

T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
FİNANS BİLİM DALI

**OTEL İŞLETMELERİNDE MALİYET YÖNETİMİ:
İSTANBUL İLİNDE BEŞ YILDIZLI OTEL
İŞLETMELERİNDE UYGULAMALAR**

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan
Oğuzhan AKBALIK

İstanbul, 2020

T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
FİNANS BİLİM DALI

**OTEL İŞLETMELERİNDE MALİYET YÖNETİMİ:
İSTANBUL İLİNDE BEŞ YILDIZLI OTEL
İŞLETMELERİNDE UYGULAMALAR**

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan

Oğuzhan AKBALIK

Öğrenci No:

17550140070

Orcid No:

0000-0002-2906-4070

Danışman:

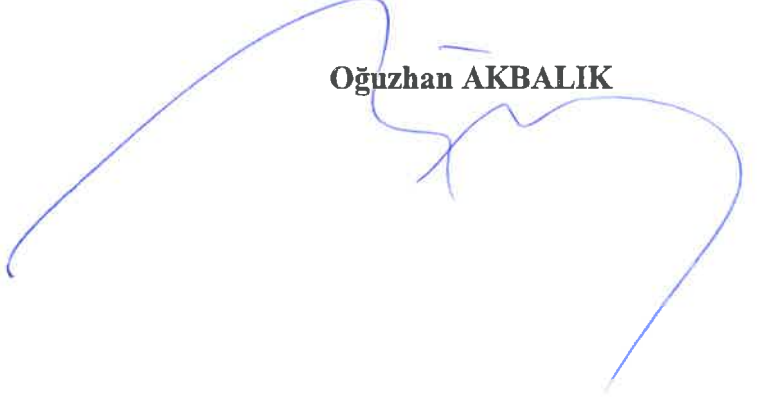
Prof. Dr. Bahaddin SİNSOYSAL

İstanbul, 2020

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “*Otel İşletmelerinde Maliyet Yönetimi: İstanbul İlinde Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinde Uygulamalar*” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, bu tezdeki bütün bilgileri akademik ve etik kurallar içinde elde ettiğimi, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını, patent ve telif haklarını ihlal edici bir davranışımın olmadığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 31/10/2020

Oğuzhan AKBALIK



T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ
TEZLİ YÜKSEK LİSANS SINAV TUTANAĞI

31 / 10 / 2020

Enstitümüz *İşletme* Anabilim Dalı *Finans* Programı yüksek lisans öğrencilerinden **17550140070** numaralı **Oğuzhan AKBALIK**'ın "*Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim – Öğretim Yönetmeliği*"nin ilgili maddesine göre hazırlayarak, Enstitümüze teslim ettiği "**Otel İşletmelerinde Maliyet Yönetimi: İstanbul İlinde Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinde Uygulamalar**" konulu tezini, Yönetim Kurulumuzun 13/10/2020 tarih ve 2020/29 sayılı toplantısında seçilen ve On-Line toplanan biz jüri üyeleri huzurunda, Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin 29. maddesinin 3. fıkrası gereğince 45 dakika süre ile Microsoft Teams programı aracılığıyla aday tarafından savunulmuş ve sonuçta adayın tezi hakkında **OYBİRLİĞİ** ile **KABUL** kararı verilmiştir.

İşbu tutanak, 4 nüsha olarak hazırlanmış ve Enstitü Müdürlüğü'ne sunulmak üzere tarafımızdan düzenlenmiştir.

DANIŞMAN
Prof. Dr. Bahaddin SİNSOYSAL
(Doğuş Üniversitesi)

ÜYE
Prof. Dr. Ethem Soner ÇELİKKOL
(Doğuş Üniversitesi)

ÜYE
Doç. Dr. Erkut ALTINDAĞ
(Beykent Üniversitesi)

Adı ve Soyadı : Oğuzhan AKBALIK
Danışmanı : Prof. Dr. Bahaddin SİNSOYSAL
Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans, 2020
Alanı : Finans
Anahtar Kelimeler : Maliyet Yönetimi, Otel İşletmeciliği, Maliyet Sistemleri

ÖZ

OTEL İŞLETMELERİNDE MALİYET YÖNETİMİ:

İSTANBUL İLİNDE BEŞ YILDIZLI OTEL İŞLETMELERİNDE UYGULAMALAR

Günümüz piyasasında rekabetin artması işletmeler için maliyet ve karlılığı son derece önemli bir hale getirmiştir. Doğru ve güvenilir bir maliyet tablosu işletmeyi başarıya ulaştıracak en önemli unsurlardan bir tanesidir. Bu koşullar altında işletmelerin ayakta kalabilmeleri için iyi bir maliyet yönetimine sahip olmaları gerekmektedir. Hem rekabet hem de ürün çeşitliliği olduğunda geleneksel maliyet yöntemleri gerçeğe yakın ve doğru maliyet hesabı yapmak için yetersiz kalmıştır. Bu nedenle maliyet yöntemlerine yeni yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Aynı zamanda bu yöntemler işletmelerin alacakları kararlarda yol gösterici olmaktadır.

Özellikle belli dönemlerde ve aynı anda birden fazla hizmeti sunmakta olan otel işletmeciliği için maliyet önemli bir hal almaktadır. Bu nedenle bu çalışmada maliyet sistemlerinden bahsedilerek karmaşık bir yapıya sahip olan beş yıldızlı bir otel işletmeciliğinin Maliyet Raporları kullanılarak maliyet sistemi hakkında bilgiler verilmiş ve öneminden bahsedilmiştir. Çalışmanın amacı, otel işletmeleri için en doğru maliyetleme sistemini bulabilmek için maliyet sistemleri hakkında bilgi edinmektir.

Otel işletmelerinde doğru tespit edilen ve sisteme entegre edilerek uygulanan maliyet yöntemi ile optimum karlılık seviyesine ulaşmak mümkün. Sektör içerisindeki üst düzey rekabet ortamında, şehir otelciliğinde odaları pazarlamanın en önemli unsurlarından bir tanesi fiyat paritesi olduğunu göz önüne alırsak, odaları sektör ortalamasından daha düşük fiyattan pazarlayarak rakip otellerden daha fazla kar etmenin yolunu uygulanan doğru maliyetleme sistemi belirlemektedir.

Name and Surname : Oguzhan AKBALIK
Advisor : Prof. Dr. Bahaddin SINSOYSAL
Type and Date : Graduate, 2020
Field : Finance
Keywords : Cost Management, Hotel Management, Costing systems

ABSTRACT

COST MANAGEMENT IN HOTEL BUSINESS: APPLICATIONS IN FIVE STAR HOTELS IN THE PROVINCE OF ISTANBUL

Increasing competition in today's market has made cost and profitability extremely important for businesses. Operating a correct and reliable cost table is one of the most important factors that will succeed. Under these conditions, businesses need to have good cost management in order to survive. When both competition and product variety are available, traditional cost methods are inadequate for realistic and accurate cost accounting. For this reason new approaches to costing methods have emerged. At the same time, these methods are guiding the decisions of the enterprises.

The cost is especially important for hotel management, which offers more than one service at certain times and at the same time. For this reason, in this study, the cost systems of the five-star hotel management, which has a complicated structure by referring to the cost systems, has been given information about the cost system and its importance has been mentioned. The aim of the work is to get information about cost systems to find the most accurate costing system for hotel management.

It is possible to reach the optimum profitability level with the cost method that is correctly determined and integrated into the system in hotel businesses. Considering that one of the most important factors in marketing rooms in city hotel business is price parity in the high-level competitive environment in the sector, the correct costing system applied determines the way to make more profit than competing hotels by marketing the rooms at a lower price than the sector average.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
ÖZ	i
ABSTRACT.....	ii
TABLolar LİSTESİ.....	v
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	vi
KISALTMALAR.....	vii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

OTEL İŞLETMELERİ VE MALİYET SİSTEMLERİNDE TEMEL KAVRAMLAR

1.1. Otel İşletmeleri.....	3
1.2. Maliyet Kavramı.....	12
1.3. Maliyet Kontrolü.....	14
1.4. Maliyet Yönetimi Kavramı.....	17

İKİNCİ BÖLÜM

MALİYET YÖNETİMİ SİSTEM VE YAKLAŞIMLARI

2.1. Maliyet Yönetimi Sistemi.....	18
2.2. Maliyet Yönetimim Sisteminin Önemi.....	18
2.3. Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar.....	21
2.3.1. Hedef Maliyetleme Sistemi.....	23
2.3.2. Kaizen Maliyetleme Sistemi.....	28
2.3.3. Stratejik Maliyet Yönetimi.....	29
2.3.4. Değer Yaratmayan Maliyetlerin Ortadan Kaldırılması Yöntemi.....	32
2.3.5. Mamul Yaşam Dönemi Maliyetleme Sistemi.....	33

2.3.6. Tam Zamanında Üretim Sistemi Maliyetlemesi Sistemi.....	34
2.3.7. Dönüşüm Muhasebesi Sistemi.....	35
2.3.8. Değer Mühendisliği Sistemi.....	36
2.3.9. Toplam Kalite Kontrolü	36
2.3.10. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.....	38
2.3.10.1. FTM Yönteminin Özellikleri.....	40
2.3.10.2. FTM Yönteminin Amaçları.....	41
2.3.10.3. FTM Sisteminde Temel Kavramlar.....	42
2.3.10.4. FTM Yönteminin Tasarım Aşamaları.....	45
2.4. Sınıflarına Göre Maliyetleme Yöntemleri.....	49
2.4.1. Kapsamına Göre Maliyet Sistemi.....	50
2.4.2. Saptama Zamanına Göre Maliyet Sistemi.....	51
2.4.3. Üretim Biçimine Göre Maliyet Sistemi.....	52

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İSTANBUL İLİNDE BEŞ YILDIZLI OTEL İŞLETMELERİNDE UYGULAMALAR

3.1. Beş Yıldızlı Otel İşletmesi Hakkında Genel Bilgiler.....	54
3.2. Uygulamanın Amacı.....	54
3.3. Uygulamanın Kapsamı Ve Yöntemi.....	55
3.4. Beş Yıldızlı Otel İşletmesine Ait Maliyetleme Yöntemleri.....	57
SONUÇ.....	69
KAYNAKÇA.....	72
ÖZGEÇMİŞ.....	78

TABLÖLAR LİSTESİ

	Sayfa No
Tablo 1 Maliyet Sistemleri ve Özellikleri.....	20
Tablo 2 Stratejik Konumlandırma.....	31
Tablo 3 Tam Zamanlı Maliyetleme Yönteminde Maliyet Yönetim Aşamaları, Sorumlu Kişiler ve Maliyet İşlemleri.....	37
Tablo 4 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanmasından Önce Belirlenmesi Gereken Adımlar.....	47
Tablo 5 01-31/07/2015 Ait Personel Sayıları ve Çalıştığı Departmanlar.....	56
Tablo 6 01-31/07/ 2014-2015-2019 Ait Tüketim Kişi Detayları.....	58
Tablo 7 01-31/07/ 2014-2015-2019 Ait Residence Tüketim Kişi Detayları..	58
Tablo 8 01-31/07/2015 Yılına Ait Yiyecek Maliyetlendirme Raporu.....	61
Tablo 9 01-31/07/ 2015 Ait İçecek Maliyetlendirme Raporu.....	62
Tablo 10 Yiyecek Gruplarının Stok Gruplarına Göre Dağılımları.....	64
Tablo 11 01-31/07/2015 Tarihine Ait Toplam Maliyet Tablosu.....	66
Tablo 12 01-31/07/2015 Ait Residence Maliyeti.....	68

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa No
Şekil 1. Maliyetleme Yöntemlerinin Sınıflandırılması.....	22
Şekil 2. Hedef Maliyetleme Kapsamı.....	24
Şekil 3. Hedef Maliyetleme Süreci.....	27
Şekil 4. Sürekli Geliştirme Sistemi.....	33
Şekil 5. Toplam Kalite Yönetimi Modeli.....	38
Şekil 6. FTM Yönteminde Yatay ve Dikey Eksenler.....	41
Şekil 7. Faaliyetlerin Sınıflandırılması.....	43
Şekil 8. Gider – Zarar Ayırımı.....	44
Şekil 9. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Süreci.....	46
Şekil 10. FTM Yönteminin Uygulanabilmesi İçin Gerekli Unsurlar.....	48
Şekil 11. Maliyet Sistemleri.....	49
Şekil 12. Tam Maliyet Sistemi.....	50

KISALTMALAR

ASQC	:Amerikan Kalite Kontrol Derneği'nce
ABC/M	:Activity Based Costing Management
FTM	:Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
FTM/Y	:Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi
FTM/Y	:Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi
GÜG	:Genel Üretim Giderleri
HM	:Hedef Maliyetleme
MS	:Maliyet Sistemi
MYSM	:Mamul Yaşam Dönemi Boyunca
SMY	:Stratejik Maliyet Yöntemi
TKY	:Toplam Kalite Kontrolü
TZMY	:Tam Zamanlı Maliyet Sistemi
MKY	:Maliyet Kontrol Yönetimi
VUK	:Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Dünya'daki küreselleşmenin ve hızlı teknolojik gelişmelerin sonucunda tüm sektörler etkilenmektedir. Turizm sektörü de büyük ölçüde bu gelişmelerden etkilenmektedir. Bu nedenle de turizm sektörünün bir kolu olan otel işletmelerinin de ayakta kalabilmesi için rekabet gücü artırması gerekmektedir. Sezonluk olarak üretim ve hizmet verme oranları değişen otel işletmeleri için gelişmeleri takip etmek, değişime ayak uydurmak ve bunları yaparken maliyet kontrolünü sağlamaları daha da önemlidir.

İşletmeler geçmişte kullandıkları geleneksel maliyet yöntemlerinden vazgeçip zamana ayak uydurmak zorunda kalmaktadırlar. Bu nedenle de maliyet sistemlerini doğru ve gerçekçi olarak yönetebilecek, az maliyetle kar edebilmek için onları yönlendirebilecek uygun yöntem arayışıyla maliyet yöntemlerinde yeni yaklaşımlara yönelerek kendilerine uygun stratejik yönetime sahip maliyet sistemleri oluşturmuşlardır.

Aynı anda birden fazla hizmet veren ürün ve hizmet çeşitliliği çok olan otelcilik gibi işletmeler için faaliyet tabanlı maliyet sistemi en uygun yöntem olarak görülmüştür.

Çalışmamızın amacı, otel işletmeciliğinde maliyet kavramının önemi ve maliyet yönetimindeki yeni yaklaşımları tanımlayarak İstanbul'daki beş yıldızlı bir otel işletmesinde bu yöntemin kullanılması sonucu elde edilen sonuçları ortaya koyarak yöntemin uygulanıp uygulanmadığını araştırmaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde, otel işletmeciliği ve maliyet kavramı üzerinde durulmuştur. Otel işletmeciliğinin tanımı ve ülkemizdeki yerinden bahsedilmiştir. Daha sonrasında maliyet kavramı tanımlanarak maliyet kontrolünün önemine değinilmiştir.

İkinci bölümde ise, maliyet yönetimi ve maliyet yönetimine yeni yaklaşımlara yer verilmiştir. Kavramsal olarak tanımlamalar yapılarak yöntemlerin çıkış nedenlerinden bahsedilmiştir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin kavramları açıklanmış ve

yöntemin tasarım aşamaları hakkında bilgiler verilmiştir. Son olarak da, sınıflarına göre maliyetleme yöntemleri hakkında bilgiler verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, uygulama da kullanılacak beş yıldızlı otel hakkında bilgiler verilmiş ve sonrasında maliyet bilgileri incelenerek hazırlamış oldukları maliyet raporlarından örnekler kullanılmıştır. İlgili işletme geleneksel maliyet yönetimlerinin dışına çıkarak yeni yaklaşımlardan Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin üzerinde durulmuş ve bu yöntemle işletmenin sağlamış olduğu kazanımlar ortaya koyulmuştur. Dönemler arasında oluşan raporlamaların yöneticilerin ileriye dönük kararlarında etkin olduğu ve işletmenin karlılığını nasıl optimum seviyeye ulaştırdığı incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

OTEL İŞLETMELERİ VE MALİYET SİSTEMLERİNDE TEMEL KAVRAMLAR

Otel işletmeleri, küresel istihdama katkı sağlayan en önemli işletmeler arasında yer almaktadır. Otel işletmelerinde öncelik müşteri memnuniyetinin sağlanmasıdır. Bunu sağlayabilmek için otel işletmeleri, finansal yapılarını güçlendirmek ve maliyet tasarrufunun uygulanması amacıyla maliyet kontrolüne yönelik uygulamalara gereksinim duymaktadır. Otel işletmelerinin faaliyet ve performans seviyelerinin istenen seviyelerde oluşabilmesi için stratejik açıdan önem kazanan kavrama “maliyet kontrolü” denilmektedir (Atmaca ve Yılmaz 2011, 15). Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için aşağıdaki bölümde otel işletmeleri, maliyet ve maliyet kontrolü kavramları aşağıdaki bölümde detayı şekilde açıklanmaya çalışılmıştır.

1. 1. Otel İşletmeleri

Konaklama işletmeleri arasında yer alan otel işletmeleri, müşterilerine yiyecek ve içecek, toplantı ve konferans, eğlence ve benzeri faaliyetlere ilişkin hizmetler sunan, sundukları bu hizmetlerin karşılığında belirli bir ücret alan ve çıktıkları fiziksel ürün niteliği taşımayan işletmeler olarak tanımlanmaktadır.

06.07.2000 tarih ve 24101 sayılı Resmî Gazete ’de yayınlanan “Turizm Tesisleri Nitelikleri Yönetmeliği’nin” 19. maddesinde: “Oteller, asıl fonksiyonları müşterinin geceleme ihtiyaçlarını sağlamak olan, bu hizmetin yanında yeme-içme, eğlence ihtiyaçları için yardımcı ve tamamlayıcı birimleri de bünyelerinde bulundurabilen en az 10 odalı tesisler” olarak tanımlanmaktadır.

Konaklama işletmeleri, 2634 sayılı Turizm Teşvik Kanunu çerçevesinde çıkarılan ve 18.06.2005 tarih ve 25849 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan “Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmeliğe” göre otel işletmeleri beş gruba ayrılmaktadır. Bunlar;

- Bir yıldızlı oteller,
- İki yıldızlı oteller,
- Üç yıldızlı oteller,
- Dört yıldızlı oteller,
- Beş yıldızlı otellerdir.

Bir yıldızlı oteller, bu Yönetmelikte turizm tesisleri ve konaklama tesisleri için belirlenmiş asgari niteliklere ilave olarak aşağıda belirtilen nitelikleri taşıyan ve belgelendirme denetimi veya sınıflandırma çalışmasında bu sınıf için belirlenmiş puan barajını aşan otellerdir. Bu otellerde;

- En az on oda,
- Resepsiyon ile bekleme bölümünden oluşan lobi,
- Oturma alanı ve bu alanda sıcak ve soğuk içecek hizmeti, bulunur.

İki yıldızlı oteller, bir yıldızlı otel niteliklerine ilave olarak aşağıda belirtilen nitelikleri taşıyan ve belgelendirme denetimi veya sınıflandırma çalışmasında bu sınıf için belirlenmiş puan barajını aşan otellerdir. Bu otellerde;

- Girişte rüzgarlık, hava perdesi, döner kapı veya benzeri düzenleme,
- Yönetim odası,
- Odalarda televizyon,
- Odalarda saç kurutma makinesi,
- Yatak katlarında kat hizmetleri ofisi veya dolap,
- Genel mahallerde internet hizmeti, bulunur.

Üç yıldızlı oteller, iki yıldızlı otel niteliklerine ilave olarak aşağıda belirtilen nitelikleri taşıyan ve belgelendirme denetimi veya sınıflandırma çalışmasında bu sınıf için belirlenmiş puan barajını aşan otellerdir. Bu otellerde;

- Kahvaltı salonu (yeterli büyüklükte oturma alanı ve servis mutfağı veya lokanta bulunması durumunda bu mahaller kahvaltı verme amaçlı da kullanılabilir, yazlık tesislerde bu amaçla kullanılan salonun bir kısmı açık olabilir),
- İklim koşullarına göre genel mahallerde klima,
- Odalarda en az bir sandalye veya koltuk ve valizlik,
- Odalarda kıymetli eşya kasası,
- Odalarda internet hizmeti,
- Çamaşır yıkama ve ütüleme hizmeti ile bu hizmete ilişkin çamaşır torbası ve fiyat listesi, bulunur.

Dört yıldızlı oteller, üç yıldızlı otellere ilave olarak aşağıda belirtilen nitelikleri taşıyan ve belgelendirme denetimi veya sınıflandırma çalışmasında bu sınıf için belirlenmiş puan barajını aşan otellerdir. Bu otellerde;

- İlave bir yönetim odası,
- Tesis yatak kapasitesinin aynı anda en az yüzde otuzuna hizmet veren lokanta veya lokantalar,
- Yatak katlarında kat hizmetleri ofisi (ayrık, yaygın ve az katlı yerleşimler şeklinde düzenlenmiş tesislerde hizmetin aksamaması kaydıyla kat ofisinin her katta bulunması zorunlu değildir),
- Bagaj odası ve bu mahalde emanet hizmeti ile bagaj taşıma hizmeti,
- Odalarda ve genel mahallerde klima,
- Odalarda ve banyolarda; bornoz, diş temizlik kiti, tıraş kiti, tırnak törpüsü, cımbız, tırnak makası, tek kullanımlık terlik, dikiş kiti, ayakkabı sileceği, ayakkabı cilası, duş bonesi, duş köpüğü, duş jeli, vücut losyonu, saç kremi, makyaj temizleme pamuğu, kulak temizliği pamuğu, hijyen poşeti, kutu kâğıt mendil, bloknote-kalem, uyku gözlüğü, şemsiye gibi toplam en az on çeşit buklet malzemesi,
- Kuru temizleme hizmeti ve bu hizmete ilişkin fiyat listesi,

- Toplam personelin en az %15'i oranında konusunda eğitim almış veya sertifikalı personel,
- Konusunda eğitilmiş veya en az beş yıl deneyim sahibi idari personel bulunur.

Beş yıldızlı oteller, dört yıldızlı otellere ilave olarak aşağıda belirtilen nitelikleri taşıyan ve belgelendirme denetimi veya sınıflandırma çalışmasında bu sınıf için belirlenmiş puan barajını aşan otellerdir. Bu otellerde,

- En az altmış oda,
- Kat sayısı itibarıyla müşteri asansörü zorunlu olanlarda servis alanları ile bağlantılı servis asansörü (Müşteri asansörü zorunlu olmayan tesislerde servis merdiveni yeterli görülür, konaklama üniteleri ayrık, yaygın ve az katlı yerleşimler şeklinde düzenlenen tesislerde servis merdiveni veya asansörü ile ilgili esaslar tebliğ ile belirlenir),
- Odalarda mini bar ile içecek türlerine uygun servis malzemesi,
- Odalarda sehpa ile sofa veya kanepe ya da kişi başına bir koltuktan oluşan oturma grubu,
- Odalarda uluslararası kanal erişimi olan panel televizyon,
- Odalarda ve banyolarda ilave en az beş çeşit buklet malzemesi,
- Odalarda müşterinin sıcak içecek hazırlamasına imkân sağlayan donanım ve servis malzemesi,
- Odalarda boy aynası,
- Yatak başucunda priz,
- Yatak başucunda banyo hariç oda aydınlatmasının kontrolü imkânı, Banyolarda resepsiyonla bağlantılı telefon veya odalarda telsiz telefon,
- Oda servisi hizmeti ve bu hizmete ilişkin bilgilendirme ile menü,
- Yatak kat koridorlarında resepsiyonla bağlantılı telefon,
- Toplam personelin en az yüzde otuzu oranında konusunda eğitim almış veya sertifikalı personel,

- Resepsiyondan ayrı bir mahalde konusunda eğitimli ve deneyimli personel tarafından verilen müşteri ilişkileri ve danışmanlık hizmetleri,
- Oda sayısının yüzde onu oranında otopark hizmetinin görevli personel aracılığıyla sağlanmasına yönelik hizmet,
- Müşteri girişinden ayrı personel ve malzeme girişi, bulunur.

Konaklama işletmeleri, 01.06.2019 tarih ve 30791 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan ve daha önceki yönetmeliğe ek “Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmeliğe” göre otel işletmeleri yukarıda belirtilen gruba ek olarak;

- Tatil köyleri,
- Butik oteller,
- Özel Konaklama Tesisleri,
- Moteller,
- Pansiyonlar,
- Apart Oteller, olarak ayrılmaktadır.

Tatil köyleri; doğal güzellikler içerisinde, doğal ve yöresel değerlerin korunmasına da özen gösterilerek nitelikli çevre düzenlemesi ile gerçekleştirilen, konaklama ve yeme-içme hizmetinin yanında çeşitli spor veya eğlence hizmetlerinin de sağlandığı yaygın yerleşim düzeninde, tüm cephelerinde en fazla üç katlı olarak görülen yapılardan oluşan tesislerdir. Bu Yönetmelikte turizm tesisleri ve konaklama tesisleri için belirlenmiş olan asgari niteliklere ek olarak aşağıda belirtilen nitelikleri sağlayan, belgelendirme denetimi veya sınıflandırma çalışmasında sınıfı için belirlenmiş puan barajını aşan tatil köyleri, dört ve beş yıldızlı olarak sınıflandırılır.

- En az seksen oda,
- Tatil köyü sınırlarının emniyet altına alınması sağlanarak girişte kontrol ünitesi,

- Oda sayısının yüzde onu oranında otopark,
- Müşterilere tesisin bütünü tanıtıcı ve tüm birimlere ulaşımını kolaylaştırıcı görsel doküman gibi hizmet sunumu,
- Diğer ünitelerin gürültü gibi rahatsız edici etkilerinden korunacak biçimde düzenlenmiş müşteri yatak odaları,
- Müşterilerin oda ve diğer ünitelere rahatça ulaşımını sağlayacak ve karanlıkta da görülebilecek nitelikte yönlendirme işaretleri,
- Resepsiyon ve bekleme bölümünden oluşan lobi (yazlık tesislerde bu amaçla kullanılan mahallin bir kısmı açık olabilir),
- Yönetim odaları,
- Tesis yatak kapasitesinin aynı anda en az yüzde otuzuna hizmet veren lokanta veya lokantalar,
- Oturma alanı,
- Kat hizmetinin verilmesini sağlayacak sayıda kat ofisleri,
- Konaklama bloklarında resepsiyonla bağlantılı en az bir telefon,
- Bagaj odası ve bu mahalde emanet hizmeti ile bagaj taşıma hizmeti,
- Odalarda ve genel mahallerde klima,
- Odalarda ve genel mahallerde internet hizmeti,
- Odalarda sehpa ile en az bir sandalye veya koltuk,
- Odalarda valizlik,
- Odalarda televizyon,
- Odalarda saç kurutma makinesi,
- Odalarda mini bar ile içecek türlerine uygun servis malzemesi,
- Odalarda boy aynası,
- Odalarda ve banyolarda bornoz, diş temizlik kiti, tıraş kiti, tırnak törpüsü, cımbız, tırnak makası, tek kullanımlık terlik, dikiş kiti, ayakkabı sileceği, ayakkabı cılası, duş bonesi, duş köpüğü, duş jeli, vücut losyonu, saç kremi, makyaj temizleme pamuğu, kulak temizleme çubuğu, hijyen poşeti, kutu kağıt mendil, bloknot, kalem, uyku gözlüğü, şemsiye gibi toplam en az on çeşit buklet malzemesi,

- Çamaşır yıkama ve ütüleme hizmeti ile bu hizmete ilişkin çamaşır torbası ve fiyat tarifiesi veya müşteri kullanımına yönelik çamaşır makineleri,
- Toplam personelin en az %15'i oranında konusunda eğitim almış veya sertifikalı personel,
- Konusunda eğitilmiş veya en az beş yıl deneyim sahibi idari personel, bulunur.

Butik oteller; bu Yönetmelikte turizm tesisleri ve konaklama tesisleri için belirlenmiş olan asgari nitelikleri sağlayan, deneyimli, konusunda eğitilmiş veya sertifikalı personel ile kişiye özel yüksek standartta hizmet verilen, en az on, en fazla altmış odalı otellerdir.

- Genel mahallerde ve odalarda kablosuz internet,
- Beş yıldızlı otel odaları için belirlenen nitelikleri taşıyan müşteri yatak odaları,
- Yatak katlarında kat hizmetleri ofisi veya dolap,
- Oda banyolarında aydınlatmalı büyüteçli ayna,
- Yatak odasını gece kullanımına hazırlama hizmeti,
- Oda servisi hizmeti ve bu hizmete ilişkin bilgilendirme ile menü,
- Kat sayısı itibarıyla müşteri asansörü zorunlu olanlarda servis alanları ile bağlantılı servis asansörü (Müşteri asansörü zorunlu olmayan tesislerde servis merdiveni yeterli görülür, konaklama üniteleri ayrık, yaygın ve az katlı yerleşimler şeklinde düzenlenmiş tesislerde servis merdiveni veya asansörü ile ilgili esaslar tebliğ ile belirlenir.),
- Bagaj odası ve bu mahalde emanet hizmeti ile bagaj taşıma hizmeti,
- Çamaşır yıkama, ütüleme, kuru temizleme ve terzi hizmeti ile bu hizmetlere ilişkin çamaşır torbası ve fiyat tarifiesi,
- Görevli personel aracılığıyla sağlanan otopark hizmeti,
- Tesis müşteri yatak kapasitesinin en az yüzde ellisine denk gelen sayıda deneyimli, konusunda eğitilmiş veya sertifikalı personel ile konusunda eğitilmiş veya en az beş yıl deneyimli idari personel, bulunur.

Özel konaklama tesisleri, ülke turizmüne katkı sağlayan ve Bakanlık tarafından desteklenmeleri uygun görülen, yer aldığı yapı veya bulunduğu bölge itibarıyla aşağıda belirtilen özelliklerden en az birini taşıyan nitelikli tesislerdir:

- Mimari özgünlük.
- Tarihi değer.
- Doğaya ait özellik.
- Yerel, ulusal veya başka uluslara ait kültürleri yansıtan yapı, tefriş veya dekorasyon.
- Özel konaklama tesislerinde, toplam yatak kapasitesinin en az yüzde yirmisi oranında deneyimli veya konusunda eğitilmiş veya sertifikalı personel ile nitelikli hizmet sunulması gerekir.
- Özel konaklama tesisleri, bu Yönetmelikte turizm tesisleri ve konaklama tesisleri için belirlenmiş olan asgari nitelikleri sağlar. Korunması gerekli taşınmaz kültür varlığında yer alan işletmelerde ise bu niteliklere ilişkin olarak yapının özelliğine göre değerlendirme yapılır.

Moteller, bu Yönetmelikte yer alan turizm tesisleri ve konaklama tesislerinin asgari niteliklerini sağlayan, yerleşim merkezleri dışında, karayolu güzergâhı veya yakın çevrelerinde inşa edilen, motorlu araçlarıyla yolculuk yapanların konaklama, yeme-içme ve araçlarının park ihtiyaçlarını karşılayan en az on odalı tesislerdir.

- Tesisin kolayca bulunmasını ve görülmesini sağlayan yol ve yön işaretleri, otopark ile diğer hizmet tesislerini gösteren işaretler,
- Yeterli aydınlatma ile iyi bir çevre düzenlemesi,
- Resepsiyon ve kapasiteye yeterli bekleme bölümünden oluşan lobi,
- Kahvaltı salonu (yeterli büyüklükte oturma alanı ve servis mutfağı veya lokanta bulunması durumunda bu mahaller kahvaltı verme amaçlı da kullanılabilir, yazlık tesislerde bu amaçla kullanılan salonun bir kısmı açık olabilir),
- Yönetim odası,

- Genel mahallerde sıcak ve soğuk içecek ve basit yiyecek hizmeti,
- Genel mahallerde kablosuz internet hizmeti,
- Satış ünitesi,
- Oda sayısının yüzde sekseni oranında otopark, bulunur.
- Motellerde trafik gürültüsüne karşı gerekli önlemler alınır.

Pansiyonlar; bu Yönetmelikte yer alan turizm tesisleri ve konaklama tesislerinin asgari niteliklerini sağlayan, yönetimi basit, yemek ihtiyacının idare tarafından sağlanabildiği veya müşterilerin kendi yemeklerini bizzat hazırlayabilme imkânı bulunan, en az beş, en fazla yirmi beş odalı tesislerdir.

- Giriş holü,
- Oturma, yemek ve kahvaltı ihtiyacını karşılayabilecek kapalı mahal (yazlık tesislerde bir kısmı açık olabilir),
- Yemek ihtiyacının işletme tarafından verilmemesi durumunda, pansiyon mutfaklarında ihtiyacı karşılayacak sayıda; buzdolabı, pişirme ve ızgara donanımı, bulaşık yıkama, hazırlık ve malzeme istif yerleri, servis malzemeleri ve dolapları, bulunur.

Apart oteller; bu Yönetmelikte yer alan turizm tesisleri ve konaklama tesislerinin asgari niteliklerini sağlayan, müşterinin kendi yeme ve içme ihtiyacını karşılayabilmesi için gerekli teçhizatla donatılan, otel olarak işletilen ve tüm odaları yönetmelikte apart oda şeklinde düzenlenen en az on odalı tesislerdir.

- Resepsiyon ve bekleme bölümünden oluşan lobi (yazlık tesislerde bu amaçla kullanılan mahallin bir kısmı açık olabilir,
- Yönetim odası,
- Apart odalarda;
- Tefriş elemanlarında standart beraberliği,
- Çamaşır yıkama ve ütüleme hizmeti verilmemesi halinde otomatik çamaşır makinesi.
- Yerleşim merkezleri dışındaki apart otellerde, satış ünitesi, bulunur.

Otel işletmeleri müşterilerinin memnuniyetlerini sağlayabilmek için günün her saati hizmet veren işletmelerdir. Otel işletmeleri genellikle belirli dönemlerde yoğun faaliyetler göstermektedir. Bu işletmelerin en önemli özelliklerinden biri insana dayalı sektör olmasıdır. Bu nedenle bu işletmelerin faaliyetlerinin devamının sağlanmasında emek yoğunudur. Emegın yoğun olduğu tüm işletmelerde olduğu gibi otel işletmelerinin de kuruluşunda ve sonrasında faaliyetlerinin sürdürebilme de sermaye en önemli unsurlardan bir tanesidir.

Girdi ve çıktının bulunduğu her işletmede olduğu gibi otel işletmelerinde de muhasebenin yeri oldukça önemlidir. Finansal bilgiler muhasebe bölümü tarafından tutulmaktadır. Burada önemli olan muhasebe organizasyon yapısının en iyi şekilde planlanması ve iyi işlemesidir. (Azaltun ve Kaya 2016, 2).

1.2. Maliyet Kavramı

Maliyet, belirli bir amaç için sarf edilen fedakârlıkların parasal olarak ifade edilmesidir. Yani işletmeler üretim yapabilmek amacıyla satın aldıkları mal ve hizmetlere ödemiş oldukları karşılığın para birimi olarak tutarı, o işletmenin o dönemdeki maliyetini ortaya koyar. Bir başka tanımlama ise, işletmeye yarar sağlamak için üretim faktörlerinin tüketilmesi de maliyettir (Altuğ 1996, 17).

Otel işletmeciliğinde maliyet, müşteriye hizmet amacıyla mallara harcanan para ve iş gücü maliyetidir. Yani işletmede çalışanlara ödenen parasal değer ile yiyecek-iceekten eğlence sektöründeki tüm harcamalar ve alet ekipmanlarının tamamını içermektedir. Otelcilikte maliyetin en önemli kısmını yatırım masrafları oluşturmaktadır. Ancak, işletmenin faaliyete geçmesinden sonra hizmete yönelik maliyetler öncelik kazanmaktadır.

İşletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmesi için yaptığı harcamaların hepsi maliyeti oluşturur. Maliyet kavramı birçok literatürde çeşitli terimler ile ifade edilmektedir. Lazol'a göre; maliyetin en önemli iki özelliği (Lazol 2016, 8);

1. Katlanılan fedakarlığın işletmenin faaliyet konusunu ilgilendirmesi,
2. Maliyet faktörünün parasal bir değerinin olmasıdır.

Maliyetler çeşitli ölçütlere göre ayrılmaktadır.

MALİYETLER

1. Türlerine göre
 - Malzeme
 - İşgücü
 - Sabit kıymetleri kullanma
 - Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler
 - Sermaye
 - Sosyal
 - Vergiler
2. İşlevlerine göre
 - Tedarik
 - Üretim
 - Satış
 - Yönetim
3. Ürünlere yüklenebilme özelliğine göre
 - Dolaysız
 - Dolaylı
4. Üretim yüklenebilme özelliğine göre
 - Durağan
 - Değişken
5. Fiili olup olmamalarına göre
 - Fiili
 - Tahmini
6. Sorumluluğa göre
 - Kontrol edilebilir

➤ Kontrol edilemez

7. Karar verme amacı bakımından

➤ Alternatif

➤ Ek

➤ Batık

Bu ölçütlere göre işletmeler faaliyetlerini sürdürülebilir kılmaları adına maliyet sistemlerini oluşturmaktadır.

1.3. Maliyet Kontrolü

Maliyet kontrolü tüm işletmeler için yönetsel bir fonksiyondur. Maliyeti oluşturan unsurları denetlenebilir ve yönetilebilir bir düzeyde tutmayı amaçlar. Maliyet kontrolü, maliyeti artırıcı unsurların belirlenmesi ve bunların kontrolünün sağlanması için yönetimdekilere yol gösteren en önemli unsurlardan biridir. İşletmenin hedefi ile asıl gerçekleşen arasındaki fark maliyet kontrolü ile kolayca tespit edilebilir ve eksiklikleri kolayca ortaya koyabilir. İşletmenin kar elde etmesi dışında kayıplara uğramasına neden olan faktörler maliyet kontrolü yardımı ile bulunabilir ve zarara uğramadan gerekli tedbirler alınabilir. Bu nedenle maliyet kontrolü işletmeler için çok önemli bir unsurdur.

İşletmeler için önemli olan kar marjlarının yüksek olmasıdır. Kar marjları yüksek olduğu zamanlarda maliyet kontrolü önemli olmamaktaydı. Çünkü geçmişte günümüzdeki kadar çok işletme bulunmamakta ve talep fazlalığı oluşmaktaydı.

Bu nedenle işletmeler talepleri karşılayabilmek için herhangi bir ödün vermeden ürünlerini ya da hizmetlerini istedikleri fiyat aralıklarında satabilmekteydiler. Ancak küresel gelişmeyle birlikte günümüzde işletme sayılarının da arttığını düşünecek olursak, kar marjlarının düşmesi ve rekabet koşullarının zorlaşması işletmeleri maliyet konusunda hassaslaştırmış ve maliyet kontrolü gibi tedbirler almaya zorlamıştır (Yüngül 1998, 420; Aktaran: Öksüz 2018, 30).

Üç türlü maliyet kontrol sistemi bulunmaktadır. Bunlar; planlama, kontrol ve bütçelemedir. Bunlardan kısaca bahsedilecek olursa;

Planlama: İşletmelerin dönemsel faaliyetlerinin önceden tespit edilmesine denmektedir. Maliyet kontrolünde ise planlama; daha önceden konulan harcama ve gider kotalarıdır. Maliyet oluşumu sırasında çalışanları bu kotalara uymaya zorlayarak işletmeler maliyetlerini kontrol etmeye çalışmaktadırlar (Lazol 2016, 257; Aktaran: Öksüz 2018, 30). Planlama ile yöneticiler asıl hedefleri ile gerçekleşen arasındaki farkı görebilmektedirler. Bu sayede dönem sonlarında planlanan durumun meydana gelmesini engelleyen durumlar belirlenebilir ve bunların bir dahaki dönem için tekrar edilmemesi için önlemler alınarak hedeflerinin gerçekleşmesi sağlanabilir.

Yapılan planlama ile işletmenin ne kadar bütçeye sahip olması gerektiği, ne kadar işgücü kullanacağı ya da hangi malzemelerin gerektiği gibi bilgiler önceden tespit edilir. Bu sayede dönem içerisinde meydana gelecek aksaklıklar önceden engellenmiş olmaktadır. İnsanların günlük hayatlarında gerçekleştirdiği işlerde de olduğu gibi işletmelerde de planlı hareket etmek hem işlerin daha çabuk hem de daha kolay bir şekilde yürütmesini ve hedeflerine ulaşmayı sağlayan en önemli unsurlardan birisidir.

Kontrol: Herhangi bir işin olması gerekene uygun olup olmadığını ve doğru yapılıp yapılmadığını o işin dayanaklarıyla kanıtlarını karşılaştırıp ölçümleyerek gözden geçirme, anlama, dinleme, bakma, gözetme, araştırma, inceleme, değerlendirme ve ortaya koyma eylemidir. Denetim, oluşturulan hedeflerle, ortaya çıkan performansın karşılaştırılarak hedeflenen performansta meydana gelen sapmaların ortaya çıkartılması ve bunları ortadan kaldırıcı önlemlerin oluşturulması şeklinde işleyen bir süreçtir (Koparal 2003, 258; Aktaran: Öksüz 2018, 31).

Denetim aynı zamanda bir raporlama sistemidir. Planlanan hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediğini kontrol etmek amacıyla kullanılır. Denetimin amacı işletmenin kaynaklarının en verimli şekilde kullanılmasını sağlamaktır.

Bütçeleme: işletmelerin hedeflerini gerçekleştirebilmesi için gereken kaynakların nasıl sağlanacağı ve nerelere harcanacağı bütçeleme ile belirlenir (Haftacı 2007, 13; Aktaran: Öksüz 2018, 32). İşletmelerin bütçe çeşitleri faaliyetlerine göre çeşitlilik göstermektedir. Örneğin; satış, üretim, işçilik, malzeme, stok, nakit bütçesi gibi bütçeleme çeşitleri bulunmaktadır (Akdoğan 2000, 1046; Aktaran: Öksüz, 2018, 32). Unutulmamalıdır ki; bütçeleme sadece tahmini olarak oluşturulan bir unsurdur. Bu nedenle de bütçelemeye uymayan bir takım zorunluluklar olabilmektedir.

Maliyet kontrolünün bu üç unsuru birbirine bağlı bir şekilde çalışmaktadır. İşletmeler hedeflerine ulaşabilmek için öncelikle planlama yaparlar. Bu planları gerçekleştirebilmek içinde bütçeleme yapmaları gerekmektedir. Hedeflerini ne ölçüde gerçekleştirebildiklerini belirleyebilmek içinde denetim yapmaktadırlar.

Bir otel işletmesi iyi bir maliyet yönetimi sağlayabilir ise birçok fayda sağlayacaktır. Bunlar (Altuğ 1996, 10-11; Aktaran: Köroğlu 2012, 14);

- Bir işletme ürettiği hizmetin maliyetini iyi bir şekilde bilirse bu hizmete uygun bir fiyat teklifinde bulunabilir. Rekabet ortamında en iyi fiyat teklifini yaparak başarı sağlayabilir.
- İşletmeye ait kar zarar tablolarının oluşturulması yasal bir zorunluluk olduğundan bunların belirlenmesinde maliyetler çok önemlidir.
- İşletme yönetimi aynı zamanda maliyet kontrol aracı olarak kullanarak öngörülen maliyet ile gerçekleşen maliyetin kıyaslanması sağlayacak bir sistem oluşturabilir.
- Planlama aşamasında maliyet bilgileri oldukça önemlidir.
- Yöneticilerin işletmelerin gelişmesi ve rekabet gücü kazanması için alacakları kararlarda, hazırlanan maliyet raporlarının doğru bilgiye sahip olması ve tam zamanında hazırlanmış olması yardımcı olacaktır.

1.4. Maliyet Yönetimi Kavramı

Maliyet yönetimi, işletme maliyetleriyle ilgili olmasının yanı sıra maliyetleri etkileyecek tüm faaliyetlerle de ilgilidir. Buna göre bu kavram, ürün ya da hizmet üretimi hangisi olursa olsun işletme faaliyetleri ve üretim sürecinde kontrol ve düzeltmeye yönelik teknik ve metotların kurulmasıdır (Agrawal ve Mehra 1998, 60; Aktaran: Alkan 2003, 6). Bu genel tanıma göre maliyet yönetiminin temel amacı; işletme yararlarını gözetmektir.

Günümüz rekabet ortamında başarılı olabilmek için her işletme ayakta kalabilmek için bir üretim ortamı oluşturmak zorunda kalmıştır. Bu nedenle de maliyet muhasebesinin temel fonksiyonu olan “ üretilen mamul ya da hizmetin maliyetinin saptanması” yerini “maliyet bilgilerinin karar vermede, planlamada, maliyet azaltmada ve kontrolde kullanılması” almıştır (Alkan 2003, 6). Aynı zamanda bu maliyet sistemlerinin oluşumunda da rol oynamıştır.

Maliyet yönetimi kavramının yukarıda açıklanan tanımından ayrıca birçok bilim adamı bu kavram üzerine çeşitli tanımlamalar yapmışlardır. Yapılan bu tanımlamalarda maliyet yönetimiyle ilgili olan alanlar aşağıda özetlenmiştir (Karcıoğlu 2000, 63).

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

İKİNCİ BÖLÜM

MALİYET YÖNETİMİ SİSTEMLERİ VE YAKLAŞIMLARI

2.1. Maliyet Yönetimi Sistemleri

Maliyet yönetim sistemleri finansal raporlama ve yönetsel olarak amaçlarına göre ikiye ayrılmaktadır. Bu sistemlerin beraber kullanımıyla birlikte entegre sistemler oluşur. Buna göre maliyet sistemleri 3'e ayrılmaktadır. Bunlar;

1. Finansal raporlama sistemi
2. Yönetimsel sistem
3. Entegre sistemler

Finansal raporlama amaçlı maliyet sistemleri, işletme dışına işletmeye ait varlık, borç ve sermaye yapısının bilgilerini sunarken, aynı zamanda faaliyet sonuçlarını, öz sermaye değişimlerini ve nakit akışlarını raporlamaktadır. Yönetimsel amaçlı sistem ise hem bilanço hem de gelir tablosunu oluşturur.

Öker 2003 yılında yapmış olduğu çalışmada bu sistemlerin yapısal özelliklerini karşılaştırmış ve bunları bir tablo halinde özetlemiştir. Tablo 1'de bu maliyet sistemleri ve bu sistemlerin özellikleri belirtilmektedir.

2.2. Maliyet Yönetiminin Önemi

Bir turizm işletmesinde maliyet yönetimi iyi bir şekilde sağlanabilirse; günümüz rekabet piyasasında rakipleri ile piyasada meydana gelen hedef fiyatlarına göre rekabet edebilir ve iyi bir teklif sunarak bu rekabet ortamının kazananı olabilir. Aynı zamanda iyi bir maliyet yöntemi ile dönem sonlarına ait kar zarar tablolarının doğru bir şekilde hesaplanması sağlanır. Bu işletmeler için oldukça önemli, iken aynı zamanda da bir zorunluluktur ve genel amaçlı kullanımlarda da maliyet hesabının doğruluğu önemli bir unsurdur.

Bir işletmenin başarılı olabilmesi için maliyet yönetimine öncelik vermesi son derece önemli bir unsurdur. Çünkü günümüz piyasasında işletme ürettiği malı ve veya hizmeti istediği fiyata pazarlayarak kar elde edememektedir. Bu nedenle de işletme bir ürün ya da hizmet üretirken bunların ne kadar pazarlanabileceğini bilmeli ve üretim maliyetini ona göre hesaplamalıdır. Bu nedenle de günümüzde artık maliyet kavramı tüm işletmeler için ne derece önemli ise piyasa takibi yani maliyeti etkileyen değişkenlerin takibi de oldukça önemli olması nedeniyle maliyet yönetimi de en az maliyet kadar önemli hale gelmiştir.

Maliyet yönetimindeki amaç; sağlıklı bir maliyet giderlerinin tespiti, maliyetin düşürülmesi, maliyet düşürürken israfın engellenmesi, kalitenin artırılması ve gelecekle ilgili çalışmaların işletmenin amaçlarına uygunluğunun sağlanmasıdır (Alkan 2003, 10). Aynı zamanda yönetimin ihtiyaç duyduğu tüm bilgileri zamanında ve doğru bir şekilde verilmesini sağlamaktır. Maddelersek eğer, maliyet yönetiminin amacı (Şakrak 1997,67);

- Maliyetin belirlenmesi,
- Performans ölçümü,
- Yatırım yönetimi,
- Üretim uygulamaları,
- Fiyatlama tahmini,
- Kar ölçümü,
- Maliyet azaltma,
- Otomasyon yönetimi,
- Başarı ölçümüdür.

Tablo 1. Maliyet Sistemleri ve Özellikleri

Sistem özellikleri	Maliyet sistemleri		
	Finansal raporlama amaçlı	Yönetmel amaçlı	Entegre
Veri kalitesi	➤ Dış raporlama için yeterli ➤ Standartlara uygun	➤ İç ve dış raporlamaya uygun ➤ Bağımsız bilgi setleri	➤ İç ve dış raporlama için tamamen ortak veri bankası
Kullanıcısı	➤ Hissedarlar, Resmi kurumlar, Bankalar, Aracı kurumlar	➤ Hissedarlar, Resmi kurumlar, Bankalar, Aracı kurumlar ➤ İşletme yönetimi	➤ Hissedarlar, Resmi kurumlar, Bankalar, Aracı kurumlar ➤ İşletme yönetimi ➤ İşletme çalışanları
Raporlama hızı	➤ Yeterli	➤ İç raporlama için gecikmeli	➤ Hızlı
Gerçek ürün maliyetini verebilme	➤ Hatalı	➤ Bağımsız FTM uygulaması sonucu elde edilen maliyetler	➤ Entegre sistemde elde edilen FTM bilgileri
Stratejik kararlarda kullanılabilme	➤ İşletmenin bütününe ait bilgilerin analizi, ➤ Geçmişe ait bilgilerin analizi	➤ Verimlilik analizi ➤ Müşteri, ürün vb. karlılık analizleri	➤ Operasyonel faaliyetlerin izlenmesi ➤ Stratejik bilgiye hızlı ulaşım ➤ Performans ölçümü

Kaynak: Figen Öker, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar, Literatür yayıncılık, (İstanbul, 2003, s.58)

2. 3. Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar

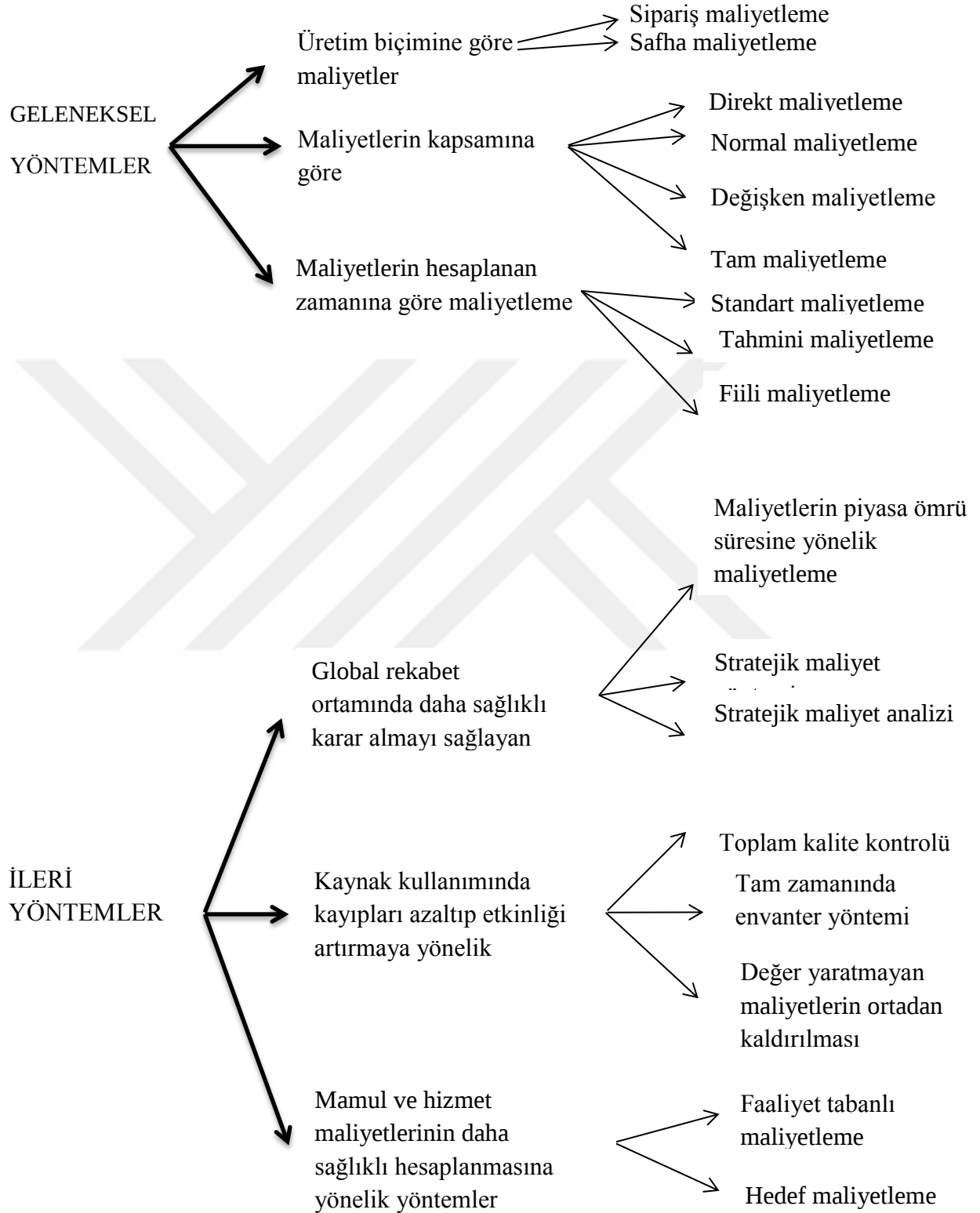
Bilindiği gibi, ülkelerin gelişmesi aynı zamanda teknolojinin de gelişmesine sağlamaktadır. Gelişen teknoloji ile birlikte kullanılan yöntemlerde gelişmekte ve geleneksel yöntemler ve yaklaşımlar günümüze ayak uydurmakta yetersiz kalmaktadır. Geleneksel yaklaşım için önemli olan unsur sadece maliyettir. Ancak günümüzde maliyetin yanı sıra maliyet planlanması ve yönetilmesi de oldukça önemlidir. Bu nedenle işletmeler yeni yeni arayışlar peşine düşmüşler ve onlara yönelmişlerdir.

Maliyet yönetiminde yeni yaklaşımlar işletmelerin amaçlarına göre farklılık göstermektedir. Bu yaklaşımları aşağıdaki gibi maddelemiştir.

- Değer yaratmayan maliyetlerin ortadan kaldırılması,
- Mamul yaşam dönemi boyunca maliyetleme,
- Hedef maliyetleme,
- Kaizen maliyetleme,
- Değer mühendisliği,
- Toplam kalite kontrolü,
- Stratejik maliyetleme,
- Faaliyet tabanlı maliyetleme,
- Tam zamanında üretim ortamında maliyet yönetimi,
- Dönüşüm muhasebesi.

Maliyetleme yöntemlerinin sınıflandırılması konusunda da yeni yaklaşımlar meydana gelmiştir. Geleneksel yöntem ve ileri yöntemlerin oluşumundaki konular aşağıdaki Şekil 1’de gösterilmiştir.

İleri maliyetleme yöntemlerindeki yeni yaklaşımlar aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.



Şekil 1. Maliyetleme Yöntemlerinin Sınıflandırılması

Kaynak: Bursal, N., Ercan, Y., (1999). Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama, Der Yayınları.

2.3.1. Hedef Maliyetleme Sistemi

Maliyet yönetimi, ürünü belirgin şekilde değiştirerek maliyetleri düşürme olanağı olan, ürün hayat döngüsünün ilk aşamalarından başlamalıdır (Coşkun 2002-2003, 25-34; Aktaran: Karaman 2010, 15). Günümüz rekabet piyasası bu görüşün ortaya çıkmasında etkili olmuştur. Aynı zamanda bu görüş hedef maliyetleme kavramının meydana gelmesinde de büyük rol oynamıştır. Hedef maliyetlemenin ortaya çıkışı hakkında farklı birçok görüşler bulunmaktadır. Bu konudaki araştırmalara bakıldığında bu görüşü öncelikli olarak Japonya olarak gelişmiş diğer birçok ülke benimsemiştir

Hedef maliyeti kavramını birçok bilim adamları tarafından farklı şekillerde tanımlanmıştır. Kavram olarak ise; bir üründen beklenen kar tutarını kazandıracak maliyet ve kabul edilebilir maliyet tutarıdır. Aşağıdaki şekilde formülüze edilebilir.

$$\text{“ Hedef Maliyetleme} = \text{Hedef Satış Fiyat} - \text{Hedef Kar Payı} \text{”}$$

İşletmelerin rekabette üstünlük sağlaması için bir strateji belirlemeleri gerekmektedir ki, bunu hedef maliyetleme yöntemi ile sağlamaktadırlar. Hedef maliyetleme, müşteri tatminine yönelik olarak bir ürünün planlanması, üretecekleri ürün veya hizmetin maliyetini işletmenin belirlediği maliyete göre ayarlamaları, maliyet azaltma tekniklerini kullanmaktan oluşmaktadır. Hedef maliyetleme de mamul geliştirme süreci de rekabet stratejisi gibi önemli etkenlerden bir tanesidir. Bu süreçler birbirini izleyen süreçlerdir.

Aşağıdaki Şekil 2’de hedef maliyetleme kapsamı şematize edilmeye çalışılmıştır. Şekilden de görüldüğü gibi çok aşamalı ve bir o kadarda karmaşık bir süreç vardır.

Hedef maliyetleme de göz önünde tutulması gereken birden çok faktör vardır. Bunlar hedef maliyetlemenin ilkelerini oluşturmaktadır. Hedef maliyetlemenin 6 temel ilkesi bulunmaktadır. Bunlar;

- 1) Fiyata göre maliyetleme,
- 2) Tüketiciler üzerinde yoğunlaşma,
- 3) Ürün tasarımı üzerine yoğunlaşma,
- 4) Geniş kapsamlı katılım,
- 5) Yaşam dönemince maliyet azaltma,
- 6) Değerler zinciriyle ilgilenmedir.

Şekil 2. Hedef Maliyetleme Kapsamı

Hedef maliyetleme ürünün veya hizmetin planlama aşamasından başlayan bir süreçtir ve bu süreç pazarlamaya hazır hale geldiğinde son bulur (Şakrak 1997, 300). İşletmelerin hedef maliyetleme de başarılı olabilmesi işletmenin buna hazır olup olmamasıyla ilişkilidir. Bu nedenle işletmeler hedef maliyetleme sürecinde sorulması gereken soruları kendisine sorarak bu yönetime yönelmelidir. Bu yöntem hemen hemen her işletmenin kullanılması için uygulanabilir. Bu nedenle de yöntemin uygulanması çeşitlilik göstermektedir. Hatta bazı zamanlarda aynı rekabet ortamını paylaşan işletmelerde bile uygulama yöntemi farklılık gösterebilmektedir. Buda yöntem hakkında birden fazla görüşün ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Aşağıdaki Şekil 3’de hedef maliyetleme süreci şematiksel olarak anlatılmaya çalışılmıştır.

Hedef maliyetleme üç düzeyli bir süreçtir. Bunlar (Alkan 2003, 60);

- Pazar yönelimli maliyet yönetimi,
 - ✓ Pazar koşulları,
 - ✓ Hedef satış fiyatı,
 - ✓ Hedef kar oranı,
 - ✓ Azaltılabilir maliyet
- Mamul düzeyinde hedef maliyetleme,
 - ✓ Azaltılabilir maliyet,
 - ✓ Stratejik maliyet indirim çalışmaları,
 - ✓ Mamul düzeyinde hedef maliyet,
 - ✓ Amaçlanan hedef maliyet indirimi,
 - ✓ Geçerli maliyet
- Parça düzeyinde hedef maliyetlemedir.
 - ✓ Mamül düzeyinde hedef maliyet,
 - ✓ Fonksiyon düzeyinde hedef maliyet,
 - ✓ Parça düzeyinde hedef maliyetleme,
 - ✓ Tedarikçiler

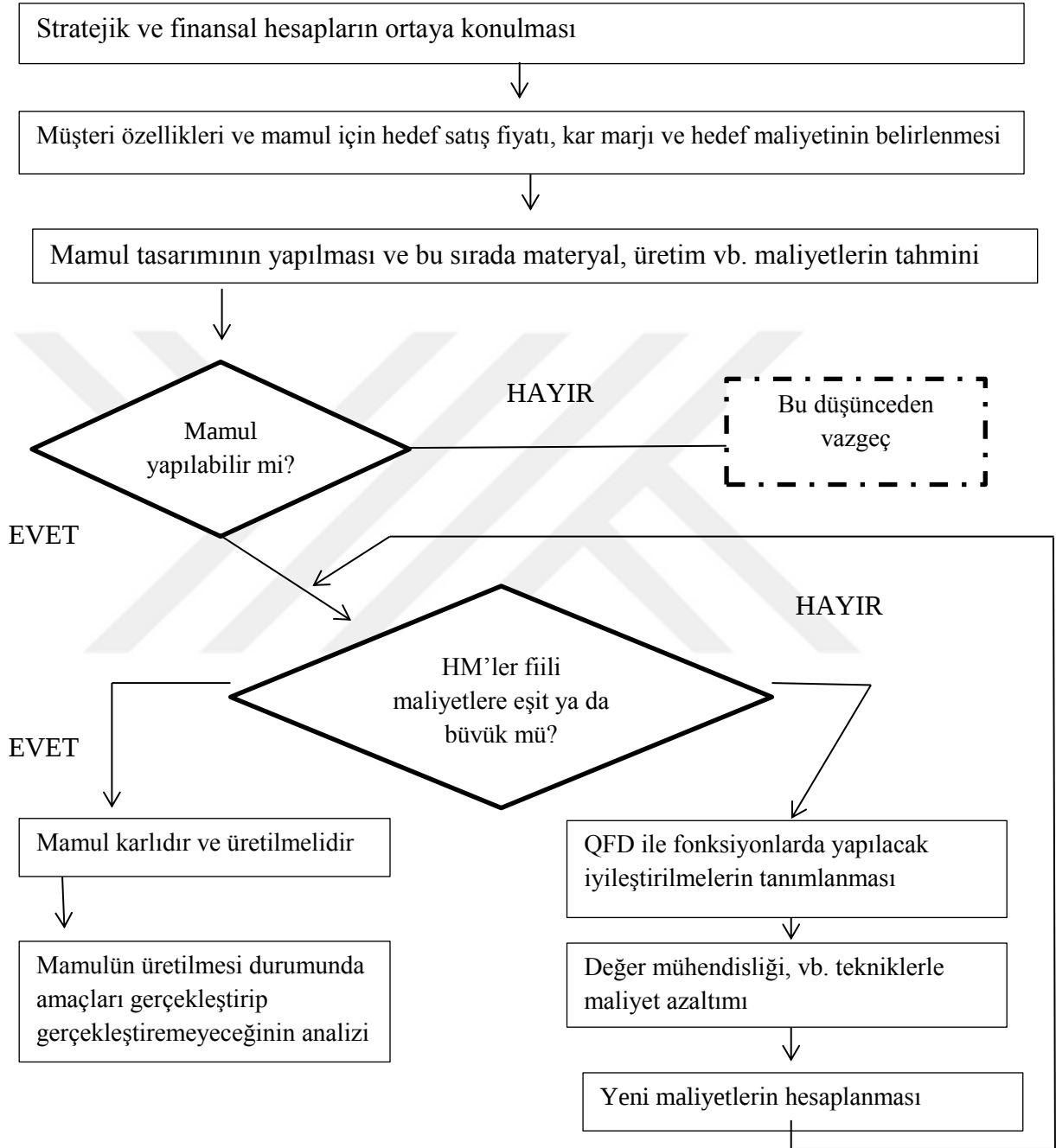
İçsel ve dışsal faktörler bu süreçleri etkilemektedir. Dışsal faktörlere örnek vermek gerekirse, Pazar yönelimli maliyet yöntemini özellikle müşteri profili, rakip mamullerin karakteristikleri ve mamul stratejileri de mamul düzeyindeki hedef maliyetlemeyi, parça düzeyindeki hedef maliyetlemeyi ise tedarikçiler etkilemektedir.

Konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme yönetim süreci uzun vadeli satış ve kar amaçlarının belirlenmesi ile başlayan bir süreçtir. Burada hedef maliyetleme belirlendikten sonra bunun fonksiyonlara ayrımlaşması gerekmektedir. Konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme sunulacak hizmetin tamamına aittir. Bu nedenle de hizmetin ayrı ayrı fonksiyonları ele alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Burada ayrımlaşma sekiz aşamadan oluşmaktadır. Bunlar (Okutmuş ve Ergül 2015, 101; Türk 1999, 204);

- 1) Hizmet fonksiyonlarının belirlenmesi,
- 2) Fonksiyonların göreceli olarak öneminin belirlenmesi,
- 3) Hizmeti oluşturacak parçaların belirlenmesi,
- 4) Her parçanın ayrı ayrı maliyetlerinin belirlenmesi,
- 5) Hizmeti oluşturan parçaların görece öneminin belirlenmesi,
- 6) Parçaların hedef maliyet endeksinin oluşturulması,
- 7) Hedef maliyet endeksinin optimizasyonu,
- 8) Diğer maliyet düşürmedir.

Buna göre konaklama işletmelerinde ilk fonksiyon konaklamadır. İşletme büyüdükçe yiyecekten eğlenceye kadar fonksiyonlar çoğalmaktadır. Kendi içinde kat hizmetleri ve ön büro – odalar olarak iki fonksiyona ve müşterilerin beklentilerine göre alt fonksiyonlara ayrılır.

HEDEF MALİYETLEME SÜRECİ



Şekil 3. Hedef Maliyetleme Süreci

Kaynak: (Alkan, H.(2003). Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi.)

2.3.2. Kaizen Maliyetleme Sistemi

Kaizen maliyetleme sistemi, hedef maliyetin belirlenerek buna ulaşmak ve maliyet etkinliğinin sağlanması için üretim süreçlerinin sürekli iyileştirilmesini amaçlayan küçük ve sık adımlarla sürekli gelişmenin söz konusu olduğu bir yöntemdir. Bu yöntem asıl olarak işletmenin maliyetini düşürmek için kullanılan bir yöntemdir.

Maliyetleme içerisinde değerlendirilen faaliyetler ikiye ayrılır (Altınbay 2006, 161).

- 1) Spesifik olarak bir ürüne uygulanan,
- 2) Genel olarak tüm sürece uygulanan

Kaizen maliyetleme uygulama süreci aşağıdaki şekilde formüle edilmektedir (Yükçü 2011, 941; Aktaran: Okutmuş ve Ergül 2015, 101):

$$1. = \text{Kişi Başı Son Fiili Maliyet} = \frac{\text{Son Dönemdeki Toplam Fiili Maliyet}}{\text{Son Dönemdeki Satılan Yatak Sayısı}}$$

$$2. \text{ Cari Dönemdeki Toplam Tahmini Maliyet} =$$

$$\text{Kişi Başı Son Fiili Maliyet} * \text{Cari Dönemdeki Tahmini Yatak Satışı}$$

$$3. \text{ Cari Dönem Toplam Hedef Maliyet} =$$

$$\text{Hedef Maliyet} * \text{Cari Dönem Tahmini Yatak Satışı}$$

$$4. \text{ Cari Dönem Toplam Kaizen Maliyet Hedefi} =$$

$$\text{Cari Dönem Toplam Tahmini Maliyet} - \text{Cari Dönem Toplam Hedef Maliyet}$$

$$5. \text{ Tahsis Oranı} = \frac{\text{Bir Bölümün Doğrudan Kontrol Ettiği Maliyetler}}{\text{Bölümler Tarafından Doğrudan Kontrol Edilen Maliyetler}}$$

$$6. \text{ Bir Bölümün Toplam Kaizen Maliyet Hedefi} =$$

$$\text{Cari Dönem Toplam Kaizen Maliyet Hedefi} * \text{Tahsis Oranı}$$

İsrafi önlemek, maliyeti azaltmak ve sürekli gelişimi amaçlamak hedefinde olan kaizen maliyetleme yöntemi geleneksel yöntemlerden standart maliyetleme yöntemi ile ileri teknoloji yönteminden hedef maliyetleme yöntemi ile benzerlik göstermektedir. Bu yöntemde maliyet düşürme mevcut olan ürün ve hizmetler üzerinde olmaktadır. Hedef maliyetleme yönteminin gelecekteki ürün ve hizmetler üzerine maliyet düşürmeyi amaçladığını düşünürsek bu iki yöntemin birlikte kullanımı işletmelerin hedeflerine ulaşmalarında kolaylık sağlayacağı görülmektedir.

Bu yöntemde en üst düzey yöneticiden en alttaki çalışana kadar sorumluluk vardır. Yöntemin amacı en kaliteli ürün ve hizmeti düşük fiyata sunmaktır. Sistemin amacı; maliyeti azaltmak, motive etmek, takım sorumluluğu edindirmek, sürekli iyileştirmeye yönelmektir.

2.3.3. Stratejik Maliyetleme Yöntemi

İsminden de anlaşıldığı gibi strateji belirleyerek maliyet kontrolünü sağlamayı hedefleyen bir yöntemdir. Bilindiği üzere günümüz rekabet piyasasında başarılı olmayı etkileyen en önemli faktörlerden birisi de iyi bir strateji izleyebilmektir. Bu nedenle de işletme kaynaklarının aşırı kullanımı ve nakit akışı, Pazar payları, fiyatlar ve gerçek maliyetlerin göreceli düzeyleri ile ilgili yönetime yönelik maliyet bilgilerinin hazırlanması ve analiz edilmesini içeren Strateji Maliyet Yönetimi (SMY) ortaya çıkmıştır (Yüzbaşıoğlu 2004, 390-391). Aynı zamanda SMY ürün veya hizmetin tedarikinden müşteriye sunulmasına kadar olan süreçte maliyetlerin belirlenip, kontrol edilmesinde ve rekabette başarı olmakta işletmeye yardımcı olmaktadır.

SMY, alınacak kararlarda küresel rekabet ortamının yarattığı koşulların daha geniş ve uzun vadeli bakış açısıyla ele alınan, stratejik planlama ve stratejik maliyet analizlerini bütünleştiren bir yaklaşımdır (Karcıoğlu 2000, 72-73; Köroğlu 2012, 40). Kısacası SMY; rakiplerle ilgili bilgi verir, maliyetin azaltılmasına yardımcı olur ve stratejik pozisyon ve muhasebe arasında ilişki kurar (Smith 2008, 204-228; Aktaran: Köroğlu 2012, 40).

SMY uygulamasında değer zinciri analizi, stratejik konumlandırma analizi ve maliyet etkenleri analizi olmak üzere üç tip teknik kullanılmaktadır. Bunlar aşağıda kısaca açıklanmıştır (Köroğlu 2012, 43).

- **Değer zinciri analizi:** Alınan bir ürün veya hizmetin karşılığında ödemeye razı olunan bedel yani genellikle para birimidir. Bu yüzden müşteri memnuniyeti oldukça önemlidir. Değer zinciri, maliyetlerin etkin yönetimi ve farklılaştırma stratejik boyutlarına verilen addır. Yani işletmeye fayda sağlayan hammaddeden tüketim ürününe kadar her şey bu zincirin içerisinde yer almaktadır. Buradaki en önemli amaç, maliyeti azaltırken değeri yükseltmektir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, işletmede değer yaratacak olan her şey birbirine bağımlı olarak bir değeri ortaya koymaktadır.

Bir işletmede değer yaratan faaliyetler (Türk 1999, 199-214);

- ✓ Genel yönetim,
- ✓ Araştırma ve geliştirme,
- ✓ Mamul ve hizmet tasarımı,
- ✓ Üretim,
- ✓ Pazarlama,
- ✓ Dağıtım,
- ✓ Müşteri hizmetleridir.

Bu faaliyetlerin rakiplerinden daha ucuz ya da rakipleriyle aynı fiyatta ama daha iyi bir şekilde yerine getirilmesi değer zinciri analizinin uygulanması ile mümkün olabilmektedir. Bir işin ortaya çıkardığı değerin, değer faaliyetlerinin gerçekleştirilmesine yönelik maliyeti geçmesi durumunda bu iş karlı olarak adlandırılmaktadır.

Değer zinciri analizinin amacı, bir işletmenin daha düşük maliyette rakiplerinden daha farklı be iyi bir hizmet sunmasını sağlayan bir stratejidir. En önemlisi de sürdürülebilir bir rekabet üstünlüğü kazanmaktır. Özetlemek gerekirse burada ya daha düşük maliyete rakipleri ile aynı hizmet sunulmaktadır ya da aynı maliyete rakiplerinden daha üstün bir hizmet sunulmaktadır.

- **Stratejik konumlandırma analizi:** Rekabet ortamında nasıl bir strateji belirleneceği ve sürdürüleceğinin analizidir. Esası; müşteri beklentilerini yerine getirirken müşterinin kabul ettiği daha yüksek fiyatı bedel olarak göstermesidir. Böylelikle sektörün üzerinde bir kazanç elde etmektedir. Bunu gerçekleştirmek için;

- ✓ Maliyet liderliği stratejisi,
- ✓ Mamul farklılaşma stratejileri,
- ✓ Odaklanma stratejilerinden birini kullanmak durumundadır.

Burada maliyet liderliği, işletmenin müşterilerine daha kaliteli ürün veya hizmeti piyasadakinden daha uyguna fiyata sunmasıdır. Mamul farklılaştırma, daha yüksek fiyata ancak müşteri için benzersiz bir ürün veya hizmetin sunulmasıdır. Son olarak ta odaklanma stratejisi ise, belirli bir rekabet ortamına veya belirli bir kesim müşteriye yönelik ürün ve hizmetin sunulmasıdır.

Mamul farklılığı ve maliyet liderliği tekniklerinde işletmelerin gerçekleştireceği konumlandırmalar ve özellikleri aşağıdaki Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2. Stratejik Konumlandırma

STRATEJİK TEKNİKLER		
	Mamul farklılığı	Maliyet liderliği
Performansın değerlendirilmesinde mühendislik maliyetlerinin rolü	Çok önemli değil	Çok önemli
GÜG nin kontrolünde esnek bütçe gibi kavramların önemi	Orta düzeyde önemli	Çok fazla önemli
Hazırlanan bütçelerin gerçekleşmesinin önemi	Orta düzeyde önemli	Çok fazla önemli
Pazarlama maliyet analizlerinin önemi	Başarı için kritik önemi var	Formal düzeyde fazla yer verilmez
Fiyatlandırma kararında bir girdi olarak mamul maliyetlerinin kullanımının önemi	Düşük	Yüksek
Rakip işletmelere ilişkin analizlerin rolü	Düşük	Yüksek

Kaynak: (Alkan, H.(2003). Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği

Maliyet etkenleri analizi: Maliyeti birden fazla ve karmaşık faktörler oluşturmaktadır. Burada maliyet etkenleri yapısal ve yönetsel olarak iki gruba ayrılmıştır. Mamul maliyetini etkileyen işletme tercihleri yapısal etkenleri oluşturmaktadır ve bunlar performans ile değerlendirilmemektedirler. Yönetsel etkenler ise performans ile değerlendirilen etkenlerdir. Yapısal etkenlerde çok kavramı karmaşıklığı ifade ederken yönetsel etkenlerde daha iyi ifade etmektedir (Koroğlu 2012, 49).

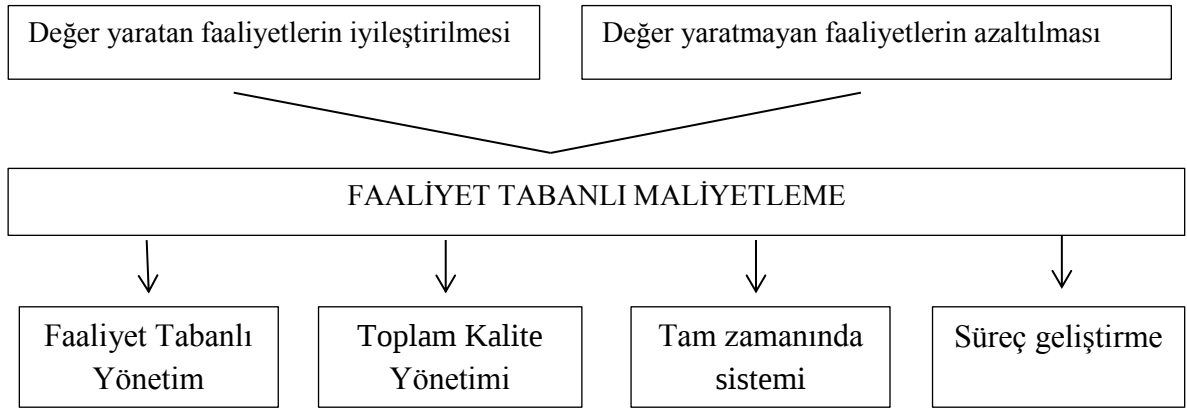
2.3.4. Değer Yaratmayan Maliyetlerin Ortadan Kaldırılması Sistemi

Günlük yaşantımızda olduğu gibi endüstriyel, konaklama gibi her türlü işletmelerde de israfı önlemek gereksiz maliyetlerin, gereksiz zaman harcamanın vb. gibi tüm gereksiz işlerinde önüne geçeceğinden işletmenin kar elde etmesini sağlayan en önemli faktörlerden bir tanesidir. Değer yaratmayan maliyet, performans, fonksiyon, kalite, öngörülen değer gibi mamul özelliklerinde bir gerilemeye neden olmaksızın, ortadan kaldırılacak faaliyetlerdir (Köse 2004, 84).

Bir işletmede kullanılmayan her mamul değer yaratmayan mamul anlamına gelmektedir. Stok için depoda tutulan malzemeler, nakliye bunlar arasında yer almaktadır. Bir işletme kontrol, aktarma ve bekleme zamanları değer yaratmayan zamanlar olarak adlandırılır. Bu nedenle de değer yaratmayan zamanla işletme zamanının toplamı bize ürün veya hizmetin değerlendirilmesi için olan gerekli zamanı vermektedir. Bir işletme için en karlı yapı değer yaratmayan zamanı sıfır düzeyine indirmektir.

Bir işletmenin piyasada süreklilik kazanması rekabet ortamında ayakta kalabilmesine bağlıdır. Bunu da maliye yönetimini iyi değerlendirebilen işletmeler başarabilmektedir. Burada değer yaratan faaliyetler sürekli olarak iyileştirilmelidir ya da değer yaratmayan faaliyetler azaltılmalı hatta ortadan kaldırılmalıdır.

Burada asıl amaç gereksiz olan tüm faaliyetlerin azaltılması ve ortadan kaldırılmasıdır. Bunun içinde yönetimin sürekli olarak maliyet tasarrufları üzerinde durması gerekmektedir (Alkan 2003, 25; Bursal ve Ercan 1999, 396). Aşağıdaki Şekil 4'te israfı önlemek amacıyla geliştirilmiş bir örnek sistem verilmiştir.



Şekil 4. Sürekli Geliştirme Sistemi

Kaynak: (Alkan, H.(2003). Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi.)

2.3.5. Mamul Yaşam Dönemi Maliyetleme Sistemi

Burada pazarlama yönetimindeki stratejiden bahsedilmektedir. Her işletme pazarda bir yere sahip olmak ve o yerdeki sürekliliğini korumak ister. Amaç; mamul yaşam döneminin değişik aşamalarında işletmenin alacağı en uygun pazarlama ve üretim kararlarıyla işletmeye en yüksek karı sağlayabilmektir (Köse 2004, 78).

Mamul yaşam döneminde maliyetleme (MYSM); bir mamulün tüm yaşam döneminde ortaya çıkan faaliyetlere ait maliyetlerin toplanarak hesaplanması ile ortaya çıkar (Şakrak 1997, 89). Bu tanımlı formülize edecek olursak bu formül aşağıdaki gibidir.

Mamul yaşam boyu maliyetleme =

Mamul planlama + tasarım + üretim hazırlığı + üretim + satış ve lojistik destek

Pazarda bir yer edinebilmek için ürettiğin üründe kaliteli olması gerekmektedir. Bu nedenle de mamul yaşam döneminin en önemli bölümü ürünün tasarlanması ve planlanmasıdır. Ne kadar iyi ve eşsiz bir ürün veya hizmet sunarsa pazardaki payın o kadar yüksek olacağından bu aşama oldukça önemlidir. Aynı zamanda maliyeti oluşturan kısımda aslında bu ilk kısımdır. Teknolojik gelişmeler ve yenilikler bir mamulün geçerlilik süresini azaltmaktadır. Bu nedenle de şirketin kar elde etmesi için yapılan

maliyet kontrolünün en önemli aşaması ürünün veya hizmetin ortaya çıkmadan önceki süreçleridir. Bu süreçlerde şirket zarar ediyor gibi görünse de daha sonrasında yüksek kar etmesi mümkündür. O yüzden de burada uygulanacak olan strateji oldukça önemlidir.

Ayrıca bu maliyetleme yönteminin FTM, HM, değer mühendisliği ya da kaizen maliyetleme ile de birlikte kullanılmasının yararlı olacağı düşünülmektedir. Özellikle de maliyetlerin izlenmesi gerektiğinden FTM ile birlikte kullanılması daha iyi sonuçlara ve bilgilere ulaşılması açısından daha yararlı olacaktır (Alkan 2003, 27).

Bu yaklaşım üretim öncesi ve sonrası maliyetlerin toplamı ile ilgilenmeyen geleneksel maliyet yöntemine karşı bir yaklaşımdır. Burada üretilecek ürün veya hizmet fikrinin ortaya atılmasından pazara sunulmasına ve ürün veya hizmetin ömrünün bitmesine kadar olan tüm maliyetlerin hesabı yapılmaktadır.

MYSM' nin amaçları (Güneş ve Aksu 2017, 252);

- En uzun süre karlılığı sağlamak,
- Planlama ve pazardan çekilme aşamalarındaki karın pazarda ve üretim aşamasında kazanılıp kazanılmadığını belirlemek,
- Mamulün planlama aşamasıyla birlikte üretimle alakalı olmayan maliyetlerin belirlenmesi ve bu maliyetlerin düşürülmesi ve ortadan kaldırılması için gerekli işlemlerin yapılması,
- Maliyeti yükseltse de tüketiciler için en iyi mamulün kendi mamulleri olduğunu göstermek için her türlü garanti ve tanıtımı yaparak tüketiciye destek olmak,
- Maliyetlerin niteliklerini ve zamanlamasını tanımlamaktır.

2.3.6. Tam Zamanında Üretim Sistemi Maliyetlemesi Sistemi

Adından da anlaşıldığı gibi, burada gerekli olanın gereken yerde, zamanda ve miktarda üretmek amaçtır (Şakrak 1997, 145). İsrafi önlemek bu yöntemin temel hedeflerinden biridir. Bu yöntem stok bulundurmaya karşı bir yöntemdir. Hem tam

zamanında hem de daha fazla kar elde edilebilecek şekilde bir mamul meydana getirebilmek için işletmelerin yapılandırma yapmaları gerekmektedir.

Burada maliyet yönetimi;

- Maliyet planlaması,
- Maliyeti düşürme ve
- Maliyet kontrolünden oluşmaktadır (Karcıoğlu 2000, 32).

Tam zamanlı maliyet yönteminde (TZMY) tüm aşamalarda şirket çalışanlarının hepsinin bir yükümlülüğü bulunmaktadır. Maliyet kontrolünün sağlanması için her süreçte bir defada hatasız olarak işlemlerin yapılması gerekmektedir. Bu sürecin nasıl gerçekleştiği, aşamaları, sorumluları ve maliyet işlemleri aşağıdaki Tablo 3’de açıklanmıştır (Acar D. 2005, 39).

2.3.7. Dönüşüm Muhasebesi Sistemi

Sermaye yatırılarak alınan ham maddeden mamulün elde edilmesi ve sonucunda kazanç sağlanmasını ifade eder. Yani;

Satış Hasılatı – İlk Madde Ve Malzeme Maliyeti

şeklinde açıklanmaktadır (Alkan 2003, 39).

Burada mamulün satış fiyatı da mamulü elde etmek için gerekli olan hammaddenin alış fiyatı da dönüşüm kazancını belirleyebilmek için oldukça önemlidir. Burada ham madde için harcanan giderler dışındaki tüm giderlere sabit gider olarak bakılmaktadır. Önemli olan nokta mamulü elde etmek için alınan ham madde olduğu düşünülmektedir. Geleneksel yöntemden farkı toplam kar üzerine değil dönüşüm kazancını artırmaya yönelik bir bakış açısı olmasıdır.

2.3.8. Değer Mühendisliği Sistemi

Aynı zamanda çeşitli kaynaklarda “fonksiyon analizi”, “değer analizi” ya da “değer yöntemi” olarak ta karşımıza çıkabilmektedir (Alkan 2003, 123). Her ikisinde de amaç toplam maliyeti en aza indirmek iken, aralarında zamanlama açısından farklılık bulunmaktadır. Değer mühendisliğinde maliyet mamulün tasarım aşamasından itibaren önemlidir. Ancak değer analizinde üretime başladıktan sonra önemli olmaktadır.

Tanım olarak; “belirli bir kalite, güvenilirlik ve hedef maliyetle, belirli bir amaca ulaşabilmek için, bir mamulün maliyetlerini etkileyen faktörlerin sistematik ve disiplinler arası incelenme sürecidir (Alkan 2003, 124).”

Değer mühendisliği sadece maliyeti azaltmanın önemli olmadığını aynı zamanda da müşteri memnuniyetinin kar sağlamak isteyen bir işletme için oldukça önemli olduğunun üzerine yoğunlaşmaktadır. Bu nedenle de müşteriyi memnun edecek herhangi bir maliyetten kaçmamaktadır. Değer analizini mamulün müşteri isteği doğrultusunda olup olmadığına göre yapmaktadır.

2.3.9. Toplam Kalite Kontrolü (TKY)

Önemli olan kalite olduğundan kalite kavramının iyi bilinmesi gerekmektedir. Amerikan Kalite Kontrol Derneği’nce (ASQC) kalite; bir mal ya da hizmetin belirli bir gereksinimi karşılayabilme yeteneklerini ortaya koyan karakteristiklerin tümüdür (Alkan 2003, 33; Doğan 1996, 3;). Bir ürün ya da hizmetin kaliteli olup olmadığını müşteri memnuniyeti belirlemektedir. Öyleyse bu yöntem tamamıyla müşteri memnuniyeti üzerine kurulmuş bir anlayıştır.

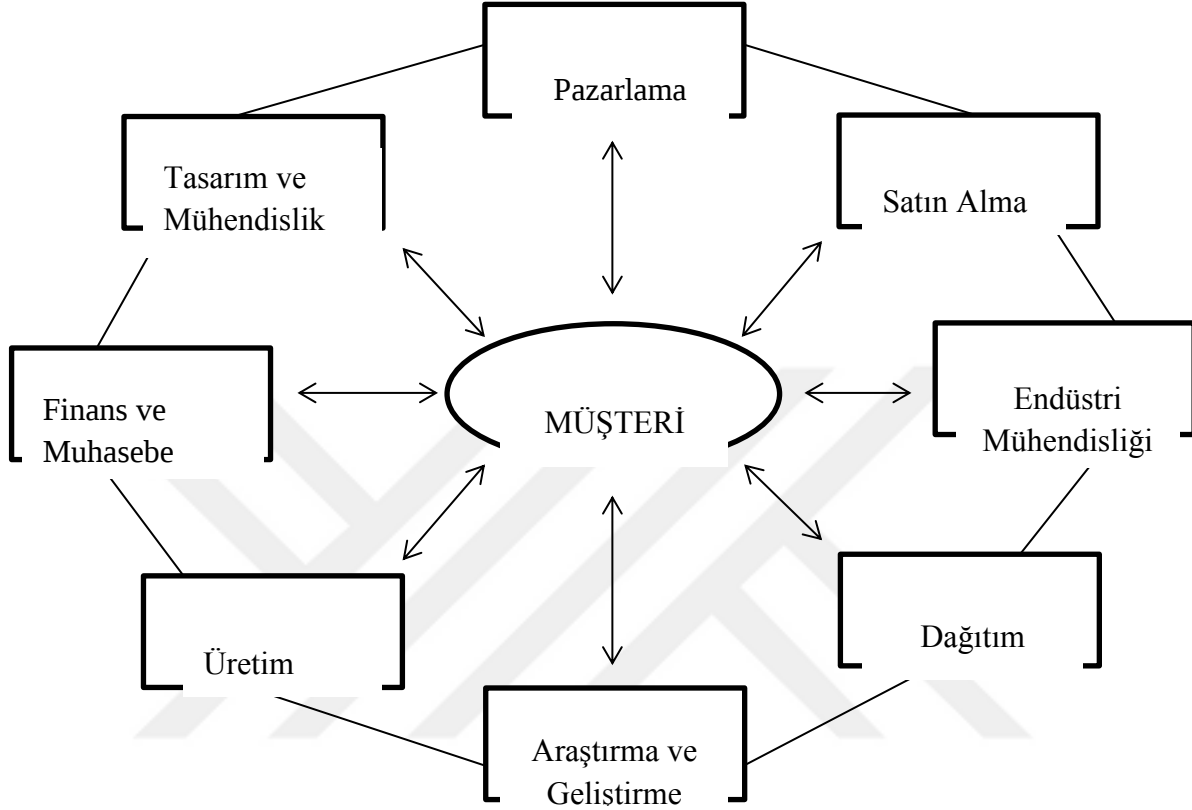
Aşağıdaki Şekil 5’te TKY’ nin kavramsal modeli verilmiştir

Tablo 3. Tam Zamanlı Maliyetleme Yönteminde Maliyet Yönetim Aşamaları, Sorumlu Kişiler ve Maliyet İşlemleri

Maliyet Yönetim Aşamaları	Sorumlu Bölümler	Maliyet Yönetim İşleri
Mamul Planlaması	1. Şirket Planlaması	1.Yeni mamul planı ve kâr planı çerçevesinde hedef maliyetin belirlenmesi ve bu hedef maliyetin çeşitli maliyet faktörlerine ayrıştırılması
	2. Mamul Planlaması	2.Hedef yatırım miktarının belirlenmesi
	3. Üretim Mühendisliği	3.Hedef maliyetin çeşitli tasarım bölümlerine tahsisi (maliyet planlaması)
	4.Muhasebe	4.Hedef yatırım tutarının çeşitli yatırım planlama bölümlerine tahsis edilmesi (yatırım bütçesi)
Mamul Tasarımı	1. Üretim Planlaması	1. Hedef maliyetleri yakalayabilme ihtimalinin belirlenmesi
	2. Mühendislik	2. Değer mühendisliği teknikleri kullanılarak hedef maliyetlerle tahmini maliyetler arasındaki farkın en aza indirilmesi için gereken çalışmaların yapılması
Üretime Hazırlık	1. Mamul Planlaması	1. Üretim hatlarının hazırlanması ve yatırım planları doğrultusunda maliyet tahminlerinin yapılması
	2. Mühendislik	2. Hedef maliyetleri yakalayabilme ihtimalinin değerlendirilmesi
	3. Üretim Mühendisliği	3. Sapmaları en aza indirebilmek için gerekli çalışmaların yapılması
	4. Üretim Kontrol	4. Tesislerin yatırım planlarının değerlendirilmesi 5.Üretim planları ile üretme yada satın alma kararlarının değerlendirilmesi
Satın Alma	1. Satın Alma	1. Satın alma planı ve şartların değerlendirilmesi
		2. Satıcı fiyatlarının kontrol altına alınması
		3.Satıcı maliyetlerinin iyileştirilmesi için imkânların araştırılması
Üretim Kalite Kontrol	1.İlgili Bölümler	1. Mevcut maliyetin korunması ve iyileştirilmesi amacıyla aşağıda belirtilen çalışmaların yapılması:
	2. Muhasebe	-Sabit maliyetlerin bütçelenmesi -Temel projeler bazında maliyetlerin iyileştirilmesi -Çalışanlar arasında maliyet bilincinin geliştirilmesi amacıyla öneri sistemleri, ödüllendirme, özendirici sistemler Vb. programların düzenlenmesi
Satış ve Satış Sonrası Hizmetler	1. İlgili Bölümler	1. Yeni mamullerin gerçek maliyetlerinin hesaplanması
	2. Muhasebe	2. Maliyet yönetimi fonksiyonel toplantıları ve maliyet toplantılarında analizlere

Kaynak: (N. ACAR), Tam Zamanında Üretim, (2. Basım), MPM Yayını (No: 542, Ankara, 1995, s.133) ve (Reşat. KARCIOĞLU, 2000,ss. 133).

2.3.10. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme



Şekil 5. Toplam Kalite Yönetimi Modeli

Kaynak: (Alkan, H.(2003). Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi.)

Doğru maliyet bilgisi fiyatlandırma politikalarından, ürün dizaynı ve performans görünümüne kadar bir işletme için en önemli unsurlardan bir tanesidir (Bozkurt 2010, 28; Gupta ve Gollaway 2003, 131). Günümüz rekabet piyasasında teknolojinin de gelişmesiyle birlikte maliyet sistemleri yapısında da yeni yaklaşımlar ortaya çıkmaktadır. Şirketler bu yaklaşımlardan en uygun olanını kendilerine göre belirleyerek farklı maliyet yöntemlerini kullanmaktadırlar ve aralarında bu nedenle bir yol ayrımı söz konusu olmaktadır. Halen Dünyadaki çoğu şirket eski yöntem olarak bilinen geleneksel yöntemleri kullanmaktadırlar. Ancak Activity Based Costing Management (ABCM), yani Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi (FTMY) gelişmiş ülkelerde özellikle de büyük şirketler tarafından ilgiyle karşılanmıştır.

Maliyet yönetim sistemlerinin temelini FTM sisteminin oluşturduğu öngörülmektedir. Çünkü FTM yönetim sistemi üretim süreçlerinin tanımlanmasını yapmakta, performans değerlendirme, maliyet muhasebesi ve yatırımlar arasında bağ kurmaktadır ve katma değersiz faaliyetlerin fark edilmesini sağlamaktadır (Titiz ve Çetin 2000, 58). FTM, işletme giderlerinin maliyet havuzunda toplanarak belirlenen dağıtım yolu ile maliyetlerin dağıtılması olarak tanımlanmaktadır (Bozkurt 2010, 28; Ildır 2008, 58;). İşletmede meydana gelen faaliyetler üzerinde durarak, işletmenin maliyeti hakkında bilgileri edinip, bu maliyetin ortaya neden çıktığı ve bu maliyetin mamul ile nasıl bir ilişkisi olduğu konuları üzerinde durmaktadır.

Bir faaliyetin maliyeti, faaliyeti gerçekleştirebilmek için elde edilen tüm üretim faktörlerinin toplam maliyetidir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi de, mamul ile endirekt giderler arasında, üretimden bağımsız bir şekilde farklı seviyelerde doğrusal ilişkiler kuran ve mamul maliyetinin hesaplanmasına yönelik bir yöntemdir (Şakrak 1997, 176).

Çok geniş bir yapıya sahip olan sistem işletmelere karmaşık ve zor görünebilir. Ancak her işletme bu sistemi kendi yapısına göre ve yapmak istediği analize göre tasarlayıp gruplandırabilir. İşletmeyi yaptığı faaliyetler sonucundaki maliyete göre değerlendirdiğinde geçmiş, şimdi ve gelecek hakkında bilgi edinmek bu sistemle mümkündür. FTM sistemi maliyetleri detaylı bir şekilde incelemeyi sağlayabilmektedir. Bu nedenle de ürün ve hizmet çeşitliliği çok olan şirketler için oldukça yararlı bir uygulamadır. Örneği çok farklı sayıda ve kalite de hizmet veren konaklama şirketleri için vazgeçilmez bir sistemdir. Çünkü bir otel işletmeciliğinde standart ve özel odalar bulunmaktadır ve bu odalar için verilen her bir hizmetin maliyeti birbirinden farklı olmaktadır. Standart odaların hizmet bedelleri lüks odalar için yapılan hizmet bedellerinden daha düşüktür. Bu nedenle de bu tür işletmelerde detaylı inceleme oldukça önemlidir.

FTM sebep sonuç ilişkisi kurduğundan kaynaklar ile çıktıları birbirine bağlar. Bu nedenle de FTM' nin ilkeleri (Karaman 2010, 25);

- Faaliyetler kaynakları tüketir.
- Ürünlerde faaliyetleri tüketir.

2.3.10.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Özellikleri

FTM' yi uygulayacak işletmelerin özellikleri aşağıdaki gibi olmalıdır (Ülker ve İskender 2015, 193).

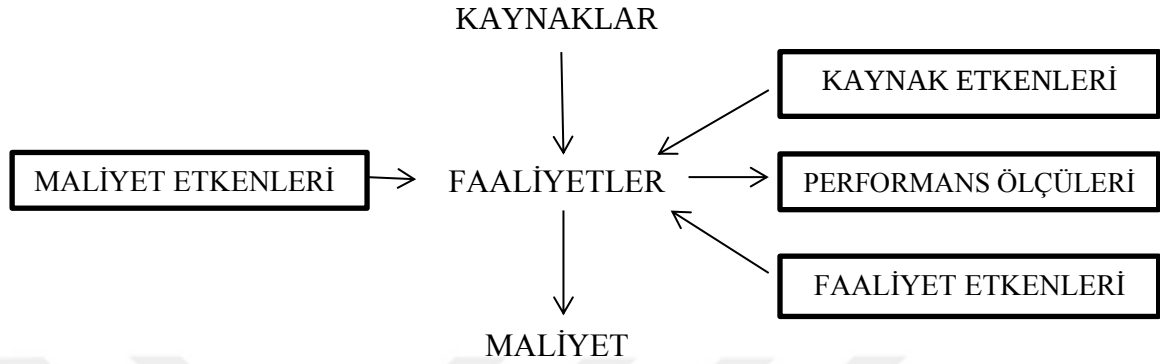
- 1) İmalat esnasında çok fazla endirekt kaynak kullanan işletmeler,
- 2) Girdikleri rekabet ortamındaki var olan maliyet verilerinin doğruluğundan emin olmayan işletmeler,
- 3) Birden fazla farklı faaliyet gösteren işletmeler,
- 4) İmalat süreçleri karışık ve farklı türde maliyet yapılarına sahip olan işletmeler,
- 5) Gelişmiş bilgisayar teknolojisine sahip işletmeler.

FTM' nin özellikleri ise aşağıdaki gibidir (Acar D. ve Papatya 1997, 162).

- 1) İşletmelerin stratejik kararlar almasına yardımcı olan destek bir sistemdir.
- 2) Faaliyetleri kontrol ederek verimliliği artırırken maliyeti azaltan bir yöntemdir.
- 3) Performans ve rekabet gücünü artıran bir özelliğe sahiptir.
- 4) Faaliyetlerin değerlendirilmesinde ya da değiştirilmesi gerekenlerin değiştirilmesinde etkilidir.
- 5) Mamulün oluşturulmasında zorunludur.
- 6) Maliyetlerin nedenlerini oluşturan gruplar kullanılabilir.
- 7) Ana kriter mamullerle tüketilen kaynaklar arasında kesin bir ilişki söz konusu olmasıdır.

FTM' de iki eksen vardır. Maliyet boyutu dikey eksen de süreç boyutu da yatay eksen de bulunur. Maliyet boyutunda öncelikli olarak kaynak etkenleri daha sonra faaliyet etkenleri belirlenir. Süreç boyutunda ise performans değerlendirilmesi yapılır. Aşağıdaki Şekil 6'da FTM/Y' nin yatay ve dikey eksenleri şematize edilmiştir.

Maliyet Dağıtım Boyutu



Şekil 6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Yatay ve Dikey Eksenler

Kaynak: (KAYGUSUZ, D., S. Y. KAYGUSUZ, Ş. DOKUR), “Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Temel Mali Çizelgeler Üzerindeki Etkileri”, E-Yaklaşım, (sayı 18, s. 1-12., Ocak 2015, ss. 145) ve (Davut KARAMAN, 2010, ss.27)

2.3.10.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Amaçları

FTM’ nin amaçlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Aslan 2008, 526).

- 1) Yapılan faaliyetin neden, niçin ve ne kadar maliyet ile yapıldığı gibi kararları inceleyen bir yöntem.
- 2) Sebep sonuç ilişkisi kurarak faaliyet ile mamulleri ilişkilendirir.
- 3) Genel üretim giderlerini tanımlamak, hizmet ve ürün maliyetlerini doğru şekilde belirlemek, maliyete neden olan faktörleri belirleyip açıklamaktır.
- 4) Performans değerlendirme yapabilmek.
- 5) Maliyet ile ilgili doğru bilgiyi elde edebilmek.
- 6) Endirekt faaliyetin maliyetini direkt o faaliyeti talep eden mamulle ilişkilendirmek.
- 7) Değer oluşturmayan faaliyetlerle ilgili maliyetleri azaltmak hatta ortadan kaldırmak
- 8) Değer oluşturan faaliyetleri belirlemek ve geliştirmek
- 9) Doğru maliyet bilgisini sağlamak
- 10) Mamul maliyetlerini belirlemek
- 11) Üretim koşullarını belirleyip anlaşılmasını sağlamak

12) Doğru kararların alınmasını sağlamak

13) Mamul karlılığının doğru bir biçimde belirlenmesinin sağlanması

2.3.10.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Temel Kavramlar

FTM sisteminin ana bileşenleri kaynaklar, faaliyetler ve maliyet objeleridir. Bunlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

- **Faaliyet:** işletmeler gelişebilmek ve ilerleyebilmek için belirli bir strateji geliştirmeleri gerekmektedir. Buda ne yaptığını iyi bir şekilde bilerek gerçekleştirebilir. Gerçekleştirilecek olan faaliyetlerin hepsinin çok iyi bilinmesi gerekiyor ise gruplara ayrılması iş tanımlamasının yapılması ve ne yapılacağını doğru bir şekilde bilinmesi için çok önemlidir. Bunu gerçekleştirebilen işletmeler işlerini takip edebilir.

Anlaşılabacağı üzere faaliyet yapılması gereken her türlü sorumluluğa denilmektedir.

Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde de adından da anlaşıldığı gibi faaliyetler dikkate alınır. Maliyetleri faaliyetlerin doğurduğu düşünülür. Bu nedenle de faaliyetlerin bilinmesi maliyet tespitinin yapılmasını ve maliyetlerin kontrol edilmesini de sağlamaktadır. Faaliyetler işletmelere göre değişik yapıda ve sayıda olabilir. Her işletmenin amacına göre faaliyetler çeşitlilik göstermektedir. Bu nedenle de faaliyetleri gruplandırarak değerlendirmek en doğru yöntemdir. Maliyet hesaplanmasında da bu gruplandırma işletmeler için büyük kolaylık sağlayacaktır ve doğru hesaplama için son derece önemli bir yöntemdir.

Faaliyetleri gruplandıracak olursak (Karaman 2010, 39);

- 1) Birim düzeyli faaliyetler,
- 2) Parti düzeyli faaliyetler,
- 3) Mamul düzeyli faaliyetler,
- 4) Tesis düzeyli faaliyetler olmak üzere dört gruba ayırmak mümkündür.

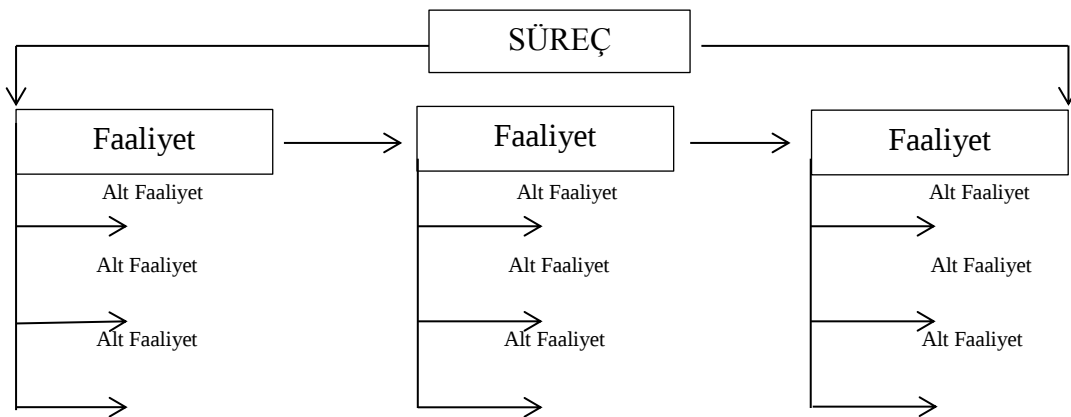
Bazı durumlarda faaliyetler nesneleri gruplandırmak içinde yapılabilir. O zaman faaliyetler (Karaman 2010, 39);

- 1) Müşteri düzeyi faaliyetler,
- 2) Teknoloji düzeyi faaliyetler,
- 3) Pazar düzeyi faaliyetler,
- 4) Dağıtımla ilgili faaliyetler,
- 5) Proje düzeyi faaliyetler olarak gruplandırılır.

FTM' nin uygulanabilmesi için faaliyetlerin sınıflandırılması gerekmektedir. Bu süreç akış çizelgesi ile yapılmaktadır. Bu çizelge aşağıdaki Şekil 7'de verilmiştir. Faaliyetler birbirlerini takip ederek oluşmaktadır. Bir faaliyet bir başka faaliyetin oluşmasına neden olmaktadır.

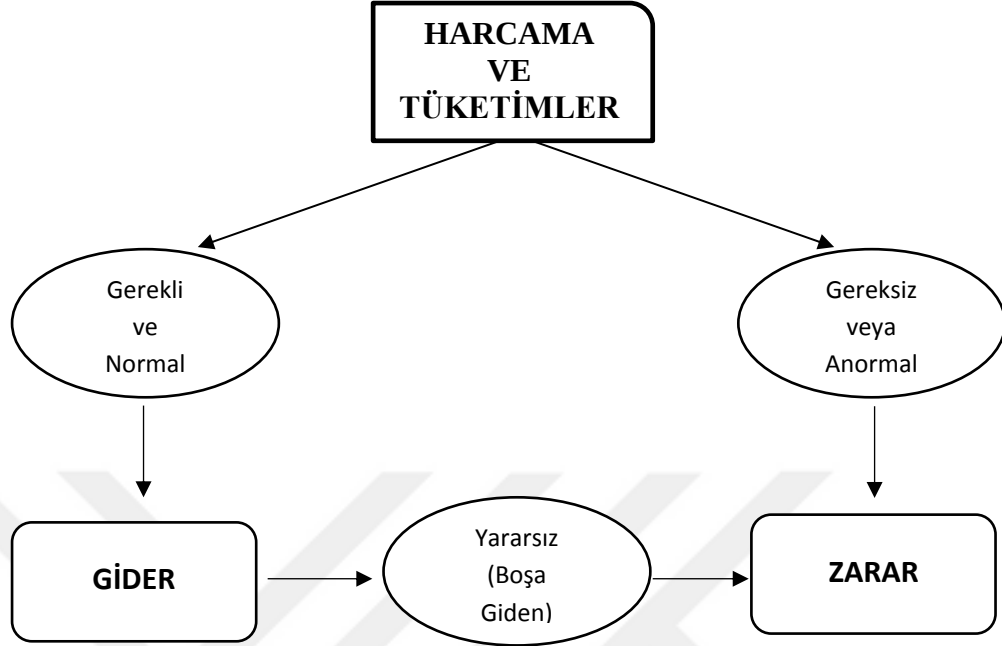
- **Kaynak:** Faaliyeti yerine getirmek için başvuru her türlü ekonomik değeri olan unsurdur. Faaliyeti oluşturmak için gerekli maliyet, hammadde, işçilik gibi her türlü unsur kaynaktır.

Faaliyetleri gerçekleştirmek için kaynakları kullanmamız gerekmektedir. Kaynaklarda maliyetlerin oluşmasına neden olmaktadır. Bir faaliyetin yapılabilmesi için gerekli kaynaklar dışarıdan satın alınabileceği gibi, diğer departmanlardan da elde edilebilir (Antmen 2000, 53).



Şekil 7. Faaliyetlerin Sınıflandırılması

Kaynak: Bozkurt, R. (2010). **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Beş Yıldızlı Bir Otel İşletmesinde Örnek Uygulama**, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.



Şekil 8. Gider – Zarar Ayırımı

Kaynak: H. Kâmil Büyükmirza, (2010). **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Tekdüzen’e uygun bir sistem yaklaşımı**

- **Faaliyet Merkezi:** Maliyetlerin gruplandırılması ile oluşan bir yapıdır. Maliyetleri oluşturan havuzların bir araya gelmesi ile faaliyet merkezleri oluşur. Faaliyetlerin organize edilmesini sağlarlar.

- **Maliyet Merkezi:** Faaliyetler gerçekleştirirken tüketilen kaynakların belirlenmesi ile oluşur. Yani; tek bir faaliyete bağlı maliyetlerin toplandığı örgüt birimidir (Uslu, M.S., 1991, 18). Maliyetlerin yapılarına ve nedenlerine göre maliyet havuzları oluşmaktadır. Bu nedenle de sayıları oldukça fazladır.

Maliyet havuzu geleneksel maliyetleme sistemindeki gider yeri ile aynıdır. Ancak maliyet havuzu kavramı gider yerine göre daha esnek bir yapıya sahiptir. Maliyet havuzu faaliyetler ve kaynaklara bağlı olduğundan doğru bir şekilde oluşması için bunların iyi bir şekilde belirlenmesi ve bilinmesi gerekmektedir.

- **Maliyet Ekseni:** Maliyetler faaliyetlerin gerçekleşmesi ile oluştuğundan faaliyetler bir ölçü birimi ile ifade edilmelidir. Maliyet eksenini de faaliyet ölçüsü yani tüketilen maliyetlerin bir ölçüsüdür. Aynı zamanda maliyet türlerini oluşturan etkenleri oluştururlar. Bu etkenler maliyetlerin mamul düzeyi veya diğer düzeylerde ilgili birimlere yükseltilmesinde kullanılır. Bu düzeyler maliyetlerin farklılaştıkları çeşitli faaliyet düzeylerini tanımlar (Şakrak 1997, 186). FTM faaliyet ile mamul maliyeti ilişkisini anlayabilmek için oluşturulduğundan maliyet etkenlerinin düzgün ve doğru bir biçimde seçilmesi başarıya ulaşmada oldukça önemlidir.

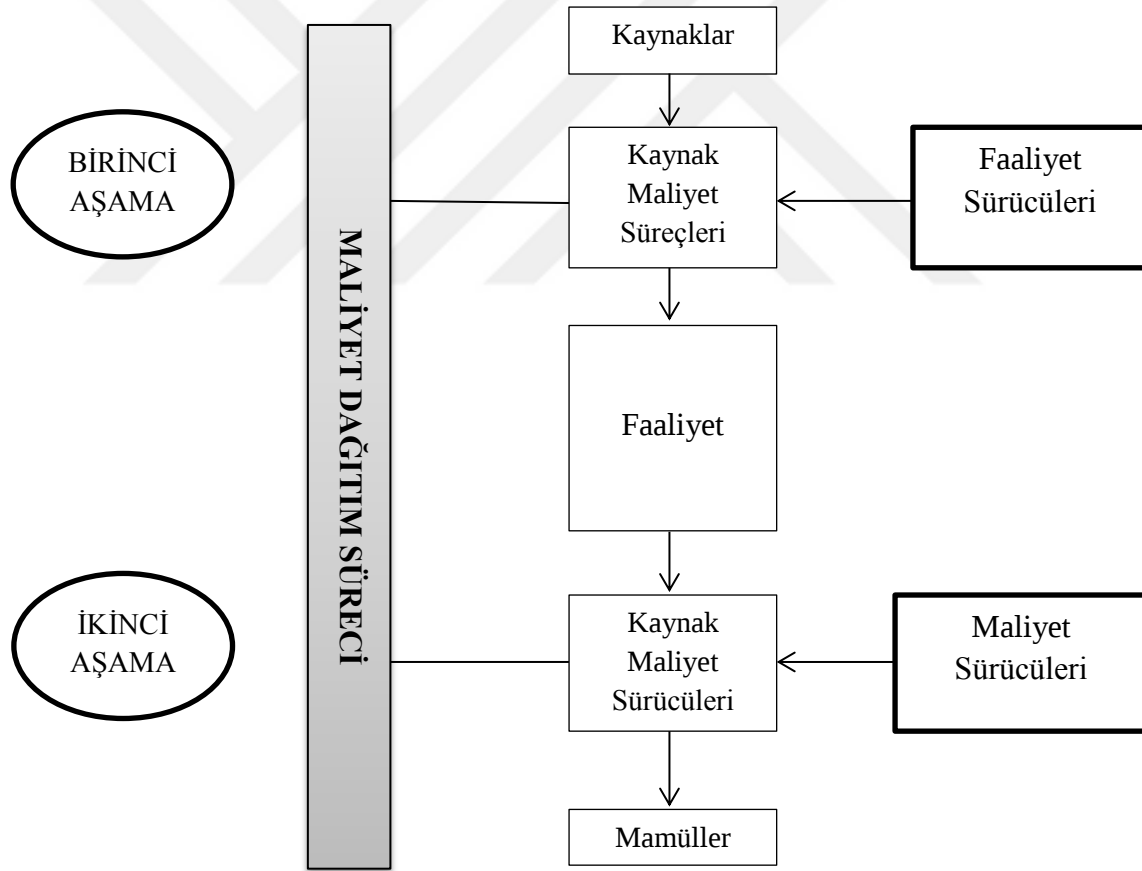
- **Performans Ölçüleri:** sürecin işleyişini takip etmek amacıyla yapılır. Bir faaliyeti ya da görevi yerine getirmek yani başarmanın sonucu olarak ifade edilir. Bu işletmenin kazancına göre ya da işletmenin gelişmesi ilerleyişine göre belirlenebilir. Bir faaliyetin ne kadar iyi yapıldığına göre belirlenir. Bunun yanı sıra bir faaliyetin verimli olup olmaması ne kadar zamanda yapıldığı ve ne kadar kaliteli olduğu da performans ölçülerinin kriterleridir. Performans ölçüleri sonuç odaklı değerlendiriliyorsa, kalite, maliyet ve zaman kriter olarak alınmaktadır (Arzova 2002, 31; Aktaran: Bozkurt 2010, 54).

2.3.10.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tasarım Aşamaları

FTM iki aşamadan oluşan bir yapıdır. İlk aşamasında bütçe kaynaklarından kaynak maliyet sürücülerini yoluyla faaliyetlere, ikinci aşamada faaliyet maliyet sürücülerini yoluyla mamullere doğru gitmektedir. Bu aşağıdaki Şekil 8’de gösterilmiştir (Doğan 1996, 117-121). İlk süreçte tanımlanan faaliyetlerin maliyetleri ilgili havuzda toplanır. İkinci aşamada toplanan bu maliyetler mamuller arasında dağıtılır. Dağıtımın yapılabilmesi için, her mamul için tüketilen kaynak miktarının ölçülmesi gerekmektedir. İlk aşamada hesaplanan yükleme oranı ve ölçüler kullanılarak maliyetler mamullere yüklenmiş olmaktadır (Çam 2006, 97).

FTM’ nin uygulanabilmesi için izlenmesi gereken yollar aşağıda açıklanmıştır. (Acar D. 2005, 169);

- Birim maliyetlerin hesaplanmasında etkili olan faaliyetlerin belirlenmesi,
- Belirlenen faaliyetler için harcanan maliyetlerin belirlenmesi,
- Harcanan maliyetleri etkileyen faaliyet ya da maliyet sürücülerin belirlenmesi,
- Faaliyetlerin sınıflandırılması ve sınıflandırılan faaliyetlerin maliyetlerinin hesaplanması,
- Havuzun toplam maliyetinin hesaplanması ve bunun yükleme oranının hesaplanması,
- Havuzun toplam maliyetinin üretilen mamullere dağıtılması,
- Birim başına endirekt maliyetin hesaplanmasıdır.



Şekil 9. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Süreci

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

FTM yönteminin tasarlanması işletmeler arasında farklılık göstermesine rağmen tüm işletmeler için geçerli olan 5 adım bulunmaktadır (Bozkurt 2010, 48; Öker 2003, 28). Bunlar aşağıdaki gibidir:

1. Faaliyetlerin belirlenmesi,
 - Birim düzeyindeki faaliyetler,
 - Parti düzeyindeki faaliyetler,
 - Mamul düzeyindeki faaliyetler,
 - İşletme düzeyindeki faaliyetler
2. Faaliyetlerin gruplandırılması,
3. Faaliyetlerin maliyetlendirilmesi,
4. Maliyet sürücülerinin seçimi,
 - Ölçme maliyeti,
 - Korelasyon derecesi
5. Maliyetlerin dağıtılması.

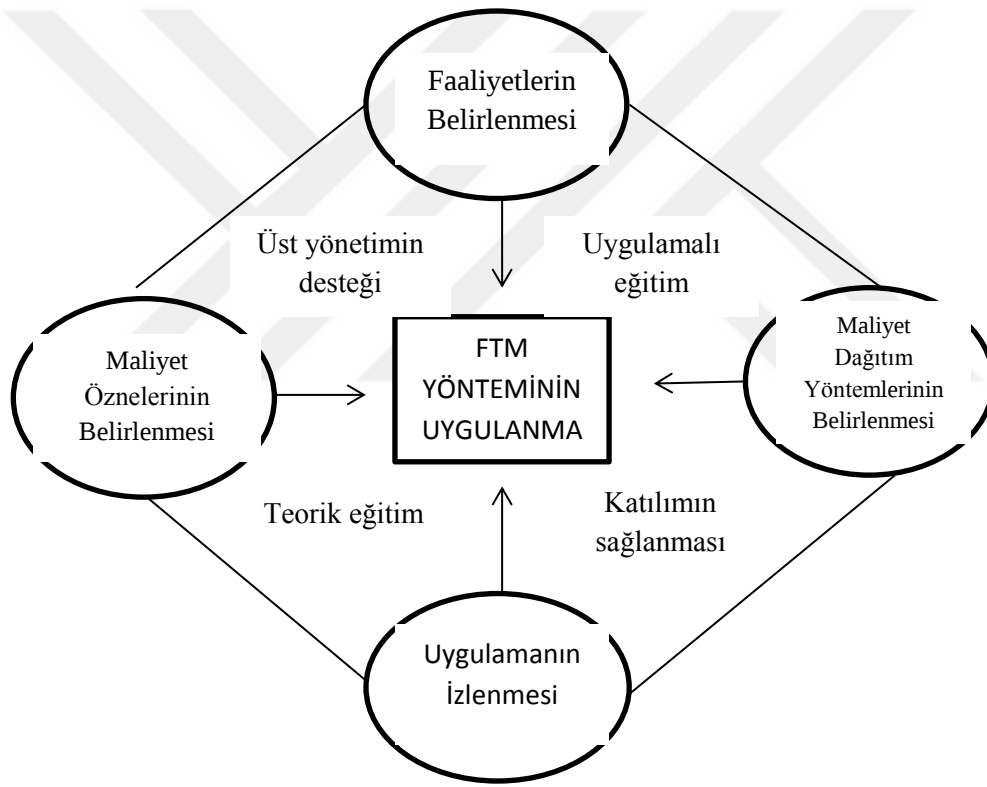
Bu aşamaların belirlenmesi ardından işletmelerin değerlendirmesi gereken bunlardan ayrı 9 adımlık süreç bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki Tablo 4’de verilmiştir.

1	Faaliyet Hiyerarşisinin ve Faaliyet Ağının Oluşturulması
2	Kaynakların Belirlenmesi
3	Maliyet ve Kaynak Sürücülerinin Yoğunluk Derecelerinin Belirlenmesi
4	Maliyet Sürücüleri ile Tasarım Aşamaları Arasındaki İlişkilerin Belirlenmesi
5	Faaliyetlerle İlgili Maliyetlerin Belirlenmesi
6	Yöntemden Memnuniyet Derecesinin Belirlenmesi
7	Eğer Adım – 6 Olumsuz ise 1. Adımın Gözden Geçirilmesi
8	FTM Tasarımdan Memnuniyet Derecesi
9	Eğer Adım -8 Olumsuz ise 4. Adımın Gözden Geçirilmesi

Tablo 4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanmasından Önce Belirlenmesi Gereken Adımlar

Kaynak: Koroğlu, Ç. (2012). Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.

Yukarıdaki adımların gerçekleştirilmesi, FTM yönteminin işletmeye uygun olup olmadığı ve de işletme için doğru bir yöntem olup olmadığını anlamak için oldukça önemlidir. Yöntemin uygulanabilmesi için bazı unsurlar gereklidir. Bunlar aşağıdaki Şekil 9'da gösterilmiştir. Bu uygulamalara tüm personelin katılımının sağlanması işletmenin başarılı olabilmesi, rekabet gücünün artırılması ve yöntemin sağlıklı işleyişi için önemlidir.



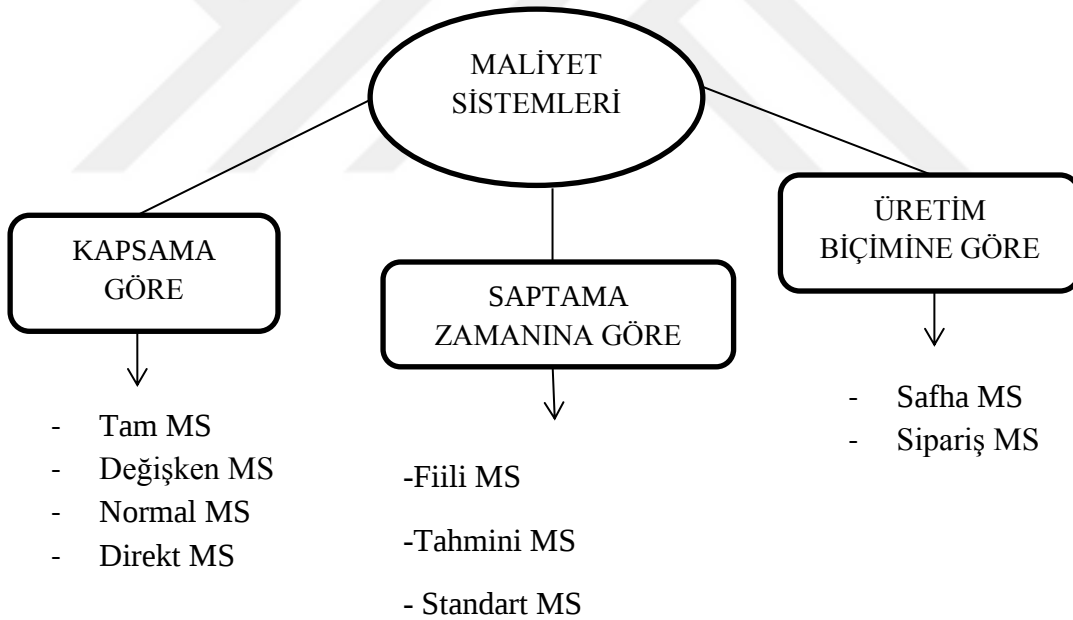
Şekil 10. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanabilmesi İçin Gerekli Unsurlar

Kaynak: Köroğlu, Ç. (2012). Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.

2.4. Sınıflarına Göre Maliyetleme Yöntemleri

Maliyetleme yöntemleri maliyetlerin kapsamına göre, saptama zamanına göre ve üretim biçimine göre sınıflandırılmaktadır. Üretim maliyetini tek bir yöntemle hesaplamak mümkün olmamaktadır. Yani bir işletme maliyetini üretim biçimine göre sipariş maliyetleme yöntemi ile hesaplarken aynı zamanda da kapsamına ve saptama zamanına göre maliyetleme yöntemlerinin her ikisinden de bir yöntem belirleyerek hesaplamak zorundadır.

Maliyet sistemleri şekil olarak aşağıda Şekil 11’de gösterilmiştir.



Şekil 11. Maliyet Sistemleri

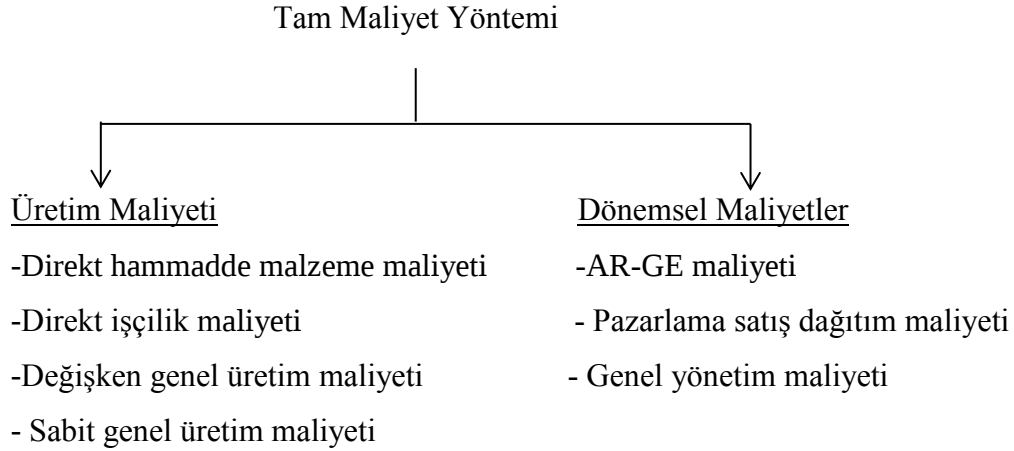
2.4.1. Kapsama Göre Maliyet Sistemi

İşletmeler için karar verme amaçlı olmasının yanı sıra, üretim maliyeti olarak değerlendirilecek olan üretim giderlerinin belirlenmesini sağlar. Bu yöntem dört gruba toplanmaktadır. Bunlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

- **Tam Maliyet Sistemi**

Üretim gerçekleştirilirken meydana gelen işçilik, malzeme gibi giderlerin tamamı maliyetin hesaplanmasında göz önüne alınır. Direkt giderler olarak bunlar tanımlanmaktadır. Bunun dışında üretim gerçekleşmesi için değil de sonrasında pazarlanırken ya da ürün geliştirmesine yönelik çalışmalarda meydana gelen giderler bu hesaba alınmaz, dönem giderleri olarak değerlendirilir. Bunlar da genel üretim giderleri olarak adlandırılır. V.U.K. muz işletmelerde tam maliyet yönteminin kullanımını zorunlu kılmıştır (Güngörmüş 2000, 3).

Tam maliyet sistemi üretim maliyeti ve dönemsel maliyetler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Aşağıdaki Şekil 11’de kısaca bunlardan bahsedilmiştir.



Şekil 12. Tam Maliyet Sistemi

Kaynak: Yükçü, S. (2011). Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Altın Nokta Basım Yayın, İzmir.

- **Değişken Maliyet Sistemi**

Genel üretim giderleri olarak adlandırdığımız giderler sabit giderler ve değişken giderler olarak ikiye ayrılır. Sabit giderler üretimin hacmi ile bağlantılı olmayıp üretim miktarına göre değişkenlik göstermezler. Bu nedenle de üretimin az olduğu zamanlarda birim ürün başına düşen maliyet yüksek olmaktadır. Sabit giderler sonuç hesaplarına, değişken giderler ise üretim maliyetine aktarılır.

Üretim hacmine göre giderler azalıp yükselme göstermez. Çünkü sadece değişken giderler ürün maliyetlerinde yer almaktadır. İşletmenin kara geçiş noktası denilen noktanın belirlenmesinde değişken giderler önemli rol oynamaktadır.

- **Normal Maliyet Sistemi**

Buradaki fark sabit giderlerin dönemsel kapasite kullanımına bağlı olarak ürün maliyetinin hesaplanmasında kullanılmasıdır. Yani bir ayda kullanılan üretim kapasitesi o ayın sabit giderlerinin kullanılan üretim kapasitesi miktarı kadar ürün maliyetlerine yüklenmesidir. Böylelikle üretim hacminden dolayı meydana gelen iniş çıkışlar önlenmeye çalışılmaktadır. Bunun nedeni üretim hacmine bağlı olarak ürünlerin sabit genel üretim giderlerinden pay almalarıdır.

- **Direkt Maliyet Sistemi**

Ürünün oluşturulmasındaki ilk madde malzeme ve işçilikten oluşan bir gider hesaplamasıdır. Genel üretim giderleri dönem gideri olarak göz önüne alınır ve maliyet hesaplamasının sonucunda yer alır. Günümüzde işçilikten çok genel üretim giderlerinin olması bu sistemin kullanılmasını yok denecek kadar azaltmıştır.

2.4. 2. Saptama Zamanına Göre Maliyet Sistemi

Faaliyetler gerçekleştikten sonra fiili tutarları tespit edilerek yapılan hesaplama fiili maliyet sistemi, faaliyetler gerçekleşmeden önce saptanması halinde ise tahmini ya da standart maliyet yöntemleri kullanılır.

- **Fiili Maliyet Sistemi**

Ürün veya hizmetin üretilmesi esnasında meydana gelen giderlerdir. Amacı yasal muhasebe kayıtlarının oluşturulmasını sağlamaktır.

- **Tahmini Maliyet Sistemi**

Bir ürün veya hizmet üretilmeden önce maliyetinin ne olacağının tahmin edilmesi ve bu tahmine göre ürün satış fiyatı ya da hizmet bedelinin belirlenmesi, akabinde ise fiili maliyetlerin kontrol edilmesi ve tahmini maliyetlerin girdi olarak kullanılması günümüzde büyük önem arz etmektedir. Kısacası ürün veya hizmet bedelinin ne olacağının önceden tahmin ederek hesaplanmasına denmektedir.

- **Standart Maliyet Sistemi**

Ürün maliyetleri önceden belirlenmiş olan maliyetlere göre hesaplanarak maliyet kontrolünü sağlamaya çalışılmaktadır. Standartlara göre belirlenen ve mamullere yüklenen maliyetler, fiili maliyetlerle karşılaştırılır ve sapmalara göre analizler yapılır.

Birim maliyetin standart üretim maliyetinin hesaplanması olarak tanımlanmaktadır. Fiziki ve değere dayalı maliyetler bu yöntemle göre belirlenir. Üretimin gerçekleşmeden öncesinde geçmiş veriler göz önünde bulundurularak hesaplanan bir yöntemdir ve olması gereken maliyetleri gösterir (Karakaya 2004, 260; Aktaran: Güngörmüş 2000, 2).

2.4.3. Üretim Biçimine Göre Maliyet Sistemi

Üretim maliyetinin hangi yöntemle hesaplanacağını belirleyebilmek için belirli bir yöntem yoktur. Her işletmenin üretim koşulları ve şekilleri farklı olmasından dolayı, maliyet hesaplama şekilleri her işletme için farklılık göstermektedir. Üretim biçimine göre maliyet hesaplaması iki şekilde yapılmaktadır. Bunlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

- **Sipariş Maliyet Sistemi**

Bu yöntem yüksek hacme sahip ve büyük hacimli ürünlerde kullanılmaktadır. Siparişe dayalı ürünlerde kullanılması nedeniyle ismini almıştır. Doğrudan çoğu maliyeti yüklemeye olanak sağlar.

Özel siparişlerde, matbaa işlerinde, inşaat işlerinde hastane ve hukuk firmalarında kullanım uygulamaları vardır. Sipariş kartı adı verilen doküman kullanılmaktadır. Ancak sadece müşteri siparişine göre çalışma söz konusu değildir. Önemli olan belirli bir dönemde üretilen bir ürün veya hizmetin maliyetlerinin ayrı ayrı incelenmesidir (Akyol 2007, 84). Yöntemin özelliği değişik türde üretilen ürün veya hizmetin ayrı ayrı her birinin maliyetinin hesaplanmasının yapılabilmesidir.

- **Safha Maliyeti Sistemi**

Burada maliyet doğrudan ürüne yüklenmemektedir. Sürekli aynı ürünlerin üretiminde ve düşük maliyetli ürünlerin üretiminde kullanılmaktadır. Petro kimya rafinesi, boya üretimi, kağıt fabrikaları vb. gibi işletmelerde kullanılmaktadır. Yöntemin amacı, ürün ya da hizmet birim maliyetlerinin üretim safhaları itibarıyla saptamaktır. Safhaların maliyetlerinin hesaplanması şeklinde maliyet belirlenir. Bunun içinde ürün, mamul veya hizmet üretim safhaları belirlenir.

Bu yöntem sadece tek bir ürün ya da hizmetin seri bir şekilde üretimini yapan işletmeler tarafından kullanılmaktadır (Kızılyalçın 2011, 10).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İSTANBUL İLİNDE BEŞ YILDIZLI OTEL İŞLETMELERİNDE UYGULAMALAR

3.1. Beş Yıldızlı Otel İşletmesi Hakkında Genel Bilgiler

Uygulaması yapılan otel, Ankara merkezli tüzel kişiliğin, İstanbul ilinde hizmet veren şubesi hakkında bilgiler vermektedir. Beş yıldızlı bir otel işletmesidir. 2011 yılında VIP hizmet sunmaya başlamıştır. Hizmet odakları müşteri memnuniyetini en kusursuz şekli ile sağlamak olan bir işletmedir. Oda/kahvaltı esasına göre faaliyet göstermektedir. Otelin 1-30 Eylül 2015 yılı raporlarına göre toplamda 18.900 kişi konaklama yapılmış ve işletmenin ortalama euro kuru 3,3755 TL olarak hesaplanmıştır.

Örnek alınan otelin mevsimsel olarak konaklayan kişi sayıları değişmektedir. Ayrıca 0-6 yaş arasında konaklayan çocuklardan ücret alınmamakta, 7-12 yaş arasında çocuklardan ise ücretin ½ si alınmaktadır. Oda/kahvaltı olarak hizmet vermesi nedeniyle maliyetin çoğunluğunu personel giderleri oluşturmaktadır. Yiyecek-İçecek ve enerji payı da giderler arasında önemli bir paya sahiptir.

Otel işletmesinde çalışan kişiler ve çalıştığı departmanlar aşağıdaki Tablo 5’de verilmiştir. Çalışmamıza örnek oluşturan işletmede toplam 103 personel çalışmaktadır. Bu personelin çoğunluğunu temizlik hizmeti departmanında çalışan personel oluşturmaktadır.

3.2. Uygulamanın Amacı

Çalışmanın amacı, İstanbul’ da faaliyet gösteren beş yıldız bir otelin maliyetleme sistemini araştırmak ve gerçeğe dayalı maliyet tablolarını ortaya koymaktır. Bununla birlikte otel işletmesinin maliyet sistemlerini nasıl kullandıkları ve ne derece uyguladıkları da ortaya çıkmış olacaktır.

3.3. Uygulamanın Kapsamı Ve Yöntemi

Çalışma, bir işletmenin İstanbul ilinde faaliyette olan beş yıldızlı otel işletmesini incelemektedir. İşletmede maliyete neden olan tüm bölümlerin maliyet üzerinden fiyatlandırma (Maliyetlendirme / Cost) raporları işletmeden alınmıştır.

Çalışmanın yöntemini örnek olay yöntemi oluşturmaktadır. Örnek olay yöntemi, evrendeki belli bir ünitenin, derinliğine ve genişliğine, kendisi ve çevresi ile olan ilişkilerini belirleyerek, o ünite hakkında bir yargıya varmayı amaçlayan tarama düzenlemeleridir. Bunlara “monografi” çalışmaları da denir (Karasar 2006, Aktaran: Köroğlu 2012, 128).

Bu yöntem maliyet ve yönetim muhasebesi çalışmalarında genellikle kullanılmaktadır. Çalışmanın yapılabilmesi için gerekli olan maliyet bilgilerinin doğru bir şekilde işletmeden alınması bu yöntemin uygulanmasıyla uyumlu olmaktadır.

Otel işletmesinin 2014-2015 yıllarına ait aylık olarak düzenlenmiş olan maliyet hesaplaması cost (maliyetlendirme) raporları kullanılmıştır. Sayısal veriler işletmenin yetkili bölümünden elde edilmiştir. Çalışmada her bölüme ait maliyet unsurlarına yer verilmiştir.

İşletmenin sisteminde normal ve residence faaliyet olarak iki farklı maliyet hesabı yaptığı görülmüştür. Raporlarında öncelik olarak bilgi vermişlerdir. Sonrasında yiyecek-içecek raporları yer almaktadır. Bu raporlarda açılış ve kapanış envanterleri yer almaktadır. Gruplara ait toplam maliyetler, bölümlere ait, departmanlara ait, ödenmez, stok grubuna göre maliyetler kış –ara – yaz sezonu maliyetleri ayrıntılı olarak verilmiştir.

Temizlik malzemesi cost (maliyetlendirme) raporlamasında envanter bilgileri ve transferler yer almaktadır. Sonrasında bu raporlama deterjan, buklet malzeme, müşteri malzemeleri olarak gruplandırılarak ayrıntılı olarak maliyet raporları hazırlanmış.

Tablo 5. 01-31/07/2015 Ait Personel Sayıları ve Çalıştığı Departmanlar

DEPARTMANLAR	KİŞİ SAYISI
Ön Büro	12
Housekeeping	25
Fb Mutfak + Stw	8
Fb Servis + Bar	5
Residence	6
Teknik Servis	3
Satış Pazarlama	4
İnsan Kaynakları	1
Satın Alma	4
Güvenlik	3
Muhasebe	5
Yönetim	3
Kiracılar	4
Sağlık	1
İnşaat	4
Genel Müdür	1
Bilgi İşlem Sorumlusu	1
Misafir İlişkileri	1
Muhasebe Müdürü	1
Personel Müdürü	1
Ön Büro Müdürü	1
Housekeeper	1
F/B Müdürü	1
Executive Chef	1
Teknik Müdür	1
Güvenlik Müdürü	1
Satın alma Müdürü	1
Head Office Sales & Marketing	3
Toplam Personel	103

Ayrıca, teknik servis malzemeleri, enerji malzemeleri, çamaşırhane, ön büro, satış ve pazarlama, genel idare gibi konular diğer malzemeler olarak, mutfak takım malzemeleri, lojman olarak işletmeye ait tüm maliyetlerin raporları ayrıntılı biçimde yapılmıştır.

Son olarak da tüm bu maliyetlerin kısa bir özeti halinde olan departmanlara ait toplam maliyetler tablo halinde düzenlenmiş ve işletme tarafından ay ay kaydedilmiştir. Çalışmamızda kullanılması amacıyla 2014-2015 yıllarına ait cost (maliyetlendirme) raporları dosya şeklinde bizlere sunulmuştur. İşletmenin maliyet yapısını ve sürecini anlamamız için bu raporlardan bazılarını dönemsel olarak çalışmamızda aşağıda yer verilmiştir.

3.4. Beş Yıldızlı Otel İşletmesine Ait Maliyetleme Yöntemleri

Turizm sektörü rekabet ortamının yaşandığı ve en hızlı teknolojik gelişmelerin görüldüğü bir sektördür. Bu sektörün en önemlisi olan otel işletmeleri müşterilerine konaklama hizmeti sunmasının yanı sıra yiyecek – içecek gibi gereksinimleri ve eğlenmeleri için çeşitli alan ve hizmet sunan ve satan işletmelerdir (Türksoy 1998, 34; Aktaran: Köroğlu 2012, 125).

Üretim hizmetinden farklı olarak birçok alanda hizmet sunmaktadırlar. Otel işletmelerinde üretimden başka maliyetler de farklılık göstermektedir. Otel işletmelerinde maliyetin büyük çoğunluğu endirekt maliyet özelliği göstermektedir. Ayrıca bu işletmelerden birden fazla maliyet hizmeti aynı anda müşteriye sunmaları nedeniyle üretim işletmelerinden farklıdırlar. Bu nedenle de işlemler karmaşık bir yapı almaktadır. Bu da düzenli olarak çalışılabilecek bir maliyet belirleme sisteminin uygulanmasını zorunlu kılmaktadır (Fay, Rhoads ve Rosenblatt 1985, 334; Aktaran: Köroğlu 2012, 126).

Ancak otel işletmelerinin çoğu faaliyet tabanlı maliyet sistemini kullanmaktadır. Çalışmasını yaptığımız otel işletmesinde de FTM yöntemi kullanılmaktadır. İşletmede muhasebe bölümü bağımsız olarak çalışmakta ve maliyetlerini aylık olarak hesaplamaktadır. Örnek otele ait bilgiler aşağıdaki Tablo 6’da verilmiştir.

Tablo 6’ da görüldüğü gibi örnek otel işletmesinde 01-31/07/2014 tarihleri arasında toplam 34.653 kişi konaklamış ve 2,8681 döviz kuru maliyeti olmuştur, 01-31/07/2015 tarihleri arasında ise 35.023 kişi konaklaması ile ortalama 2.9668 döviz kuru maliyeti olmuştur. Görüldüğü gibi konaklayan kişi sayısında gerçekleşen artış maliyet artışına da neden olmuştur. Tabloya baktığımızda geceleme yapan müşterilerin çoğunluğunu yetişkinlerin oluşturduğunu ve ücretsiz geceleme yapan çocuk sayısının ücretli olarak geceleme yapan çocuk sayısından oldukça fazla olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 6. 01-31/07/ 2014-2015-2019 Ait Tüketim Kişi Detayları

DAĞILIM		GECELEME (2014)	GECELEME (2015)	GECELEME (2019)
Ücretli Geceleme (A1)	:	15.750	18.900	20.160
Ücretli Geceleme Çocuk 1/2	:	785	850	800
Complimentary	:	70	214	180
House Use	:	85	219	150
Info Grubu	:	0	11	80
Ücretsiz Geceleme Çocuk	:	3.275	4.485	2.850
Ücretli Geceleme (B/B)	:	0	0	0
Ücretli Geceleme (A1)	:	0	0	0
Toplam Ücretli Geceleme	:	16.535	19.750	20.960
TOPLAM KİŞİ SAYISI (Ücretsiz Çocuk Dahil)	:	19.965	24.679	24.220
TOPLAM KİŞİ SAYISI (Ücretli + Comp +H.Use)	:	16.690	20.183	21.290
Ortalama Döviz Kuru €	:	2,8681 TL	2,9668 TL	6,3623 TL

Tablo 7. 01-31/07/ 2014-2015-2019 Ait Residence Tüketim Kişi Detayları

DAĞILIM		GECELEME (2014)	GECELEME (2015)	GECELEME (2019)
Ücretli Geceleme (A1)	:	1.260	1.530	1.720
Ücretli Geceleme Çocuk 1/2	:	15	2	25
Complimentary	:	4	7	0
House Use	:	0	0	0
Info Grubu	:	0	3	0
Ücretsiz Geceleme Çocuk	:	14	22	6
Ücretli Geceleme (B/B)	:	0	0	0
Ücretli Geceleme (A1)	:	0	0	0
Toplam Ücretli Geceleme	:	1.275	1.532	1.745
Toplam Kişi Sayısı (Ücretsiz Çocuk Dahil)	:	1.289	1.554	1.751
Toplam Kişi Sayısı (Ücretli+Comp+H.Use)	:	1.279	1.542	1.751
Ortalama Döviz Kuru €	:	2,8681 TL	2,9668 TL	6,3623 TL

Aylık olarak yapılan bu raporlama sisteme işletmenin seneler arasında doğru bir kıyaslama yapmasına da olanak sağlamaktadır.

Yukarıdaki Tablo 7'deki bilgilere göre residence odalarında 2014 yılında 1.279 kişi konaklama yapmış ve bunun 2,8681 TL/EUR kur maliyeti olmuştur. 2015 yılında ise toplam 1.542 kişi konaklamış ve bu konaklamadan 2,9668 TL/EUR kur maliyeti olmuştur. Görüldüğü gibi residence konaklama da kişi sayısı azalmasına rağmen maliyet yaklaşık olarak aynıdır. Bunun nedeni bölümlere ait maliyet tabloları incelendiğinde anlaşılabacaktır.

Örneği verilen işletme faaliyetini gerçekleştirirken yönetim raporlarından yararlanmaktadır. Raporlar ilgili oldukları kademelere gönderilmektedir. Oda/kahvaltı dahil sistemde, kahvaltı maliyeti için işletme Basit Maliyet Kontrol Yöntemi kullanmıştır. Bu yöntemi aylık olarak uygulamıştır. Ayrıntılı maliyet hesaplaması için Harris, Kerr ve Foster Yöntemlerinden de yararlanmıştır. Aylık olarak uygulama örneklerinden bir tanesi çalışmada verilmiştir.

Yiyecek ve içecek maliyet kontrol yöntemi işletmenin yapısına ve büyüklüğüne göre değişiklik göstermektedir. Bu departmana ait yaygın olarak kullanılan dört yöntem vardır. Bunlar (Denizer 2015, 179; Aktaran: Erdinç 2009, 315);

- Basit MKY
 - ✓ Aylık BMKY
 - ✓ Günlük BMKY
- Ayrıntılı MKY
 - ✓ Harris, Kerr and Forster Yöntemi
 - ✓ Horwarth and Harward Yöntemi
- Standart MKY
 - ✓ Toplam standart maliyetlerin toplam gerçekleşen maliyetlerle karşılaştırılmasına yönelik yöntem
 - ✓ Yiyecek grupları bakımından karşılaştırma yöntemi
- Potansiyel MKY' dir.

Aylık olarak gerçekleşen incelemelerin tüm gider kalemleri ayrıntılı olarak incelenmekte ve miktar ve tutarları belirlenmekte stoklar ve bir dahaki aya olan devirleri göz önüne alınmakta, buna göre de satın alma kararları alınmaktadır.

Satın alma işlemi ile maliyet kontrolü de başlamaktadır. Günlük olarak çıkışlar ve departman kontrolleri yapılmaktadır. Depo çıkışlarının kontrolünde stok seviyelerinin doğruluğu ve uygunluğu kontrol edilmektedir. Bu şekilde ihtiyaçların belirlenerek az olan ürünler yerine konmakta ve ürün fazlalığı nedeniyle israftan kaçınılarak maliyet düşürülmektedir. Kullanım dışında zarar gören maliyetlerde belirlenerek gerçekte tüketilen malzemenin asıl maliyet hesaplaması da yapılmaktadır.

Yiyecek içecek maliyet analizlerinde de işletmeler, belirlenen hedefe ulaşmakta ve aylık basit maliyet yöntemindeki formülü kullanılmaktadır. Örneği verilen işletme yiyecek – içecek departmanı için aşağıdaki formülü kullanmaktadır.

$$\text{Açılış stokları} + \text{Dönem İçi Alımlar} = \text{Kullanabilir Durumdaki Yiyecek Stokları}$$

$$\text{Kullanılabilir Durumdaki Yiyecek Stokları} - \text{Dönem Sonu Stokları} = \text{Kullanılan Malzeme Maliyeti}$$

Bu formülü kullanarak maliyetini hesapladığı ayda kullanılan malzemenin miktarını hem de sonraki aya devredilen malzemelerin miktarlarını tespit etmektedir. Yukarıdaki formül biraz değiştirilerek günlük maliyetler ve kişi başına düşen maliyetlerde hesaplanmaktadır.

Aylık yapılan cost (maliyetlendirme) raporları sayesinde her malzemenin ne kadar kullanıldığı karşılaştırılabilmekte ve maliyeti artıran malzemeler belirlenerek kalite ve müşteri memnuniyeti düşürülmeden maliyet azaltıcı yöntemler değerlendirilmektedir.

Aşağıdaki Tablo 8 ve Tablo 9’ da 01-31/07/2015 tarihine ait yiyecek ve içecek Maliyetlendirme raporları verilmiştir.

Tablo 8. 01-31/07/2015 Yılına Ait Yiyecek Maliyetlendirme Raporu

GEÇEN AYDAN DEVİR YİYECEK STOKU	1	244.679,29
ANA DEPO AÇILIŞ ENVANTERİ	2	231.227,02
MUTFAK & BAR AÇILIŞ ENVANTERİ	3	13.452,27
AY İÇİNDE ALINAN	4	203.730,06
TRANSFERLER (+)		
TRANSFERLER REZİDENCE (-)	5	3.039,45
SATICI İADELER	6	6.834,75
KAPANIŞ ENVANTERİ	7	191.916,35
ANA DEPO KAPANIŞ ENVANTERİ	8	176.622,60
MUTFAK & BAR KAPANIŞ ENVANTERİ	9	15.293,75
TOPLAM YİYECEK MALİYETİ	10	246.618,75
SATIŞLAR MALİYET	12	115,12
PERSONEL SATIŞLARI MALİYETİ	13	-
HİZMET BEDELİ	14	-
OFİSLER	15	284,13
RESIDENCE	16	2.804,44
MEYVE SEPETİ (SET UP)	17	238,37
LOBBY ŞEKER + ODA LOKUM	18	-
ZAYIAT-DEKORLUK	19	-
BAYRAM ÇİKOLATA PERSONEL	20	-
TRANSFERLER	21	3.442,03
ODALAR	22	2.249,77
F&B	23	5.687,58
ÇAMAŞIRHANE & TERZİ	24	657,19
TEKNİK SERVİS	25	530,81
BAHÇE	26	252,77
SATIŞ PAZARLAMA	27	101,11
GENEL İDARE	28	1.213,27
HEAD OFİS	29	581,40
DÜKKÂN ÇALIŞANLARI	30	454,98
REZİDENCE	31	581,36
PERSONEL YEMEKLERİ	32	12.310,39
BRÜT YİYECEK MALİYETİ	33	230.865,96
F&B	35	106,83
TEKNİK SERVİS	36	374,17
SATIŞ VE PAZARLAMA	37	267,34
GENEL İDARE	38	588,19
PERSONEL ÖDENMEZLER	39	1.443,71
ODALAR	40	221,47
F&B	41	221,47
TEKNİK SERVİS	42	332,10
SATIŞ VE PAZARLAMA	43	553,50
GENEL İDARE	44	553,50

TEMSİL VE AGIRLAMA GİDERLERİ	45	1.882,45
V.I.P.	47	63,65
HOUSE USE	48	1.270,10
COMPLIMENTARY & DİĞER	49	2.748,87
MÜŞTERİ YEMEK MALİYETİ	50	224.790,74
TOPLAM YİYECEK MALİYETİ	51	246.618,75

Yukarıdaki Tablo 8’de 51 farklı gider üzerinde durulmuştur. Bunlardan ilki geçen aydan devir yapan yiyecek stoku olmuştur. 2015 yılının temmuz ayına ait toplam yiyecek maliyeti 246.618,75 TL olarak belirlenmiştir.

Toplam maliyetinden misafir ikram tüketim maliyetleri, departman müdürlerine ödenmez ve ikram maliyetleri çıkarıldığında asıl maliyetler yani tüketicilerin gerçekleştirdiği maliyetler ortaya çıkmaktadır.

Tablo 9. 01-31/07/ 2015 Ait İçecek Maliyetlendirme Raporu

GEÇEN AYDAN DEVİR İÇECEK STOKU	52	345.088,06
ANA DEPO AÇILIŞ ENVANTERİ	53	331.705,54
MUTFAK & BAR AÇILIŞ ENVANTERİ	54	13.382,52
AY İÇİNDE ALINAN	55	52.770,87
TRANSFERLER (+)		
TRANSFERLER REZİDENCE (-)	56	693,90
SATICILAR İADE	57	6.884,25
ANA DEPO KAPANIŞ ENVANTERİ	59	295.158,86
MUTFAK & BAR KAPANIŞ ENVANTERİ	60	15.738,76
TOPLAM İÇECEK MALİYETİ	61	79.382,97
FİYAT FARKI	62	-
SATIŞLAR MALİYET	63	106,48
	64	1.350,17
RESIDENCE	65	1.350,17
OFISLER	66	92,07
HİZMET BEDELİ FATURASI	67	-
ODALARA ATILAN SET UP	68	439,11
PERSONEL SU	69	244,65
ZAYİAT	70	-

TRANSFERLER	71	3.582,99
BRÜT İÇECEK MALİYETİ	72	75.799,80
ODALAR	73	18,56
F&B	74	18,56
TEKNİK SERVİS	75	64,94
SATIŞ VE PAZARLAMA	76	46,31
GENEL İDARE	77	102,03
PERSONEL ÖDENMEZLER	78	250,37
F&B	80	69,56
TEKNİK SERVİS	81	104,43
SATIŞ VE PAZARLAMA	82	173,98
GENEL İDARE	83	173,98
TEMSİL VE AĞIRLAMA GİDERLERİ	84	591,88
COMPLIMENTARY	85	537,45
V.I.P.	86	24,17
HOUSE USE	87	482,28
COMPLIMENTARY & DİĞER	88	1.044,09
MÜŞTERİ İÇECEK MALİYETİ	89	73.913,28
TOPLAM İÇECEK MALİYETİ	90	79.382,97

Yukarıdaki Tablo 9’den de anlaşılacağı üzere bir ay içerisinde toplam içecek maliyeti 79.382,97 TL’dir. Bunun 73.913,28 TL’ si asıl içecek maliyetini oluşturmaktadır. Aradaki fark sabit maliyet dediğimiz ikram ve personele ait olan içecek masraflarıdır.

Ülkemizdeki çoğu otel işletmesinde olduğu gibi bu işletmede de girdi ürünlerin gruplar halinde takibinin yapılabilmesi ve maliyet kontrollerini sağlayarak farkların ortaya çıkması ve yapılması gereken değişikliklerin yapılabilmesi için Harris, Kerr and Foster Yöntemi kullanılmıştır. Gruplar en az 5 en fazla 18 adet olmalıdır. Girdi ürünlerin satışlara oranı olarak maliyet değişme yüzdelerinin de hesaplanması gerekmektedir.

Aşağıdaki Tablo 10’da yiyecek gruplarının stok gruplarına göre dağılımları Harris, Kerr and Foster yöntemine göre verilmiştir.

Tablo 10. Yiyecek Gruplarının Stok Gruplarına Göre Dağılımları

KULLANILAN MALZEMENİN STOK GRUBUNA GÖRE DAĞILIMI			
GRP NO	STOK MALİ GRUP ADI	TUKETİM TL	TUKETİM %
0100	DANA ETLERİ	24.148,79 TL	27,41%
0102	DANA SAKATAT	6.368,04 TL	7,23%
0103	TAVUK ETLERİ	6.419,33 TL	7,29%
0110	JAMBON	135,83 TL	0,15%
0111	SALAM	797,57 TL	0,91%
0114	SOSİS	151,23 TL	0,17%
0131	ÇAY VE KAHVE	1.227,74 TL	1,39%
0132	BAHARATLAR	332,09 TL	0,38%
0133	KURU MEYVELER	214,72 TL	0,24%
0140	MAKARNALAR	470,32 TL	0,53%
0141	DİĞER KURU GIDA	813,15 TL	0,92%
0143	BAKLİYAT	3.613,11 TL	4,10%
0144	ŞEKER	926,10 TL	1,05%
0146	UN VE HAMUR KATKI MAD.	5.067,65 TL	5,75%
0147	KATI YAĞLAR	475,06 TL	0,54%
0148	SIVI YAĞLAR	1.330,17 TL	1,51%
0149	TURŞULAR	655,86 TL	0,74%
0150	ZEYTİN	1.481,93 TL	1,68%
0151	REÇEL, MARMELAT VE BAL	1.680,16 TL	1,91%
0160	KOMPOSTOLAR	136,23 TL	0,15%
0161	KONSANTRELER VE TOZ KONSANTRELER	380,65 TL	0,43%
0162	SOSLAR	2.520,52 TL	2,86%
0164	PEYNİRLER	5.475,09 TL	6,21%
0165	SÜTLER	389,79 TL	0,44%
0167	YOĞURTLAR	3.882,35 TL	4,41%
0170	TEREYAĞLAR	1.459,12 TL	1,66%
0171	YUMURTA	938,49 TL	1,07%
0172	ŞOKLU SEBZE	1.042,06 TL	1,18%
0173	ŞOKLU DİĞER MALZEMELER	1.805,15 TL	2,05%
0174	SEBZELER	8.305,24 TL	9,43%
0175	MEYVELER	3.747,58 TL	4,25%
0200	MEŞRUBATLAR	1.702,09 TL	1,93%
0201	SULAR	15,28 TL	0,02%
GENEL TOPLAM		230.865,96TL	100,00%

Yiyecek grupları aşağıdaki gibidir (Aktaş 2001, 338; Arıcı ve Kutluk 2011, 256; Yılmaz 2007, 156).

- Et ve et ürünleri,
- Deniz mahsulleri,
- Süt ve süt ürünleri,
- Sebze ve meyveler,
- Diğerleri

FTM uygulaması için tablolardan her birim için maliyet sürücüsünü hesaplamak mümkündür. Böylelikle toplam maliyeti maliyet sürücüsüne bölerek her hizmet ve ürün için birim maliyet tutarları hesaplanabilmektedir.

Örneğin yeme – içme hizmetleri için birim maliyet tutarını hesaplamak için maliyeti sürücüsü hesabı ve birim maliyet tutarı aşağıdaki şekilde yapılmaktadır. Maliyet hesabı yapılan aya ait bu bölümde;

$$\text{Çalışan personel sayısı} * \text{Hizmet veren yer sayısı} = \text{Hizmet sayısı/gün}$$

$$\text{Hizmet sayısı/gün} * 30 = \text{Hizmet sayısı/ay} \longrightarrow \text{Maliyet sürücüsü}$$

$$\text{Birim maliyet tutarı} = \text{Toplam maliyet} / \text{Maliyet sürücüsü}$$

FTM yönteminde giderlerin faaliyet merkezlerine aktarımları için öncelikle yukarıdaki gibi maliyet sürücüleri belirlenmelidir. Sonrasında yükleme yapma oranı aşağıdaki gibi hesaplanır.

$$\text{Yükleme yapma oranı} = (\text{personel brüt maaş} * \text{personel sayısı} * \text{ay}) / \text{işçi sayısı}$$

Yükleme yapma oranını ile departmana ait faaliyette çalışan kişi sayısı ya da tüketilen hizmet miktarı ile çarpılması sonucunda toplam maliyet tutarı ortaya çıkmış olur. Müşterilerin kullandığı faaliyetler dışındaki faaliyetlerin hesaplanmasında geleneksel FTM yöntemi kullanılabilir.

Tablo 11. 01-31/07/2015 Tarihine Ait Toplam Maliyet Tablosu

Mevcut Oda	350			
Satılan Oda	315			
Doluluk	%90			
Mevcut Yatak	700			
Ücr. Satılan Yatak	19.750			
Top. Satılan Yatak	20.183			
Kur Euro	2,9668			

	MLY(TL)	MLY(EURO)	P/P (EURO)	Bütçe
HD YİYECEK MALİYETİ	224.790,74	75.768,75 €	3,83 €	3,75 €
EKSTRA YİYECEK MALİYETİ	21.828,01	7.357,43 €	0,37 €	0,50 €
TOPLAM YİYECEK MALİYETİ	246.618,75	83.126,18 €	4,21 €	4,25 €
	MLY(TL)	MLY(EURO)	P/P (EURO)	Bütçe
HD İÇECEK MALİYETİ	73.913,28	24.913,47 €	1,26 €	1,30 €
EKSTRA İÇECEK MALİYETİ	5.469,69	1.843,63 €	0,09 €	0,10 €
TOPLAM İÇECEK MALİYETİ	79.382,97	26.757,10 €	1,35 €	1,40 €
	MLY(TL)	MLY(EURO)	P/P (EURO)	Bütçe
PERSONEL MAAŞ MALİYETİ	280.592,00	94.577,32 €	4,79 €	4,65 €
TOPLAM PERSONEL MALİYETİ	280.592,00	94.577,32 €	4,79 €	4,65 €
	MLY(TL)	MLY(EURO)	P/P (EURO)	Bütçe
ELEKTRİK GİDERİ	157.500,00	53.087,50 €	2,69 €	2,62 €
SU GİDERİ	52.500,00	17.695,83 €	0,90 €	0,75 €
DOĞALGAZ GİDERİ	59.500,00	20.055,28 €	1,02 €	1,00 €
TELEFON GİDERİ	1.000,00	337,06 €	0,02 €	0,02 €
İNTERNET GİDERİ	1.500,00	505,60 €	0,03 €	0,03 €
AKARYAKIT GİDERİ	2.500,00	842,66 €	0,04 €	0,03 €
TOPLAM ENERJİ MALİYETİ	274.500,00	92.523,93 €	4,70 €	4,45 €
	MLY(TL)	MLY(EURO)	P/P (EURO)	Bütçe
TEMİZLİK MALZEMELERİ	1.620,00	546,04 €	0,03 €	0,03 €
TEMİZLİK MADDELERİ	7.155,46	2.411,84 €	0,12 €	0,10 €
TOPLAM TEMİZLİK MALİYETİ	8.775,46	2.957,88 €	0,15 €	0,13 €
	MLY(TL)	MLY(EURO)	P/P (EURO)	Bütçe
BUKLET MALZEMELERİ	2.142,41	722,13 €	0,04 €	0,10 €
MÜŞTERİ MALZEMELERİ	5.549,21	1.870,44 €	0,09 €	0,05 €
TOPLAM MÜŞTERİ MALİYETİ	7.691,62	2.592,57 €	0,13 €	0,15 €
	MLY(TL)	MLY(EURO)	P/P (EURO)	Bütçe
KIRTASIYE	587,08	197,88 €	0,01 €	0,01 €
BASILI EVRAK	954,60	321,76 €	0,02 €	0,02 €
TOPLAM BÜRO MALİYETİ	1.541,68	519,64 €	0,03 €	0,03 €
	TL	EURO	P.P. TL	P.P. €
Tp Gider	899.102,48	303.054,63	45,57	15,36

Müşterilerin kullanmış olduğu faaliyetlerin hesaplanmasında ise SDFTM kullanılmıştır. SDFTM yöntemi personelin çalışma saatlerini göreceli olarak değil de araştırılıp gözlemlenerek belirlenen saatler esasına göre yapılmasından dolayı doğruluğu daha yakın maliyeti ortaya koymaktadır. Bu nedenle de FTM yönteminin uygulanışına uygun olan faaliyet merkezinde ki toplam gider, belirli oranlarda işletmenin diğer merkezlerine dağıtılmaktadır. Bu yöntemde birim maliyeti hesaplamak için o gruba ait maliyet miktarının satılan yatak sayısına bölünmesi ile elde edilir.

Tablo 11’de görüldüğü üzere, toplamda 350 oda 700 yataklı olan otelin yatak maliyetini 15,36 Euro yani oda maliyetini 30,72 Euro olarak hesaplıyoruz. Bu maliyetin en büyük kısmı görüldüğü üzere personel, enerji ve yiyecek içecek maliyetleri olarak sıralanmaktadır. 2015 yılı otel ortalama doluluğu %85, ortalama oda fiyatını 75 Euro olduğu bilgisiyle işletme oda başına 44,28 Euro vergi öncesi kâr (GOP) hesaplanmaktadır. Bu hesapta da görüleceği üzere, işletmenin faaliyetinin ve devamlılığının temel taşı olan kârlılığın 2 temelinden birini maliyet faktörü oluşturmaktadır. Bu da sistemli bir maliyet yönetiminin işletmeler açısından ne denli önemli olduğu gerçeğini yansıtmaktadır.

Tablolardan da görüldüğü gibi, örnek beş yıldızlı otelinin 01-31/07/2015 tarihine ait toplam giderleri bu şekilde ortaya çıkmıştır. En fazla maliyet standart ve residence’ a ait maliyet hesaplamasının her ikisinde de personel bölümünde olduğu saptanmıştır. Personel maliyetini sırasıyla enerji giderleri ve yiyecek-içecek maliyetleri takip etmektedir. Özellikle bu departmanlar için uygulanacak maliyet yönetimi karlılığı doğrudan etkileyecektir.

Tablo 12. 01-31/07/2015 Ait Residence Maliyeti

Mevcut Oda	30
Satılan Oda	27
Doluluk	%90
Mevcut Yatak	60
Ücr. Satılan Yatak	1.532
Top. Satılan Yatak	1.542
Kur Euro	2,9668

	TOPLAM TL	TOPLAM €	KİŞİ TL	KİŞİ €
Yiyecek Maliyeti	23.428,57	7.896,92	15,29	5,15
İçecek Maliyeti	7.857,14	2.648,36	5,13	1,73
Enerji Maliyeti	24.571,43	8.282,13	16,04	5,40
Personel Maliyeti	16.500,00	5.561,55	10,77	3,63
Deterjan Maliyeti	368,75	124,29	0,24	0,08
Temizlik Malzemeleri	96,50	32,53	0,06	0,02
Buket Malzemeleri	690,75	232,83	0,45	0,15
Misafir Malzemeleri	1.697,88	572,29	1,11	0,37
Kırtasiye Ve Basılı Evrak	16,69	5,63	0,02	0,01
Tp Gider	TL 19.290,07	EURO 6.501,98	P.P. TL 49,11	P.P. € 16,55

SONUÇ

Günümüzde artan nüfus, ilerleyen kentleşme, insanlar ve toplumlar arası ilişkilerin artması, ulaşım imkanlarının gelişmesi ile otel işletmeleri sadece gecenin geçirileceği yerler olmaktan çıkmış, tatillerin geçirildiği, büyük iş toplantılarının, konferansların, bilimsel seminer ve kongrelerin yapıldığı yerler haline gelmiştir. Böylece gerek iç turizm gerekse dış turizm açısından büyük önemi bulunan oteller, başlangıçta basit bir organizasyona sahip iken, bugün büyük bir çatı altında birçok mesleki servis ve kısımları içinde barındıran bir endüstri haline gelmiştir.

Bugün artık pek çok işlevi yerine getiren bu konaklama tesislerinin ülke turizmine ve ekonomisine katkısı büyüktür. Diğer sektörlerde olduğu gibi turizm sektöründe yaşanan hızlı gelişmeler ile birlikte artan rekabet, talebin güçlendirilmesi ihtiyacı ve müşteri memnuniyetinin önemi gibi konuların ön plana çıkması ve planlamanın zorunlu hale gelmesi otel işletmelerinde maliyet yönetimi ve kontrolünün önemini daha da artırmıştır.

Otel işletmeleri, rakipleriyle rekabet edebilmek ve karlılıklarını artırabilmek için, sunulan hizmet kalitesi ve çeşitliliğinin artırılması yanında, maliyetlerin kontrolüne de büyük önem vermek zorundadırlar. Bu da ancak gelişmiş maliyet ve yönetim muhasebesi tekniklerinin uygulanmasıyla mümkün olabilecektir. Bu bağlamda çalışmamızın amacı, ülke ekonomisinin canlanmasında büyük umutlar bağladığımız otel işletmelerinin doğru maliyet yönetimi ile optimum karlılık düzeylerini tespit etmektir.

Maliyet yönetiminde göz önünde tutulması gereken en önemli unsur maliyet yapılarında ortaya çıkan değişimleri belirleyerek en doğru maliyet yöntemini seçmektir. Ancak geleneksel maliyet yöntemleri günümüze ayak uyduramadığından artık bu yöntemlerin kullanımı uygun olmamaktadır. Daha doğru ve gerçeğe yakın sonuçlar elde etmek için maliyet yöntemlerine yeni yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Geleneksel maliyet yönetiminin yerini alacak ve bu yöntemin eksikliğini tamamlayacak yeni yaklaşımlar geliştirilmiştir.

Bu amaca yönelik olarak yapılan çalışmada ilk olarak otel işletmelerinin tamamında muhasebe bölümü olduğu saptanmıştır. Bu da otel işletmelerinin muhasebe bölümüne olan ihtiyacın farkında olduklarını göstermektedir.

Otel işletmelerinin büyük bir kısmı ürün/hizmet maliyetini hesaplamaktadır. Bu da işletmelerin maliyet bilgisine ihtiyaç duyduklarını göstermektedir.

Çalışmanın uygulama bölümünde FTM yöntemi örnek olay yöntemi yardımı ile İstanbul'da faaliyet gösteren beş yıldızlı bir otel işletmesinin sayısal verileri ile yapılmıştır. Örnek alınan otel işletmesinin maliyet yönteminin ne olduğunu açıklayabilmek için işletmeden alınan Maliyetlendirme Raporlarına çalışma da yer verilmiş ve maliyetlemenin nasıl yapıldığı açıklanmaya çalışılmıştır.

Uygulama 2014-2015-2019 yıllarına ait aylık raporlardan örnekler verilerek bir otel işletmesinin ne tür maliyetlere katlandıkları ve faaliyet merkezlerinin tespit edilip ayrıştırılarak raporlanması bu sayede ortaya konulmuştur. Şehir otelciliğinde oda/kahvaltı sisteminde işletmeye yüklenen maliyet unsurlarını incelediğimizde, departmanlara ve masraf merkezlerine göre yapılan ayrıştırmalar hem yöneticilere ileriye yönelik karar vermelerinde bir rehber niteliği taşımakta, hem de ilgili departman müdürlerinin dönemlik oluşacak aşağı ya da yukarı yönlü sapmalarda hesap vermelerini sağlayan bir imkân yaratmaktadır.

Beş yıldızlı otel işletmesinde FTM yöntemi uygulanırken yöntemin dikkat edilmesi gereken hususları göz önüne alınmıştır. Otel işletmesinde yapılan araştırmalar maliyet kontrollerinin her ay sonlarında yapıldığı görülmüştür. Her departmanın personeli ay sonunda otelin yiyecek – içecek, temizlik, yıkama, kimyasal, basılı evrak vb. gibi tüm kalemlerini saymaktadır. Bunun sonucunda son sayım ve transferler değerlendirilerek toplam maliyet tespit edildiği görülmüştür. Elde edilen bu maliyet o aya ait toplam geceleme sayısına bölünerek geceleme başına her departmana ait tüketim miktarları ve oda satış maliyetleri hesaplanmıştır.

Maliyetlemelerde her departmanın masraf merkezlerine göre tüketimleri hesaplanmış ve bu tüketim dönemlere göre sorgulanarak kontrol altına alınmıştır. İlgili departman sorumluları yönetime kendi tüketimleriyle ilgili ve dönemsel sapmalarına yönelik raporlar sunarak hesap vermektedir. Bu verilerde yönetimin hem maliyet kontrolü sağlamalarını hem de ileriki dönem satın alma kararlarını en doğru şekilde belirler.

Bu yöntemle sektörde yer alan tüm işletmelerin mevcut ciroları değişmeden, karlılıklarının artırılması planlanmaktadır. Uzun vadede doğru maliyetleme sistemi ile görünmeyen giderlerin zamanla minimuma düşmesi ve giderek yok olması istenmektedir. İşletmeler pazarlama noktasında en doğru bilgi ve veriyle satış rakamları belirleyecek ve bu rakamlarda sektörün dönemsel ya da olağandışı etkilenmelerinden en az düzeyde etkilenerek karlılıklarını optimum düzeyde tutacaklardır.

Sonuç olarak günümüzde giderek sertleşen global ve ulusal rekabet koşulları ve teknolojik değişmedeki hıza paralel tüketici taleplerindeki gelişmeler işletmeleri ayakta kalabilmek için mevcut yönetimin uygulama ve stratejilerini sürekli gözden geçirmeye zorlamaktadır. Bu gelişmelerin doğal bir sonucu olarak da; günümüz otel işletmeleri maliyet yönetimi sistemlerinde mükemmeliyete gereksinim duymaktadır. Yapılan çalışma sonucunda, yeni tekniklerin kullanımı her ne kadar büyük yüzdelere ulaşmasa da otel işletmelerinin yeni gelişmeleri yavaş yavaş benimsemeye başladığını göstermektedir. Dolayısıyla otel işletmeleri, yoğun rekabet ortamı içerisinde ayakta kalabilmek ya da arzulanan kar hedeflerine ulaşabilmek için muhasebe bilgilerinden etkin bir biçimde yararlanmak zorundadır. Bu çerçevede yapılacak en önemli çalışma, sunulan hizmetin kalitesi ve çeşitliliğinin artırılması kadar, maliyetlerin de kontrol altında tutulması ve işletme faaliyet sonuçlarının iyi analiz edilmesi olmalıdır. Bunun sağlanması ise yeni yaklaşımların tam olarak uygulanmasıyla mümkün olacaktır.

KAYNAKÇA

- Acar, D., Papatya, N. (2005). **Tam Zamanında Üretim Uygulamalarında Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Yararlı Hale Getirilmesi**, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Sayı 2.
- Acar, N. (1995). **Tam Zamanında Üretim**, (2. Basım), MPM Yayını No: 542, s.133.
- Akdoğan, N. (2000). **Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, 5. Baskı, Gazi Kitabevi.
- Aktaş, A. (2001). **Ağırlama Hizmet İşletmelerinde Yiyecek ve İçecek Yönetimi**, Livane Matbaası, 2. Baskı.
- Akyol, N. (2007). **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Açısından Safha Maliyeti Sistemi ve Sarıgözoğlu A.Ş. için Bir Maliyet Modeli Önerisi**, Celâl Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Alkan, H.(2003). **Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği**, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi.
- Altınbay, A. (2006). **“Kaizen Maliyetleme Sistemi: Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Sistemi”**, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt. 8, Sayı. 1.
- Altuğ, O. (1996). **Maliyet Muhasebesi**, Evrim Kitabevi, İstanbul.
- Antmen, O. (2000). **“Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”**, İstanbul Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Arzova, S.B., (2002). **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönetimi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

- Aslan, S. (2008). **Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu**, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt 25, Sayı 2.
- Atmaca M., Yılmaz, B. B., (2011). “**Konaklama İşletmelerinin Faaliyetlerinde Maliyet Kontrolünün Etkileri: Marmara Bölgesinde Faaliyet Gösteren Beş Yıldızlı Oteller Üzerinde Bir Araştırma**”, Mali Çözüm Dergisi.
- Azaltun, M., Kaya, E., (2016). **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları**, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Bozkurt, R. (2010). **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Beş Yıldızlı Bir Otel İşletmesinde Örnek Uygulama**, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Bursal, N., Ercan, Y., (1999). **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama**, Der Yayınları.
- Coşkun, A., **Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme**, Akademik Araştırmalar Dergisi; S: 15, (s: 25-34, Kasım 2002-Ocak 2003).
- Çalışkan, A, (2015). **Uygulamalı Maliyet Muhasebesi**, 1.Baskı, Nobel Yayın, Ankara.
- Çam, M. (2006). **Stratejik Bir Yönetim Aracı Olarak Ekonomik Katma Değer (EVA) ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönetiminin (FTMY) Birlikte Kullanımı**, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:15, Sayı:2.
- Denizer, D., **Konaklama İşletmelerinde Yiyecek İçecek Yönetimi**, Detay Yayıncılık, (Ankara, 2015)
- Doğan, A. (1996). **Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Uygulaması**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
- Dönmez, A., Arıcı, A., ve Kutluk, F. A., (2018). **Antalya’daki Beş Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolü ve Fiyatlandırma Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma**, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi 3/1.

- Eker, M. Ç., (2002). **Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı**, Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 21, Sayı 1.
- Emblemsvag, J., (2019). “**Activity-Based Life-Cycle Costing**”, Managerial Auditing Journal, vol. 16, no. 1-2.
- Erdinç, S. B., (2009). **Konaklama İşletmelerinde Yiyecek – İçecek Maliyet Analizi**, Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, c.14. s. 1.
- Fay T. C., Rhoads, C. R ve Rosenblatt, L. R. (2015). **Ağırlama Hizmet Endüstrileri (Otel-Motel) Yönetim Muhasebesi**, (Çev. Selim BEKÇDOĞLU), Gazi Kitabevi.
- Gagne L. M., Discenza, R., (2005). “**Target Costing**”, Journal of Business &Industrial Marketing, Vol:10, No:1.
- Gupta M., Galloway K., (2003). **Activity-Based Costing/Management and Its Implications for Operations Management**, Technovation, Vol.23.
- Güneş, R. Aksu, İ., (2017). **Üretim İşletmelerinde Lojistik Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması ve Bir Uygulama**, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
- H. Kâmil Büyükmirza, (2010). **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Tekdüzen’e uygun bir sistem yaklaşımı**
- Haftacı, V. (2007). **Maliyet Muhasebesi**, 6. Baskı, Avcı Ofset, İstanbul.
- Ildır, A., (2008). **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi ve Performans Yönetimi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

- Jang, S., Park, K. (2017). **Hospitality Finance Research During Recent Two Decades Subjects, Methodologies, And Citations.** International Journal of Contemporary Hospitality Management, Vol. 23, Iss 4, s. 479 – 497.
- Karakaya, M., (2004). **Maliyet Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Karaman, D., (2010). **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Mermer İşletmesinde Uygulama Örneği**, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, işletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Karasar, N. (2006). **Bilimsel Araştırma Yöntemi**, Nobel Yayın Dağıtım: Ankara.
- Karcıoğlu, R., (2000). **Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Aktif Yayın Dağıtım. ISBN:9756755-14-18, Erzurum.
- Kaygusuz, D., Kaygusuz, S. Y., ve Dokur, Ş. (2015). **“Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Temel Mali Çizelgeler Üzerindeki Etkileri”**, E-Yaklaşım, sayı 18.
- Kızılyalçın, A. D., (2011). **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Zeytin Sektörü Uygulaması**, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
- Koparal. C. (2003). **Yönetim Organizasyon**, 1.Baskı, A.Ü.Yay. No: 1457, Eskişehir.
- Köroğlu, Ç. (2012). **Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama**, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Köse, T., (2004). **Stratejik Maliyet Yönetimi ve Faaliyete Dayalı Yönetim İlişkisi-Bir Uygulama**, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Lazol, İ. (2016). **“Maliyet Muhasebesi”**, 2. Baskı, Ekin Kitapevi, Bursa.

- Okutmuş, E., Ergül, A. (2015). **Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme, Değer Analizi ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Birlikte Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma**. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:65.
- Öker, F., (2003). **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar**, Literatür yayıncılık, İstanbul.
- Öksüz, A. (2018). **“Tekstil Sektöründe Ürün Maliyetinin Hesaplanması ve Maliyet Kontrolü”**, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Smith, K. L.(2008). **“Strategic Management Accounting: How Far Have We Come in 25 Years”**, Accounting, Auditing and Accountability Journal, vol. 21, no. 2.
- Surendra P., Mehra, A.S., (2018). **“Cost Management System: An Operational Overview”**, Managerial Finance, Volume:24, Number:1.
- Şakrak, M. (1997). **Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları, Yayın No:080, Bilim/Bilgi Dizisi:016ISBN 975-367-028-4, İstanbul.
- Titiz, İ., Çetin, C., (2000). **“Karar Almada Geleneksel Maliyet Yöntemi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi,”** Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt 5, Sayı 2.
- Türk, Z. (1999). **“Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme”**, Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:14, Sayı:1.
- Türksoy, A. (1998). **Otel Yönetim Muhasebesi**, Turhan Kitabevi: Ankara.
- Uslu, M. S., (1991). **Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi**, Ankara.

- Ülker, Y. İskender, H., (2015). **Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Dere Örneği**, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 8, Sayı 13.
- Yılmaz, Y. (2007). **Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolü**, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Yükçü, S. (2011). **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Altın Nokta Basım Yayın, İzmir.
- Yüngül İ. (1998). **Üretim Maliyet Unsurlarının Bütçe Yoluyla Kontrolü**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Yüzbaşıoğlu, N. (2004). “**İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Plânlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları**”, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yüksek Lisans Tezi.

ÖZGEÇMİŞ

12 Mayıs 1988 tarihi, İstanbul İli Fatih ilçesi doğumluyum. İlköğretimi Tuzla Atatürk İlköğretim Okulu'nda, liseyi Pendik Gülizar Zeki Obdan Lisesi'nde, lisans eğitimimi Konya Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümü'nde tamamladıktan sonra 2014 yılında üç senelik staj serüvenimin sonucunda yüksek başarı ile SMMM yeterlilik sınavını kazanarak 2015 yılında SMMM ruhsatını aldım. Aynı yıl kaydolduğum Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Yönetimi, tezli yüksek lisans programında iki yıl boyunca tüm dersleri başarı ile tamamlamamın ardından 2017 yılında aynı üniversitenin Finans bölümü tezli yüksek lisans programına kaydolarak bu bölümden 2020 yılında başarıyla mezun oldum. Askerlik görevimi 2019 senesinde Konya İl Jandarma Komutanlığı Jandarma Piyade Er olarak tamamladım.

AK-KA Group bünyesinde 2011 yılından bu yana çeşitli kademelerde görev aldım ve şu anda grubun İstanbul'da devam eden Otel İşletmeciliği ve İnşaat İşlerinde İdari Koordinatör olarak hizmet vermekteyim.

Yabancı dilim İngilizce olup, evliyim.

Oğuzhan AKBALIK