

## Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi: Bir Termal Otel İşletmesinde Uygulama (Activity Based Cost Method: Application in a Thermal Hotel Enterprise)

Ülkü MAZMAN İTİK  <sup>a</sup>

<sup>a</sup> Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Cumhuriyet Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Sivas, Türkiye. [umazman@cumhuriyet.edu.tr](mailto:umazman@cumhuriyet.edu.tr)

MAKALE BİLGİSİ	ÖZET
<p><b>Anahtar Kelimeler:</b> Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Otel İşletmelerinde FTM Rekabet Avantajı</p> <p>Gönderilme Tarihi 8 Haziran 2020 Revizyon Tarihi 29 Kasım 2020 Kabul Tarihi 12 Aralık 2020</p> <p><b>Makale Kategorisi:</b> Araştırma Makalesi</p>	<p><b>Amaç</b> – Konaklama sektöründeki yoğun rekabet koşulları otellerin maliyetlerini kontrol altında tutmaya ve doğru maliyetleme yöntemini kullanmaya teşvik etmiş ve zaman içerisinde geleneksel maliyet yönteminin yerini farklı maliyet yöntemleri almıştır. Bu yöntemlerden biriside, “Activity Based Costing (ABC) - Faaliyet Tabanlı Maliyet (FTM)” yöntemidir. FTM yöntemi işletmelerin daha doğru maliyet verilerine ulaşarak, daha doğru kararlar almasına olanak sağlayan bir yöntemdir ve katlanılan faaliyetlere göre maliyetlerin ortaya konulması esasına dayanmaktadır. Çalışmanın amacı, hizmet sektöründe faaliyet gösteren otel işletmelerinin daha doğru maliyet verilerine ulaşabilmeleri için FTM yönteminden faydalanmaları gerektiğine vurgu yapmaktır.</p> <p><b>Yöntem</b> – Araştırmada örnek olay yöntemi kullanılmıştır. Araştırmada kullanılan veriler Sivas ilinde faaliyet gösteren bir termal otel işletmesinin 2018 yılına aittir. Elde edilen verilerle öncelikle geleneksel yöntemle göre otel maliyetleri hesaplanmış ardından FTM yöntemine göre otel maliyetleri hesaplanmış ve çıkan sonuçlar yorumlanmıştır.</p> <p><b>Bulgular</b> – FTM yöntemi ile elde edilen maliyetler ile geleneksel yöntem ile elde edilen maliyet bilgilerinin farklı olduğu tespit edilmiştir.</p> <p><b>Tartışma</b> – Otel işletmelerinin departmanlarının ve kişi başı maliyetlerinin doğru tespit edilmesi doğru fiyatlama için önem arz eder. Endirekt maliyetlerin dağıtımında kendine özgü bir yöntem uygulayan FTM yöntemi ile örnek otel maliyetlerinde farklı sonuçlar elde edilmiştir. FTM yöntemi maliyetleri daha az veya daha çok hesaplayan bir yöntem değil, daha rasyonel hesaplayan bir yöntemdir. Bu yönü ile oteller çağdaş maliyet yöntemlerini işletmelerine uygulayarak maliyetlerini sorgulayabilirler.</p>
ARTICLE INFO	ABSTRACT
<p><b>Keywords:</b> Activity Based Cost Activity Based Cost in Hotel Enterprises Competitive Advantage</p> <p>Received 8 June 2020 Revised 29 November 2020 Accepted 12 December 2020</p> <p><b>Article Classification:</b> Research Article</p>	<p><b>Purpose</b> – Intense competition conditions in the accommodation sector encouraged hotels to keep their costs under control and use the correct costing method, and over time, different costing methods have been replaced by the traditional cost method. One of these methods is “Activity Based Costing (ABC)” method. The ABC method is a method that enables businesses to access more accurate cost data and make more accurate decisions, and is based on exposing costs according to the activities undertaken. The aim of the study is to emphasize that hotel businesses operating in the service sector should use the FTM method in order to reach more accurate cost data.</p> <p><b>Design/methodology/approach</b> – Method - This study was conducted with Case study method. The data used in the research are the 2018 data of a thermal hotel company operating in Sivas province. With the data obtained, firstly hotel costs were calculated according to the traditional method, then the hotel costs were calculated according to the FTM method and the results were interpreted.</p> <p><b>Findings</b> – It was determined that the costs obtained with the ABC method and the cost information obtained with the traditional method are different.</p> <p><b>Discussion</b> – Accurate determination of departments and costs per person in hotel managements is important to take competitive advantage and accurate pricing. Different results were obtained in the sample hotel costs with the ABC method, which applies a unique method in the distribution of indirect costs. The ABC method is not a method that calculates costs more or less, it is a method that calculates more rationally. With this aspect, hotels can question their costs by applying modern cost methods to their businesses.</p>

### Önerilen Atıf/ Suggested Citation

Mazman İtik, Ü. (2020). Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi: Bir Termal Otel İşletmesinde Uygulama, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12 (4), 3879-3894.

## 1. GİRİŞ

Değişen ekonomik ve teknolojik şartlar firmalar arasındaki rekabet düzeyini artırmış ve yaşamlarını sürdürmek isteyen işletmeler bu değişime uyum sağlamaya çalışmışlardır. Özellikle 19.yüzyıldan sonra emek yoğun üretim yönteminden teknoloji yoğun üretim sistemine geçilmesi üretim yöntemlerini de etkilemiş özellikle üretim maliyetleri içinde yer alan değişken üretim maliyetlerin payının azalmasına ve genel üretim maliyetlerinin payının önemli ölçüde artmasına sebep olmuştur. Yaşanan bu gelişmeler yöneticilerin bilgiye duyduğu ihtiyaç sebebi ile muhasebe verilerinden elde edilen bilgilerinin en uygun zamanda, en doğru biçimde iletilmesi yönündeki çabalarının yoğunlaşmasına, maliyet ve yönetim muhasebesine olan ihtiyacında artmasına sebep olmuştur (Yürekli, 2017:137) .

Üretim maliyetleri, işletmelerin yaşamlarını sürdürebilmeleri için tespit etmeleri gereken en önemli değişkenlerden birisidir. Üretim maliyetlerinin yapısını direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri oluşturmaktadır. Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri mamul maliyetine doğrudan yüklenebilirken genel üretim giderleri ise mamul maliyetine doğrudan yüklenmemektedir (Unutkan, 2010:32).Yaşanan teknolojik gelişmelerle genel üretim giderlerinin yapısal oranının değişmesi maliyet ve yönetim muhasebesinde, en çok kullanılan yöntem olan geleneksel maliyet yönteminin yetersiz kalmasına “Activity Based Costing (ABC) - Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM)” yöntemi gibi birçok yöntemin uygulama alanı bulmasıyla sonuçlanmıştır (Koroğlu, 2013:57). Faaliyet Tabanlı Maliyet yönteminin temelini her bir faaliyetle ilgili maliyet havuzlarının oluşturularak, endirekt maliyetlerin bu havuzlarda toplanması ve her bir maliyet havuzu ile ilgili maliyet dağıtım anahtarının seçilmesi oluşturmaktadır (Cooper ve Kaplan, 1992:4). Dolayısıyla bu yöntem, iki veya çok aşamalı maliyetleme yöntemlerinin biraz daha geliştirilmiş şeklini oluşturmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminden beklenen, her bir faaliyetle ilgili maliyetlerin doğru saptanmasını ve doğru fiyatlanmasına katkı sağlamasıdır. (Altuntaş, 2014:56). Doğru maliyetleme yapıldığı müddetçe işletmeler doğru fiyat ve strateji belirleyecek ve rekabet avantajı sağlayabileceklerdir.

Çalışmanın amacı doğrultusunda öncelikle ikincil veriler olan literatür taraması yapılmıştır. Literatür taraması sonucu, detaylı veriler gerektirdiği için otel işletmelerinde FTM yönteminin yaygın olarak kullanılmadığı tespit edilmiştir. Türkiye’de otel işletmelerinin sayısının hızla artmasına rağmen, otellerde maliyetleme ve FTM yöntemi ile ilgili çalışma sayısının çok sayıda olmaması çalışmanın yapılmasında etkili olmuştur. Çalışmanın amacı otel işletmelerinde geleneksel yöntem ile FTM yöntemi ile elde edilen maliyet sonuçlarını karşılaştırarak yorumlamaktır. Çalışmanın ilk bölümünde FTM yönteminin literatür taraması yapılarak teorik altyapısı incelenmiştir. Ardından örnek otel işletmesinin geleneksel maliyet ve faaliyet tabanlı maliyet yöntemine göre her bir departmanın ve müşterinin, maliyetleri hesaplanarak çıkan sonuçlar karşılaştırarak yorumlanmıştır.

## 2. LİTERATÜRDE KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

Literatürde farklı sektörlerde faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi ile ilgili yapılmış çok sayıda çalışma mevcuttur. Bu bölümde yalnızca otel işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi ile ilgili yapılan çalışmalar özetlenmiştir.

Pavlatas O., & Ioannis P., 2007, çalışmalarında Yunanistan otel sektörünün kullanmış olduğu maliyet sistemleri üzerine 85 otel işletmesinde anket çalışması yapmışlar çalışmanın sonucunda, Yunanistan’da bulunan otellerin yaklaşık %75’ inin geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerini uyguladıkları, faaliyete dayalı maliyetleme yöntemini uyulama oranının ise diğer ülkelere oranla daha yüksek düzeyde olduğu sonucuna ulaşmıştır. Adamu A., & Olotu İ.A., 2009, yapmış oldukları çalışmada, Nijerya’ da ki otellerde faaliyete dayalı maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğini, Kelsideki otelleri örnek olay olarak incelemişlerdir. Çalışmanın sonucunda otel işletmelerinin maliyetlendirme sistemi hakkında bilgi sahibi olmadıkları ve konuyla ilgili bilgilendirme eğitiminin gerekliliğine vurgu yapmışlardır. Karğın S., 2013, çalışmasında FTM yöntemi ile sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini karşılaştırdığı çalışmasında, hizmet sektöründe bu yöntemlerin daha başarılı sonuçlar verdiğine değinmiş, FTM yöntemini uygulayanların ve araştırmacıların tespit ettiği eksiklere değinmiş, FTM yönteminin yöneticilerden destek görmediğini ve eksikliklerinden dolayı sürece dayalı FTM yönteminin ön plana çıktığına vurgu yapmıştır. Koroğlu Ç., 2011, yapmış olduğu çalışmada bir otel işletmesinde faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin aşamalarını tespit etmiş ardından otelin maliyet verilerinden yola çıkarak işletmenin giderlerini 4 ana faaliyet merkezinde gruplandırmış ve

çıkan sonucu 4 farklı müşteri grubuna yükleyerek birim maliyeti bulduğu bir çalışma yapmıştır. Koşan L.,& Karadeniz E., 2011, çalışmalarında faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde, sermaye maliyeti konusunun göz ardı edildiğini FTM yönteminin Ekonomik katma değer birlikte entegrasyonunun karar alma sürecindeki önemine değinmiştir. Otel işletmesinde yapılan uygulamada FTM yönteminin uygulanması ile kârlı çıkan müşteri grubu ile FTM ve Economic Value Added (EVA) yönetiminin uygulanması sonucu kârlı çıkan müşteri grubunun farklı olduğu sonucuna ulaşmışlardır. S. Özer ve N. Bilici 2017, çalışmalarında Van ilinde faaliyet gösteren Turizm İşletme Belgeli ve Belediye Belgeli otellere anket çalışması yapmışlar. Çalışmanın sonucunda FTM yönteminin oteller tarafından uygulanmasının kolay olduğu, FTM yöntemiyle maliyetlerin daha doğru tespit edilebileceği sonucuna ulaşmışlardır. Badem & Kılınç 2020, çalışmalarında örnek olay yöntemi ile seçmiş oldukları otelin maliyetlerini, önce faaliyete dayalı maliyetleme yöntemine göre sonrada zaman esaslı faaliyet tabanlı maliyet yöntemine göre otel maliyetlerini hesaplamışlardır. Çalışmanın sonucunda her bir odanın maliyetinin iki yöntemde de farklı sonuçlar verdiğini tespit etmişlerdir. Değerlendirme kısmında ise mevcut otelde zaman esaslı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin uygulanmasını daha doğru bulmuşlardır. Koşan L., 2008, çalışmasında bir otel işletmesinde önce geleneksel yöntemlere göre, sonrada FTM yöntemi ile yapılan müşteri kârlılık analizlerini karşılaştırmıştır. İşletme yöneticilerinin alacakları kararlardaki muhtemel etkileri tartışan çalışmada farklı müşteri gruplarının FTM' ye göre kârlı olmadıkları sonucuna ulaşmıştır. Karacan S., 2020 , çalışmasında faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini turizm işletmelerindeki teorik alt yapısına değinmiş FTM uygulamasını yapmış olduğu örnek olay yöntemi ile açıklamıştır. Altuntaş C., 2014, çalışmasında konaklama işletmelerinde FTM yönteminin uygulama düzeyini anket yöntemiyle ölçmeyi amaçlamış, çalışmanın sonucunda, FTM yönteminin konaklama sektöründe uygulamasının kolay olmadığı, ancak yöntemin uygulanması ile maliyetlerin daha doğru tespit edildiğini kapasite kullanımının ve verimliliğin artabileceği, maliyetleri düşürmede etkili olduğu sonucuna vurgu yapmıştır.

### 3. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİ VE KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE UYGULANMASI

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ilk olarak üretim işletmelerinde uygulanmış ardından hizmet sektörü tarafından benimsenen bir yöntem olmuştur. Yöntem ABD' li bilim adamları, Cooper, R. ve Kaplan, RS 1992, tarafından gündeme getirilmiştir, ardından William Rotch, hizmet sektöründe uygulanmasına öncülük etmiştir ( Kaynar 2005:1 ). Yöntemin hizmet sektöründe ve dolayısıyla konaklama sektöründe uygulanması işletmenin bölüm maliyetlerinin doğru tespit edilmesine ve fiyatlandırma kararlarının daha sağlıklı şekilde tespit edilmesine sebep olmuştur (Atmaca ve Yılmaz, 2011:108). FTM, kaynakların faaliyetlerden dolayı tükendiğini kabul ederek faaliyetlere odaklanıp nerelerde tasarruf edilebileceğini inceler (Badem ve Kılınç, 2020:117). Hizmet sektörünün önemli argümanlarından birisi olan konaklama işletmelerinin sunduğu hizmetler zaman içerisinde farklılık göstermiştir. Önceleri sadece konaklama hizmeti veren oteller, geçen süre zarfında hizmetlerini çeşitlendirmeye başlamışlardır. Otellerde hizmet çeşitliliğinin artması gider ve gelir getiren tüm bölüm ve departmanların takip edilmesini gerekli kılmıştır. Son zamanların en kullanılan sloganı haline gelen ünlü yönetim bilimci Peter Drucker' ifade ettiği "Ölçemediğin Şeyi Kontrol Edemezsin" mantığı konaklama işletmeleri içinde geçerlilik kazanmış otellerin hangi faaliyetlerinin ne kadar maliyetle gerçekleştirdiğini tespit etmesi sektör içinde önemli bir konu haline gelmiştir (Altuntaş, 2014:58). Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde kullanılan bazı kavramlar ve yöntemin uygulanma aşamaları şu şekilde özetlenebilir

\* **Kaynaklar:** Kaynaklar maliyetlerin asıl kaynağıdır (Alkan, 2005:44). Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde finansal girdileri ilk sağlayan unsurlar kaynaklardır. Kaynaklara ait veriler işletmenin kayıt sisteminden büyük defter kayıtlarından elde edilebilir

\* **Faaliyet:** Faaliyetler bir işletmenin mamul ve hizmet üretimi sırasında yapılan eylemlerin tamamı olarak tanımlanabilir (Eker, 2002: 241). Faaliyetler sistemin özüdür FTM yöntemi bir işletmede uygulanmak isteniyorsa öncelikle işletmenin tüm faaliyetlerinin tespit edilerek faaliyetlerin, faaliyet gruplarına ayrılması gerekmektedir.

\***Faaliyet Merkezi (Faaliyet Havuzu):** Faaliyet merkezi veya havuzu, "bir işletme için önem taşıyan ve birbirine benzeyen faaliyetlerin aynı yerde toplandığı merkez" olarak tanımlanmaktadır (Altuntaş, 2014:58).

\***Maliyet Sürücüsü:** Geleneksel yönetim sistemindeki dağıtım anahtarları yerine FTM yönteminde maliyetlerle mamuller arasında sebep – sonuç ilişkisine dayanan gerçek, objektif bir köprü kurmaya yarayan

maliyet sürücüsü kavramı kullanılmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, subjektif dağıtım yerine “sebeplere göre” maliyet yüklemeyi esas alan bir yöntemdir (Unutkan, 2010:91). Faaliyet tabanlı maliyet sistemi 4 aşamalı bir süreçte uygulanabilir. Öncelikle işletmeye ait giderler yani kaynaklar tespit edilir, ardından otel işletmesinin her bir departmanın faaliyetleri belirlenir bir önceki süreçte tespit edilen giderler bu faaliyetlerde gruplandırılır. Üçüncü aşamada faaliyetler faaliyet merkezlerine göre ayrılır ve böylece maliyet havuzları oluşturulur, son aşamada ise maliyet sürücüleri belirlenerek ürüne ya da verilen hizmete dağıtım gerçekleştirilir. Öker, F., 2003, Köroğlu, Ç., 2013 ve Altuntaş, C., 2014, yaptıkları çalışmalarda, FTM yöntemindeki faaliyetleri, otel işletmelerinde aşağıdaki aşamalarda uygulamışlardır.

### **1. Aşama: Konaklama İşletmelerinde Faaliyetlerin Belirlenmesi**

\*Otele gelen müşterilerin karşılanması, Otele gelen müşterilerin rezervasyon işlemlerinin yapılması, Müşterilerin giriş kayıtlarının alınması, Müşterilerin konaklama süresince yaptığı harcamaların kayıt altına alınması, Müşterilerin otelden ayrılması sırasında işlemlerinin yapılması, Müşteri odalarının, salonların, koridorların temizliği ve bakımı, Temizlikte kullanılan araç ve gereçlerin denetimi, Kat hizmetleri personelinin eğitimi, Yapılan işlerin planlanması ve üst yönetime gerekli raporların verilmesi, Müşteri profiline göre menülerin hazırlanması, Masaların hazırlanarak servislerin açılması, Siparişlerin alınarak bildirim yapılması, Yiyecek ve içeceklerin siparişlerinin hazırlanması, Masalardan servislerin kaldırılması, Müşterilerden tahsilatın yapılması, Telefon hizmetleri, Müşteri çamaşırhanesi, Berber-kuaför, Çiçekçi, Diğerleri.

### **2. Aşama: Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi**

Otele ait faaliyetlerden yola çıkılarak faaliyet merkezleri oluşturulmaktadır birbirine benzeyen faaliyetler veya ortak alanlarda gösterilen faaliyetler ayrıştırılarak gruplandırılması yapılır.

\*Konaklama-Odalar Departmanı      \*Ön büro Departmanı      \*Yiyecek/ İçecek Departmanı

\*Termal/Kür Departmanı      \*Yardımcı Hizmetlerle İlgili Departmanlar

### **3. Aşama: Konaklama İşletmelerinde Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması**

Maliyetlerin faaliyet merkezlerine dağıtımında işletmeden işletmeye farklılıklar arz edebilir. Maliyetler, faaliyetlere yüklenirken mümkün olduğunca doğrudan yüklenmelidir fakat doğrudan yüklemenin mümkün olmadığı durumlarda doğru dağıtım ölçüsünün tespit edilerek kullanılması gerekmektedir. Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi oluşturulurken, uygun faaliyetlerin belirlenmesi kadar; maliyetlerin faaliyet merkezlerine aktarılması da önemlidir. (Karacan, 2000: 68) Eğer maliyetlerle maliyet taşıyıcıları arasında yüksek derece korelasyon kurulmamışsa, maliyetleme ile ilgili yapılan hesaplamalar ve sistem yanlış sonuçlar verebilir.

### **4. Aşama: Maliyetlerin Mamullere/Müşterilere/Bölgelere Yüklenmesi.**

Faaliyet merkezlerinde ki maliyetler, zaman esas alınarak yüklenmek istenirse çalışanlarla görüşülerek hangi faaliyete ne kadar zaman harcadıklarının tespit edilmesi gerekmektedir. Fakat zaman esas kullanılmamışsa her bir faaliyet merkezinin hizmet miktarı esas alınabilir. Bu süreç sistemin son aşamasını oluşturmaktadır.

## **4. YÖNTEM**

### **4.1. Araştırma Yöntemi**

Araştırma yöntemi maliyet ve yönetim muhasebesi alanlarına en uygun, araştırma yöntemlerinden birisi olan örnek olay “Case Study” yöntemidir (Tanış, V., 1997:189). Örnek olay yöntemi, alan araştırmalarının bir türü olup, temel özelliği bir tek olayı, bir işletmeyi, bir örgütü hatta bir insanı ya da ülkeyi ele alarak detaylı bir şekilde incelemektedir (Deveci, B., & Deveci, B. 2018:128). Bu sebepten dolayı nitel özellikli bir çalışmadır. Çalışmanın materyalleri birincil ve ikincil verilerden oluşmaktadır. Birincil veriler, oteldeki üst düzey yöneticilerle, muhasebe departmanı ve çalışanlarla yapılan görüşmelerle elde edilmiştir. İkincil veriler ise, konuyla ilgili yapılan literatür taraması sonucu elde edilen verilerden oluşmaktadır.

Çalışmanın uygulama kısmında maliyet ve yönetim muhasebesi konusuna ait olan, iki yöntem uygulanmıştır. Geleneksel yönetime göre maliyetler hesaplanırken, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin tamamı toplanarak departman sayısına bölünmüş ve her bir departmanın maliyetleri bulunmuştur. FTM yöntemine göre maliyetler hesaplanırken direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik

rakamları olduğu gibi alınmış, endirekt maliyetler ise aşağıdaki aşamalar dahilinde maliyete eklenerek önce her bir faaliyet merkezinin maliyeti sonrada müşteri birim maliyeti bulunmuştur.

FTM yöntemine göre maliyetler 4 aşamada hesaplanmıştır.

1. Aşama: Konaklama İşletmelerinde Faaliyetlerin Belirlenmesi,
2. Aşama: Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi
3. Aşama: Konaklama İşletmelerinde Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması
4. Aşama: Maliyetlerin Müşterilere Yüklenmesi, Kişi Başı Maliyetlerin Bulunması

Çalışma, Sivas ilinde 5 yıldızlı otel konseptine uygun olarak faaliyetini sürdüren bir termal otelde gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın uygulama kısmını gerçekleştirmek için öncelikle otel yetkilileri ile yüz yüze görüşülerek otelin faaliyetleri hakkında bilgi alınmıştır, ardından muhasebe bölümünden sorumlu Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ile görüşülmüş ve otelin 2018 yılına ait bilanço, gelir tablosu, mizan ve çalışanlara ait veriler elde edilmiştir. Çalışmada kullanılan veriler örnek termal otelin 2018 yılı 12 aylık verilerine aittir. Çalışmada kullanılan otelin tercih edilme sebebi 2018 yılında aynı ölçekte ikinci bir otelin bulunmaması ve otel yöneticilerinin yeniliklere açık şeffaf bir tavır sergilemeleridir.

#### 4.2. Termal Otele Ait Bilgiler

Uygulamaya konu olan termal otel 2017 yılında kurulmuş olup Sivas iline 30 km uzaklıkta bulunmaktadır. Çalışmada Örnek Termal İşletmesi olarak isimlendirilmiştir. Sivas ilinde faaliyet gösteren toplamda 30.000 m2 kapalı alana sahip içerisinde 1+1, 2+1 ve 3+1 olmak üzere dizayn edilmiş üç ayrı oda tipi ve 4 adet engelli odası bulunan bir oteldir. Otelde 228 oda mevcuttur. Termal otelde 2 adet restoran olmakla birlikte 2 adet büyük havuz ayrıca 60 adet mini banyosu ile hizmet vermektedir. Otel de ayrıca konferans salonu futbol ve basketbol sahası çocuk parkı ve çocuklar için at padoku da bulunmaktadır.

##### 4.2.1. Termal Otele Ait Maliyet Bilgileri

Örnek termal işletmesinin 2018 yılı maliyetleri Tablo 1’de yer almaktadır. Endirekt giderleri oluşturan maliyetler ayrıntılı olarak verilmiştir.

**Tablo 1:** Örnek Termal İşletmesinin 2018 Yılı Maliyet Bilgileri

Maliyet	Tutar
Direkt İlk madde ve Malzeme	1.346.096,00 ₺
Direkt İşçilik Gideri	1.157.128,00 ₺
<b>*Endirekt Giderler</b>	<b>5.459.186,44 ₺</b>
Animasyon Eğlence Gideri	1.536.52 ₺
Araç Sigorta Gideri	4.105.86 ₺
Bilgi İşlem	10.128.62 ₺
Bina Bakım-Onarım	190.354,00 ₺
Bina Sigorta Gideri	54.150.91 ₺
Damga Vergisi	6.058.79 ₺
Elektrik	593.246,64 ₺
Havuz Kimyasalları	160.822.04 ₺
İlaçlama Giderleri	22.685.00 ₺
İlan ve Reklam Giderleri	2.239.97 ₺
Kırtasiye	18.361.15 ₺
LPG-Kömür	537.539.52 ₺
Motorin Giderleri	8.683.19 ₺
Motorlu Taşıt Vergisi	6.351.68 ₺
Müzişyen	12.770.76 ₺
Noter Gideri	167.07 ₺
Personel Giderleri	2.656.000,00 ₺
Personel Servis Giderleri	191.829,00 ₺
Personel Servis Otomobili	13.196.87 ₺

Personel Yemeği	154.708.07 ₺
SSK	555.200,00 ₺
Telefon	90.838.75 ₺
Temizlik	160.232.24 ₺
Üniforma Gideri	7.979.79 ₺
<b>Toplam Giderler</b>	<b>7.962.410.44 ₺</b>

**Tablo 2:** Örnek Termal İşletmesinin 2018 Yılı Gelirleri

<u>Departmanlar</u>	<u>Toplam Gelirler</u>
Çamaşırhane Gelirleri	2.723.00 ₺
İçecek Gelirleri	152.271.30 ₺
Kira Gelirleri	96.174.00 ₺
Market Gelirleri	49.875.81 ₺
Muhtelif Gelirler	108.586.62 ₺
Oda Geliri	3.656.907,97 ₺
Restoran	1.679.727 ₺
Spa Gelirleri	1.348.408.72 ₺
<b>Toplam:</b>	<b>7.094.674,42 ₺</b>

**Tablo 3:** Örnek Termal İşletmesinin 2018 Yılı Müşteri Sayıları Dağılımı

	Müşteri Sayıları
Konaklayan + Yiyecek/İçecek Hizmetinden Yararlanan Müşteri	6486
Sadece Konaklayan Müşteri	35000
Eğlence ve Spor Etkinliklerinden Yararlanan Müşteri	10856
Yiyecek/İçecekten Yararlanan Müşteri	24093
Termal Kür Merkezinden Yararlanan Müşteri	35265
<b>Toplam:</b>	<b>111.700 Kişi</b>

**Tablo 4:** Örnek Termal İşletmesinin 2018 Yılı Personel Sayısı

<u>Departmanlar</u>	<u>Personel Sayıları</u>
Barlar	5
Çamaşırhane	2
Güvenlik	4
Muhasebe	8
Odalar Departmanı	22
Restoran/Banket	25
Satış-Pazarlama	2
Teknik	10
Termal/Kür Merkezi	8
Yönetim	6
<b>Toplam:</b>	<b>92</b>

**Tablo 5:** Örnek Termal İşletmesinin 2018 Yılı Araç Sayıları Dağılımı

	Araç Sayıları
Günlük Hizmetlerde Kullanılan	3
Personel Servisi	2
<b>Toplam:</b>	<b>5</b>

**Tablo 6:** Örnek Termal İşletmesinin Departmanlar Bazında Kapladığı Alanlar( m2)

DEPARTMANLAR	Kapladığı Alan
Diğer Alanlar	14500 m2
Odalar Departmanı	16.000 m2
Termal/Kür Departmanı	6.000 m2
Yardımcı Departmanlar	4.500 m2
Yiyecek/İçecek Departmanı	4.000 m2
<b>Toplam:</b>	<b>45.000 m2</b>
Binanın arsaya oturma alanı %52	

Örnek Termal İşletmesinin 2018 yılı geleneksel maliyet yöntemine göre hesaplanan maliyetleri aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

**Tablo 7:** Örnek Termal İşletmesinin Geleneksel Maliyet Yöntemine Göre Hesaplanan Bölüm Maliyetleri

Toplam Giderler:	7.962.410,44	Toplam Gelirler:	7.094.674,42 ₺
Müşteri Sayısı:	111700	Müşteri Sayısı :	111700
Kişi Başı Gider	71,28₺	Kişi Başı Gelir:	63,51 ₺
2018 Yılı K/Z: 867.736,02 ₺ İşletme zarar etmiştir.			
Kişi başı zarar:		7,77 ₺	

### 4.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması

#### 4.3.1. Örnek Termal İşletmesine Ait Faaliyet ve Maliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

Örnek Termal İşletmesinin, oteldeki faaliyetleri incelendikten sonra bu bilgilerden yola çıkılarak 4 adet faaliyet merkezi belirlenmiştir.

- \* Konaklama ve Odalar Departmanı Faaliyet Merkezi
- \* Yiyecek ve İçecek Faaliyet Merkezi
- \*Termal / Kür Faaliyet Merkezi
- \*Yardımcı Faaliyet Merkezi

Otel 45 000 m<sup>2</sup>'lik bir alan üzerine kurulmuş olup 30 500 m<sup>2</sup> alan dört faaliyet merkezini kapsamaktadır. 14 500 m<sup>2</sup>'lik alan ise gününbirlik ziyaretçilerin otele giriş çıkışlarında kullanılan alanla birlikte bakımı ve aydınlatması yapılan üzerinde oturma alanlarının da bulunduğu yardımcı faaliyet merkezlerinin dışında kalan alanı kapsamaktadır. Temizlik gideri ve aydınlatma giderleri dağıtımı yapılırken bu alanın maliyeti ayrıca hesaplanmıştır.

#### 4.3.2. Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması

##### 1. Personel Endirekt Giderlerinin Dağıtımı

Örnek Termal İşletmesinin personel endirekt giderlerinin tutarı aşağıdaki gibidir.

Ücret Giderleri	2.656.000,00 ₺
SSK	555.200,00 ₺
Personel Yemeği	154.708,07 ₺
Personel Servis Giderleri	191.829,00 ₺
Üniforma Giderleri	7.979,79 ₺
<b>TOPLAM =</b>	<b>3.565.717,00 ₺</b>

*Personel Endirekt Giderleri*

*Yükleme Oranı = Merkezin Personel Sayısı ÷ Toplam Personel Sayısı*

Örnek Termal İşletmesinin personel sayılarının dağılımı incelendiğinde 44 kişi direkt işçilik giderleri kapsamında çalışmakta olup, toplam sayıdan bu rakam çıkarıldığında 68 kişi ise endirekt işçilik giderleri kapsamında çalışmaya dahil edilmiştir. Faaliyete dayalı maliyet kapsamında endirekt maliyetlerin dağıtımını temel alındığından, toplam personel sayısı 68 kişi olarak alınmıştır.

**Tablo 8:** Personel Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Dağıtımı

Faaliyet Merkezi	Faaliyet Merkezine Ait Maliyet Dağılımı
Konaklama	3.565.717 ₺ * (22/68) = 1.153.614,00 ₺
Yiyecek/İçecek	3.565.717 ₺ * (30/68) = 1.573.110,00 ₺
Termal/Kür	3.565.717 ₺ * (8/68) = 419.496,00 ₺
Yardımcı F.M.	3.565.717 ₺ * (8/68) = 419.496,00 ₺
<b>Genel Toplam</b> ≅	<b>3.565.717 ₺</b>

**2. Temizlik Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Dağıtımı**

Örnek Termal İşletmesinin toplam alanı 45000 m<sup>2</sup>, temizlik giderlerinin toplam tutarı:160.232,24 ₺'dir.

*Temizlik Faaliyeti Giderlerinin Yükleme Oranı = Toplam Temizlik Giderleri ÷ Toplam Alan*

$$160.232,24 ₺ ÷ 45000 m^2 = 3.561 ₺/m^2$$

**Tablo 9:** Faaliyet Merkezlerinin Oransal Olarak Dağılımı

Faaliyet Merkezi 1	Alan (m <sup>2</sup> )	(%)
Konaklama	16000	52
Yiyecek/İçecek	4000	13
Termal/Kür	6000	20
Yardımcı F.M.	4500	15
<b>Genel Toplam</b>	<b>30500</b>	<b>100</b>

Örnek termal işletmesinin, faaliyet merkezleri 30500 m<sup>2</sup>'lik bir alana sahiptir ayrıca 14500 m<sup>2</sup> alana sahip diğer alanları mevcuttur. Diğer alanların faaliyet merkezlerine yüzdesel olarak dağılımı şu şekildedir;

**Tablo 10:** Diğer Alanlarının Faaliyet Merkezlerine Oransal Dağılımı

Faaliyet Merkezi	Diğer Alanlarının Faaliyet Merkezlerine Oransal Dağılımı
Konaklama	14,500 m <sup>2</sup> * % 52 = 7540 m <sup>2</sup>
Yiyecek/İçecek	14,500 m <sup>2</sup> * % 13 = 1885 m <sup>2</sup>
Termal/Kür	14,500 m <sup>2</sup> * % 20 = 2900 m <sup>2</sup>
Yardımcı F.M.	14,500 m <sup>2</sup> * % 15 = 2175 m <sup>2</sup>
<b>Genel Toplam</b>	<b>14500 m<sup>2</sup></b>

**Tablo 11:** Faaliyet Merkezlerine Ait Maliyet Dağılımı

Faaliyet Merkezleri	Faaliyet Merkezine Ait Maliyet Dağılımı
Konaklama	16000 m <sup>2</sup> * 3.561 ₺/m <sup>2</sup> = 56.976,00 ₺
Yiyecek/İçecek	4000 m <sup>2</sup> * 3.561 ₺/m <sup>2</sup> = 14.242,88 ₺
Termal/Kür	6000 m <sup>2</sup> * 3.561 ₺/m <sup>2</sup> = 21.366,00 ₺
Yardımcı F.M.	4500 m <sup>2</sup> * 3.561 ₺/m <sup>2</sup> = 16.024,50 ₺
<b>Genel Toplam</b> ≅	<b>=108.609,38 ₺</b>

Örnek Termal İşletmesine ait toplam temizlik maliyetinden, faaliyet merkezlerine ait olan maliyet tutarı düşüldüğünde; kalan kısım diğer alanları ilgilendiren temizlik maliyet tutarını verecektir. Tablo 12' da bu dağılım görülmektedir.

$$160.232,24₺ - 108.609,38 ₺ = 51,622.86 ₺,$$



Bu tutarın faaliyet merkezlerine dağılımı ise aşağıdaki şekildedir:

**Tablo 12:** Diğer Alanlara Ait Maliyet Dağılımı

Faaliyet Merkezi	Diğer Alanların Temizlik Maliyetlerinin Dağılımı
Konaklama	7540 m <sup>2</sup> * 3.561 ₺/m <sup>2</sup> = 26.849,94 ₺
Yiyecek/İçecek	1885 m <sup>2</sup> * 3.561 ₺/m <sup>2</sup> = 6.712,48 ₺
Termal/Kür	2900 m <sup>2</sup> * 3.561 ₺/m <sup>2</sup> = 10.326,90 ₺
Yardımcı F.M.	2175 m <sup>2</sup> * 3.561 ₺/m <sup>2</sup> = 7.733,54 ₺
<b>Genel Toplam</b> ≅	<b>51.622,86 ₺</b>

**Tablo 13:** Faaliyet Merkezi ve Diğer Alanların Temizlik Maliyetinin Toplamı

Faaliyet Merkezi	Faaliyet Merkezi ve Diğer Alanların Temizlik Maliyetinin Toplamı
Konaklama	56.976,00 ₺ + 26.849,94 ₺ =83.825,94 ₺
Yiyecek/İçecek	14.242,88 ₺ + 6.712,48 ₺ =20.955,36 ₺
Termal/Kür	21.366,00 ₺ + 10.326,90 ₺ =31.692,90 ₺
Yardımcı F.M.	16.024,50 ₺ + 7.733,54 ₺ =23.758,04 ₺
<b>Genel Toplam</b> ≅	<b>160.232,24 ₺</b>

### 3. Yasal Ödeme Yükümlülüklerinin Dağıtım

Damga Vergisi	:	6.058,79 ₺
Motorlu Taşıtlı Vergisi	:	6.351,68 ₺
Bina Sigortası	:	54.150,91 ₺
Noter Gideri	:	167,07 ₺
Toplam	:	66.728,45 ₺

66.728,45 ₺ ÷ 4 (Faaliyet Merkezi Sayısı) = 16.682,11 ₺

**Tablo 14:**Yasal Ödeme Yükümlülüklerinin Faaliyet Merkezine Dağıtılması

Faaliyet Merkezi	Faaliyet Merkezine Ait Yasal Ödeme Yükümlülüklerinin Payı
Konaklama	16.682,11 ₺
Yiyecek/İçecek	16.682,11 ₺
Termal/Kür	16.682,11 ₺
Yardımcı F.M.	16.682,11 ₺
<b>Genel Toplam:</b>	<b>66.728,45 ₺</b>

### 4. Isınma ve Aydınlatma Giderlerinin Dağıtım (Alan m<sup>2</sup>)

Örnek termal işletmesinin ısınma ve aydınlatma ile ilgili giderleri şu şekildedir.

Elektrik Gideri	:	593.246,64 ₺
LPG	:	537.539,52 ₺
Motorin Giderleri	:	8.683,19 ₺
TOPLAM	:	1.139.469,35 ₺

Örnek Termal İşletmesinin toplam alanı (m<sup>2</sup>) : **45000 m<sup>2</sup>**

İşletmenin ısınma ve aydınlatma giderlerinin dağıtımında elektrik maliyeti KW saat veya m<sup>2</sup>' ye göre dağıtım yapılabilmektedir. Ancak her bir departmanın ne kadar elektrik harcadığının tespit edilebilmesi için termal otele kullanılan bir kontrol merkezi veya ayrı bir sayaç bulunmamaktadır. Bu sebeple dağıtım metrekare olarak yapılmıştır.

**Tablo 15:** Örnek Termal İşletmesinin Faaliyet Merkezlerinin Oransal Olarak Dağılımı

Faaliyet Merkezi	Alan (m <sup>2</sup> )	(%)
Konaklama	16000	52
Yiyecek/İçecek	4000	13
Termal/Kür	6000	20
Yardımcı F.M.	4500	15
<b>Genel Toplam:</b>	<b>30500</b>	<b>100</b>

Örnek Termal İşletmesinin faaliyet merkezlerinin yanı sıra 14500 m<sup>2</sup>'lik diğer alanları mevcuttur. 14500m<sup>2</sup> lik diğer alanların faaliyet merkezlerine yüzdesel dağılımı şu şekildedir.

**Tablo 16:** Örnek Termal İşletmesinin Diğer Alanlarının Faaliyet Merkezlerine Oransal Dağılımı

Faaliyet merkezi	Diğer Alanların Faaliyet Merkezlerine Oransal Dağılımı
Konaklama	14500 m <sup>2</sup> * % 52 = 7.540 m <sup>2</sup>
Yiyecek/İçecek	14500 m <sup>2</sup> * % 13 = 1.885 m <sup>2</sup>
Termal/Kür	14500 m <sup>2</sup> * % 20 = 2.900 m <sup>2</sup>
Yardımcı F.M.	14500 m <sup>2</sup> * % 15 = 2.175m <sup>2</sup>
<b>Genel Toplam</b>	<b>14500 m<sup>2</sup></b>

*Isınma ve Aydınlatma Maliyeti Yükleme Oranı = Top. Isın. ve Ayd. Mly. Faaliyeti ÷ Toplam Alan*

*Isınma ve Aydınlatma Maliyeti Yükleme Oranı: 1.139.469,35 ₺ ÷ 45000m<sup>2</sup> = 25.32 ₺/m<sup>2</sup>*

**Tablo 17:** Faaliyet Merkezlerine Ait Toplam Isınma Ve Aydınlatma Maliyetinin Dağılımı

Faaliyet Merkezi	Faaliyet Merkezine Ait Toplam Isınma Ve Aydınlatma Maliyetinin Dağılımı
Konaklama	16.000 m <sup>2</sup> * 25.32 ₺/m <sup>2</sup> = 405.120,00 ₺
Yiyecek/İçecek	4.000 m <sup>2</sup> * 25.32 ₺/m <sup>2</sup> = 101.280,00 ₺
Termal/Kür	6.000 m <sup>2</sup> * 25.32 ₺/m <sup>2</sup> = 151.920,00 ₺
Yardımcı F.M.	4.500 m <sup>2</sup> * 25.32 ₺/m <sup>2</sup> = 113.940,00 ₺
<b>Genel Toplam</b>	<b>772.260,00 ₺</b>

Örnek Termal İşletmesine ait toplam ısınma ve aydınlatma maliyetinden, faaliyet merkezlerine ait olan maliyet tutarı düşüldüğünde; kalan kısım, diğer alanları ilgilendiren aydınlatma ve ısıtma maliyet tutarını verecektir. Bu durum aşağıdaki sayısal verilerle ifade edilebilir:

1.139.469,35 ₺ -772.260,00 ₺ =367.209,35 ₺

Tablo 18'de bu tutarın faaliyet merkezlerine dağılımı yer almaktadır.

**Tablo 18:** Diğer Alanların Aydınlatma ve Isıtma Maliyetinin Dağılımı

Faaliyet Merkezi	Diğer Alanların Aydınlatma ve Isıtma Maliyetinin Dağılımı
Konaklama	7.540 m <sup>2</sup> * 25.32 ₺/m <sup>2</sup> = 190.912,80 ₺
Yiyecek/İçecek	1.885 m <sup>2</sup> * 25.32 ₺/m <sup>2</sup> = 47.728,20 ₺
Termal/Kür	2.900 m <sup>2</sup> * 25.32 ₺/m <sup>2</sup> = 73.428,00 ₺
Yardımcı F.M.	2.175 m <sup>2</sup> * 25.32 ₺/m <sup>2</sup> = 55.071,00 ₺
<b>Genel Toplam</b>	<b>367.140,00 ₺</b>

**Tablo 19:** Faaliyet Merkezlerini ve Diğer Alanları İlgilendiren Aydınlatma Ve Isıtma Maliyetinin Toplamı

Faaliyet Merkezi	Faaliyet Merkezleri ve Diğer Alanların Aydınlatma Ve Isıtma Maliyetinin Toplamı
Konaklama	405.120,00 ₺ + 190.912,80 ₺= 596.032,80 ₺
Yiyecek/İçecek	101.280,00 ₺ + 47.728,20 ₺= 149.008,20 ₺
Termal/Kür	151.920,00 ₺ + 73.428,00 ₺= 225.348,00 ₺
Yardımcı F.M.	113.940,00 ₺ + 55.071,00 ₺= 169.080,35 ₺
<b>Genel Toplam ≅</b>	<b>1.139.469,35 ₺</b>

**5. Bakım-Onarım Giderinin Faaliyet Merkezine Dağıtımı**

Bakım onarım maliyetlerinin toplamı 190.354,00 ₺ tutarındadır, bu maliyetlerin 4.925,47 ₺'si bina bakım onarım maliyeti olup eşit dağıtılmıştır. Kalan kısım ise otel yetkililerinden edilen bilgilerden yola çıkılarak oranlanmıştır ve bu oranlara göre dağıtılmıştır.

Bina Bakım-Onarım Mly. = 4.925,47 ₺ ÷ 4 (Faaliyet Merkezi Sayısı) = 1.231,37 ₺

**Tablo 20:** Faaliyet Merkezine Düşen Bina Bakım- Onarım Maliyeti

Faaliyet Merkezi	Faaliyet Merkezine Ait Bina Bakım- Onarım Maliyeti Payı
Konaklama	1.231,36 ₺
Yiyecek/İçecek	1.231,36 ₺
Termal/Kür	1.231,36 ₺
Yardımcı F.M.	1.231,36 ₺
<b>Genel Toplam ≈</b>	<b>4.925,47 ₺</b>

Kalan maliyet tutarı muhasebe kayıtlarının alt hesaplarına bakılarak sınıflandırılmış ardından toplam tutara oranlanarak dağıtılmıştır. Termal faaliyet merkezinin tamir bakımdan fazla pay almasının sebebi, daha spesifik arızalarda bilgi birikiminin yetmemesi ve malzemelerin pahalı olmasından kaynaklandığı tespit edilmiştir.

190.354,00 ₺ - 4.925,47 ₺ = 185.428,53 ₺

**Tablo 21:** Faaliyet Merkezine Düşen Bakım- Onarım Maliyeti Payı

Faaliyet Merkezi	Faaliyet Merkezine Ait Bakım- Onarım Maliyetinin Dağılımı
Konaklama	185.428,53 ₺ * %30 = 55.628.559 ₺
Yiyecek/İçecek	185.428,53 ₺ * %10 = 18.542.853 ₺
Termal/Kür	185.428,53 ₺ * %40 = 74.171.412 ₺
Yardımcı F.M.	185.428,53 ₺ * %20 = 37.085.706 ₺
<b>Genel Toplam</b>	<b>185.428,53 ₺</b>

**6. Araç Sigorta Giderinin Faaliyet Merkezine Dağıtılması**

Örnek Termal İşletmesinde araçların yaklaşık %40'ı personel taşıma amacı ile kullanılmaktadır. Diğer araçlar ise çoğunlukla malzeme taşıırken kullanılmaktadır. Otelden edinilen bilgiye göre yönetimin kullandığı bir makam aracı yoktur ancak ihtiyaç olduğunda araçlar, hem yönetime hem personele ayrıca hizmet sunmaktadır Bu sebeple sigorta giderlerinin % 40'ı personel sayısına göre dağıtılmış diğer kalan tutar faaliyet merkezlerine eşit dağıtılmıştır.

Toplam Sigorta Gideri= 4.105,86 ₺ \* %40 =1.642,34 ₺

Personel taşınırken kullanılan aracın sigorta giderini toplam tutardan çıkardığımızda diğer araçların payı; 4.105,86-1.642,34 = 2.463,52 ₺ olarak hesaplanmıştır. Kalan tutar faaliyet merkezlerine eşit dağıtılmıştır.

2.463,52 ₺ /4= 615,88 ₺

**Tablo 22:** Toplam Personelin Departmanlara Dağılım Oranı

Faaliyet Merkezi	Personel Sayısı	Genel Toplam İçerisindeki Payı(%)
Konaklama	22	32
Yiyecek/İçecek	30	44
Termal/Kür	8	12
Yardımcı F.M.	8	12
<b>Genel Toplam</b>	<b>68</b>	<b>100</b>

**Tablo 23:** Sigorta Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Dağıtılması

Faaliyet Merkezi	Araç Sigorta Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Dağılımı
Konaklama	1.642,34 ₺ *%32= 525,55 ₺ +615,88 ₺= 1.141,43 ₺
Yiyecek/İçecek	1.642,34 ₺ *%44= 722,63 ₺ +615,88 ₺= 1.338,51 ₺
Termal/Kür	1.642,34 ₺ *%12= 197,08 ₺ +615,88 ₺= 812,96 ₺
Yardımcı F.M.	1.642,34 ₺ *%12= 197,08 ₺ +615,88 ₺= 812,96 ₺
<b>Genel Toplam</b>	<b>1.642,34 ₺ + 2.463,52 ₺ = 4.105,86 ₺</b>

**7. Kür Giderlerinin Dağıtımı**

Örnek Termal İşletmesinde kür gideri faaliyetinin dağılımı şu şekildedir.

İlaçlama 22.685,00 ₺

Havuz Kimyasalları 160.822,04 ₺

**Toplam 183.507,04 ₺**

*Kür Gideri Maliyeti Yükleme Oranı= Merkezin Hasta Sayısı ÷ Toplam Hasta Sayısı*

**Tablo 24:** Kür Gideri Maliyetinin Dağılımı

Faaliyet Merkezi	Faaliyet Merkezine Ait Maliyet Dağılımı
Konaklama	Pay Almaz
Yiyecek/İçecek	Pay Almaz
Termal/Kür	183.507,04 ₺ * (35.265 ÷ 46.121) = 140.312,99 ₺
Yardımcı F.M.	183.507,04 ₺ * (10.856 ÷ 46.121) = 43.194,04 ₺
<b>Genel Toplam</b>	<b>183.507,04 ₺</b>

**8. Bilgi Edinme ve İletişim Maliyetinin Dağıtımı**

Örnek Termal İşletmesi bilgi edinme ve iletişim maliyeti şu şekildedir.

Kırtasiye: 18.361,15 ₺

Bilgi İşlem: 10.128,62 ₺

Telefon: 90.838,75 ₺

**Toplam: 119.328,52 ₺**

*Bilgi Edinme ve İletişim*

*Maliyeti Yükleme Oranı = Merkezin Müşteri Sayısı ÷ Toplam Müşteri Sayısı*

**Tablo 25:** Bilgi Edinme ve İletişim Maliyetinin Dağılımı

Faaliyet Merkezi	Faaliyet Merkezine Ait Maliyet Dağılımı
Konaklama	119.328,52 ₺ * (41.486 ÷ 111.700) = 44.319,28 ₺
Yiyecek/İçecek	119.328,52 ₺ * (24.093 ÷ 111.700) = 25.738,42 ₺
Termal/Kür	119.328,52 ₺ * (35.265 ÷ 111.700) = 37.673,41 ₺
Yardımcı F.M.	119.328,52 ₺ * (10.856 ÷ 111.700) = 11.597,41 ₺
<b>Genel Toplam</b>	<b>119.328,52 ₺</b>

**9. Eğlence ve Spor Maliyetinin Dağıtımı**

Örnek Termal İşletmesi eğlence ve spor maliyetlerinin oluşumu şu şekildedir:

Müziyen :12.770,76 ₺

Eğlence Gideri : 1.536,52 ₺

**TOPLAM : 14.307,28 ₺**

*Eğlence ve Spor*

*Maliyeti Yükleme Oranı = Merkezin Müşteri Sayısı ÷ Toplam Müşteri Sayısı*

**Tablo 26:** Eğlence ve Spor Faaliyeti Maliyetinin Dağılımı

Faaliyet Merkezi	Faaliyet Merkezine Ait Maliyet Dağılımı
Konaklama	14.307,28 ₺ * (41.486÷111.700)= 5.313,80 ₺
Yiyecek/İçecek	14.307,28 ₺ * (24.093÷111.700)= 3.085,99 ₺
Termal/Kür	14.307,28 ₺ * (35.265÷111.700)= 4.516,98 ₺
Yardımcı F.M.	14.307,28 ₺ * (10.856÷111.700)= 1.390,51 ₺
<b>Genel Toplam</b>	<b>14.307,28 ₺</b>

#### 4.3.3. Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Birim Hizmet Maliyetlerin Bulunması

Faaliyete dayalı maliyetleme yönteminde geleneksel maliyet yönteminden farklı olarak endirekt giderler daha detaylı olarak dağıtılmaktadır. Geleneksel yöntemle kıyaslandığında dağıtım anahtarları yerine kullanılan ölçütler hem sayı olarak hem de yapısal olarak farklıdır (Kaynar, 2005:1). Tüm bu farklılıkları içeren dağıtım sonucu Tablo 27' de görülmektedir.

**Tablo 27:** Örnek Termal İşletmesinin Endirekt Maliyetlerinin Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yöntemine Göre Dağıtımı (TL)

	Konaklama/Odalar	Yiyecek / İçecek	Termal/Kür	Yardımcı FM
<b>FAALİYETLER</b>				
Personel Endirekt Giderleri	1.153.614,00 ₺	1.573.110,00 ₺	419.496,00 ₺	419.496,00 ₺
Temizlik Faaliyeti Maliyeti	83.825,94 ₺	20.955,36 ₺	31.692,90 ₺	23.758,04 ₺
Yasal Ödeme Yükümlülükleri	16.682,11 ₺	16.682,11 ₺	16.682,11 ₺	16.682,11 ₺
Isınma ve Aydınlatma Gideri	596.032,80 ₺	149.008,20 ₺	225.348,00 ₺	169.080,35 ₺
Bakım-Onarım Gideri	1.231,36 ₺	1.231,36 ₺	1.231,36 ₺	1.231,36 ₺
Makine Bakım Onarım Gideri	55.628,55 ₺	18.542,85 ₺	74.171,41 ₺	37.085,70 ₺
Araç Sigorta Gideri	1.141,43 ₺	1.338,51 ₺	812,96 ₺	812,96 ₺
Kür Gideri	-	-	140.312,99 ₺	43.194,04 ₺
Bilgi Edinme ve İletişim Gideri	44.319,28 ₺	25.738,42 ₺	37.673,41 ₺	11.597,41 ₺
Eğlence ve Spor Faaliyeti Gideri	5.313,80 ₺	3.085,99 ₺	4.516,98 ₺	1.390,51 ₺
<b>Endirekt Giderler Toplam</b>	<b>1.957.789,27 ₺</b>	<b>1.809.692,8 ₺</b>	<b>951.948,12 ₺</b>	<b>724.328,48 ₺</b>
<b>Direkt Giderler(DİM+DİS)=2.503.224/4=625.806₺</b>	<b>625.806₺</b>	<b>625.806₺</b>	<b>625.806₺</b>	<b>625.806₺</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>2.583.595,27 ₺</b>	<b>2.435.498,8 ₺</b>	<b>1.577.754,12₺</b>	<b>1.350.134,48₺</b>

**Tablo 28:** Geleneksel Maliyet ve Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemine Göre Hizmet Maliyetlerinin Karşılaştırılması

	Faaliyet Merkezleri			
	Konaklama/Odalar	Yiyecek/ İçecek	Termal/Kür	Yardımcı F.M.
Geleneksel Maliyet Yöntemi	1.990.602,61₺	1.990.602,61₺	1.990.602,61₺	1.990.602,61₺
Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yöntemi	2.583.595,27 ₺	2.435.498,8 ₺	1.577.754,12₺	1.350.134,48₺

Tablo 28' de görüldüğü üzere geleneksel yöntem ile her bir departmanın maliyeti 1.990.602,61 ₺ olarak hesaplanmaktadır Faaliyete dayalı maliyet yönteminde ise konaklama ve odalar faaliyet merkezi 2.583.595,27 ₺ yiyecek içecek faaliyet merkezi 2.435.498,8 ₺ termal kür faaliyet merkezi, 1.577.754,12 ₺ yardımcı faaliyet merkezinin ise 1.350.134,48 ₺ olarak hesaplanmıştır. FTM yöntemine göre maliyeti en yüksek merkez, konaklama ve odalar departmanı iken en düşük maliyetli merkez, yardımcı hizmet departmanıdır. Faaliyet merkezleri maliyetlerinin birim maliyeti ise her bir faaliyet merkezinin müşteri sayısına bölünerek elde edilmiştir.

Konaklama, Odalar Faaliyet Merkezi Birim Maliyeti= Faaliyet Merkezinin Toplam Maliyeti/ Faaliyet Merkezinin Müşteri Sayısı

Odalar Faaliyet Merkezi Birim Maliyeti:  $2.583.595,27 \div 41.486 = 62,27 \text{ ₺}$

Yiyecek İçecek Merkezi Birim Maliyeti= Faaliyet Merkezinin Toplam Maliyeti/ Faaliyet Merkezinin Müşteri Sayısı

Yiyecek İçecek Merkezi Birim Maliyeti:  $2.435.498,8 \text{ ₺} \div 24.093 = 101,08 \text{ ₺}$

Termal Faaliyet Merkezi Birim Maliyeti= Faaliyet Merkezinin Toplam Maliyeti/ Faaliyet Merkezinin Müşteri Sayısı

Termal Faaliyet Merkezi Birim Maliyeti:  $1.577.754,12 \text{ ₺} \div 35.265 = 44,73 \text{ ₺}$

Diğer Faaliyet Merkezi Birim Maliyeti= Faaliyet Merkezinin Toplam Maliyeti/ Faaliyet Merkezinin Müşteri Sayısı

Diğer Faaliyet Merkezi Birim Maliyeti:  $1.350.134,48 \text{ ₺} \div 10856 = 124,38 \text{ ₺}$

**Tablo 29:** Geleneksel Maliyet ve Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Birim Hizmet Maliyetlerinin Karşılaştırılması

	Faaliyet Merkezleri			
	Konaklama/Odalar	Yiyecek/ İçecek	Termal/Kür	Yardımcı F.M
Geleneksel Maliyet Yöntemi	71,28 ₺ / Kişi	71,28 ₺ / Kişi	71,28 ₺ / Kişi	71,28 ₺ / Kişi
Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yöntemi	62,27 ₺ / Kişi	101,08 ₺ / Kişi	44,73 ₺ / Kişi	124,38 ₺ / Kişi

Geleneksel maliyet sistemine göre her bir faaliyet merkezinde hizmet alan müşterilerin maliyeti 71,28 ₺/kişi olarak hesaplanmaktadır. Faaliyete dayalı maliyet yönteminde ise konaklama ve odalar faaliyet merkezinde hizmet alan bir müşterinin birim maliyeti 62,27 ₺ /kişi, Yiyecek içecek faaliyet merkezinde 101,08 ₺/Kişi termal kür faaliyet merkezinde, 44,73 ₺/kişi, yardımcı faaliyet Merkezinin ise 124,38 ₺/kişi olarak hesaplanmıştır.

## SONUÇ

Değişen ekonomik şartlar ve teknolojik anlamdaki yenilikler işletmelerin üretim yapısının ve maliyet yöntemlerinin değişmesine sebep olmuştur. Üretim yöntemlerinin teknolojiye daha az pay aldığı dönemlerde işçilik giderleri üretim yapısı içerisinde daha çok pay alırken, bugünün dünyasında genel üretim giderlerinin içerisinde ki işçilik giderlerinin payı gün geçtikçe azalmaktadır. Teknoloji ağırlıklı üretim modelinin yaygınlaşması ile birlikte genel üretim maliyetleri yapısında yer alan endirekt maliyetlerin dağıtımında geleneksel yöntemlerin yetersiz kalması farklı maliyet yöntemlerini gündeme getirmiştir. Faaliyete dayalı maliyet yöntemi endirekt giderlerin daha detaylı olarak ele aldığı ve dağıttığı bir yöntemdir. Yöntem bu yönüyle kabul görmüş ancak uygulanma aşamasındaki zorluklar yöntemin yeteri kadar kabul görmemesine sebep olmuştur. Çalışmanın amacı geleneksel maliyet yöntemi ve FTM yöntemi ile elde edilen maliyetleri incelemek ve farklılıklarına vurgu yapmaktır. Bu amacı gerçekleştirmek için seçilen termal otel işletmesinden elde edilen verilerle geleneksel yöntemine göre ve FTM yöntemine göre hesaplanan maliyetlerin sonuçları şu şekildedir.

\*Geleneksel yöntem ile her bir departmanın maliyeti 1.990.602,61 ₺ olarak hesaplanmaktadır Faaliyete dayalı maliyet yönteminde ise konaklama ve odalar faaliyet merkezi 2.583.595,27 ₺, yiyecek içecek faaliyet merkezi 2.435.498,8 ₺ termal kür faaliyet merkezi 1.577.754,12 ₺ yardımcı faaliyet Merkezinin ise 1.350.134,48 ₺ olarak hesaplanmıştır.

\* Geleneksel maliyet yöntemine göre her bir faaliyet merkezinde hizmet alan müşterilerin maliyeti 71,28 ₺/kişi olarak hesaplanmaktadır. Faaliyete dayalı maliyet yönteminde ise konaklama ve odalar faaliyet merkezinde hizmet alan bir müşterinin birim maliyeti 62,27 ₺ /kişi, yiyecek içecek faaliyet merkezinde 101,08 ₺/Kişi termal kür faaliyet merkezinde, 44,73 ₺ /kişi yardımcı faaliyet Merkezinin ise 124,38 ₺/kişi olarak hesaplanmıştır. Yapılan uygulama sonucunda her iki yöntemde de elde edilen departmanların maliyeti ve kişi başı müşteri maliyeti birbirinden farklıdır.

Geleneksel yöntemine göre otelden hizmet alan her bir müşterinin maliyeti 71,28 ₺/kişi' dir ve yönetim bu maliyet üzerinden bir fiyatlandırma ve hizmet kararı olarak ve faaliyetine devam edecektir. Daha maliyetli olan bir departmanın hizmet bedeli daha ucuz, daha az maliyetli olan departmanın hizmet bedeli ise daha yüksek olacaktır. Bu durum hizmet alan müşterilerin fiyat politikalarını sorgulamalarına sebep olabilir. FTM

yönteminde termal kür maliyeti diğer hizmetlere göre daha düşük düzeydedir. Otel yönetimi bu maliyet üzerinden bir fiyatlama yaparsa otele daha fazla müşteri çekecek ve daha fazla hizmet ve reklam ile kar düzeyini artırabilecektir. Otelin ana faaliyeti olan termal hizmetinin ucuz olması işletmenin tutundurma çalışmaları ile birlikte pazar payını da artırmasına olanak sağlayacaktır. Elbette bu planlar yapılırken çalışan personel, otelin kapasitesi hizmet kalitesi gibi unsurlarda dikkate alınacak ve hedefler bu doğrultuda şekillenecektir. Termal otel işletmesinde FTM yöntemine göre en maliyetli departman yiyecek içecek departmanıdır. Yapılan uygulama sonucunda elde edilen sonucun bu derecede yüksek olmasının sebebi personel maliyetinin bu departmandaki fazlalığıdır. Yine ısınma ve aydınlatma maliyetinin bu departmanda yüksek olması yiyecek maliyetini yükseltmiştir. Otel işletmesinin bu departmanla ilgili indirekt maliyetleri gözden geçirmesi özellikle personel maliyetleri ile ilgili planlama yapması gerekli görülebilir. FTM yöntemi ile geleneksel yöntemi kıyaslamanın amacı FTM yönteminin maliyetleri daha düşük veya yüksek göstermesi değil her bir departmanın ve müşterinin, işletmeye maliyetinin en doğru şekilde hesaplanmasına olanak sağlamaktır. FTM yöntemi bu amacı gerçekleştirirken indirekt maliyetleri kendine özgü yöntemi ile dağıtarak en rasyonel sonuca ulaşmayı amaçlamaktadır.

Uygulama sonucu elde edilen verilerle literatürde benzerlik gösteren çalışmalarda mevcuttur. Köroğlu, Ç. 2013, çalışmasında bir otelde yapmış olduğu uygulamada müşteri gruplarının maliyetini hesaplamış ve FTM yönteminin maliyet hesaplarken daha etkin olduğuna vurgu yapmıştır. Badem & Kılınç 2020, çalışmalarında seçmiş oldukları otelin maliyetlerini, önce faaliyete dayalı maliyetleme yöntemine göre sonrada zaman esaslı faaliyet tabanlı maliyet yöntemine göre her bir odanın maliyetinin farklı sonuçlar verdiğini tespit etmişlerdir. Bu yönü ile çalışma literatürü desteklemektedir Altuntaş C., 2014, çalışmasında FTM yönteminin konaklama sektöründe uygulamasının kolay olmadığını, ancak yöntemin uygulanması ile maliyetlerin daha doğru tespit edildiğini kapasite kullanımının ve verimliliğin artabileceği, maliyetleri düşürmede etkili olduğu sonucuna vurgu yapmıştır. Çalışma bu yönüyle benzer niteliklere vurgu yapmaktadır.

#### Kaynakça

- Adamu. A., Olotu. İ., A., (2009) Ağırlama Endüstrisinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Uygulanabilirliği, *Mali ve Muhasebe Araştırmaları Dergisi, Muhasebe Bölümü, Nasarawa Eyalet Üniversitesi, Keffi, Nasarawa Eyaleti - Nijerya. Vol. 1 (1) sayfa 36 – 49*
- Alkan, A. T. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (13), 39-56.*
- Altuntaş, C. (2014). Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1(1), 54-69.*
- Atmaca, M., & Yılmaz, B. B. (2011). Konaklama İşletmelerinin Faaliyetlerinde Maliyet Kontrolünün Etkileri: Marmara Bölgesinde Faaliyet Gösteren Beş Yıldızlı Oteller Üzerine Bir Araştırma. *Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis, (108).*
- Badem, A. C., & Kılınç, Y. (2020). Konaklama İşletmelerinde Maliyet Yönetiminin Önemi: Zaman Esaslı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Kullanımına İlişkin Bir Örnek Uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 13(1), 115-149.*
- Cooper, R. ve Kaplan, RS (1992). Faaliyet Tabanlı Sistemler: Kaynak Kullanım Maliyetlerinin Ölçülmesi. *Muhasebe Horizonları , 6 (3), 1-13.*
- Deveci, B., & Deveci, B. (2018). Örnek Olay Çalışmasına İlişkin Teorik Bir Değerlendirme. *Social Sciences Studies Journal, 4(13), 126-135.*
- Eker, M. Ç. (2002). Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtım ve Muhasebeleştirilmesinde 8 No' lu Ana Hesap Grubunun Kullanımı. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 21(1), 237-256.*
- Karacan, S. 2019. Turizm İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Kullanılması. S:1-10ICTEBS\_2019\_LASTDRAFT25.11.201920191210-26643-yj00z4.pdf (Erişim tarihi 06 Aralık 2018)

- Karğın, S. (2013). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yükselişi ve Düşüşü. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (58).
- Kaynar, B. (2005). Termal Turizm İşlemelerinde Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi ve Afyon İlinde Bir Uygulama, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü . S:1
- Kosan, L., & Karadeniz, E. (2011). Otel İşletmelerinde Maliyet ve Performans Yönetim Aracı Olarak Ekonomik Katma Değer ve Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemlerinin Entegrasyonu. *Journal of Travel and Tourism Research (Online)*, 169.
- Koşan, L. (2008). Faaliyet Tabanlı Müşteri Karlılık Analizi: Bir Konaklama İşletmesinde Uygulama. *Journal of the Cukurova University Institute of Social Sciences*, 17(1).
- Köroğlu, Ç. (2013). Otel İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Elde Etmek İçin Bir İleri Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (57).
- Öker, F. (2003). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar, Gazi Kitabevi: Ankara. S:37
- Özer, S., & Bilici, N. Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Uygulanabilirliğinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *Artvin Çoruh Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(2), 1-21.
- Pavlatos, Odysseas ve Paggios, Ioannis (2007): *Yunan Otel İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi : Ampirik Bir Yaklaşım*. Yayınlandığı yer: TOURISMOS: Uluslararası Çok Disiplinli Turizm Dergisi, Vol. 2, No.2 (Kasım 2007): s.39-59.
- Tanış, Veyis Naci (1997), "Theoretical Background of Some Research Methods Applicable in Cost and Management Accounting", *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 12 Sayı 2
- Unutkan, Ö. (2010). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi Ve Bir Uygulama Activity-Based Costing And An Application. *Çözüm*, 29-91
- Yürekli, E. (2017). KOBİ'lerde Yönetim Ve Maliyet Muhasebesinin Stratejik Karar Alma Üzerine Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*,(73), 137-168.