, araştırma-geliştirme, satınalma, pazarlama ve finansman gibi üretim süreciyle direkt ilgili olmayan birimlerin de ürün maliyetine etkisi olduğu düşüncesiyle rekabet ortamında bu noktalara da önem verilmesi gerektiği vurgulanmaktadır (Acar, 2005, s.49).

2.2.9. Stratejik Maliyet Yönetimi

Stratejik maliyet yönetimi, bir taraftan işletmeyle ilgili hedeflere ulaşmayı ve diğer taraftan da yerleşik pazarda olanaklı olan en uygun maliyetlerle talepleri karşılamayı amaçlamaktadır (Kavandi, 1998, s.26). Yeni karar alanlarının oluşumu, düzenlenmesi ve araştırılmasıyla ilgili bilgiler (planlama ve kontrollerdeki performans potansiyelleri, stratejilerin düzenlenmesi, değiştirilmesi ve rekabet avantajlarını araştırma gibi) stratejik maliyet yönetimi tarafından sağlanmaktadır (Kaluza, 1994, s.372-373). Oluşan bu yapısal çerçevede önceden saptanan rekabet durumuna göre düzenlenen üretim programında, belirlenen kapasitelerde maliyetlerin optimize edilmesi amaçlanmaktadır.

Stratejik maliyet yönetimi; işletme stratejileriyle, özellikle de işletmenin tüm kaynaklarının aşırı kullanımı ve nakit akışı, pazar payları, miktarlar, fiyatlar ve gerçek maliyetlerin göreceli düzeyi açısından yönetimle ilgili maliyet muhasebesi bilgilerinin hazırlanması ve analiz edilmesi olarak tanımlanmaktadır.

Stratejik maliyet yönetimi, kaynakların tüketimiyle ilgili olarak değerlendirilen müşteriye daha doğrusu pazara yönelik ürün ve süreç bilgileriyle birlikte stratejik planlama ve kontrol süreçlerini destekleme olarak da tanımlanabilir.

Stratejik maliyet yönetimi kavramı, maliyetlerin etkili bir biçimde yönetimini, işletmenin dış çevresini ve işletme dışındaki çevre etmenlerini de dikkate alarak gerçekleştirmektedir. Bununla beraber düşük maliyetlere ulaşarak maliyet önderliği ya da

üstün ürünleri pazara sürerek ürün farklılaştırma stratejileriyle rekabet edilebilirliği içeren maliyet analizini ve ürün maliyetlerinin hesaplanmasında faaliyetlerin dikkate alınmasını ve dağıtımların faaliyetlere göre faaliyet ölçütleri yardımıyla gerçekleştirilmesini öngören bir sistemi ifade etmektedir (Yüzbaşıoğlu, 2004, s.401).

2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

İşletmeler için karar vermeye yönelik olarak derlenmiş ve zamanında elde edilen bilgi son derece önemlidir. Son 20 yıla kadar işletmeler sadece maliyet bilgileri ile ilgilenirken artık bilgi çağında oluşan bu ortama uyum sağlayacak maliyet sistemlerini de kullanmaya başlamıştır (Kurşunel vd., 2006).

Maliyet muhasebesi sistemlerinin yönetime, geçerli ve zamanlı bilgi sağlayabilmeleri, üretilen mamul veya hizmetlerin maliyetini doğruya en yakın biçimde hesaplayabilmelerine bağlıdır. Hesaplanan maliyetlerin gerçekçi olmaması veya başka bir deyişle doğruluktan uzak olması durumunda ne yönetimin elde ettiği bilgilerin, ne de bilgilere dayanılarak hazırlanan planların uygulanabilirliği kalmayacaktır (Gökçen, 2004, s.61).

Son yıllarda bilim adamları gelişen ve değişen üretim ortamlarına bağlı olarak mamul maliyetlerinin çarpık ve yanlış hesaplandığına ilişkin çeşitli görüşler ortaya koymuştur. Klasik maliyet sistemini kullanmanın ortaya çıkardığı bu çarpıklığı gidermek için de faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi üzerinde yoğunlaşmışlardır (Karacan, 2000, s.41).

1980’lerde rekabet ortamında meydana gelen değişmeler var olan geleneksel maliyet muhasebesi ve yönetim-kontrol sistemlerinin yeniden gözden geçirilmesine neden olmuştur. Bunun sonucunda faaliyete dayalı maliyet yöntemi kavramı, ilk defa 1986 yılında Harvard İşletmecilik Okulu’ndan Robert Kaplan ve Robin Cooper tarafından mamul maliyetinin hesaplanması için farklı bir yaklaşım olarak geliştirilmiştir. Kaplan ve Cooper, geleneksel hacim temelli muhasebe sisteminin doğru ve zamanında bilgi sağlamadığını, yönetime uygun ve gerekli bilgiyi sunamadığını ve en önemlisi yeni rekabet ortamını yansıtamadığını ileri sürmüşlerdir. Kaplan ve Cooper’un ileri sürdükleri yeni yöntem, maliyet davranışlarını daha iyi anlama ihtiyacını vurgulamakta ve genel üretim giderlerine neden olan hususları ortaya çıkartmaktadır (Eker, 2002, s.239).

Faaliyet tabanlı maliyetleme (ABC-Activity Based Costing) yöntemine göre, maliyetler işletmede yürütülen faaliyetler nedeniyle oluşmaktadır. Mamuller de söz konusu faaliyetleri tüketirler. O halde işletmelerdeki her temel faaliyeti etkileyen faktörlerle, faaliyetlerin maliyeti ve faaliyetlerle mamuller arasındaki ilişkinin iyi anlaşılması gerekir (Çetin, 2006, s. 30).

Faaliyet tabanlı maliyetleme, stratejik karar almada ve geleneksel maliyet muhasebesinin sınırlılıklarını ortadan kaldırmaya yarayan bir araç olarak geliştirilmiştir (Gupta ve Galloway, 2003, s.131).

Kapsamlı olarak faaliyet tabanlı maliyet sistemi, ürünlerin, işletmenin kaynaklarını faaliyetler bazında tükettiği, dolayısıyla endirekt giderlerin faaliyetler bazında sınıflandırılması gerektiği anlayışı ile hareket eden ve ürün ile endirekt giderler arasında sadece üretim hacmine bağlı olmaksızın çeşitli seviyelerde doğrusal ilişki kuran bir maliyet ve yönetim anlayışı olarak tanımlanabilir (Öker, 2003, s.32).

Diğer bir ifade ile faaliyet tabanlı maliyetleme, bir kaynak kullanım modeli olarak çeşitli çıktıların gerektirdiği faaliyetleri yerine getirmek için kullanılan kaynakların maliyetlerini bulmaya çalışan bir yöntemdir (Doğan, 1996, s.209).

Faaliyet tabanlı maliyetleme, faaliyetlerin maliyetini hesaplayan ve bu maliyetleri ürünlere ve müşterilere yansıtan bir maliyet muhasebesi yöntemidir (Gökçen, 2004, s.61). Faaliyet tabanlı maliyetleme; maliyetleri önce faaliyetlere, sonra ürünlere göre izleyen, sadece ürün maliyetlerinin hesaplanması için değil, stokların değerlendirilmesi, kapasite fazlasının halledilmesi ve sapma analizi sayesinde maliyet yönetiminin sağlanmasını sağlayan bir yaklaşımdır (Acar, 2005, s.105).

Bir başka tanıma göre faaliyet tabanlı maliyetleme; işletmenin kaynakları, faaliyetleri, maliyet etkenleri ve performans ölçümleri hakkında bilgi sağlayan bir sistemdir. Günümüzde faaliyet tabanlı maliyetleme yalnızca doğru maliyet bilgisi sunan bir yöntem değil, aynı zamanda etkin bir yönetim aracı olarak görülmektedir (Çakır, 2000s.70).

2.3.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Amaçları

Geleneksel maliyetleme sürecinde ürünün ilgili kaynakları tükettiği varsayılarak ürün üzerinde yoğunlaşılır. Klasik dağıtım anahtarları sadece birim ürüne ilişkin özelliklerin izlenmesi ile uğraşır. Faaliyet tabanlı maliyet sistemlerinde ise maliyetleme sürecindeki yoğunlaşma faaliyetler üzerinde kendini gösterir. Buna göre maliyetler, söz konusu ürünlerin imalat sürecinin gerektirdiği faaliyetlere yüklenir. Dolayısıyla, faaliyet tabanlı maliyet sisteminde çıktı aşamasındaki dağıtım anahtarları, gerçekleştirilen faaliyetlerden oluşur. Buradan hareketle faaliyet tabanlı maliyet sisteminin gerekliliği, geleneksel sistemdeki maliyetlerin ürünlere yüklenmesi için kullanılan, hacim tabanlı anahtarlar nedeniyle ortaya çıkan yanlışlıkların giderilebilmesi temel amacına dayanmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı, bazı maliyet türlerinin üretim hacmine bağlı olmaksızın çok daha kolay saptanabileceğinden hareketle üretilen mamül ve hizmet faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde saptanabilmesini sağlamaktadır (Yılmaz ve Baral, 2007, s.865).

Bu kapsamda faaliyet tabanlı maliyet sisteminin başlıca amaçları şunlardır (Karacan, 2000, s.44,50; Eker, 2002, s.240; Kurşunel v.d., s.5; Gökçen, 2004, s.64; Cokins, 2006, s.18, Troxel ve Weber, 1990, s.14);

- Genel üretim giderlerini mamullere daha doğru şekilde yükleyerek daha doğru maliyetler elde etmek,
- Düşük katma değere sahip, diğer bir ifadeyle mamul ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da en düşük düzeye indirmek,
- Karlılığı artırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında, etkin ve verimli bir bilgi tabanı oluşturmak,
- Anlamlı kar merkezleri ve mamul karlılığı rakamları sağlamak,
- Yöneticilerin kararlarını doğru verebilmeleri için doğru maliyet bilgileri sağlayabilmek ve geçmişte yapılan ve/veya yapılmakta olan faaliyetlerin sonuçları hakkında bilgi sağlamak,
- Müşteri karlılık analizleri, ürün karlılık analizleri ve mamul/hizmet fiyatlandırması, iç performans ölçümü ve maliyet yönetimi konularında yöneticilere stratejik kararlar için doğru veri sağlamak,

- Karmaşık imalat ortamındaki karşılıklı ve birbirine bağılılığını maliyet akışını analiz ederek, saydamlığını arttırmak ve geleneksel maliyet sisteminde görülmeyen faktörlerin etkisini ölçmek,
- Finansal muhasebe sisteminin yetersizliğini gidererek, işletme dışı otoritelerin işletmelerden istedikleri bilgilerin geçerliliğini sağlamak.

2.3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Uygulama Aşamaları

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin uygulanabilmesi için sırasıyla bazı işlemlerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Yöntemin temel felsefesi iki aşamalı maliyet dağıtım sürecinden oluşmaktadır. Birinci aşamada maliyete neden olan faaliyetler belirlenir ve bu maliyetler maliyet havuzlarında toplanır. İkinci aşamada ise maliyet havuzlarına toplanan maliyetler uygun maliyet etkenleri kullanılarak ürünlere dağıtılır (Akgün, 2004, s.102).

Özet olarak iki aşamadan bahsedilen faaliyet tabanlı maliyet yönteminin uygulanması farklı kaynaklarda farklı sayıda aşamalarla da sıralandığı görülmektedir. Örneğin faaliyetlerin ve kaynak maliyetlerin belirlenmesi, maliyetlerin faaliyetlere yüklenmesi ve faaliyet maliyetlerinin ürünlere yüklenmesi aşamaların farklı bir sunumudur (Blocher vd., 2005, s.97).

Kaplan ve Cooper ise bu aşamaları; faaliyetlerin belirlenmesi, her faaliyet için maliyetlerin belirlenmesi, işletmenin ürün, hizmet ve müşterilerinin belirlenmesi ve maliyet taşıyıcıları yardımıyla belirlenen maliyetlerin ürün, hizmet ve müşterilere aktarılması şeklinde dört aşamada sıralamıştır (Kaplan ve Cooper, 1998, s.85).

Bu konuda yazın incelendiğinde faaliyet tabanlı maliyet yönetiminin temel prensibin dışına çıkmamak kaydıyla aşamalarda farklı görüşlerin olduğu dikkat çekmektedir. Bu çalışmalar dikkate alınarak ayrıntılı bir sıralama yapılırsa aşamalar şu şekilde sıralanabilir (Bursal ve Ercan, 2002, s.406-407; Cooper; 1990, s.78; Kaplan ve Cooper, 1998, s.85; Alkan, 2001, s.184; McWatter vd., 2001, s.79);

- İşletmede birim maliyetlerin hesaplanmasında farklar yaratabilecek önemli faaliyetlerin saptanması,
- Bu faaliyetler için kullanılan veya tüketilen kaynakların maliyetinin belirlenmesi ve toplanması,

- Maliyet taşıyıcılarının belirlenmesi ve maliyetlerin faaliyetlere dağıtılması,
- Faaliyetlerin mamuller tarafından tüketilen oranları esas alınarak aynı orana sahip faaliyet maliyetleri birleştirilip homojen maliyet havuzları oluşturulması,
- Her mamulün homojen gruplarda toplanmış olan faaliyetlerden ne kadarını kullandığının belirlenmesi,
- Faaliyet maliyetlerinin maliyet nesnelere (müşteri, ürün veya hizmet) yüklenmesi,
- İşletme faaliyetlerinin etkinleştirilmesi, gereksiz maliyetlerin azaltılması ve bunun sonucu olarak da, toplam bir süreç karlılığına ulaşılması amacıyla maliyetlerin analiz edilmesi.

2.3.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Yararları

Yönetim kararlarına katkı sağlayan faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, maliyetlemenin yanı sıra yönetime; yönetim, planlama, bütçeleme ve kontrol sistemi olarak da kullanılmakta ve ürün oluşturma, çeşitlendirme ve geliştirme gibi kararların alınmasında bilgi sağlamaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme, stratejik amaçlar için geliştirilmiş bir maliyet sistemi olup, müşteri karlılık analizleri, ürün karlılık analizleri, ürün veya hizmet fiyatlandırması, iç performans ölçümü ve maliyet yönetimi konularında yöneticilere stratejik kararlar için doğru veri sağlamaktadır. Böylece bu sistemin uygulanması sonucunda elde edilen veriler, işletmenin her hangi bir karlılığı olmayan müşterilerden veya ürünlerden vazgeçerek karlılığı yüksek müşteri ve ürün gruplarına yönlendirilmesini sağlamaktadır (Çetin, 2006, s.51).

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin yararları maddeler halinde aşağıdaki gibi özetlenebilir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.26; Cooper, 1990, s.78; Güzeldere, 2007, s.43-44);

- **Ürünlerin maliyeti daha doğru hesaplanır:** Sabit maliyetler konusunda da yöneticiler daha iyi fikir sahibi olabilirler. Bazı ürünlerin büyük hacimli olmalarına karşın, genel üretim maliyetlerinden alacakları pay küçük hacimli ürünlerin alacağı paydan düşük olabilir.
- **Yönetimin daha doğru karar almasını sağlar:** Ürünlerin maliyetlerinin doğruluğu daha iyi kararlar alınmasına olanak sağlar. Bu sistemin uygulanması

ile elde edilen maliyet bilgilerinin doğruluğu, yanlış karar alma riskini azaltır. Böylece, rakipler işletmenin yanlış kararlarından yararlanamazlar.

- **Faaliyetlerin daha etkin yönetilmesini sağlar:** Yöneticilerin karmaşıklığı anlamasına ve elimine etmesine yardım eder. Üretimle ilgili maliyet bilgilerine daha kolay ulaşılmasını sağlayan faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi faaliyetlerin maliyetlerini bir birinden bağımsız göstererek ürün maliyetlerinin doğruluğunu artırır. Ayrıca sürekli iyileştirme faaliyetlerinin yürütülmesiyle maliyetleri düşürmeye çalışan faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi sağlıklı bir sürekli iyileştirme için gerekli bilgileri sunar. Böylece maliyet yönetimine de katkı sağlar.

2.3.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Yönelik Eleştiriler

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin yazında birçok yararından bahsedilmektedir. Özellikle 1990'lı yıllarda, bu yöntemin uygulamalarından çok büyük faydalar sağlanmıştır. İşletmeler, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini kullanarak karlılığı artırıcı birçok fırsat ile birlikte maliyetleri kurumsal anlamda çok daha etkin yönetebilmenin yollarını keşfetmişlerdir (Kaplan ve Anderson, 2004, s.134). Elbette ki bu yöntem işletmeler için tek başına bir kurtarıcı değildir. Zamanla bu yöntemin bazı yetersizlikleri görülmüş ve çeşitli eleştiriler yapılmıştır. Bu eleştiriler aşağıda sıralanmıştır (Datar ve Gupta, 1994, s.569; Kaplan ve Anderson, 2003, s.1-2; Pernot vd., 2007, s.551; Gökçen, 2004, s.66);

- En çok yöneltilen eleştiri, bu yöntemin kullanılması ve uygulanmasının çok karmaşık ve maliyetli olabileceğidir. Farklı bir yapıya sahip ve farklı bir veri kullanan yeni bir maliyet yönteminin tasarlanması ve uygulanması ayrı birer maliyet demektir. Bu yöntemde çok sayıda faaliyet, bu faaliyetlere ilişkin maliyetler ve bu maliyetlerin mamullere yüklenmesinde kullanılan maliyet taşıyıcıları söz konusu olabilir. Böyle bir uygulamada maliyetlerin yüklenmesinde kullanılan analiz sayısında bir artış olacaktır. Dolayısıyla bu yöntemin uygulanmasının yönetim için tam kavranması oldukça zor olabilir. Bunun sonucu olarak, bazı yöneticiler basit maliyet yöntemlerini tercih ederler.
- Yöntemin güncelleştirme maliyetleri yüksek ve uygulaması zordur. Yönteme yeni bir faaliyet eklemek, mesela bir faaliyetten farklı bir faaliyet ortaya çıkarmak, yeni faaliyete maliyetleri aktarmak için tekrar bir hesaplama yapmak gerektirir.

- Faaliyet tabanlı maliyetleme tüm Genel Üretim Giderleri ile ilgilenmemektedir. Denetim ücretleri ve müdürlerin maaşları gibi işletmenin bütünlüğünü ilgilendiren maliyetleri ürünlere yüklemede klasik maliyet sistemlerinden daha iyi bir yol yoktur.
- Çalışanların bu konuda eğitilmesi güç olabilmekte ve yöntemden beklenen yararlar net olarak ortaya konulamaz ise, çalışanların motivasyonu güçleşebilmektedir.
- Yöneltilen eleştirilerden biri de ölçümlerden kaynaklanan hatalar olarak belirtilmektedir. İşletmelerin ihtiyaç duydukları bilgileri edinmelerinin oldukça zor olduğu ve bu yüzden hataların meydana geldiğidir.
- Bir diğer eleştiri ise personel ile yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin yeterli olmamasının çeşitli hesaplamalarda yanlış sonuçlara sebep olacağı, yöneticilerin performans ve karlılıkla ilgili alacakları çeşitli kararları olumsuz etkileyeceği belirtilmektedir.

Özet olarak; maliyet etkenlerinin seçimindeki görecelik, ölçümde karşılaşılan güçlükler ve ayrıntılı veri toplamanın maliyetinin yüksek olması ve çok zaman harcanması, bilgilerin saklanması pahalılığı, değişen koşullara adaptasyonun zor olması ve teorik olarak yanlış olması ve maliyet etkenlerinin hesaplanmasında kullanılmayan kapasitenin etkisinin dikkate alınmaması gibi konular bu yöntemin eleştirisi alan önemli yönleri olarak karşımıza çıkmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2007, s.7).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi uygulamasında yaşanan çeşitli problemler bu eleştirileri meydana çıkarmıştır. Tüm bu eleştiriler ve yaşanan olumsuzluklara rağmen bu yöntemden vazgeçmek yerine bu problemlerin çözümüne yardımcı olacak yeni bir yöntemin gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Bu amaçla, Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi bu tür problemleri ortadan kaldırmak üzere geliştirilen bir faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi olarak tanımlanmaktadır. Bu yöntem, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre daha ucuza, daha kolay oluşturulabilmekte, daha kolay güncellenebilmektedir. Ayrıca zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, kapasitenin belirlenip dinamik şekilde faaliyet maliyetlerine yansıtılabilmesini sağlamakta ve aynı zamanda duruma göre değişen faaliyet anahtar maliyet oranlarının hesaplanabilmesine olanak sağlamaktadır (Kaplan ve Anderson, 2003, s.1; Everaert ve Bruggeman, 2007, s.16).

2.4. Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde karşılaşılan zorlukları önleyen, uygulaması ve güncellemesi çok daha kolay olan ve daha doğru bilgiler sağlayan Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi (TDABC-Time Driven Activity Based Costing); müşteri, ürün ve siparişlerin karlılığını, süreçlerin kapasite kullanımını ve maliyetleri belirlemeleri için pratik ve düzenli bir seçenek sunmaktadır. Yöntemin en önemli özelliği kapasitenin dinamik şekilde hesaplanıp, faaliyet maliyetlerine yansıtılabilmesi ve kullanılmayan (atıl) kapasite maliyetinin ayrıştırılabilmesidir (Kaplan ve Anderson, 2007, s.6-7).

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin geliştirilmesiyle artık karmaşık ve pahalı bir yöntem olmayan zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme işletme yöneticilerine daha anlamlı maliyet ve karlılık bilgilerini, daha hızlı ve daha ucuza sunmaktadır. Zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme; müşteri, sipariş, ürün, tedarikçi gibi daha bir çok seviyede süreç bazlı kar/zarar raporları oluşturmaya imkan sağlamaktadır. Karlılığı oluşturan etmenleri sorgulayıp, karlılığı arttırıcı fırsatların ortaya çıkarılmasına yardımcı olmaktadır. Bu yöntem zamana dayalıdır ve bir dakika maliyetinin hesabını esas almaktadır. Daha basit, maliyeti düşük ve uygulaması daha hızlı olduğu için faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin birçok kısıdını ortadan kaldırmaktadır. Birimin gerçek kapasitesi üzerine odaklanarak, bir birimin ilgili kapasite ile yapılma maliyetini ve kapasitenin hangi faaliyetler ve ürünler ile ilgili olduğu üzerine temellenir (Yılmaz ve Baral, 2007, s.6-7).

Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi de tıpkı faaliyet tabanlı maliyetleme gibi işletme kaynaklarının faaliyetler tarafından, faaliyetlerin ise ilgili maliyet objesi tarafından kullanıldığı bir maliyet yöntemi olarak açıklanmaktadır. Bir başka kaynakta ise faaliyetlerin yerine getirilmesi için gereken süre ile kapasite birim süre maliyeti yardımıyla her bir işlem, ürün veya müşterinin kaynak talebinin tahmin edilmesine yardımcı faaliyet tabanlı maliyetlemenin geliştirilmiş hali olarak da tanımlanmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre zaman etkenli yöntemi özel kılan nokta, tek bir maliyet taşıyıcısı olarak zamanın kullanılmasıdır (Barret, 2005, s.36; Koşan, 2007, s.84).

Zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetlemenin ortaya çıkışı sadece faaliyet tabanlı maliyetlemeye yapılan eleştirilerden hareketle değildir. Dinamik çevre ve günümüz

koşullarında yöneticilerin üretimin sabit kaynaklarının (tesis, araç –gereç ve insan) gittikçe yükselen maliyetlerini denetleme ve ölçümleme eğiliminde olmaları zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetlemeyi, bu maliyetlerin yönetimini desteklemek için ortaya çıkan araçlardan biri haline getirmiştir (Atkinson, 2007, s.12).

Zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetlemenin maliyetlemede tutarlılık açısından göreceli olarak ufak bir hata payıyla, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine daha basit ve daha az maliyetli bir alternatif oluşturduğu belirtilmektedir. Bu yöntemin, yöneticilerin 80/20 kuralını kullanarak her bir işlem, ürün ya da müşteri tarafından yüklenen kaynak taleplerini doğrudan öngörmelerine olanak verdiği vurgulanmaktadır. Özetle bu yöntem, kurulumundaki ve sürdürülmesindeki basitliği, her bir kompleks faaliyeti anlamadaki gücü, yararı ve kullanılmayan kapasiteyi açığa çıkarması ile faaliyet tabanlı maliyetlemeden ayrılan bir yöntem olarak ortaya çıkmaktadır. Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere Zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre hızlı ve basit kurulması, kolay güncellenmesi ve kullanılmayan kapasiteyi göstermesi anlamında hem büyük hem de küçük işletmeler için yararlı bir araç olabilmektedir (Polat, 2008, s.33).

2.4.1. Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Amacı ve Özellikleri

Zaman Etkenli FTM yöntemi, FTM yöntemine göre daha kolay olan, daha ucuza, daha hızlı kurulan ve geliştirilen aynı zamanda daha basit ve esnek bir yöntem olarak açıklanmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2004, s.8; Cleland, 2004, s.2).

Zaman etkenli FTM'nin amacı, zaman harcanmasına neden olan ve maliyetli araştırmaların sonlandırılması ve FTM'den daha doğru bilgi sağlanmasıdır. Böylece faaliyet tabanlı maliyetlemenin yararları çoğaltılmakta ve eksik yönleri azaltılmaktadır (Barrett, 2005, s.36). Zaman etkenli FTM'nin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kaplan ve Anderson, 2007, s.1; Lambino, 2007, s.1; Atmaca ve Terzi 2007, s.372; Polat, 2011, s.128);

- Yöntemin kurulması ve parametrelerin tespit edilmesi daha hızlı yapılmaktadır,
- Kaynak maliyetleri, emirler ve süreçlerdeki değişimlere tepki verilerek güncelleştirme daha kolay olmaktadır,

- İşletme Kaynak Planlama (ERP-Enterprise Resource Planning) ve Müşteri İlişkileri Yönetimi (CRM-Customer Relationship Management) sistemlerinden yararlanılabilmektedir,
- Gelecekteki kaynak taleplerini öngörme imkanı sağlamaktadır,
- Birim zamanların tespitinde doğrudan gözlemlemeye olanak sağlamaktadır,
- Çok sayıdaki işlemler, işlenirken ve gerçek zamanlı olarak tespit edilebilmekte ve ölçümü yapılabilmektedir,
- İşletme çapında modellenebilmektedir,
- Yönetim eylemleri için kaynak kapasitesi ile kullanılmayan kaynak kapasitesi dikkate alınmaktadır,
- Emirlerdeki değişimler ve müşteri davranışındaki değişimler de dahil olmak üzere zaman eşitlikleri kullanılmaktadır,
- Verimlilik ve kapasite kullanım işlerliği açısından şeffaflık sağlamaktadır.

2.4.2. Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Yararları

Zaman etkenli FTM yönteminin gelirlere katkısı olan maliyet objeleri (ürünler, siparişler ve müşteriler gibi) için sürekli maliyet ve karlılık analizlerini desteklediği ve böylece alınacak stratejik kararlarda yöneticilere birçok yarar sağladığı belirtilmektedir. Bu konuda yazın tarandığında bu yöntemin sağladığı yararlar şu şekilde sıralanmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2007, s.2-3; Koşan, 2007 s.88-89; Max, 2007, s.21-22; Batuman, www.bilgiyoneti.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=61, Erişim Tarihi: 30.10.2008);

- Kolay öngörülebilmekte, kurulabilmekte ve güncellenebilmektedir,
- ERP ve CRM sistemlerinden veri beslemesi yapılabilmektedir,
- Kaynak kapasitesini de kapsamakta ve yönetim için kullanılmayan kaynak kapasitesini göstermektedir,
- İşletmede ortaya çıkan maliyetleri yöneticiler için daha anlaşılır olarak hesaplamaktadır,
- Müşteri ve tedarikçilerle yürütülen iş ilişkilerinde karlı durumların ortaya çıkarılmasını sağlamaktadır,
- Maliyet ve karlılık hesaplamaları aynı anda müşteri, ürün ve değişik kanallara göre yapılabilmektedir,
- Karlılık hedefi çerçevesinde işletmenin kar getiren ürün ve müşteri bölümlerine odaklanmasını ve ilişkilerin bu amaca paralel yürütülmesini sağlamaktadır,

- Gerek müşteri gerekse ürün yöneticilerin karlılığa göre teşvik edilmesine yardımcı olmaktadır,
- Kar getirecek işletme politikalarının belirlenmesi ve uygulanması için gerekli verileri daha doğru göstermektedir,
- Fiyatlandırma, değerlendirme, tasarım çalışmalarının karlılık ile ilişkilendirilmesinde ve faaliyetlerle ilgili süreçlerin iyileştirilmesinde yardımcı olmaktadır.

Anlaşıldığı üzere Zaman Etkenli FTM yöntemi daha doğru karlılık bilgileri sağladığından işletme ile ilgili tüm süreç ve faaliyetlerin bu amaç çerçevesinde yürütülmesine olanak sağlayan, çeşitli stratejik kararların alınmasında karlılık hedefine paralel hareket eden bir yöntem olarak göze çarpmaktadır.

Yapılan bir çalışmada zaman etkenli FTM yönteminin sağladığı bu yararlar, yöntemin özellikleri çerçevesinde bir tabloda özetlenmiştir. Tablo 2.1.'de bu durum gösterilmektedir (Polat, 2008, s.63).

Tablo 2.1. Zaman Etkenli FTM Yönteminin Özelliklerine Göre Sağladığı Yararlar

ÖZELLİKLER	YARARLAR
Kaynak Maliyetlerinin Kaynak Havuzuna Yüklenmesi	• Karmaşık maliyet yüklemenin azaltılması • Bir FTM modelinin kurulumu için daha az zamana ihtiyaç duyulması ve daha hızlı uygulanması • Çalışanların zamanlarını dağıtımındaki subjektivitenin azaltılması • Esnek organizasyonlarda kolay maliyet yüklenimine olanak vermesi • Kaynak harcama değişimlerinin güncellenme kolaylığı
Zaman Tabanlı Maliyet Oranlarının Kullanımı	• Kullanılmayan kapasitenin maliyetlerinin hesabında tutarlılık • Maliyet objelerince kullanılmış kaynakların tutarlı maliyetlemesi • Çok çeşitli karmaşık faaliyetlerin maliyetlenebilmesi • Birincil karlılık raporlarının çabuk temini
Zaman Denklemlerinin Kullanımı	• Çok çeşitli süreçlerin maliyetlemesi • Faaliyet sayısında çok ciddi miktarda azalma • FTM modelinin kolay uyumu • Çoklu sürücülerle faaliyetleri ele alma • Ortalama sürücü oranları yerine duruma bağlı sürücü oranlarıyla hesaplama • Kişiye özel iş ve hizmetlerin maliyetlemesi • Doğrudan süreç gözlemine dayalı zaman öngörülleri • Zaman birimleri cinsinden kapasite tüketiminin tutarlı hesabı • Zaman birimleri cinsinden kullanılmayan kapasitelerin belirlenmesi • Maliyet simülasyon yeteneği sağlama • Maliyet düşürme fırsatlarını belirleme • Yeni veya gelecek süreç ve prosedürlerin kolay maliyetlemesi • Maliyet şeffaflığı
Maliyet Objelerinin Özelliklerinin Kullanımı	• Zaman denklemlerinin maliyet obje özelliklerine bağlantısına imkan sağlama • Ürün, hizmet, sipariş vb. her türlü kişiselleştirmelerin maliyetlemesi
ERP Sistemleriyle Bağlantı Kurulumu	• FTM'de karlılığın sık raporlanması • Balance Score Card ile bağlantı • FTM yöntemini kolay güncelleme imkanı
Sürdürülmesinin Kolaylığı	• FTM'ye karşın Faaliyet Tabanlı Yönetim için daha fazla zaman ayrılabilmesi • Yönetim muhasebesi takımının daha etkin kullanımı

2.4.3. Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Uygulama Aşamaları ve Müşteri Karlılık Analizinde Kullanımı

İşletmede gerçekleşen tüm faaliyetler için zamana dayalı maliyet oranları hesaplanmaktadır. Böylece, zaman etkenli FTM yöntemi, işletmelerin maliyetlerini ve karlılıklarını müşteri, ürün ve hatta sipariş gibi daha birçok alt seviyede sürdürülebilir şekilde ölçümleyip yönetmelerini mümkün kılmaktadır.

Zaman etkenli FTM’de ürün maliyetlemesi veya karlılık analizinde uygulanması gereken aşamalar şu şekilde sıralanabilir (Everaert ve Bruggeman, 2007, s.17; Atmaca ve Terzi, 2007, s.372-373; Koşan, 2007, s.93-94; Polat, 2008, s.37);

- Kaynak grupları için yürütülen faaliyetlerin belirlenmesi,
- Her bir kaynak grubunun maliyetlerinin tespit edilmesi,
- Her bir kaynak grubu için pratik kapasitenin tespit edilmesi,
- Her bir kaynak grubu için birim maliyetlerin hesaplanması,
- Her bir faaliyet için gerekli olan sürelerin tespit edilmesi,
- Birim maliyetler ile maliyet objeleri için tespit edilen birim sürelerin çarpılması ve maliyetlerin belirlenmesi

Yukarıdaki aşamaları dikkate alarak müşterilere ait maliyetlerin hesaplanmasında yapılması gerekenler; müşterilerin ihtiyaç duydukları faaliyetlerin belirlenmesi, faaliyetler için gerekli kaynakların normal kapasitesinin hesaplanması, kaynak kapasitenin birim süre başına maliyetinin hesaplanması ve müşterilerin gruplarının her bir faaliyet için ihtiyaç duydukları süre ile birim kaynak maliyetin çarpılarak müşteri grubuna ait maliyetin belirlenmesi olarak açıklanabilmektedir.

Zaman etkenli FTM ile yöneticilerin her işlem, ürün ve müşterinin ihtiyaç duyduğu kaynak talebini, önce faaliyetler bazında daha sonra ise ürünler ve müşteriler seviyesinde belirleyerek tahmin etmektedir. Bu işlerliği sağlamak için iki parametreye ihtiyaç vardır (Kaplan ve Anderson, 2004, s.2-3);

- Birim sürenin maliyeti,
- Ürünlerin, hizmetlerin ve müşterilerin kullandığı faaliyetlerin süreleri.

Bu öngörülerden hareketle; kaynak havuzunun birim kapasite (zaman) maliyeti ile maliyet objelerinin faaliyetler aracılığıyla tükettiği kapasite (zaman) çarpılarak; ürün, faaliyet, sipariş ve müşteri gibi maliyet objelerinin maliyeti tespit edilir (Polat, 2008, s.37).

Çalışmanın bundan sonraki uygulama bölümünde; bir seyahat acentasında zaman etkenli FTM yöntemi kullanılarak müşteri karlılık analizi yapılacak ve sonuçlar FTM uygulanarak yapılan sonuçlarla karşılaştırılacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SEYAHAT ACENTASI UYGULAMA ÖRNEĞİ

Turizm endüstrisi; oldukça geniş kapsamlı bir sektör olup, birçok alt sistemi içinde barındırmaktadır. Zaman içerisinde meydana gelen gelişmelere paralel olarak endüstri çok fazla büyümüş ve endüstrinin alt sistemlerini oluşturan seyahat ve konaklama işletmeleri de başlı başına birer sektör haline gelmiştir. Turizm endüstrisi, seyahat ve konaklama sektörleri yanında; yeme-içme, eğlence, alış veriş, ulaştırma gibi alt sistemleri de kapsamaktadır (Ahipaşaoğlu, 2001, s.11).

Türkiye’de turizm henüz bir endüstri halini alamamış ve “geniş bir sektör” tanımından kurtulamamıştır. Bu geniş sektörün çok önemli bir parçasını oluşturan seyahat acentacılığı ve tur operatörlüğüne bakıldığında, son dönemlerde alınan büyük mesafeye rağmen hala kat edilmesi gereken uzun bir yol olduğu görülmektedir.

3.1. Seyahat Acentaları Hakkında Genel Bilgiler

Türkiye’de seyahat acentacılığı ve tur operatörlüğü arasında kesin bir ayrım yoktur. Örneğin A grubu bir seyahat acentası tur operatörlüğü, kongre turizmi, incoming, outgoing, yat turizmi, avcılık vs. kısacası bütün turizm dallarında uzman olup olmadığına bakılmaksızın faaliyet gösterebilir. Bu durum seyahat acentaları için bir çeşit özgürlük gibi görünse de herhangi bir dalda ihtisas sahibi olmamış acentaların çetin rekabet şartları söz konusu olduğunda ayakta kalamadıklarını göstermiştir (Yalçın, 2004, www.turizmhabercisi.com).

Turizm endüstrisinin araçlarından biri olan seyahat acentalarının da en önemli özellikleri arasında emek-yoğun olmaları, kesintisiz ve yüz-yüze hizmet vermeleri gelmektedir (Emir ve Baytok, 2004, s.251; Tengilimoğlu, 2005 s.24; Toker, 2007, s.92).

3.1.1. Seyahat Acentalarının Tanımı

Seyahat acentaları, turizm endüstrisi içinde turistik talep ve arzın birbiriyle etkileşimini kolaylaştırıcı bir rol üstlenen ve tamamen hizmet üreten işletmelerdir (İçöz, 1998, s.47).

Turizm endüstrisinin önemli bir kolu olan seyahat acentalarının birçok farklı tanımı yapılabilmektedir. Bunlardan bazılarını aşağıda değinilmiştir.

Dünya Turizm Örgütü'nün (WTO) yapmış olduğu seyahat acentası tanımı şöyledir; "Seyahat acenteleri, halka, seyahatler, konaklama ve ulaştırma, hakkında bilgi veren ve belli bir komisyon karşılığında tur operatörlerinin ürünlerini belli fiyatlarla müşteriye satış için aracılık yapan kuruluşlardır" (Kozak, 2004, s.31).

28.09.1972 tarih ve 14320 no'lu Resmi Gazete'de yayımlanan 1618 sayılı Seyahat Acentaları ve Seyahat Acentaları Birliği Kanunu'nun 1. maddesine göre seyahat acentaları, "kar amacıyla turistlere ulaştırma, konaklama, gezi, spor ve eğlence imkanları sağlayan, onlara turizm ekonomisine ve genellikle ödemeler dengesine katkıda bulunan ticari kuruluşlardır" (Mısırlı, 2006, s.36).

Başka bir tanıma göre seyahat acentaları; seyahat ve tatil üreten, ulaştırma, konaklama, ağırlama, eğlence ve diğer turizm işletmecilerinin ürünlerini, aynen ya da birleştirerek, düzenlenmiş bir şekilde, geliştirilmiş pazarlama yöntemlerini kullanarak tüketiciye sunan ve özel tekniklerle pazarlayan, kar elde etme amacıyla satan, ticari işletmelerdir (Kozak, Kozak ve Kozak, 2006, s.32).

Bütün bu tanımların ışığında, seyahat acentaları için daha geniş kapsamlı bir tanımlama yapılmaktadır. Seyahat acentaları; turistik mal ve hizmet üreten işletmelerin ürünlerinin satışını onlar adına yapan, yapılan bu aracılık karşılığında belli bir komisyon elde eden ve/veya seyahat ile ilgili değişik hizmetleri bir paket halinde bir araya getirip tur organize eden, enformasyon, ulaşım aracı kiralama, seyahat sigortası yapma gibi diğer hizmetleri de sunan, değişen çevre koşullarının getirdiği olanaklardan faydalanan sürekli ve hızlı bir şekilde gelişen işletmelerdir (Çolakoğlu ve Çolakoğlu, 2007, s.11).

3.1.2. Seyahat Acentalarının Görevleri ve Sundukları Hizmetler

4 Eylül 1996 tarihli ve 22747 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seyahat Acentaları Yönetmeliği'nde seyahat acentalarının yerine getirmekle yükümlü oldukları görevler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (İçöz, 1998, s. 49-50; Mısırlı, 2006, s. 36-37);

- **Tur Düzenlemek:** Belirli bir program dahilinde ya da programsız bir şekilde, konaklamalı ya da konaklamasız olarak, yurt içinden yurt dışına, yurt dışından yurt içine veya yurt içinde gerçekleşen gezi, spor, eğlence, din, sağlık, eğitim, kültürel, bilimsel veya mesleki inceleme, teşvik veya destek amaçlı seyahat ve seyahat boyunca gerçekleştirilecek hizmetleri planlamak, organize etmek, pazarlamak ve gerçekleştirmek.

- **Transfer:** Seyahat acentasının ürününü satın alan turistin, organize edilen turun başlangıcında, herhangi bir aşamasında veya sonunda, sınır giriş ve çıkış kapıları, marinalar, şehirlerarası veya uluslararası ulaşım hizmetlerinin sunulduğu otogar, liman, havaalanı gibi yerlerden, konaklama yapacağı tesise ya da konaklama yaptığı tesisten yararlanacağı ulaşım aracının bulunduğu yerlere, katılım sağlanan bir organizasyondan sonra hizmetin sunulduğu yerden konaklama tesisine, bir araçla, belirli tarife karşılığı veya taşımacı olan işletmelerin tabi oldukları kurallara bağlı olmaksızın taşınmasını sağlamak.

- **Rezervasyon:** Kara, deniz, havayolu taşıtlarının tarifeli veya tarifesiz seferleriyle alakalı olarak ve her türlü konaklama, yeme-içme ve eğlence işletmelerinde seyahat acentası hizmetlerini satın alan tüketici adına yer ayırtmak, kayıt işlemi yapmak.

- **Enformasyon:** Turizmle alakalı ve turizm hareketlerinin gerektirdiği hususlarda, turistlerin tabi olduğu döviz, vize, gümrük gibi işlemlerle ilgili bilgi vermek.

- **Kongre ve Konferans Organizasyonu:** İçinde konaklama, transfer veya tur hizmetlerinden en az birinin bulunduğu kongre, konferans, toplantı, fuar, sergi ve benzeri organizasyonları düzenlemek.

- **Turistik Gezi Amaçlı Münferit Tasıma Aracı Kiralamak:** Ticari olmayan amaçlarla, münferit olarak araç kiralamak isteyen müşteriye, kendisine ait olan ya da kiralama yetkisine sahip olduğu, ikiden fazla kişinin seyahat edebileceği araçlarla, içinde konaklama imkanı bulunan araçları direk olarak kiralamak ve konu ile ilgili organizasyon yapmak.

- **Ulaştırma Araçları Biletleri Satmak:** Tarifeli veya tarifesiz olarak, uygulamakla yükümlü oldukları mevzuatla taşımacılık hizmeti veren her türlü taşıma aracının ve bu araçlara sahip olan işletmelerin bilet satışlarını yapmak.

- **Seyahat Acentası Ürünü Satmak:** Seyahat acentalarının ürettiği ürün ve hizmetlerin tamamını ya da belli bir bölümünü ürün ve hizmetin sahibi olan acentanın yetkisiyle satmak.

- **Turistik Enformasyon ve Tanıtım Malzemeleri Satmak:** Seyahat acentalarından ürün ya da hizmet satın alan tüketicilere yönelik; turistik kitap, resim, kartpostal, harita, hediyelik eşya gibi malzemelerin satışı yukarıda sayılan görevlere ek olarak yürütülebilecek faaliyetler arasındadır.

- **Motorlu veya Motorsuz Ulaştırma Araçları Bulundurmak ve Kiralamak:** Motorlu veya motorsuz, en fazla iki kişiyi beraber taşıyabilen araçlar seyahat acentaları tarafından turistlere kiralanmak için bulundurulabilirler.

3.1.3. Seyahat Acentalarının Sınıflandırılması

Seyahat acentaları genellikle; yapısal, hedeflenen pazar dilimlerine göre, yasal, faaliyet yönü açısından ve uluslararası düzeyde işlevsel olarak sınıflandırmaya tabi tutulmuşlardır.

3.1.3.1. Yapısal Sınıflandırma

Yapısal bakımdan seyahat acentalarını dört grupta sınıflandırmak mümkündür. Bunlar aşağıda kısaca açıklanmaktadır;

- **Büyük Dağıtım Acentaları:** Genellikle tur toptancılarının veya tur düzenleyicilerinin ürünlerini, paket turlarını ya da turizm hizmet sağlayıcılarından temin ettikleri turistik hizmetleri, diğer perakendeci seyahat acentalarına, toptancılık düzeyinde pazarlama görevini yapmaktadırlar (Kozak, 2004, s. 48).

- **Endüstriyel Firmalar İçin Uzmanlaşmış Acentalar (Özendirici Acentalar):** Büyük işletmeler kendi personelinin tatil ve seyahat ihtiyaçlarını, bu alanda çalışan seyahat acentaları ile anlaşarak, yapılması gereken tüm işlemleri seyahat acentalarına yaptırmaktadırlar (İçöz, 1998, s.62, Çolakoğlu ve Çolakoğlu, 2007, s.17).

- **Karşılıyıcı (Incoming Agent, Ground Operator) Acentalar:** Tur operatörlerinin, yurt dışından getirdikleri turist gruplarını, karşılayan veya tur operatörlerinin temsilciliğini

üstlenen acentalardır. Tur operatörleri adına paket turların tüm sorumluluklarını üstlenmekte ve aksamadan gerçekleşmesi için çalışmaktadırlar (Kozak, 2004, s. 49).

- **Bağımsız Acentalar:** Seyahat için gerekli tüm işlemleri yapabilen ve herhangi bir kuruluşun temsilciliğini yapmayan, genellikle ulaşım araçlarının biletleriyle beraber tur paketlerinin satışını yapan acentalardır (Mısırlı, 2006, s.51).

3.1.3.2. Hedeflenen Pazar Dilimlerine Göre Sınıflandırma

Seyahat acentasının vermiş olduğu hizmete ve müşteri grubuna göre yapılan sınıflandırmadır. Çolakoğlu ve Çolakoğlu'nun yapmış olduğu sınıflandırmaya göre (Çolakoğlu ve Çolakoğlu, 2007, s.18-20);

- **Tüm Hizmetleri Sunan Acentalar (Full-Service):** Tüm hizmetleri sunan perakendeci acentalar, tatil ve boş zamanların değerlendirilmesine yönelik seyahatler, grup gezileri, iş amaçlı geziler gibi seyahat kategorisine giren tüm hizmetleri yerine getirmektedirler.

- **Kitle Turizmine (paket tur) Yönelik Acentalar (Mass Tourism Agency):** Bir ya da birkaç şubeden oluşan bağımsız özellikteki araçlar, kitle turizmi pazarlaması konusunda uzmanlaşmış büyük zincir acentalar ya da tur operatörlerine bağlı perakendeci acentalardan oluşan, genellikle 1 ile 3 haftalık süreleri kapsayan ve tatil amaçlı paket turların satışına ağırlık veren acentalardır.

- **İş Seyahatlerine Yönelik Hizmetleri Sunan Acentalar (Commercial/Corporate Agency):** Ticari işletmelerin yoğunlukta olduğu bölgelerde bulunan, havayolu rezervasyonu ve biletleme, araba kiralama, iş adamlarının tercih ettikleri otellere rezervasyon yapma konularında uzmanlaşmış işgörenlerle çalışan, işletmelerin yönetim kademesindeki kişilerin iş seyahatlerinin organize edilmesine yönelik hizmetler sunan ancak nadiren de olsa iyi müşterilerine yardımcı olmak amacıyla onların tatillerini de organize eden acentalardır.

- **Belli Bir Şirketin Seyahat Hizmetlerini Organize Etmeye Yönelik Acentalar (Inplant Agency):** Belli bir işletmenin seyahatlerine yönelik düzenlemeleri yapmak amacıyla, o işletmenin merkez binasında şube niteliğinde faaliyet gösteren acentalardır.

• **Özel İlgi Gruplarına Yönelik Acentalar (Specialist Agency):** Ortak ilgi alanlarına sahip olan kişilerin meydana getirdiği gruplar için, onların talepleri doğrultusunda, kitle turizmi boyutlarında talep edilmeyen, daha çok kişilerin hobilerine dayalı ve özel nitelikli paket turların pazarlamasını yapan acentalardır.

• **Teşvik Turizmine Yönelik Acentalar (Incentive Agency):** Özellikle sanayileşmiş ülkelerde yaygın olan ve seyahat acentaları için oldukça önemli bir Pazar dilimi oluşturan, işletmelerin çalışanlarının verimliliklerini ve performanslarını artırmak amacıyla uyguladıkları özendirici tatil programlarının organizasyonu ile ilgilenen acentalardır.

• **Belli Bir Ulaşım Türüne Dayalı Turlara Yönelik Acentalar (Cruise-Rail-Coach Tours Agency):** Bir hafta ila bir iki aylık zaman dilimlerini kapsayan, gemi ulaşımı ile yürütülen cruise turları, tren seyahatleri ya da birkaç günlük programları içeren otobüs turlarının pazarlanması ile ilgilenen acentalardır.

3.1.3.3. Yasal Sınıflandırma

Türkiye’de seyahat acentalarının yasal olarak sınıflandırılması 1618 Sayılı Seyahat Acentaları ve Seyahat Acentaları Birliği Kanunu’na göre yapılmaktadır. Buna göre seyahat acentaları A, B ve C grubu seyahat acentaları olmak üzere üç sınıfa ayrılmaktadır.

• **A Grubu Seyahat Acentaları:** Bu grupta bulunan acentalar, tüm seyahat acentacılığı faaliyetlerini yerine getirebilmektedirler. En geniş faaliyet alanında ürün ve hizmet verebilen acentalardır. Yerine getirmeleri gereken şartlar ve genel özellikleri aşağıdaki gibidir (Mısırlı, 2006, s. 51);

- Yasada ve yönetmelikte yer alan ve seyahat acentası tanımında bulunan tüm seyahat acentacılığı hizmetlerini verme yetkisine sahiptirler,
- Bir önceki yıl yurt dışına düzenlemiş oldukları tur ve gezilerden kazandıkları döviz miktarının %25’lik kısmını geçmemek koşuluyla yurt dışına tur ve gezi düzenleyebilme yetkisine sahiptirler,
- Turizm Bakanlığı’ndan, süresi iki yıl ile sınırlı olan, geçici işletme belgesi aldıktan sonra faaliyete geçebilmektedirler,
- Geçici işletme belgesinin alınmasından sonra, iki yıl içerisinde 80.000 Amerikan Doları döviz kazancı elde eden A grubu seyahat acentalarının geçici işletme belgeleri “A Grubu Acenta İşletme Belgesi” ile değiştirilir. İki yıl içerisinde,

belirlenen miktarda döviz kazancı sağlayamayan seyahat acentalarının işletme belgeleri Turizm Bakanlığı tarafından iptal edilir,

- A grubu seyahat acentaları, her iki yıl da bir 80.000 Amerikan Doları döviz geliri elde ettiklerini belgelemek zorundadırlar,
- A grubu seyahat acentalarının sorumlu müdürleri, en az lise mezunu olmak ve bir yabancı dil bilmek zorundadır,
- A grubu seyahat acentalarının merkezlerinde ve merkeze bağlı şubelerinde sürekli olarak en az iki enformasyon memuru, düzenlenen yurt içi ve yurt dışı turlarda da bir rehber bulundurmaları zorunludur,
- A grubu seyahat acentaları, Turizm Bakanlığı'na teminat yatırmak zorundadırlar,
- A grubu seyahat acentaları, yurt dışına düzenleyecekleri tur programlarının bir kopyasını Turizm Bakanlığı'na göndermekle yükümlüdürler,
- A grubu seyahat acentaları, Türkiye Seyahat Acentaları Birliği'ne (TÜRSAB) giriş ve üyelik aidatı ödemek zorundadırlar.

• ***B Grubu Seyahat Acentaları:*** Bu gruptaki acentaların görevleri A grubu seyahat acentalarına nazaran sınırlandırılmıştır. Görevleri ve genel özellikleri aşağıdaki gibidir (İçöz, 1998, s. 64-65);

- Uluslararası kara, hava ve deniz ulaştırma araçları ile ilgili, rezervasyon ve bilet satış hizmetlerini yürütebilmekte ve A grubu seyahat acentalarının organize edecekleri turların biletlerini satabilmektedirler,
- Gerekli yasal şartları yerine getirmeleri koşuluyla, direk olarak işletme belgesi olarak faaliyete geçebilmektedirler,
- İşletme belgesi alabilmeleri için belirli bir miktarda döviz transferi yapmaları gerekmemektedir,
- Sorumlu müdürleri, en az lise mezunu olmak ve bir yabancı dil bilmek durumundadır,
- B grubu seyahat acentalarının, merkezlerinde ve merkeze bağlı şubelerinde en az bir yabancı dil bilen, iki enformasyon memuru ve organize edecekleri yurt içi turlarda bir rehber bulundurmaları zorunludur,
- Kuruluş teminatı olarak Turizm Bakanlığı'na her yıl belirlenen miktarda teminat yatırmaları gerekmektedir,
- TÜRSAB'a belirli bir miktarda giriş ve üyelik aidatı ödemek zorundadırlar,

- Seyahat Acentaları Yönetmeliği'nin 5. maddesindeki hizmetleri yapabilirler.

• **C Grubu Seyahat Acentaları:** Bu gruptaki acentalar sadece Türkiye sınırlarında faaliyet gösterebilirler. Faaliyet alanları A ve B grubu seyahat acentalarına oranla daha sınırlıdır. Görevleri ve genel özellikleri aşağıdaki gibidir (Mısırlı, 2006, s. 53);

- Sadece Türk vatandaşları için, Türkiye sınırları içerisinde turlar düzenleyebilmektedirler,
- Gerekli yasal koşulları sağladıktan sonra direk işletme belgesi alarak faaliyete geçebilmektedirler,
- Yurt dışı bağlantılarının olmaması sebebiyle döviz getirisi sağlama zorunlulukları bulunmamaktadır,
- C grubu seyahat acentaları, merkezlerinde ve merkeze bağlı şubelerinde en az bir enformasyon memuru bulundurmak zorundadırlar,
- A grubu seyahat acentalarının verecekleri hizmetleri üstlenebilmekte ve bu acentaların ürünlerini pazarlayabilmektedirler,
- Turizm Bakanlığı'na belirli bir kuruluş teminatı yatırmak durumundadırlar,
- TÜRSAB'a belirli miktarda giriş ve üyelik aidatı ödemek zorundadırlar,
- Seyahat Acentaları Yönetmeliği'nin 5. maddesindeki hizmetleri yapabilmektedirler.

3.1.3.4. Faaliyet Yönü Açısından Sınıflandırma

Seyahat acentalarının faaliyet yönü dikkate alınarak yapılan bu sınıflandırmada seyahat acentaları karşılayıcı, gönderici ve yurtiçi olarak üç gruba ayrılmaktadır.

• **Karşılayıcı (Incoming) Acentalar:** Yabancı tur operatörlerine göre, gidilecek ülkedeki yerel hizmetleri üstlenen acentalardır. Bu acentalar, konaklama işletmelerinden de gelebilecek oda rezervasyonu ya da hizmet satış tekliflerine bazı hizmetler ilave ederek toptan veya perakende düzeyinde yabancı tur operatörlerine satış yapabilirler. A grubu seyahat acentaları incoming hizmetleri vermektedirler. Ayrıca incoming acentalar tur operatörlerinin temsilciliğini de yapabilmekte ve tur operatörlerinin talepleri doğrultusunda paket programlar hazırlayabilmektedirler (Kozak, 2004, s. 49-50). Turun tüm organizasyon ve sorumluluğunu üstlenen, turu planlayan, kendi satış kanalları veya başka acentalar aracılığıyla yurt dışında satışını gerçekleştiren ve turun operasyonunu da üstlenen, tur

operatörü niteliğinde ait olduğu ülkeye turist getiren acentalar da bu grupta yer almaktadır (Çolakoğlu ve Çolakoğlu 2007, s. 23).

- **Gönderici (Outgoing) Acentalar:** Çoğunluğu bağımsız müşterilerden oluşan kişiler için yurt dışına tur düzenleyen acentalardır. Outgoing turlarda müşterilerden alınan rezervasyonlar, planlanan turdan en az bir ay önce konaklama işletmeleri tarafından konfirme edilmektedir. Bu tür turlarda işlemler tur tarihinden önce kesin olarak belli olmaktadır. Küçük ölçekli bir tur operatörünün işlevleri, outgoing acentalar tarafından üstlenilmekte ve müşterilerin turlarla ilgili vize, gümrük, pasaport, sigorta, para değiştirme gibi işlemleri bu acentalar tarafından takip edilmektedir. A grubu seyahat acentaları aynı zamanda outgoing acenta hizmetlerini de verebilmektedirler (İçöz, 1998, s. 63; Kozak, 2004, s. 50).

- **Yurtiçi (Ingoing) Acentalar:** Faaliyet gösterdikleri ülke sınırları içinde ve genellikle o ülkenin vatandaşlarına hitap eden turlar düzenleyen, tur operatörü niteliği taşıyan acentalardır. Önemli bir pazar bölümüne hizmet götürmektedirler. Yurt dışı pazarlarda rekabet edebilmek için yurt içinden destek alarak güç kazanmak isteyen acentalar için stratejik bir alternatif sunmaktadırlar (Çolakoğlu ve Çolakoğlu, 2007, s. 23).

3.1.3.5. Uluslararası Düzeyde İşlevsel Sınıflandırma

- **Tur Operatörü (Toptancı) Seyahat Acentaları:** Turistik ürünlerin satışını doğrudan doğruya müşteriye yapmayan, turizm hizmet sağlayıcılarından aldıkları turistik ürünleri kendi yaratıcılıklarıyla paket tur haline getiren ve diğer aracılara kullanarak pazarlamaya çalışan acentalardır. Turistik talep oluşmadan önce paket tur hazırlamaları, risk üstlenmeleri ve maliyet-kar temeline göre faaliyet göstermeleri bu acentaların belirgin özellikleri arasında yer almaktadır (Kozak, 2004, s. 50-51).

- **Perakendeci Seyahat Acentaları:** Tur operatörleri tarafından hazırlanmış olan paket turların veya ürünlerin tamamını ya da bir bölümünü, belli bir komisyon karşılığında satan, üretici ve tüketiciyi bularak aralarındaki bağı oluşturan acentalardır (Çolakoğlu ve Çolakoğlu, 2007, s. 25).

3.2. Uygulamanın Amacı

Bu çalışmada, maliyet ve yönetim muhasebesi yazınına yeni girmiş bir kavram olan zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyet yönteminin, müşteri karlılık analizinde kullanılmasına yönelik bir uygulama amaçlanmıştır. Böylelikle örnek bir seyahat acentasında FTM yöntemine göre yapılan müşteri karlılık analizi ile yeni yöntem kullanılarak yapılan müşteri karlılık analizi sonuçları değerlendirilerek yeni sistemin analiz sonuçlarına olan etkileri ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Bu bağlamda, yöneticilerin geleceğe yönelik doğru kararlar almasını ve bunun için stratejiler geliştirmesini sağlayacak olan müşteri karlılık analizinin seyahat acentalarında uygulanması ve müşteri gruplarının maliyetlerinin FTM ve zaman etkenli FTM yöntemi ile hesaplanarak farklılıkların belirlenmesi ve müşteri karlılık analizi sonuçlarına etkisinin araştırılması çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır.

3.3. Uygulamanın Yöntemi

Doğru bilgiler genel kabul görmüş, güvenilir, objektif bilimsel araştırma yöntemlerin kullanılmasıyla elde edilebilmektedir (Güner, 2006, s. 85). Bilimsel araştırma belli amaçlarla, sistemli süreçler yoluyla veri toplama ve toplanan verilerin analiz edilmesi olarak tanımlanabilir (Balcı, 1995, s.1). Sosyal bilimlerde fen bilimlerinde olduğu gibi kesin bir neden-sonuç ilişkisi olmadığından, bilginin doğruluğunda araştırma yöntemleri daha da önemli hale gelmektedir Sosyal bilimlerde farklı araştırma yöntemleri kullanılmaktadır. Bu araştırma yöntemleri, sosyal bilim disiplinleri içinde farklılık göstermesine karşın birkaç başlık altında sınıflandırılabilir. Sosyal bilimlerde kullanılan araştırma yöntemleri; deney (experiment), anket (survey), tarihi çalışma (history), arşiv belgelerinin analizi (archival analysis) ve olay çalışması (case study) şeklinde sınıflandırılmaktadır (Güner, 2006, s. 87-90).

Gerçekleştirilecek olan bu çalışmada güncel olayları, özellikle olay ve olayı oluşturan koşullar arasındaki sınırların çok net olmadığı durumlarda, içinde bulunduğu koşullarda inceleyen deneysel bir sorgulama yöntemi olan örnek olay yönteminden yararlanılacaktır. Olay çalışmaları, “nasıl” ve “neden” sorularının sorulduğu, güncel olaylarla ilgili ve araştırmacının olaylar üzerinde az veya hiç kontrolünün olmadığı araştırmalardır.

İngilizce yazında “case study” adı verilen bu yöntem, alan araştırmalarının bir türü olup, başlıca özelliği bir tek olayı, bir işletmeyi, bir örgütü, hatta bir insanı veya ülkeyi ele alarak ayrıntılı şekilde incelemektir (Arıkan, 2000, s.75).

Son yıllarda muhasebe araştırmacılarının yönetim muhasebesindeki pratik çalışmalara olan ilgilerinin artması dikkat çekmektedir. Uygulama çalışmalarından bir şeyler öğrenileceği fikri muhasebe yazınında oldukça destek bulan fikirlerden biri olmuştur. Üretimdeki yenilikler, stratejilerle ilişki, karşılaştırılabilir uygulamalar, muhasebenin işletme içerisindeki rolleri gibi nedenlerden ötürü yönetim ve maliyet muhasebesi konularını inceleyen araştırmacılar, uygulamalı çalışmaları tercih etmektedirler (Güner, 2006, s. 90-91).

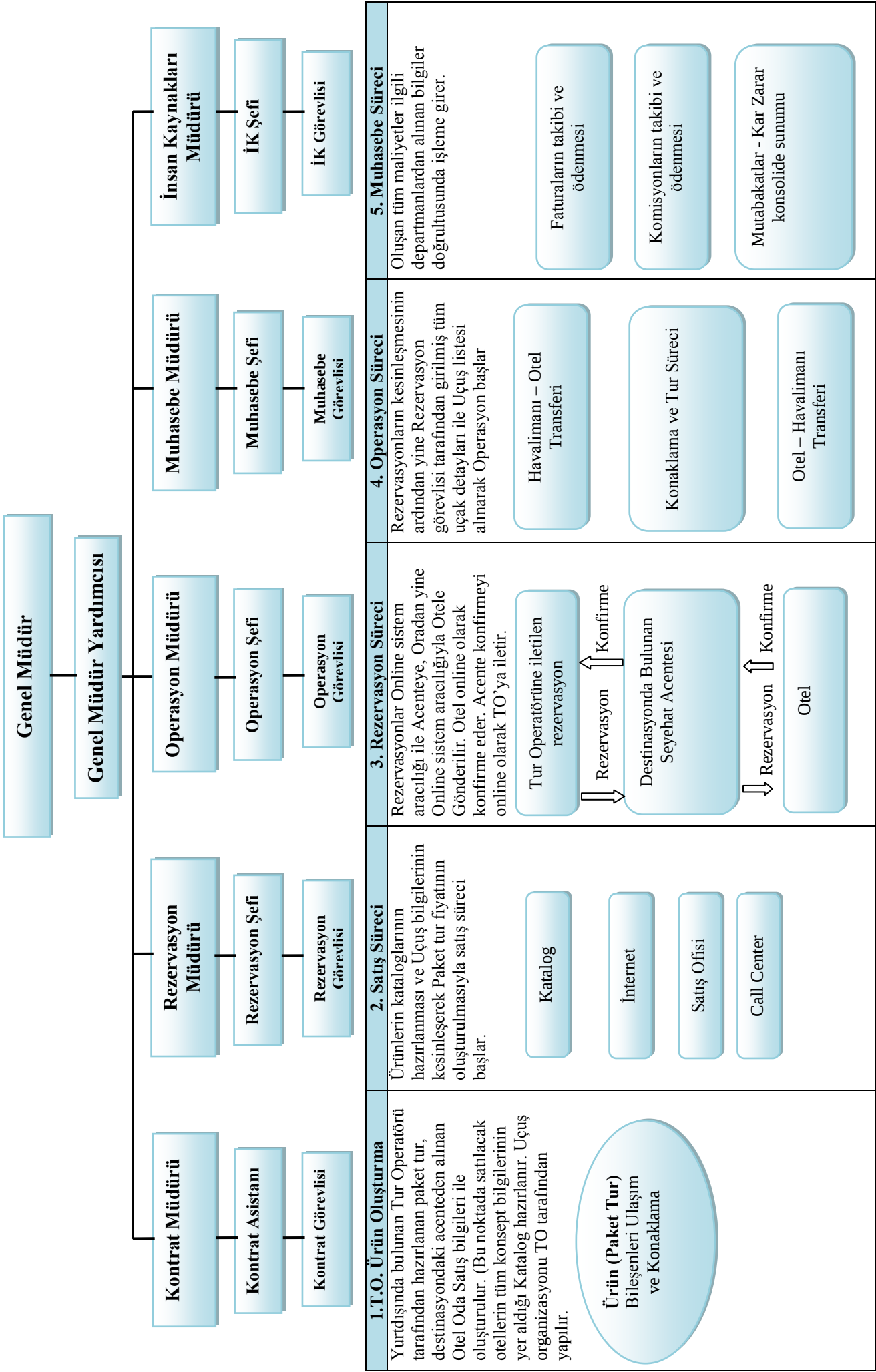
Buradan hareketle, seyahat acentasında müşteri karlılık analizinin faaliyet tabanlı maliyet yöntemi ile zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyet yönteminin karşılaştırmalı değerlendirilmesi amacıyla yapılan bu araştırmada örnek olay yönteminden yararlanılmıştır.

3.4. Örnek Seyahat Acentası İle İlgili Bilgiler

Uygulamanın yapıldığı A grubu seyahat acentası Antalya bölgesinde 2005 yılından bu yana faaliyet göstermektedir. Faaliyete başladığı ilk yıllarda iki adet tur operatörüyle çalışırken kuruluşundan bu yana başarısını kanıtlayarak her geçen dönem hizmet sağladığı tur operatörü sayısını artırmıştır. Uluslararası pazardaki başarısının yanında 2006 yılından itibaren iç pazarda da faaliyette bulunmaya başlamıştır. Örnek seyahat acentasının işleyişini daha iyi görmek ve bütüncül bir yaklaşımla anlamak amacıyla öncelikle organizasyon yapısı ve bir bütün olarak acentadaki faaliyetlerin süreci gösterilmiştir. Daha sonra müşteri grupları ve her bir müşteri grubu için gerçekleştirilen faaliyetler belirlenmiştir. Müşteri grupları ve faaliyetlerin belirlenmesinden sonra acentada meydana gelen maliyetler ve müşteri gruplarına göre elde edilen gelirler verilmiştir. Gerekli bilgilere değinildikten sonra FTM ve zaman etkenli FTM yöntemlerine göre müşteri karlılık analizi uygulanmış ve bulgular incelenmiştir.

3.4.1. Örnek Seyahat Acentasının Organizasyon Yapısı ve Faaliyet Süreci

Örnek seyahat acentasının işleyişi ve organizasyon yapısı hakkında özet bir bilgi olması açısından Şekil 3.1.'de organizasyon şeması ve genel olarak faaliyet süreci gösterilmektedir.



Şekil 3.1: Örnek Seyahat Acentasının Organizasyon Şeması ve İş Süreci

Seyahat acentasının müşteri gruplarını belirlemeden önce iş akışı hakkında genel bir bilgi edinmek amacıyla Şekil 3.1.'de görülen faaliyet süreçleri kısaca açıklanmıştır. Yapılan mülakatlar sonucu acentanın faaliyetleri öncelikle bir bütün olarak özetlenmeye çalışılmıştır.

3.4.2. Tur Operatörünün Ürün (Paket Tur) Oluşturma Süreci

Tur operatörü ile yerel acentanın anlaşma imzalamasının ardından müşterilere satılacak ürün oluşturulur. Bu ürünün kapsamı aşağıdaki gibi olur;

$$\text{Paket Tur Fiyatı} = \text{Uçuş Bileti (pp)} + \text{Otel Oda Ücreti (DBL Odada pp \& Konsept)} \times \text{Geceleme (örn:7 gece)} + \text{Transfer Bedeli} + \text{Kar}$$

3.4.3. Ürünün (Paket Tur) Satış Süreci

Örnek olarak, müşterinin satış acentasına gelerek katalogdan beğendiği ürünü satın almak istemesi ile destinasyonda bulunan yerel acenta için süreç başlar. Eğer beğenilen ürün otel ile anlaşılan garantili kontenjan dahilinde alınmış ise, satış işlemi hemen gerçekleşir ve 4 nüshadan oluşan Voucher yolcuya verilir. Sonrasında karşı acentenin rezervasyon departmanına ilgili otelden odanın bloke edilmesi için rezervasyon gönderilir ve bu oda kontenjandan düşülür. Garantili kontenjanın takibini iki taraf da tutar ve rezervasyonun confirmesi beklenmez. Daha sonra tüm rezervasyonlar karşılıklı olarak herhangi bir yanlışa karşı kontrol edilir.

3.4.4. Rezervasyon Süreci

Rezervasyonlar;

- İnternet üzerinden yolcunun kendi seçimleri ile,
- Call center departmanı yardımı ile,
- Satış ofislerinin sistem üzerinden direkt satışları ile,
- Birebir acentamızın katalog üzerinden gerçekleştirilebiliyor.

Müşteri, rezervasyonu satın aldığı anda sisteme işlenmiş olur ve satış tarihinden bir gün sonra mail olarak bildirilen dosyalar aracılığı ile Türkiye’de kullanılan sisteme yüklenir. Sisteme yüklenen satışlar, gerekli notlar yazıldıktan hemen sonra otellerine gönderilir ve otellerden konfirmelerinin gelmesi beklenir.

Otel ile garantili olarak anlaşılmayan bir rezervasyon söz konusu ise;

- Online sistem aracılığıyla ya da e-mail yolu ile tur operatöründen alınan rezervasyonlar en kısa zamanda otelin rezervasyon departmanına iletilir. Bu noktada karşıdaki otelin kullandığı sistemler rezervasyonun yanıtlanma süresini etkiler.

- Mail yolu ile gönderilen rezervasyonların sisteme girilmesi ve faks yolu ile otele gönderilmesi ortalama 15 dk. içerisinde olmakta ve yanıtın gelmesi yaklaşık olarak 1 saati bulmaktadır.

- Online sistem ile alınan rezervasyonlar direk olarak sisteme girilmiş olarak gözükmekte ve tek tuş ile otel sistemine girişi sağlanmaktadır. Rezervasyonu online takip eden otel 20 dk. içerisinde konfirmesini yine online sistem aracılığıyla göndermektedir.

3.4.5. Operasyon Süreci

Rezervasyonların kesinleşmesinin ardından rezervasyon görevlisi tarafından girilmiş tüm uçak detayları ile uçuş listesi alınarak operasyon başlar.

Transfer süreci;

Konfirme edilen rezervasyonların netleşmesiyle, uçuş listesi sistemde hazır bulunur ve uçak iniş saati için hazırlıklar yapılır. Uçuş listeleri doğrultusunda müşteriler, belirlenen saatte Antalya Havalimanı’ndan karşılanır. Otellerin bölgelerine ve kişi sayılarına göre önceden araçları belirlenen müşterilerin isim listeleri burada birebir kontrol edilir. Böylece misafirlerin havalimanında unutulması v.b. durumlar önlenerek kendilerinin doğru araca yönlendirilmeleri sağlanır. Tüm listeler kişiler ile eşleştirildikten sonra açıkta kalan misafir olup olmadığına bakılır ve araçlar başlarında transferman ya da rehberleri ile gönderilir.

Bu transfer hazırlıklarında, acentaya ait kiralık araç kullanıldığı takdirde maliyetlendirme aşağıdaki gibidir;

Transfer Maliyeti = Aracın Günlük Kira Bedeli (Aylık Kira Bedeli/30) + Rehber Transfer Ücreti + Benzin Ücreti (Yapılacak km X Benzin Litre Fiyatı X Aracın 100 km Yaktığı Benzinin Birim Fiyatı) + Otopark Gideri

Yukarıdaki formülde görülen transfer maliyetinin yanında bazı genel giderler vardır. Transfer maliyeti hesaplanırken bu giderlerin de dikkate alınması gerekmektedir. Bu giderleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;

- Araç, firmanın reklamı ile kaplıysa maliyeti,
- Araçta tur operatörünün tabelası ve acentanın tabelası bulunuyor ise maliyeti,
- Araçta bulunan TÜRSAB levhası ve levhadaki yıllık vize bedeli,
- Aracın turizmde çalışabilmesi için alınan D belgesi maliyeti,
- Aracın transfer esnasında ilgili makamlarca kontrole maruz kalması durumunda hazır bulundurulacak İşletme belgesi ve vergi levhasının noter onaylı suretinin maliyeti,
- Transferi gerçekleştirecek olan rehberin kullandığı gereçlerin (çanta, üniforma, isimlik, sekreterlik, karşılama tabelası, karşılama zarfı, yolcuya bilgi amaçlı verilen harita maliyeti gibi.

Bu noktada görünmez giderler de bulunmaktadır; Bunlar;

- Araç ve rehber organizasyonun yapılması için telefon kullanımı,
- Listelerin alınması için bilgisayar kullanımı,
- Otomasyon programının lisans ücreti,
- Araç taşımacı firmadan alınacak ise organizasyon için faks kullanım ücreti,
- Sezon başında rehberlerin eğitiminin bedeli vb.

Tur süreci;

Tur satış süreci ilk olarak yolcunun otele check-in (giriş) yapmasından sonra, misafirin tatilinin iyi geçmesinden sorumlu rehberin ziyaretiyle başlamaktadır. Bu ziyarete “welcome meeting” adı verilir ve genel olarak, bulunulan bölge hakkında bilgiler verildikten sonra turlarla ilgili fotoğraflar gösterilerek tur satışı yapılır. Turun satışı, ücretin alınması ve tur biletinin müşteriye verilmesiyle yapılır. Satılan turlar rehber tarafından tur listesine işlenir ve tur listesi muhasebeye hesaplaşma yapılmak üzere iletilir.

Bilet koçanında bulunan otocopyli nüshalardan biri ise tur toplama listesinin hazırlanması için operasyon departmanına verilir. Operasyon departmanında tüm tur satışlarını yapmış rehberlerin biletleri toplanır ve tura çıkacak yolcu sayısı kesinleştikten sonra araç, rehber, restoran, giriş biletleri ve tur avansı organize edilir. Bir gün önceden

tura katılacak misafirlerin uğrayacağı noktalar faks ya da mail yolu ile bilgilendirilir ve konfirmesi alınır. Tüm organizasyon otomasyon sistemi ile yapılmaktadır.

Tur maliyetinin hesaplanması aşağıda gösterilmektedir. Örneğin Perge – Aspendos turu için;

$$\text{Tur Maliyeti} = \text{Araç Maliyeti} + \text{Ören Yeri Giriş Biletleri} + \text{Kokartlı Rehber Maliyeti} + \text{Otopark Giriş Ücreti} + \text{Öğle Yemeği Ücreti}$$

3.4.6. Muhasebe Süreci

Muhasebe departmanı acentanın resmi ve genel giderlerini ödeme ve takibini yapmasının yanı sıra, Acenta olarak hizmet anlamında konaklama, tur ve transfer faturalarının kontrolü, takibi ve ödemesini yapmaktadır. Bir acentanın en büyük iş yükü konaklama faturalarıdır. Muhasebe, kendi içinde ödemelerin takip edildiği ön muhasebe, faturaların kontrol edildiği fatura kontrol ve tur satışlarının kontrol edildiği cost control olarak ayrılmaktadır.

Departmanlar tüm işlerini otomasyon sistemine girerek muhasebenin buradan istedikleri zaman bilgi almalarını sağlarlar. Ancak otomasyon sistemine girilecek tur ve transferler için önceden anlaşma imzalanmış fiyatların otomasyon sistemine girilmesi gereklidir. Tüm imzalanmış anlaşmaların da bir sureti muhasebe departmanına verilmelidir.

Cost control biriminde araç yakıt, tur satışları ve diğer gelirlerin takibi ile bunların maliyet kontrolü yapılmaktadır. Tur satışları her gün sonunda operasyon biriminden muhasebeye bildirilir. Böylece ertesi gün, bir önceki günün tur satış maliyeti hesaplanır. Tur satış maliyeti hesaplanırken kullanılan aracın fiyatı, yakıt gideri, ören yeri ya da müze girişleri varsa bunların fiyatı, yemek varsa yemek fiyatı eklenir. Bunlar turun net maliyetlerini oluşturur. Daha önceden belirlenmiş olan kişi başı tur satış fiyatı ile tura katılan kişi sayısı çarpılarak turdan elde edilen gelir hesaplanır. Bu iki tutar arasındaki fark da kar veya zararı gösterir.

Muhasebe departmanı, yönetim ile yapmış olduğu toplantı sonucunda belirlediği ödeme planına göre ödemelerini organize eder ve ilgili işletmelere yazılı olarak bildirir.

Bunlar dışında, aylık ve üç ayda bir bildirmekle yükümlü olunan KDV, muhtasar, geçici vergi vb. beyannameler zamanına göre hazırlanır ve gerekli kontroller yapıldıktan sonra bildirilir.

3.5. Müşteri Gruplarının Belirlenmesi

Örnek olarak seçilen seyahat acentasının faaliyette bulunduğu müşteri grupları yapılan mülakatlar sonucu dört grupta şu şekilde belirlenmiştir;

- **Yurtdışı müşteri grubu;** Tur operatörü kanalıyla yurtdışından destinasyona gelen yolcular (Örneğin; Rus pazarı, Avrupa pazarı, Balkan pazarı vb.)
- **İç pazar müşteri grubu;** Yurtiçinden destinasyona gelen yolcular
- **Uçak bileti satın alan müşteri grubu;** Yurtiçi ve yurtdışı seyahatler için uçak bileti isteyen müşteriler
- **Sadece transferi yapılan müşteri grubu;** Otellerin, transfer isteyen kendi müşterileri için özel transfer talep etmesi sonucu oluşan müşteriler

3.6. Müşteri Gruplarına Göre Yapılan Faaliyetler

Örnek olarak seçilen seyahat acentasının her bir müşteri grubu için yapmış olduğu faaliyetler işletme yöneticisi ve çalışanlarıyla gerçekleştirilen görüşmeler sonucunda şu şekilde sıralanmıştır;

3.6.1. Yurtdışı müşteri grubu için faaliyet akışı

- Otellerle kontrat yapılması,
- Yapılan kontrata göre katalogların düzenlenmesi,
- Tur operatöründen rezervasyonun gelmesi,
- Rezervasyonun otele gönderilmesi,
- Onaylanan rezervasyonun acentaya gelmesi,
- Tur operatörüne onaylanan rezervasyonun gönderilmesi,

- Uçak kalkmadan önce kesinleşen rezervasyon listesinin acentaya gelmesi,
- Müşterinin havaalanında karşılanması ve otele transferinin yapılması,
- Rehberlik hizmetinin verilmesi,
- Tur faaliyetlerinin gerçekleşmesi,
- Müşterinin havaalanına transferinin yapılması,
- Konaklaması gerçekleşen grubun fatura işlemlerinin yapılması.

3.6.2. İç pazar müşteri grubu için faaliyet akışı

İç pazar müşteri grubu; internet, alt acenta ve kapı müşterisi olmak üzere üç farklı yolla acentaya ulaşmaktadır. Ancak bu üç farklı grubun kayıtları ayrı ayrı değil yurtiçi müşteri grubu olarak tek bir grupta toplanmaktadır. Bu müşteri grubu için yapılan faaliyetler aşağıdaki gibidir;

- Kapıdan gelen, internet ve alt acenta kanalıyla destinasyon talebinin gelmesi,
- Rezervasyonun otele gönderilmesi,
- Rezervasyonun kesinleştirilmesi,
- Voucherın hazırlanması,
- Konaklaması gerçekleşen müşterilerin fatura işlemlerinin yapılması.

3.6.3. Uçak bileti satın alan müşteri grubu için faaliyet akışı

- Müşterinin gideceği destinasyona göre bilet talep etmesi,
- Talep edilen destinasyona ait uçuşlar hakkında bilgi verilmesi,
- Müşterinin tarifesini belirlemesi,
- Uçak biletinin düzenlenmesi,
- Fatura işlemlerinin yapılması.

3.6.4. Sadece transferi yapılan müşteri grubu için faaliyet akışı

- Sezon başlamadan önce oteller ile transfer anlaşmasının yapılması,
- Otelin özel transfer talebinde bulunması,
- Müşterinin transferinin gerçekleştirilmesi,
- Fatura işleminin yapılması.

3.7. Acentada Ortaya Çıkan Maliyetler

Yöneticilerle ve muhasebe çalışanlarıyla yapılan görüşmeler sonucunda, örnek seyahat acentasında bir yıl boyunca yapılan faaliyetler karşısında oluşan giderler hesaplanmıştır. Oluşan giderler ve bu giderlerin toplam içersindeki oranı Tablo 3.1.'de gösterilmektedir.

Tablo 3.1: Acentada Ortaya Çıkan Giderler (Yıllık)

GİDER TÜRÜ	TUTAR (TL)	PAYI (%)
PERSONEL GİDERİ	8.006.954	1,37
OTEL GİDERİ	475.000.000	81,32
TRANSFER GİDERİ	2.197.771	0,38
BİLET GİDERİ	31.996.496	5,48
TUR GİDERİ	57.785.183	9,89
KATALOG, İLAN, REKLAM GİDERİ	3.439.864	0,59
KİRA GİDERİ	312.603	0,05
ELEKTRİK GİDERİ	82.123	0,01
TELEFON GİDERİ	154.334	0,03
İNTERNET	71.881	0,01
POSTA GİDERİ	32.500	0,01
TEMİZLİK GİDERİ	91.571	0,02
KIRTASIYE GİDERİ	53.094	0,01
YİYECEK-İÇECEK GİDERİ	326.749	0,06
OTOPARK GİDERİ	147.151	0,03
FİNANSMAN GİDERLERİ	4.389.420	0,75
TOPLAM	584.087.694	100,00

Tablo 3.1'de görülen veriler genel müdür, muhasebe müdürü ve muhasebe çalışanı ile birlikte çalışılarak elde edilen gider kalemlerinin yıllık toplam tutarlarıdır. Örneğin tabloda yer alan finansman giderleri; kredi faizleri, borçlanmadan doğan kur farkları ve diğer finansman giderlerinin toplam değerini kapsamaktadır. Personel maliyetleri de aynı şekilde personele ait vergi, sigorta, işveren primi vb. giderleri kapsayan tüm personele ait bir yıllık toplam tutar olarak karşımıza çıkmaktadır. Ortaya çıkan giderlere bakıldığında önemli bir payı otel giderlerinin oluşturduğu görülmektedir. Bunun nedeni seyahat acentasının otellerle yaptığı kontenjan sözleşmelerinde hizmeti satın alması ve seyahat acentesi tarafından taahhüt edilen geceleme sayısının gerçekleşmemesi durumunda dahi otele ödeme yaparak riski de almasından kaynaklanmaktadır.

3.8. Elde Edilen Gelirler

Seyahat acentasının faaliyette bulunduğu müşteri gruplarından elde ettiği gelirler Tablo 3.2.'de verilmektedir. Yurtdışı ve yurtiçi gelir grubunu ise seyahat acentasının otellerle yaptığı kontenjan sözleşmelerine göre otellerden satın aldığı hizmeti gelen müşteri gruplarına satmasıyla elde edilen gelirler oluşturmaktadır. Daha önceki bölümde belirlenen müşteri gruplarından farklı olarak burada bir de tur satış geliri olarak değerlendirilen bir gelir türü karşımıza çıkmaktadır. Bu grup aslında yurtdışı müşteri grubundan elde edilen bir gelir türüdür. Dolayısıyla tur satış gelirini elde etmek için gerçekleştirilen faaliyetler yurt dışı müşteri grubuna ait faaliyetler olarak değerlendirilmelidir. Bu bağlamda tur operatörüyle yapılan anlaşmada bu grupta tur satış gelirinin de dikkate alınmasında büyük yarar olduğunu acenta yöneticileri vurgulamaktadır. Tur satış geliri olarak ayrılmasının bir nedeni de acentada departmanların gösterilen faaliyetlere göre düzenlenmesi ve gider-gelirin de her bir departman için ayrı ayrı hesaplanmasıdır. Diğer bir ifadeyle yurtdışı müşteri grubu ile seyahat acentasında yurtdışı departmanı, bilet satın alan müşteri grubu ile bilet departmanı ilgilenmektedir.

Tablo 3.2: Seyahat Acentasının Gelirleri (Yıllık)

GELİR TÜRÜ	TUTAR (TL)	PAYI (%)
YURTDIŞI SATIŞ GELİRİ	429.022.195	66,97
YURTIÇİ SATIŞ GELİRİ	51.323.645	8,01
BİLET SATIŞ GELİRİ	36.498.000	5,70
TRANSFER GELİRİ	2.419.200	0,38
TUR SATIŞ GELİRİ	121.348.884	18,94
TOPLAM	640.611.924	100,00

3.9. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Müşteri Karlılık Analizi Uygulaması

Seyahat acentasında yapılan görüşmeler ve çalışmalar sonucunda faaliyetlerden doğan giderler ve gelirler belirlenmiştir. Müşteri karlılık analizi için faaliyetlere ait giderlerin belirlenen dağıtım anahtarı aracılığıyla müşteri gruplarına dağıtımı gerekmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre; müşterilerin tükettikleri faaliyetlerin uygun dağıtım anahtarlarıyla müşteri gruplarına hangi oranlarda dağıtılacağı gerekmektedir. Seyahat acentasının yöneticileri ve çalışanlarıyla yapılan mülakatların yanında gözlem yoluyla da değerlendirilerek giderlerin müşteri gruplarına hangi oranlarla dağıtılacağı belirlenmiştir. Bu oranlar Tablo 3.3'te verilmektedir. Bu aşamada muhasebe departmanı yönetici ve

Çalışanları doğru maliyeti hesaplayabilmek için özveriyle çalışmalarda bulunarak bu verileri elde etmede büyük katkı sağlamışlardır. Gider türlerinin toplam tutarlarının Tablo 3.3'teki oranlara göre müşteri gruplarına dağıtımı gerçekleştirilerek Tablo 3.4'te gösterilmiştir. Tablo 3.4'te görülen seyahat acentasının müşteri gruplarına dağıtılan giderler, seyahat acentasının yöneticileri ve çalışanlarıyla yapılan mülakatların yanında gözlem yoluyla da değerlendirilip dağıtımı sağlanmıştır.

Tablo 3.3: Giderlerin Müşteri Gruplarıyla İlişkisi

GİDER TÜRÜ	DAĞITIM ANAHTARI	MÜŞTERİ GRUPLARI					
		YURTDIŞI	YURTIÇI	BİLET	TRANSFER	TURLAR	TOPLAM
PERSONEL GİDERİ	Personel Sayısı	120	15	11	17	22	185
OTEL GİDERİ	Geceleme Miktarı	5.522.435	465.700	-	-	-	5.988.135
TRANSFER GİDERİ	Transfer Adedi	7.484	-	-	515	1.262	9.261
BİLET GİDERİ	Bilet Adedi	-	-	15.120	-	-	15.120
TUR GİDERİ	Tur Adedi					1.262	1.262
KATALOG, İLAN, REKLAM GİDERİ	Belirtilen Oran	%5	%20	%35	-	%40	%100
KİRA GİDERİ	Metrekare (Belirtilen Oran)	325,5 (%35)	186 (%20)	279 (%30)	46,5 (%5)	93 (%10)	930 (%100)
ELEKTRİK GİDERİ	Metrekare (Belirtilen Oran)	325,5 (%35)	186 (%20)	279 (%30)	46,5 (%5)	93 (%10)	930 (%100)
TELEFON GİDERİ	Kullanım Oranı	%35	%20	%30	%10	%5	%100
İNTERNET	Kullanım Oranı	%30	%30	%30	%5	%5	%100
POSTA GİDERİ	Belirtilen Oran	%20	%45	%35	-	-	%100
TEMİZLİK GİDERİ	Metrekare (Belirtilen Oran)	325,5 (%35)	186 (%20)	279 (%30)	46,5 (%5)	93 (%10)	930 (%100)
KIRTASIYE GİDERİ	Kullanım Oranı	%30	%25	%20	%10	%15	%100
YİYECEK-İÇECEK GİDERİ	Personel Sayısı	120	15	11	17	22	185
OTOPARK GİDERİ	Kullanım Adedi	%60	-	-	%10	%30	%100
FİNANSMAN GİDERLERİ	Belirtilen Oran	%35	%25	%40	-	-	%100

Tablo 3.4: Giderlerin Müşteri Gruplarına Dağıtımı

GİDER TÜRÜ	TUTAR (TL)	DAĞITIM ANAHTARI	MÜŞTERİ GRUPLARI				
			YURTDIŞI	YURTIÇI	BİLET	TRANSFER	TURLAR
PERSONEL GİDERİ	5.761.004	Personel Sayısı	3.744.654	460.880	345.660	518.490	691.320
OTEL GİDERİ	475.000.000	Geceleme Miktarı	428.750.000	46.250.000	-	-	-
TRANSFER GİDERİ	2.197.771	Transfer Adedi	1.785.600	-	-	61.826	350.345
BİLET GİDERİ	31.996.496	Bilet Adedi	-	-	31.996.496	-	-
TUR GİDERİ	57.785.183	Tur Adedi	-	-	-	-	57.785.183
KATALOG, İLAN, REKLAM GİDERİ	3.439.864	Belirtilen Oran	171.993	687.973	1.203.952	-	1.375.946
KİRA GİDERİ	265.713	Metrekare	93.000	53.000	79.000	2.035	38.678
ELEKTRİK GİDERİ	69.805	Metrekare (Belirtilen Oran)	24.432	13.961	20.942	3.490	6.980
TELEFON GİDERİ	131.184	Kullanım Oranı	45.914	26.237	39.355	13.118	6.560
İNTERNET	61.100	Kullanım Oranı	18.330	18.330	18.330	3.055	3.055
POSTA GİDERİ	30.875	Gönderi Adedi	6.175	13.894	10.806	-	-
TEMİZLİK GİDERİ	86.991	Metrekare (Belirtilen Oran)	30.447	17.398	26.097	4.350	8.699
KIRTASIYE GİDERİ	50.439	Kullanılan Malzeme Adedi	15.132	12.610	10.088	5.044	7.565
YİYECEK-İÇECEK GİDERİ	277.737	Personel Sayısı	180.530	22.219	16.664	24.996	33.328
OTOPARK GİDERİ	125.078	Kullanım Adedi	75.047	-	-	12.508	37.523
FINANSMAN GİDERLERİ	4.389.420	Belirtilen Oran	1.536.297	1.097.355	1.755.768	-	-
TOPLAM	581.668.660		436.477.551	48.673.857	35.523.158	648.912	60.345.182

Tablo 3.4 dikkatli bir şekilde incelendiğinde; Tablo 3.1.'de görülen giderlerin tamamının müşteri gruplarına dağıtılmadığı görülmektedir. 584.087.694 TL olan toplam giderin 581.668.660 TL'si müşteri gruplarına yüklenmiştir. Bunun nedeni 2.419.034 TL'lik kısmı yönetim departmanı ile ilgili direkt giderler olarak belirlenmiştir. Belirlenen bu genel yönetim giderleri, ana faaliyetlere direkt olarak yüklenemeyen ve müşteri gruplarına aktarılamayan giderler olarak değerlendirilmektedir. Genel yönetim giderlerinin müşteri gruplarına aktarılmayan kısmı aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo 3.5: Genel Yönetim Giderleri

GİDER TÜRÜ	TUTAR (TL)
PERSONEL GİDERİ	2.245.950
KİRA GİDERİ	46.890
ELEKTRİK GİDERİ	12.318
TELEFON GİDERİ	23.150
İNTERNET	10.781
POSTA GİDERİ	1.625
TEMİZLİK GİDERİ	4.580
KIRTASIYE GİDERİ	2.655
YİYECEK-İÇECEK GİDERİ	49.012
OTOPARK GİDERİ	22.073
TOPLAM	2.419.034

Tablo 3.5.'te görülen bu giderler müşteri gruplarının direkt olarak kullandıkları bir faaliyet değildir. Müşteri gruplarına aktarılmayan genel yönetim giderleri yapılan görüşmeler sonucunda belirlenen oranlara göre müşteri gruplarına dağıtılabilmektedir ancak müşteri gruplarının gerçek maliyetlerini görmek amacıyla müşterilerle direkt bağlantısı olmayan bu gider türleri dağıtılmamıştır. Kuşkusuz yöneticiler alacakları kararlarda ve ileriye dönük planlamalarında bu giderleri de dikkate almalıdır.

Müşteri gruplarına ait giderlerin hesaplanmasından sonra müşteri gruplarının karlılık durumlarını görmek mümkündür. Müşteri gruplarından ele edilen gelirden, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre hesaplanan müşteri gruplarına ait giderlerin çıkarılması sonucu müşteri gruplarının karlılık durumu ortaya çıkmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi kullanılarak hesaplanan müşteri karlılık analizi sonuçları aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo 3.6: Müşteri Gruplarının FTM Yöntemine Göre Karlılık Oranları

MÜŞTERİ GRUPLARI	GELİR (TL)	GİDER (TL)	KAR/ZARAR	KAR PAYI ¹ (%)	GRUP KARLILIĞI ² (%)
YURTDIŞI	429.022.195	436.477.551	-7.455.356	-12,65	-1,74
YURTIÇI	51.323.645	48.673.857	2.649.788	4,50	5,16
BİLET	36.498.000	35.523.158	974.842	1,65	2,67
TRANSFER	2.419.200	648.912	1.770.288	3,00	73,18
TUR	121.348.884	60.345.182	61.003.702	103,50	50,27
TOPLAM	640.611.924	581.668.660	58.943.264	100	

Tablo 3.6 incelendiğinde seyahat acentasının yurtdışı müşteri grubundan zarar ettiği görülmektedir. Bunun temel nedeni acentanın hizmet verdiği müşteri sayısının en fazla olduğu yurtdışı müşteri grubunun giderlerden de en çok payı almasıdır. Ayrıca daha önce de belirtildiği üzere acentanın rekabet koşullarına ayak uydurabilmesi ve faaliyetlerine devam edebilmesini sağlaması için tur operatörlerine verilen fiyatın otellerle yapılan anlaşmalardan çok farklı olmamasıdır. Bu durumda seyahat acentası tur operatörüne otelden aldığı fiyatın üzerine çok fazla bir kar eklemekten vermekte ve getirilen müşterilere tur satarak kara geçme planları yapmaktadır. Yöneticiler yurtdışı müşteri grupları hakkında verecekleri bir kararda mutlaka tur satış gelirini de dikkate almak zorundadırlar. Bu bilgi ışığında Tablo 3.6'ya bakıldığında en fazla karın tur satışından elde edildiği görülmektedir. Bunun nedeni tur satın alan müşteri grubuna otel maliyetinin bu grupta yüklenmemesi ve tura katılanların sayı olarak çok olması gösterilebilir. Tur satışından elde edilen gelirin fazlalığının bir nedeni de turlara çıkıldığında elde edilen alışveriş (shopping) gelirin her turun kendi geliri olarak görülmesidir. Tura katılan müşterilerin yapmış olduğu alışverişlerden elde edilen komisyon gelirleri yapılan turdan elde edilen gelir olarak değerlendirilmektedir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemiyle yapılan müşteri karlılık analizinde müşterilerin hangi faaliyetleri ne kadar süre kullandıkları dikkate alınmamaktadır. FTM yöntemi kullanım süreleri yerine kullanım sayısına yani işlem hacimlerine göre maliyetleri hesaplamaktadır. Müşteri grupları ve müşteri gruplarına yapılan faaliyetler incelendiğinde, her grubun aynı faaliyeti kullanmadıkları (yani farklı müşteri grupları farklı faaliyetleri tüketmektedir) ve aynı kullanılan faaliyetlerin de aynı sürede

¹ Müşteri Grubu Kar/Zarar ÷ Toplam Kar × 100

² Müşteri Grubu Kar/Zarar ÷ Müşteri Grubu Geliri × 100

gerçekleşmediği görülmektedir. Örneğin rezervasyon departmanında çalışanlar, rezervasyon işlemini her müşteri grubu için aynı sürede yapamamaktadır.

Bu konuyla ilgili olarak müşteri grupları için harcanan zaman dikkate alınarak hesaplamalar yapılacak ve zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre müşteri karlılık analizi uygulanacaktır.

3.10. Zaman Ekenli Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Müşteri Karlılık Analizi Uygulaması

Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi faaliyetlere ait giderler belirlendikten sonra bu giderleri FTM yöntemindeki gibi birden çok maliyet taşıyıcısı yerine faaliyet merkezinde harcanan zamana göre dağıtmaktadır. Bu nedenle maliyetleri müşteri gruplarına dağıtabilmek için her bir müşteri grubu için faaliyetlerde kullanılan zamanın belirlenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda yöneticilerle ve çalışanlarla yapılan görüşmeler ve gözlem yoluyla belirlenen zamanlar aşağıda verilmiştir.

Tablo 3.7: Acentada Uygulanan Faaliyetlere Ait Zamanların Müşteri Gruplarına Dağılımı (Dakika)

MÜŞTERİ GRUPLARI	FAALİYETLER*										TOPLAM (DK)
	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	F9	F10	
YURTDIŞI	5	4	4	0	4	8	4	2	13	0	44
YURTIÇİ	7	7	0	6	0	0	0	2	7	0	29
BİLET	8	3	0	2	0	0	0	2	3	0	18
TRANSFER	3	2	0	0	2	3	2	3	3	4	22
TUR	3	2	20	2	4	5	4	0	7	8	55

TUR: (Boat, Jeep, Hamam, Diving, Rafting, Alanya vb. Günlük Turlar)

* FAALİYET ADLARI	
F1 :	Rezervasyonun Acentaya Gelişi ve Otele Gönderilmesi
F2 :	Konfirme Alınması
F3 :	Liste Kontrolü
F4 :	Voucher/Bilet Hazırlanması
F5 :	Özel Transfer/Tur/Uçuş Listelerinin hazırlanması
F6 :	Araç-Rehber Organizasyonu
F7 :	Toplama Listesinin Hazırlanması
F8 :	Fatura İşlemleri
F9 :	Fatura Kontrol
F10 :	Cost Kontrol

Tablo 3.7. incelendiğinde bazı faaliyetlerde müşteri gruplarının harcadığı zaman sıfır olarak görülmektedir. Bunun nedeni yapılan o faaliyetlerin söz konusu müşteri gruplarını ilgilendirmediğidir.

Her bir müşteri grubunun faaliyetleri için harcanan birim zamanlar belirlendikten sonra işlem hacimleri dikkate alınarak aylık toplam harcanan zaman hesaplanmıştır. Bu durum aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.8: Müşteri Gruplarının İşlem Hacmi ve 1 Yıllık Toplam Kullanmış Oldukları Zaman (Dakika)

MÜŞTERİ GRUPLARI	İŞLEM ADEDİ	FAALİYETLERE HARCANAN TOPLAM (DK)	GRUPLARIN 1 YILDA KULLANDIĞI ZAMAN (DK)
YURTDIŞI	332.357	44	14.623.708
YURTIÇI	38.000	29	1.102.000
BİLET	15.120	18	272.160
TRANSFER	175	22	3.850
TUR	16.510	55	908.050
TOPLAM SÜRE			16.909.768

Tablo 3.8.'de görülen işlem hacimleri belirlenirken dikkat edilmesi gereken bir durum ortaya çıkmaktadır. Yurtdışı, yurtiçi, transfer ve tur grubundaki müşterilerin işlem hacmi hizmeti kullanan kişi sayısı olarak alınmamaktadır. Çünkü faaliyetler her zaman her bir müşteri için ayrı yapılmamaktadır. Örneğin grup rezervasyonları gibi. Grup olarak yapılan işlemlerde gruptaki her isim için aynı işlem yapılmamaktadır. Rezervasyon, konfirme, kontrol, transfer, fatura vb. işlemler grup olarak yerine getirilmektedir. Yani gruptaki her müşteri için ayrı ayrı fatura kesilmemekte grup için fatura kesilmektedir. Bu nedenle işlem adedi seyahat acentasının getirdiği müşteri sayısı değil, her bir grup için gerçekleştirdiği faaliyetlerin adedi olarak hesaplanmaktadır.

Müşteri gruplarının faaliyetleri için harcanan sürelerin belirlenmesinden sonra çalışan personelin çalışma zamanının hesaplanması gerekmektedir. Bir personelin mesai saati 9 saat olarak belirtilmiştir. FTM yöntemine göre hesaplamalarda çalışanın bu 9 saatin tamamında çalıştığı varsayılarak işlem yapılmaktadır. Oysa çalışanlar bazı ihtiyaçları (yemek, çay, lavabo molası vb.) için zaman ayırmak zorundadırlar. Bu

durumda çalışanın net çalışma zamanı farklı olacaktır. Aşağıdaki tabloda bir personelin yıllık net çalışma zamanı gösterilmektedir.

Tablo 3.9: Seyahat Acentasında Çalışan Personelin Yıllık Net Çalışma Zamanı

Günlük Mesai Saati	Yemek, Çay, Kahve vb. İhtiyaçlar İçin Harcanan Zaman	Net Çalışma Saati	Günlük Çalışma Zamanı (Dakika)	1 Personelin Aylık Çalışma Zamanı (Dakika)	1 Personelin Yıllık Çalışma Zamanı (Dakika)
9	1,5 Saat	7,5 Saat	450	26 gün x 450 =11700	140.400

Tablo 3.9’da örnek seyahat acentasında çalışan bir personelin bir yıl boyunca çalışmış olduğu net zaman dakika olarak görülmektedir. Buradan hareketle müşteri grupları için departmanlarda çalışanların sayısına göre yıllık toplam çalışma zamanı aşağıdaki tabloda hesaplanmıştır.

Tablo 3.10: Çalışanların Sayısına Göre Departmanların Çalışma Zamanı

DEPARTMAN	Personel Sayısı	1 Personelin Yıllık Çalışma Zamanı (Dakika)	TOPLAM ZAMAN
YURTDIŞI	120	140.400	16.848.000
YURTIÇİ	15	140.400	2.106.000
BİLET	11	140.400	1.544.400
TRANSFER	17	140.400	2.386.800
TUR	22	140.400	3.088.800
ÇALIŞILAN TOPLAM SÜRE			25.974.000

Müşteri gruplarının kullanmış oldukları zamanların gösterildiği Tablo 3.10 incelendiğinde kullanılan zaman (16.909.768 dk.) ile yıllık çalışılması gereken zaman (25.974.000 dk.) arasında bir fark olduğu görülmektedir. Aradaki bu fark ZEFTM yönteminde kullanılmayan kapasite olarak değerlendirilmektedir. Bu durumda seyahat acentasının bir hizmet işletmesi olduğu ve çalışanların bir faaliyette bulunmasa dahi her an hizmete hazır halde beklemesi gerekliliği farkın değerlendirilmesi aşamasında dikkate alınmalıdır.

Zaman etkenli FTM’de birim dakika maliyetini hesaplarken yıllık toplam çalışma zamanının dikkate alınması daha doğru olacaktır. Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi

departmanlar için belirlenen toplam maliyetlerinin o departmanın faaliyeti için gerekli olan toplam çalışma dakikasına bölünerek birim dakika maliyetleri hesaplanmıştır. Müşteri gruplarına göre hesaplanan birim dakika maliyetleri Tablo 3.11’de görülmektedir.

Tablo 3.11: Departmanlara Göre Birim Dakika Maliyeti (TL)

DEPARTMAN	TOPLAM GİDER (TL)	TOPLAM ÇALIŞMA ZAMANI (DK)	BİRİM DAKİKA MALİYETİ (TL)
YURTDIŞI	436.477.551	16.848.000	25,91
YURTIÇI	48.673.857	2.106.000	23,11
BİLET	35.523.158	1.544.400	23,00
TRANSFER	648.912	2.386.800	0,27
TUR	60.345.182	3.088.800	19,54

Birim maliyetin hesaplanmasından sonra her bir müşteri grubu için harcanmış olan zamanlara göre maliyetler belirlenmelidir. Aşağıdaki Tablo 3.12’de zaman etkenli FTM yöntemine göre müşteri gruplarının kullanmış oldukları zaman ile birim dakika maliyetinin çarpımıyla elde edilen toplam müşteri maliyetleri yer almaktadır.

Tablo 3.12: Giderlerin ZEFTM Yöntemine Göre Müşteri Gruplarına Dağıtılması

MÜŞTERİ GRUPLARI	GRUPLARIN 1 YILDA KULLANDIĞI ZAMAN	BİRİM DAKİKA MALİYETİ (TL)	TOPLAM (TL)
YURTDIŞI	14.623.708	25,91	378.900.274,28
YURTIÇI	1.102.000	23,11	25.467.220
BİLET	272.160	23,00	6.259.680
TRANSFER	3.850	0,27	1.039,50
TUR	908.050	19,54	17.743.297
		TOPLAM	428.371.510,78

Tablo 3.12.’de görüldüğü gibi ZEFTM yöntemine göre müşteri gruplarına dağıtılan giderlerin toplamı 428.371.510,78 TL’dir. Acentanın daha önce hesaplanan toplam gideri ise 581.668.660 TL’dir. İki yöntem arasında bir fark olduğu görülmektedir. Aradaki fark daha önce belirtilen kullanılmayan kapasiteden dolayı kullanılmayan kaynaklara ait tutar olarak değerlendirilebilir. Yöneticinin işletme faaliyetleriyle veya müşterileriyle ilgili yönetim kararlarında bu durumu dikkate alması gerekir.

Zaman etkenli FTM yöntemine göre giderler, müşteri gruplarına dağıtılmıştır. Müşteri gruplarından ele edilen gelirden, ZEFTM yöntemine göre hesaplanan müşteri gruplarına ait giderlerin çıkarılması sonucu müşteri gruplarının karlılık durumu ortaya çıkmaktadır. Aşağıdaki tabloda ZEFTM yöntemine göre hazırlanan müşteri gruplarının karlılıkları görülmektedir. Her müşteri grubuna ait gelir, gider ve karlılıklarının gösterildiği Tablo 3.13 aracılığıyla müşteri gruplarıyla ilgili bilgiler yer almaktadır.

Tablo 3.13: ZEFTM Yöntemine Göre Müşteri Gruplarının Karlılığı

MÜŞTERİ GRUPLARI	GELİR (TL)	GİDER (TL)	KAR	KAR PAYI (%)	GRUP KARLILIĞI (%)
YURTDIŞI	429.022.195	378.900.274,28	50.121.920,72	23,62	11,68
YURTIÇI	51.323.645	25.467.220	25.856.425,00	12,18	50,38
BİLET	36.498.000	6.259.680	30.238.320,00	14,25	82,85
TRANSFER	2.419.200	1.039,50	2.418.160,50	1,14	99,96
TUR	121.348.884	17.743.297	103.605.587,00	48,82	85,38
TOPLAM	640.611.924	428.371.510,78	212.240.413,22	100	

Her müşteri grubuna ait gelir, gider ve karlılıklarının gösterildiği Tablo 3.13'te müşteri gruplarıyla ilgili bilgiler yer almaktadır. Tabloya göre seyahat acentası hizmet verdiği bütün müşteri gruplarından kar elde etmektedir.

Buraya kadar örnek seyahat acentasının giderlerini FTM ve ZEFTM yöntemi ile müşteri gruplarına dağıtımı yapılmıştır. Bunun sonucunda müşteri gruplarının karlılıkları her iki yöntem ile hesaplanmıştır. Çalışmanın amaçlarından biri olan iki yöntemin karşılaştırılması için her iki yöntemle elde edilen veriler aşağıdaki tabloda verilmektedir.

Tablo 3.14: FTM ve ZEFTM Yöntemlerine Göre Müşteri Karlılıkları Karşılaştırılması

MÜŞTERİ GRUPLARI	FTM YÖNTEMİ					ZEFTM YÖNTEMİ				
	Gelir (TL)	Gider (TL)	Kar / Zarar	Kar Payı (%)	Grup Karlılığı (%)	Gider (TL)	Kar	Kar Payı (%)	Grup Karlılığı (%)	
YURTDIŞI	429.022.195	436.477.551	-7.455.356	-12,65	-1,74	378.900.274,28	50.121.920,72	23,62	11,68	
YURTIÇI	51.323.645	48.673.857	2.649.788	4,50	5,16	25.467.220	25.856.425,00	12,18	50,38	
UÇAK BİLETİ	36.498.000	35.523.158	974.842	1,65	2,67	6.259.680	30.238.320,00	14,25	82,85	
TRANSFER	2.419.200	648.912	1.770.288	3,00	73,18	1.039,50	2.418.160,50	1,14	99,96	
TUR	121.348.884	60.345.182	61.003.702	103,50	50,27	17.743.297	103.605.587,00	48,82	85,38	
TOPLAM	640.611.924	581.668.660	58.943.264	100		428.371.510,78	212.240.413,22	100		

Müşteri gruplarından elde edilen gelirler ve FTM - ZEFTM yöntemlerine göre hesaplanan giderler, bunun sonucunda hesaplanan kar zarar durumları ve karlılıkları Tablo 3.14'te görülmektedir. Bu tabloda sonuçlar üzerinden genel bir yorum yapılacak olursa, dikkat çeken nokta FTM yönteminde 581.668.660 TL olan dağıtılan toplam giderin ZEFTM yöntemine göre 428.371.510,78 TL olduğudur. Aradaki bu farka faaliyetlerde ortaya çıkan kullanılmayan kapasitenin neden olduğu düşünülmektedir. Bir başka ifadeyle kullanılmayan kapasiteye ait maliyetlerin çıkarıldıktan sonra maliyetlerin müşteri gruplarına dağıtılmasından kaynaklanmaktadır. Bu maliyet farkının yöneticiler tarafından karar alma sürecinde kullanılması gereken önemli bir bilgi olduğu düşünülmektedir.

Tablo incelendiğinde; yurtdışı müşteri grubunun FTM yöntemiyle yapılan hesaplamalara göre seyahat acentasını 7.455.356 TL zarar ettirdiği görülürken, ZEFTM yöntemine göre % 23,62 kar payıyla 50.21.920 TL kar sağladığı dikkat çekmektedir. Bunun nedeni yurtdışı müşteri grubuyla ilgilenen departmanda çalışan sayısının fazla olması olarak açıklanabilir. Çalışan sayısının fazla olması, giderleri dağıtırken kullanılmayan kapasitenin dikkate alınmasından dolayı bu grup müşteriye ait gideri daha da düşürmektedir. Acentanın transfer müşteri grubu incelendiğinde FTM yönteminde % 3 olan kar payı, ZEFTM yönteminde % 1,14'e düştüğü görülmektedir. Bunun da nedeni olarak faaliyetler için kullanılan zamanın diğer gruplara göre daha az olması şeklinde yorumlanabilir.

Müşteri gruplarının gelirleri aynı oldukları halde FTM ve ZEFTM yöntemlerine göre dağıtılan giderler farklılık göstermektedir. Kullanılmayan kapasitenin müşteri gruplarına dağıtılmamasından kaynaklanan bu farklılık karlılık oranlarındaki değişimi ortaya çıkarmaktadır. Kar paylarındaki oranların yanında müşteri gruplarının sağlamış olduğu kar tutarlarına bakıldığında ZEFTM yöntemine göre yapılan analizlerde bir artış olduğu görülmektedir. Acenta yöneticilerinin karar alma sürecinde sadece kar paylarına göre değil, müşteri gruplarına ait giderleri de dikkate almaları daha doğru olacaktır.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Günümüzde yaşanan değişim işletmeleri çok yönlü olarak etkilemektedir. Hızla artan küresel rekabet ve teknolojik değişim, öncelikle işletme içi bakış açısının yetersizliğini ve işletmelerin dış çevresini de esas alan yeni işletme yönetimi yaklaşımlarının gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

Küreselleşen dünyada her geçen gün yoğunlaşan rekabet, genellikle düşük fiyat (maliyet), yüksek kalite ve daha fazla mal ve hizmet çeşitlemesini zorunlu kılarak, müşteri tatmini gibi ön plana çıkan faktörler muhasebeyi, işletmeler açısından işletme yönetiminde kayıt düzeni olmaktan çıkarmaktadır. İş dünyasında ve işletmelerde yaşan bu değişim muhasebeyi, geleceğe yönelik plan ve stratejilere ışık tutan, yol gösteren, daha doğrusu ileriye dönük ortaya çıkabilecek çeşitli yönetim gereksinimlerine duyarlı bir araç konumuna getirmiştir. Böylece işletme yöneticileri, maliyet muhasebesinden yönetim aracı olarak yararlanma anlayışı üzerinde odaklanarak maliyet yönetimi kavramını içselleştirmeye başlamışlardır.

Modern maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarındaki gelişmelerin takibi, işletmenin rekabet ve daha uzun yaşama gücünün sürekli kalması için gereklidir. İşletme yöneticileri karar alma faaliyetlerinde kullanacakları stratejik bilgi gereksinimini, bu gelişmeleri takip ederek ve yeni tekniklere adapte olarak daha doğru bir şekilde sağlamaktadır.

Son yıllarda büyük işletmeler rekabetin artmasıyla beraber müşterilerine verdikleri hizmetleri daha iyi duruma getirmeye çalışmaktadır. Müşteri maliyetleri ve müşteri karlılığının öneminin farkına varan işletmeler, müşterilerin memnuniyetinin yanında müşterilerinin işletmeyi ne kadar memnun ettiğinin de oldukça önemli olduğunu anlamışlardır. Bunun farkında olan işletmeler, rekabet üstünlüğü sağlamak için ürün karlılığı kadar müşterilerin karlılığını da dikkate alarak işletme karına olan katkısını belirleyici çalışmalar yapmaya başlamışlardır. Bu bağlamda müşteri karlılık analizi, işletme yönetiminin stratejik kararlar almada, ileriye dönük planlar yapmada ilgi duyduğu bir bilgi kaynağı olmuştur.

İşletmelerin faaliyetlerinden yararlanan müşteriler ve müşteri grupları aynı değildir. Her müşteri istediği ve aldığı farklı ürün veya hizmet için farklı maliyetlere neden olmakta ve işletme karını da farklı oranlarda etkilemektedir. Müşterilerin işletmeye olan katkısını belirlemek için müşteri karlılık analizi kullanılmaya başlanmıştır. Zamanla popüler hale gelen bir yönetim muhasebesi yaklaşımı olan müşteri karlılık analizi müşteri gruplarına ait gelir ve gidere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu analiz için gerekli olan gelirlere ait bilgilere kolay ulaşılırken müşteri maliyetlerinin doğru olarak hesaplanmasında güçlüklerle karşılaşilmektedir. Bu nedenle müşteri maliyetlerinin doğru olarak hesaplanması, analizin doğruluğu açısından oldukça önemli olmaktadır. Müşteri karlılık analizi müşterileri maliyet nesnesi olarak kabul etmekte ve müşterilerden kaynaklanan gelirleri, giderleri, varlıkları ve borçları ilgililik durumlarına göre müşterilere yüklemektedir. İşletmeler bu amaçla maliyet ve muhasebe sistemleri geliştirmekte ve müşterilerle ilgili bilgileri toplayıp muhasebeleştirmektedirler.

Maliyete ilişkin bilgilerin raporlanmasını sağlayan muhasebe sistemi artık maliyetlerin planlanması, yönetimi ve düşürülmesinde önemli rol oynayan maliyet yönetimi kavramına da önem vermek zorundadır. Başarılı olma gayretinde olan günümüz işletme yöneticileri, maliyetleri daha sağlıklı olarak hesaplamak ve yönetebilmek için, maliyet yönetimi sistemlerini yeni yaklaşımlara göre uyumlu hale getirmek durumundadırlar.

Maliyet ve yönetim muhasebesi sistemleri, işletme yönetiminin bilgi ihtiyaçlarını zamanında ve doğru bir şekilde karşılayabildikleri ölçüde yararlı olacaktır. Bu nedenle işletmeler ve kullandıkları maliyet muhasebesi sistemleri, işletme çevresindeki değişimlere ayak uydurarak güncel ve sürekli veri sağlayabilmelidir.

Her geçen gün ürün maliyetlerinin daha doğru hesaplanması için bilim insanları çalışmalarını sürdürmektedirler. Maliyet hesaplamalarında klasik sistemlerin eksik taraflarını gidermek için FTM yöntemi bulunmuştur. Ancak zamanla görülen FTM yönteminin de eksik yönleri bilim insanlarını ve işletme yöneticilerini yeni teknikler bulmaya yönlendirmiştir. FTM yönteminin eksikliklerini gidermek ve maliyetleri daha doğru, daha kolay bir şekilde hesaplayabilmek için son yıllarda zaman etkenli FTM yöntemi geliştirilmiştir. Özetle; geleneksel maliyetleme yöntemlerinin yetersizliklerinden dolayı FTM yöntemi geliştirilmiştir. Ancak zamanla FTM yönteminin karmaşık olduğunun ve bazı zorluklarının ortaya çıkmasının üzerine de bunları ortadan kaldıracı düşünülen zaman etkenli FTM yöntemi geliştirilmiştir.

Bu çerçevede çalışmada, maliyet ve yönetim muhasebesi yazınına yeni girmiş bir kavram olan zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyet yönteminin, müşteri karlılık analizinde kullanılmasına yönelik bir uygulama amaçlanmıştır. Böylelikle müşteri karlılık analizinin seyahat acentalarında uygulanması ve müşteri gruplarının maliyetlerinin FTM ve zaman etkenli FTM yöntemi ile hesaplanarak farklılıkların belirlenmesi ve müşteri karlılık analizi sonuçlarına etkisinin araştırılması çalışmanın temel amacını oluşturmuştur.

Yönetim ve maliyet muhasebesi araştırmacıları tarafından son yıllarda sıklıkla tercih edilen örnek olay çalışması yöntemiyle örnek bir seyahat acentasında FTM ve ZEFTM yöntemleriyle müşteri karlılık analizi uygulanarak bu iki yöntemin analiz sonuçlarına olan etkileri ortaya konularak karşılaştırılmıştır.

Analiz sonuçlarına bakıldığında iki yöntem arasında farklı sonuçların bulunduğu görülmektedir. Örneğin yurtdışı müşteri grubunda bu fark çok açık bir şekilde görülmektedir. FTM yöntemine göre seyahat acentasını zarar ettirdiği görülen yurtdışı müşteri grubu, ZEFTM yöntemi ile hesaplanan müşteri karlılığı analizinde acentaya kar sağladığı yönünde sonuç çıkmaktadır. Bu farklılığın en önemli nedeni kullanılmayan kapasiteden dolayıdır. FTM yöntemi bütün giderler kapasitenin tamamen kullanıldığı varsayılarak hesaplanmaktadır. Ancak ZEFTM yönteminde ise müşteri gruplarının belirlenen faaliyetlerde harcamış oldukları zaman dikkate alınarak giderler müşteri gruplarına yüklenmektedir. Böylelikle kullanılmayan kapasite sonucu ortaya çıkan maliyetin müşteri gruplarına aktarılmaması müşteri gruplarının maliyetlerinin daha az olmasına neden olmaktadır.

Zaman etkenli FTM yöntemine göre hesaplanan maliyetlerin daha gerçekçi sonuçlar verdiği belirlenmiştir. FTM yönteminde giderler müşteri gruplarına hem daha fazla dağıtım anahtarıyla hem de çalışanlarla yapılan mülakatlar sonucu elde edilen öznel bilgilerle elde edilen tahmini oranlarla yüklenmektedir. ZEFTM yönteminde zamanın tek bir dağıtım anahtarı olarak kullanılması ve elde edilen faaliyet zamanlarının mülakatlar yanında gözlem tekniğiyle de belirlenmesi daha doğru maliyet hesaplaması sağlamaktadır.

Bunun yanında ZEFTM yöntemi, FTM yöntemi gibi müşterilerin aynı olduğu ve kaynakları aynı derecede kullandıkları varsayımını reddetmektedir. Bu yüzden maliyetlerin

dağıtımında her bir müşteri grubunun işlem adedine göre faaliyet maliyetlerinin müşteri gruplarına yüklemesinde farklılık meydana getirmektedir.

Bu nedenlerden dolayı işletme yönetimi, müşterilerle veya işletme kapasitesiyle ilgili planlarda, stratejik karar alma aşamalarında zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile yapılan analizlerde daha gerçekçi bilgiler elde edeceğini düşünmektedir. Böylece yöneticiler daha gerçekçi bilgiye sahip olacakları için daha doğru kararlar alabilecek ve işletmenin stratejik kararlarını olumlu yönde etkileyecektir. Bu bağlamda acenta yönetimine alacakları stratejik kararlarda aşağıdaki gibi bazı öneriler verilebilir;

- Satış geliri elde edilen her müşteri grubunun karlılığı satış hacmine bağlı olarak değişmediği için müşteri gruplarıyla ilgili alacakları kararlarda bu durumu göz önünde bulundurmaları gerektiği
- Uygulama sonuçlarına göre en fazla katkı sağlayan müşteri grubunun kesinlikle elde tutulması ve kaynakların öncelikle bu yönde kullanılması
- ZEFTM sonucu oluşan duruma ve ortaya çıkan kullanılmayan kapasiteyi azaltıcı yönde personelin tekrar planlanması
- Faaliyetlerin müşteri gruplarının karlılıklarına göre yeniden planlanması
- Karlılığı düşük olan müşteri gruplarına uygulanacak fiyat politikasının yeniden gözden geçirilmesi ve maliyeti yüksek müşteri gruplarına uygulanan fiyatın yükseltilmesi gereği

Örnek bir seyahat acentasında yapılan bu araştırmada bazı sınırlılıklar ve zorluklarla karşılaşmıştır. Örnek olay yöntemi seçilmesinden dolayı işletmede fazla zaman geçirilmesi işletmenin yoğun dönemlerinde bazen tepki çekmiştir. Ayrıca gerekli olan işletme gelir ve giderlerine ilişkin bilgileri işletme yönetiminin ayrıntılı bir şekilde vermek istememesi çalışmanın uygulama süresince yaşanan temel zorluğu ve sınırlılığı olarak gösterilebilir.

Yazın taraması yapıldığında konuyla ilgili bilimsel çalışmaların olduğu görülmektedir. Ancak mevcut çalışmaların konuyu teorik olarak ele aldığı ve kuramsal bir örnek yardımıyla açıklamaya çalıştığı görülmektedir. Farklı sektörlerde uygulama olmasına karşın bu konuda seyahat acentalarında yapılan bir uygulamanın olmadığı dikkat çekmektedir. Konunun ayrıntılı bir şekilde irdelenmesi müşteri karlılık analizinde kullanılması ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemiyle karşılaştırılması, sonuçların ortaya konulması, seyahat acentalarında bu yöntemin uygulanabilirliğinin gösterilmesi bu araştırmanın yazına sağlayacağı önemli bir katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca

turizm işletmeciliği ve otelcilik anabilim dalında yapılan çalışmalar incelendiğinde önemli bir kısmının uygulama alanının konaklama işletmeleri olduğu görülmektedir. Bu çerçevede değerlendirildiğinde seyahat acentasında uygulanan bu çalışmanın bu alandaki eksikliği de giderecek ve örnek teşkil edecek olması açısından önemli olacağı öngörülmektedir.

Müşteri karlılık analizinde faaliyet tabanlı ile zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyet yöntemlerinin örnek bir seyahat acentasında karşılaştırmalı olarak incelenmesi yapılan bu çalışmanın dışında farklı sektörlerde hizmet veren işletmelerde de bu konuyla ilgili uygulama yapılabilir. Bu çalışmada müşteri karlılık analizinde kullanılan FTM ve ZEFTM yönteminin, yapılacak olan diğer çalışmalarda farklı maliyet ve yönetim muhasebesi teknikleri ile de kullanılabileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

ACAR D., Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları: Tekstil Sektörü İle İlgili Bir Araştırma BRC Basım, 2005, Ankara.

AHİPAŞAOĞLU, H. S., Seyahat İşletmelerinde Tur Planlaması ve Yönetimi, 2. Baskı, Detay Yayıncılık, 2001, Ankara.

AKGÜN M., “Bağımsız Denetim Firmalarında Faaliyet Tabanlı Müşteri Karlılık Analizi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Nisan 2004, s. 29-45.

ALKAN A.T., “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi Ve Bir Uygulama”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi; , Sayı 13, 2005.

ALKAN, H., “İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar (Ormancılık Açısından Bir Değerlendirme)”, Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi. Seri A, Sayı:2, 2001, s.177-192.

ALTUĞ, O., Maliyet Muhasebesi, Türkmen Kitabevi, 2006, İstanbul.

ARIKAN R., Araştırma Teknikleri ve Rapor Yazma, Gazi Kitabevi, Geliştirilmiş 3. Baskı, 2000, Ankara.

ATKINSON, A.A., KAPLAN, R.S., YOUNG S.M., Management Accounting, International Edition, Prentice Hall, 2004.

ATMACA M. VE TERZİ S., “Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi; Aralık 2007; 7, 13; s. 367-384.

AYDEMİR İ., “Maliyet Yönetimi Konusundaki Yeni Yaklaşımlar Ve Muhasebe Eğitimi Ve Uygulamalarına Yansıması” XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 27 - 30 Nisan 2005, s. 159-188, Muğla

BACKHAUS, K., ve FUNKE, S., “Fixkostenmanagement”, Kostenmanagement: Wettbewerbsvorteile durch systematische Kostensteuerung, USW-Universitaetsseminar der Wirtschaft, Schriften für Führungskaeft Band:33, Hrsg: Klaus-Peter Franz ve Peter Kajüter, Schaeffer-Poeschel Verlag, 1997, Stuttgart, s. 29-43.

BALCI A., “Sosyal Bilimlerde Araştırma: Yöntem, Teknik ve İlkeler”, TDFO Yayıncılık, 1995, Ankara

BARRETT R., “Time-Driven Costing: The Bottom Line on the New ABC”, Business Performance Management Magazine; Mar 2005pg. 35-39.

BATUMAN D., “Kurumsal Performans Yönetimi’nde Nükleus: Sürece Dayalı Aktivite Tabanlı Maliyetlendirme”, www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=617, Erişim Tarihi: 30.10.2008.

BAYAZITLI, E., GÜREL, E., YAYLA, H. E., “Yönetim Muhasebesinde Güncel Bir Yaklaşım: Dönüşüm Muhasebesi”, XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 27 - 30 Nisan 2005, s. 191-220, Muğla

BEAULIEU P. VE MIKULECKY M., “Inside Activity-Based Cost Systems”, Industrial Management; May/Jun 2008; 50, 3; pg. 17-21.

BİLGİNOĞLU, F., “İşletme Yönetiminde Yeni Bir Kavram:Maliyet Yönetimi”, İstanbul Üniversitesi, İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi, Yönetim, 5(19), s.3-5, 1994.

BLOCHER E. J., CHEN K. H., COKINS G. and LIN T. W., Cost Management: A Strategic Emphasis, Third Edition, Mc Graw-Hill Companies, 2005.

BROKEMPER A., Strategieorientiertes Kostenmanagement, Verlag Franz Vahlen GmbH, 1998, München.

BURSAL, N. ve ERCAN Y., Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, 9. Baskı, Der Yayınları, İstanbul, 2002.

BÜYÜKMİRZA, K., “Maliyet ve Yönetim Muhasebesi”, 4. Baskı, Polat Yıncılık, Ankara, 1995.

CHEN, R.C., CHUNG, C.H., “Cause Effect Analysis for Target Costing”, Management Accounting, Quarterly Winter, 2002.

CİĞER, A., “Yeni Maliyet Yaklaşımlarının Konaklama İşletmeleri Açısından İncelenmesi ve Bir Uygulama”, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, 2006.

COKINS, G. “Measuring Customer Value: How BPM Supports Better Marketing Decisions”, Business Performance Management Magazine, 4:1, s.13-18, 2006.

COOPER R., “The Rise of Activity Based Costing- Part One: What is an Activity Based Cost System?”, Journal of Cost Management for Manufacturing Industry, Fall., 1990.

ÇAKIR G., “Müşteri Karlılık Analizi Ve Bir Uygulama”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Uluslararası İşletmecilik, Yüksek Lisans Tezi, 2007.

ÇETİN M.A., “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Seyahat Acenteleri Uygulaması”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2006

ÇETİNER E., Maliyet Muhasebesi, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004

ÇETİNKAYA Z., “Stratejik Maliyet Yönetimi”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2008.

ÇOLAKOĞLU, O. E. ve ÇOLAKOĞLU, Ü., Seyahat Acentaları Yönetimi, Detay Yayıncılık, Ankara, 2007.

DATAR, S., ve GUPTA, M., “Aggregation, specification and measurement errors in product costing”, The Accounting Review, Vol.69, No.4, 1994, s. 567-591.

DELLMANN, K., ve FRANZ, K. P., “Von der Kostenrechnung zum Kostenmanagement”, Neuere Entwicklungen im Kostenmanagement, Hrsg: Klaus Dellmann ve Klaus-Peter Franz, Verlag Paul Haupt, Bern-Stuttgart-Wien, 1994, s.15-30.

DEMİR İ., “Süreçe Dayalı Faaliyet Tabanlı Müşteri Karlılık Analizi: Bir Eğitim Kurumunda Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, 2009, Adana

DİRİL M., “Yönetim Muhasebesi Alanında Yeni Bir Yükseliş: Müşteri Karlılık Analizi”, Taşıt Araçları Yan Sanayicileri Derneği (TAYSAD) Dergisi, Ekim-Aralık 2006

DİRİL M. ve IŞIK İ., “Yönetim Muhasebesi Alanında Yeni Bir Trend “Müşteri Kârlılık Analizi”, www.egegorus.com/, Erişim Tarihi: 12.09.2010.

DOĞAN A., “Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi: Yapısı, Farklılıkları ve Maliyetleme Süreci”, Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 6, Sayı 1, 1996

DÖNMEZ, B. ve BİRDİR, K. (2007), “İş Doyumu ve Seyahat Acentalarında Çalışan Personelin İş Doyumun Analizi”, Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 4 (2), s. 87-104.

DUMANOĞLU S., Müşteri Karlılık Analizi, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005.

EGE İ., “Çağdaş Yönetim Muhasebesi Teknikleri ve Yiyecek-İçecek İşletmeleri Uygulamaları”, 2. Ulusal Gastronomi Sempozyumu 10 Nisan-11 Nisan 2008, Antalya

EKER M.Ç., “Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 21, Sayı 1, 2002

EMİR, O. ve BAYTOK, A., (2004), “Otel İşletmelerinde İşgören Tatmini ve Afyon’da Yerleşik Yıldızlı Oteller Örneği”, I. Balıkesir Ulusal Turizm Kongresi, s. 251-267, Balıkesir.

EPSTEIN M.J., FRIEDL M. VE YUTHAS K., “Managing Customer Profitability”, Journal of Accountancy, Dec 2008; 206, 6; pg.54-59.

ERDEN, S.A, “Maliyet Yönetimi ve Küresel Rekabete Yönelik Maliyetleme”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 5, Sayı 4, Aralık 2003.

ERDEN, S.A., Stratejik Maliyet Yönetimi, Türkmen Yayınları, İstanbul, 2004.

EVERAERT P., BRUGGEMAN W., “Time-Driven Activity-Based Costing: Exploring The Underlying Model”, Cost Management; Mar/Apr 2007; 21, 2; pg. 16-20.

FRANZ, K. P., ve KAJÜTER, P., “Kostenmanagement in Deutschland- Ergebnisse einer empirischen Untersuchung in deutschen Grossunternehmen”, Kostenmanagement: Wettbewerbsvorteile durch systematische Kostensteuerung, USWUniversitaetsseminar der Wirtschaft, Schriften für Führungskräfte Band:33, Hrsg: K-P.Franz ve P.Kajüter, Schaeffer Poeschel Verlag, Stuttgart, 1997, s 481-502.

GERSİL, A., 2006. “Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Ürün Yaşam Seyri Maliyet Yönetiminin Analizi ve Bir İşletme Uygulaması”, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara

GÖKÇEN G., “Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 23, 2004

GUPTA, M., ve GALLOWAY K., “Activity based costing / management and its implications for operations management”, Technovation 23, 2003, ss.131-138.

GÜMÜŞ Y., “Global Rekabet Ortamında Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamalarında Güncel Yaklaşımlar”, Materials of the International Scientific Conference on Azerbaijan Model of National Economic Development, Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesi, 12, 13 Mayıs 2006, Bakü

GÜNDÜZ, E., “Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetim Aracı Olarak Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, SPK Yayın No:99, Ankara, s.33-34, 1997.

GÜNDÜZ, H. E., “Müşteri karlılık analizi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 4, Sayı 3, s.65-77, 2002

GÜNER M. F., “Stratejik Performans Değerlemede Dengeli Sonuç Kartı: Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama”, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, 2006, Adana

GÜZELDERE T. A, “Üretim İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı ve Bir Uygulama”, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı, 2007, İstanbul

HACIRÜSTEMOĞLU R. ve ŞAKRAK, M., Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002.

HANSEN, D. R. and MOWEN M. M., Management Accounting, Second Edition, South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio, USA 1992.

HILTON R. W., MAHER M. W. AND SELTO F. H., Cost management : Strategies for Business Decisions, 3rd Edition, McGraw-Hill/Irwin, 2006

HORNGREN C. T., FOSTER G., DATAR S. M., Cost Accounting: A Managerial Emphasis, U.S.A: Prentice Hall International, 11th ed., 2003

HORVATH, P., Target Costing: State of The Art Review, CAM-I, IFS Int. Ltd., 1993, Dorset.

HOWELL, R. A. ve SOUCY S. R. “Customer profitability: As critical as product profitability”, Management Accounting, October, 1990, s. 43-47.

<http://www.karenstitusu.org/makaleler.php?aid=23>, 2010).

<http://xn--mavir-kva70e.net/musteri-karlilik-analizi.html>, 20.09.2010.

İÇÖZ, O., Seyahat Acentaları ve Tur Operatörlüğü Yönetimi, 2. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998.

KAJÜTER, P., Proaktives Kostenmanagement: Konzeption und Realprofile, nbf-neue betriebswirtschaftliche forschung 266, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH und Deutscher Universitaets-Verlag GmbH, Wiesbaden, 2001.

KALUZA, B., “Kostenmanagement bei neuen Technologien”, Neuere Entwicklungen im Kostenmanagement, Herausgeber: Klaus Dellmann ve Klaus-Peter Franz, Verlag Paul Haupt, Bern, 1994, s. 371-421.

KAPLAN R.S. VE ANDERSON S.R., “Drive Growth With Customer Profitability Management”, Harvard Business School Publishing; July 2003.

KAPLAN R.S., ve ANDERSON S.R., “The Innovation Of Time-Driven Activity-Based Costing”, Cost Management, Mar/Apr 2007.

KAPLAN R.S., ve ANDERSON S.R., “Time-Driven Activity-Based Costing”, Harvard Business Review, November 2004

KAPLAN, R. S., ve COOPER R. Cost and effect : Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance, Harvard Business School Press, 1998, Boston.

KAPLAN, R.S. ve ATKINSON A.A., Advanced Management Accounting, 3rd. Edition, International Edition, 1998.

KARACAN, S., “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Hizmet Sektörü İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama”, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, 2000, İstanbul.

KARAKAYA, M., Maliyet Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004

KARCIOĞLU, R., Stratejik Maliyet Yönetimi, Maliyet ve yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2000.

KAVANDI, S., Ziel- und Prozesskostenmanagement als Controllingsinstrumente, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH und Deutscher Universitaets-Verlag, 1998, Wiesbaden.

KAYGUSUZ S.Y., “Faaliyet Tabanlı Maliyet-Hacim-Kâr Analizi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi; Ocak 2007; Sayı: 33; s. 139-150.

KOŞAN L., “Faaliyet Tabanlı Müşteri Karlılık Analizi: Bir Konaklama İşletmesinde Uygulama” Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 17, Sayı 1, 2008

KOŞAN L., “Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Müşteri Karlılık Analizinde Kullanılması: Bir Konaklama İşletmesinde Uygulama”, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, 2007, Adana

KOTLER P., Marketing Management, Northwest University, Prentice Hall, 11.th Edition, 2000.

KOZAK, N., KOZAK, M. A. ve KOZAK, M., Genel Turizm İlkeler ve Kavramlar, 6. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, 2006

KOZAK, N., Turizmde Aracı İşletmelerin Geleceğe Yönelik Beklentileri Türkiye’de Faaliyet Göstermekte Olan Seyahat Acenteleri Üzerine Bir Araştırma, Detay Yayıncılık, Ankara, 2004.

KÖSE, Y., “Teknolojik Gelişmeler ve Maliyet Sistemleri İlişkisi”, Kara Harp Okulu Bilim Dergisi, C: 14, S: 1, s:70-84.

KURŞUNEL F., ALKAN A.T. VE BÜYÜKŞALVARCI A., “Faaliyet Tabanlı Maliyet/Yönetim Sisteminin İşletme Etkin Karar Verme Sürecine Etkisi Üzerine Akademik Bakış”, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi; Sayı 11, <http://www.akademikbakis.org/sayi11.htm>

KURŞUNEL F., ALKAN A.T. VE BÜYÜKŞALVARCI A., “Faaliyet Tabanlı Maliyet/Yönetim Sisteminin İşletme Etkin Karar Verme Sürecine Etkisi Üzerine Akademik Bakış”, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi; Sayı 11, <http://www.akademikbakis.org/sayi11.htm>

KUTAY O., “Stratejik Yönetim Muhasebesi Destekli Müşteri Odaklı Fiyatlandırma Stratejisine Yönelik Bir Uygulama”, Doktora Tezi, Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Bişkek, 2008.

LAMBINO C., “Time-Driven Activity-Based Costing”, Government Finance Review; Aug 2007; 23, 4; pg. 74-75.

MACHT, M., ve HARTLIEB, C., “Kostenmanagement in der Automobilindustrie”, Kostenmanagement-Wettbewerbsvorteile durch systematische Kostensteuerung, Universitaetsseminar der Wirtschaft-USW, Schriften für Führungskräfte, Herausgeber: Klaus-Peter Franz ve Peter Kajüter, Schaeffer-Poeschel Verlag, 1997, Stuttgart, s.405-434.

MAENNEL, W., “Kostenmanagement als Aufgabe Unternehmensführung”, Krp-Kostenrechnungspraxis, 37.Jg., Heft:4, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, 1993, s. 210-214.

MAENNEL, W., “Ziele und Aufgabenfelder des Kostenmanagements”, Handbuch Kosten- und Erfolgscontrolling, Herausgeber: Thomas Reichmann, Verlag Franz Vahlen, München, 1995, s.25-45.

MAX M., “Leveraging Process Documentation for Time-Driven Activity Based Costing”, Journal of Performance Management; 2007; 20, 3; pg. 16-28.

MCMANUS L., “The Construction of a Segmental Customer Profitability Analysis”, Journal of Applied Management Accounting Research; Summer 2007; 5, 2; pg. 59-75.

MCWATTERS, C.S., MORSE D.C., ZIMMERMAN J.L., Management Accounting Analysis and Interpretation, 2nd. Edition, McGraw-Hill, 2001.

MEIGS, R.F., WILLIAMS, J.R., HAKA, S.F., BETTNER, M.S., Accounting, 11th. Edition, McGraw-Hill, 1999.

MERCAN, Ş. O., “Türkiye’deki Termal Otel İşletmelerinde Hizmet Birim Maliyetlerinin Belirlenmesi Ve Maliyet Yönetimi Uygulamalarının Tespitine İlişkin Bir Araştırma”,

Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı, Yüksek lisans Tezi, 2006.

MISIRLI, İ., Seyahat Acentacılığı ve Tur Operatörlüğü, 2. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, 2006.

MILLER J. A., “Customer Profitability”, Journal of Corporate Accounting & Finance, Volume 19, Issue 4, p.63-68, May/June 2008.

MONDEN, Y., HAMADA, K. “Target Costing and Kaizen Costing In Japanese Automobile Companies”, Journal of Management Accounting Research, V: 3, 1991.

MURBY L, “Customer Profitability”, Financial Management, February 1, 2008

NIRAJ, R., GUPTA, M., ve NARASIMHAN C., “Customer profitability in a supply chain”, Journal of Marketing, Vol 65, Iss 3, 2001, s.1-15.

NOONE, B., ve GRIFFIN P., “Enhancing yield management with customer profitability analysis”, International Journal of Contemporary Hospitality Management, 9 / 2, 1997, s.75-79.

OLIVER, Lianabel The Cost Management Tollbox, Amacom, New York, USA, 2000

ÖKER F., “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar”, Literatür Yayınevi, Birinci Basım, İstanbul, Kasım 2003

PERNOTE., ROODHOOFT F. VE ABBEELE A.V., “Time-Driven Activity-Based Costing for Inter-Library Services: A Case Study in a University”, The Journal of Academic Librarianship; 2007; 33, 5; pg. 551–560.

PETERSON S.J., “Construction Accounting and Financial Management”, Prentice Hall, Second Edition, New Jersey, 2009

POLAT L., “Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Bir Sanayi İşletmesinde Uygulanması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S: 49, Ocak 2011, s.126-137.

POLAT L., “Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Bir Sanayi İşletmesinde Uygulanması”, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, 2008, İstanbul.

RAYBURN, G. L., Cost Accounting Using a Cost Management Approach, Mc Graw Hill, 1996, USA.

ROTCH W., “Activity-Based Costing in Service Industries”, Journal of Cost Management for Manufacturing Industry, Summer, 1990,

SEEBERG, T., ve SEIDENSCHWARZ, W., “6 Schritte zum marktorientierten Kostenmanagement”, Marktnahe und Kosteneffizienz Schaffen, Schaeffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 1993, s.155-171.

SMITH, M., Performance Measurement And Management :A Strategic Approach To Management Accounting, Sage Publications, 2005, London.

SORG, W., Meilensteine der Kostenrechnung, Gertrud Scheld Fachbibliothek Verlag, 1999, Büren.

SÖDERLUND M. ve VILGON M., “Customer Satisfaction And Links To Customer Profitability An Empirical Examination of the Association Between Attitudes and Behaviour”, SSE/EFI Working paper Series In Business Administration, No:1, January 1999

STEFFES E. M., “Establishing The Link Between Relationship Marketing, Customer Profitability And Customer Lifetime”, Faculty of The University of Texas At Dallas In Partial Fulfillment of The Requirements For The Degree of Doctor of Philosophy In Management Science The University of Texas At Dallas August, 2005

ŞAKRAK M., Maliyet Yönetimi, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997.

TENGİLİMOĞLU, D., (2005), “Hizmet İşletmelerinde Liderlik Davranışları İle İş Doyumu Arasındaki İlişkinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma”, G.Ü. Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, 1, s. 23-45.

TOKER, B. (2007), “Demografik Değişkenlerin İş Tatminine Etkileri: İzmir’deki Beş ve Dört Yıldızlı Otellere Yönelik Bir Uygulama”, Doğu Üniversitesi Dergisi, 8 (1), s. 92-107.

VAN RAAIJ, E. M., “The strategic value of customer profitability analysis”, Marketing Intelligence & Planning; 2005; 23, 4/5; pg. 372-381.

VAN RAAIJ, E. M., VERNOOIJ, M. J. A., ve VAN TRIEST S., “The Implementation of customer profitability analysis: A case study”, Industrial Marketing Manegement, 32, s.573-583, 2003.

WAYLAND, R. E., COLE P. M., “Turn customer service into customer profitability”, Management Review, s.22-24, July 1994.

www.deloitte.org/dtt/section_node, 22.04.2009.

YALÇIN, Ç., AB’ye Üyelik Sürecinde Turizm, www.turizmhabercisi.com/popup.asp?NewsID=656, 18 Eylül 2004.

YILMAZ R. ve BARAL G., “Kurumsal Performans Yönetiminde Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi, Celalabat Kırgızistan, s.863-872, Haziran 2007.

YÜKÇÜ, S., Yönetim Muhasebesi, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2007.

YÜZBAŞIOĞLU N., “İşletmelerde Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 12, s.387-410, 2004.

ZIMMERMAN, J. L., Accounting For Decision Making And Control, 5th ed., Boston, McGraw-Hill/Irwin, 2006.

Ö Z G E Ç M İ Ş

Adı ve SOYADI: Veli Erdiñ ÖREN

Doğum Tarihi ve Yeri: 26/03/1978 - Uşak

Medeni Durumu: Bekar

Eğitim Durumu

Mezun Olduğı Lise: Uşak Anadolu Lisesi

Lisans Diploması: Adnan Menderes Üniversitesi Turizm İşletmeciliğı ve Otelcilik Yüksekokulu

Yüksek Lisans Diploması: Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Tez Konusu: Otel İşletmelerinde Getiri Yönetimi (Yield Management) ve Antalya Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinde Bir Araştırma

Yabancı Diller: İngilizce-Almanca

İş Deneyimi

- 1998 – 1999, Martı Hotel, Kuşadası/AYDIN, Resepsiyonist
- 1999 – 2000, Esat Hotel , Kuşadası/AYDIN, Resepsiyonist
- 2000 – 2001, Esat Hotel , Kuşadası/AYDIN, Ön Büro Şefi

Çalıştığı Kurum: Akdeniz Üniversitesi, Turizm İşletmeciliğı ve Otelcilik YO.

Adres : Akdeniz Üniversitesi, Turizm İşletmeciliğı ve Otelcilik YO.

Tel. No : 0242 310 20 44

e-mail : erdincoren@akdeniz.edu.tr