

**T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**



**STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ
ARACI OLARAK KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN
TURİZM İŞLETMELERİNDE KULLANILMASI:
BİR KONAKLAMA İŞLETMESİ ÖRNEĞİ
DOKTORA TEZİ**

**Danışman
PROF. DR. İBRAHİM AKSU**

**Hazırlayan
TANER EKEN**

MALATYA-2022

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ ARACI OLARAK KAYNAK TÜKETİM
MUHASEBESİNİN TURİZM İŞLETMELERİNDE KULLANILMASI: BİR
KONAKLAMA İŞLETMESİ ÖRNEĞİ**

DOKTORA TEZİ

HAZIRLAYAN

Taner EKEN

DANIŞMAN

Prof. Dr. İbrahim AKSU

MALATYA-2022

ONUR SÖZÜ

Prof. Dr. İbrahim AKSU'nun danışmanlığında doktora tezi olarak hazırladığım **“STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ ARACI OLARAK KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN TURİZM İŞLETMELERİNDE KULLANILMASI: BİR KONAKLAMA İŞLETMESİ ÖRNEĞİ”** başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın tarafımdan yazıldığını ve yararlandığım tüm eserlerin hem metin içinde hem de kaynakçada yöntemine uygun biçimde gösterilen eserlerden oluştuğunu belirtir, bunu onurumla doğrularım.

09/12/2022

Taner EKEN

ÖNSÖZ

Bu çalışma, bacasız sanayi benzetmesi yapılarak ifade edilen turizm endüstrisinin konaklama işletmeciliği alanında kaynak tüketim muhasebesi tekniğinin uygulanabilirliğini ve mevcut maliyet sistemi ile arasında hizmet maliyetlerine göre farklılıkların belirlenmesi amacıyla, seçilen bir beş yıldızlı konaklama işletmesinden elde edilen veriler doğrultusunda hazırlanmıştır. Çalışmanın konaklama işletmesinde uygulanabilir olduğu ve mevcut maliyet sistemine göre daha doğru sonuçlar verdiği kanıtlanmıştır.

Bu tezin her aşamasında vermiş oldukları rehberlik, destek ve yardımlarından dolayı kıymetli tez danışmanım Prof. Dr. İbrahim AKSU'ya sonsuz teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım. Ayrıca tezin şekillenmesine yardımcı olan tez izleme komitesi üyeleri Doç. Dr. Tolga ORAL ve Dr. Öğr. Üyesi Hasan SÖYLER hocalarıma; tez konusunun seçiminde ve ders döneminde kıymetli bilgilerinden istifade ettiğim Prof. Dr. Hakan ERKUŞ hocama da sonsuz şükranlarımı sunarım. Kendi yoğunluğu arasında bile bana her daim zaman ayıran, doktora süreci boyunca desteğini ve yardımını esirgemeyen Doç. Dr. Hakan ÖZDEMİR hocama da ayrıca teşekkürlerimi sunarım.

Tezin uygulamasının yapıldığı işletmenin mali müşaviri Hilmi Bey'e ve işletme ile iletişime geçmemi sağlayan Öğr. Gör. Turgay YARALI'ya duyduğum minnet ve şükran borcumu da bu vesileyle belirtmek isterim.

Doktora süresince her daim yanımda olan, manevi desteklerini ve dualarını esirgemeyen sevgili anneme ve babama; ayrıca bu süreçte büyük fedakârlık ve sabır göstererek bana destek veren sevgili eşim Hilal ve çocuklarım İsmet Eray ve Kerem'e sonsuz sevgi ve saygılarımı sunarım.

ÖZET

STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ ARACI OLARAK KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN TURİZM İŞLETMELERİNDE KULLANILMASI: BİR KONAKLAMA İŞLETMESİ ÖRNEĞİ

Tüm sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin, günümüz iş dünyasında yaşanan gelişmeler karşısında rekabet avantajı sağlayabilmeleri için etkin bir maliyet sistemi kullanmaları gerekmektedir. Zira alışlagelmiş ve işletmeler tarafından artık kolay bir biçimde kullanabilen geleneksel maliyet sistemleri, ticari gelişmeler karşısında ihtiyaçları gidermede eksik kalmaktadır. İşletmeler bu sebeple alternatif ve yeni maliyet sistemleri arayışına girmişlerdir. Pek tabii her dönemin maliyet sistemi, o dönemin işletme ihtiyaçlarını karşılamış; fakat ticari hayatta yaşanan sürekli değişim ve gelişmeler, bir zaman sonra yine işletmeleri yeni sistem arayışına itmiştir. Diğer birçok maliyet sisteminin yanı sıra 1980'li yıllardan başlayarak 2000'li yıllara kadar muhasebe literatüründe çok popüler olan ve hâlihazırda işletmeler tarafından uygulanmaya çalışılan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, söz konusu tekniklerin en şöhret bulmuşu olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak uzun süredir kullanılan bu tekniğin de atıl kapasiteyi yeterince dikkate almaması, alınacak kısa vadeli kararlarda pratik olmaması gibi eksik kaldığı bazı noktalar bulunmaktadır. Tüm bunlar karşısında daha güncel, çağdaş bir maliyet sistemi olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi tekniği ortaya çıkmıştır.

Kaynak tüketim muhasebesi, faaliyete dayalı maliyet tekniğinin ve kaynakların maliyetlerin temel sebebi olduğu düşüncesini yansıtan Alman maliyet muhasebesinin kaynak bakış açısını birleştiren bir maliyet tekniğidir.

Literatüre bakıldığında, kaynak tüketim muhasebesi ile ilgili uygulamaların daha çok üretim işletmeleri örneğinde kullanıldığı göze çarpmaktadır. Hizmet üreten işletmelerde ise bu tekniğin kullanımı ile ilgili uygulamaların çok az olduğu görülmüştür. Bu çalışma ile kaynak tüketim muhasebesinin bir hizmet işletmesi olan konaklama işletmelerinde de uygulanabilirliği ve mevcut maliyet sistemi ile arasında hizmet maliyetlerine göre farklılıkların belirlenmesi amaçlanmaktadır. Özellikle hizmet işletmelerinde kaynak tüketim muhasebesi kullanılarak yapılan çalışmaların az olmasının, bu çalışmanın literatüre olan katkısını da arttıracığı düşünülmektedir.

Bu çalışma beş yıldızlı tesis özelliğine sahip ve turizm başkentimiz sayılan Antalya'nın Alanya ilçesinde faaliyetlerine devam eden bir konaklama işletmesine ait veriler doğrultusunda kaynak tüketim muhasebesinin uygulamasını içermektedir. Veriler, konaklama işletmesinin adının gizli kalması koşuluyla bizzat işletme tarafından verilmiş olup, 2019 yılına ait veriler kullanılarak kaynak tüketim muhasebesi uygulanmıştır.

Uygulama yapılan konaklama işletmesinin Standart Oda ve Family Oda hizmeti olmak üzere iki hizmet faktörü bulunmaktadır. Standart Oda hizmetinden 167 adet, Family Oda hizmetinden 6 adet mevcut olup, bunlarla ilgili faaliyetler; önbüro, yeme-içme, eğlence ve temizliktir. Her şey dâhil sistem ile çalışan konaklama işletmesi Mayıs ayında 31 gün, Haziran ayında 30 gün, Temmuz ayında 31 gün, Ağustos ayında 31 gün ve Eylül ayında 30 gün olmak üzere sezonda toplam 153 gün açıktır.

Çalışmadan elde edilen sonuçlara göre; toplam hesaplanan maliyet 10.145.985,55 TL olmasına rağmen, dağıtılan maliyetler toplam 9.714.804,22 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu hesaplamalara göre söz konusu işletmenin 2019 yılı sezonunda atıl kaynak maliyeti toplam 431.181,33 TL'dir. Bu durum toplam maliyetlerin yaklaşık %96'sının hizmet faktörlerine yüklendiği, yaklaşık %4'lük kısmının ise atıl duruma düştüğünü göstermektedir.

Söz konusu konaklama işletmesinin geleneksel maliyet yöntemi ile kaynak tüketim muhasebesinin hizmet faktörleri günlük birim maliyetleri karşılaştırıldığında; birim bazda günlük Standart Oda hizmet faktörü için 6,24 TL, Family Oda hizmet faktörü için 16,34 TL atıl kaynak maliyeti ortaya çıktığı görülmüştür. Buna göre kaynak tüketim muhasebesi uygulaması sonucu ortaya çıkan birim bazlı atıl kaynak maliyeti, bu hizmet faktörleri maliyetlerine aktarılmayarak, hizmet faktörlerinin ve uygulanacak fiyatların gereksiz yere yükselmesinin önüne geçecek, fiyat düşüklüğü dolayısıyla müşteri talebi artacak, bu durum işletmeye rekabet avantajı sağlayacaktır.

Anahtar Kelimeler: Stratejik Yönetim Muhasebesi, Kaynak Tüketim Muhasebesi, Turizm İşletmeleri, Konaklama İşletmesi.

ABSTRACT

USING RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING IN TOURISM BUSINESSES AS A TOOL OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING: THE CASE OF AN ACCOMMODATION ENTERPRISE

In today's business world, businesses that operate in all sectors must use an effective cost system to acquire a competitive advantage against the developments because traditional cost systems, which are conventional and can be used easily by businesses, cannot meet the needs in the face of commercial developments. For this reason, businesses seek alternative and new cost systems. Of course, the cost system of each period covered the business needs of that period; however, the constant changes and developments in commercial life pushed businesses to seek new systems after some time. Together with many other costing systems, Activity Based Costing, which was very popular in the accounting literature from the 1980s to the 2000s and is currently used by businesses, is the most famous among these techniques. However, there are some points where this technique, which was used for a long time, does not take into account the idle capacity sufficiently and is not practical in short-term decisions to be made. The Resource Consumption Accounting Technique emerged under such circumstances as a more up-to-date and contemporary cost system.

Resource consumption accounting is a cost technique, which combines the resource perspective of the activity-based costing technique and German Cost Accounting, and reflects the idea that resources are the root cause of costs.

When the literature was reviewed, it is striking that the applications related to Resource Consumption Accounting are mostly employed in the example of production enterprises. It was observed that there are very few applications regarding the use of this technique in service-producing enterprises. In the current study, the purpose was to determine the applicability of resource consumption accounting in accommodation enterprises, which is a service business, and to determine the differences between the existing cost system and service costs. It is considered that the scarcity of studies that use Resource Consumption Accounting will increase the contribution of this study to the literature, especially in service enterprises.

The present study included the application of resource consumption accounting in line with the data of an accommodation business that continued its activities in the Alanya district of Antalya, which has the characteristic of a being 5-star facility and is considered our tourism capital. The data were given by the business itself on the condition that the name of the accommodation business remained confidential, and resource consumption accounting was applied by using the data of 2019.

The accommodation business where the study was conducted had two service factors: Standard Room and Family Room Service. There were 167 Standard Room Services and 6 Family Room Services, and the related activities were front office, food & beverage, entertainment, and cleaning. The accommodation establishment, which worked with the all-included system, was open for a total of 153 days in the season, 31 days in May, 30 days in June, 31 days in July, 31 days in August, and 30 days in September.

According to the results obtained in the present study, although the total calculated cost was 10.145.985.55 TL, the distributed costs were realized as 9.714.804.22 TL in total. According to these calculations, the idle resource cost of the said enterprise in the 2019 season is 431.181.06 TL in total. This shows that approximately 96% of the total costs were attributed to service factors, and nearly 4% of them were idle.

When the traditional cost method of the accommodation business that was included in the study and the service factors of Resource Consumption Accounting were compared with daily unit costs, it was found that there was an idle resource cost of 6.24 TL for the Standard Room Service Factor and 16.34 TL for the Family Room Service Factor per day on a unit basis. In this regard, the unit-based idle resource cost that results from the application of Resource Consumption Accounting will not be transferred to the costs of these service factors, to ensure that the service factors and the prices to be applied will not rise unnecessarily, customer demand will increase with the low price, which will provide a competitive advantage for the business.

Keywords: Strategic Management Accounting, Resource Consumption Accounting, Tourism Businesses, Hospitality Business.

İÇİNDEKİLER

ONUR SÖZÜ.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
ÖZET	vi
ABSTRACT.....	viii
İÇİNDEKİLER.....	x
TABLOLAR DİZİNİ.....	xiv
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xv
KISALTMALAR.....	xvi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ

1.1. Yönetim Muhasebesi.....	7
1.2. Yönetim Muhasebesinin Gelişimi	9
1.3. Yönetim Muhasebesinin Kullanım Amaçları	10
1.4. Yönetim Muhasebesinin Niteliği ve Muhasebedeki Yeri.....	11
1.5. İş Çevresi ve Yönetim Muhasebesi	12
1.5.1. Yeni İş Süreçleri ve Teknolojileri	12
1.5.2. Kurumsal Kaynak Planlama Sistemleri	13
1.5.3. Hizmet Sektörünün Artan Önemi ve Kamu Sektörü Yönetiminde Değişen Yaklaşımlar	14
1.6. Yenilikçi Yapısıyla Yönetim Muhasebesinin Genişleyen ve Değişen Rolü ...	14
1.7. Stratejik Yönetim Muhasebesi.....	19
1.7.1. Stratejik Yönetim Muhasebesi Teknikleri	24
1.7.1.1. Değer Zinciri Analizi	25

1.7.1.2. Yaşam Seyri Maliyetlemesi	31
1.7.1.3 Stratejik Konumlandırma Analizi	35
1.7.1.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	37
1.7.1.4.1. Ürün Kârlılık Analizi.....	39
1.7.1.4.2. Ürün Fiyatlandırma	40
1.7.1.4.3. Müşteri Kârlılık Analizi	41
1.7.1.4. Kaynak Tüketim Muhasebesi	42

İKİNCİ BÖLÜM

MODERN MALİYET ve YÖNETİM MUHASEBESİNİN SON SAFHASI: KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ

2.1. Kaynak Tüketim Muhasebesi	44
2.1.1. Kaynak Tüketim Muhasebesi Tekniğinin Ortaya Çıkışı.....	45
2.1.2. Kavramsal Çerçeve de Kaynak Tüketim Muhasebesine Bakış	49
2.1.2.1. Başlangıç Noktası Olarak Kaynakların Alınması.....	51
2.1.2.2. Maliyet Yapısının İzlenmesi.....	52
2.1.2.3. Miktar Esaslı Yaklaşımının Maliyetlerin Modellenmesinde Kullanılması	52
2.1.3. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Alt Yapısı.....	52
2.1.4. Kaynak Tüketim Muhasebesi Temel Kavramları.....	53
2.1.5. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Amaçları	57
2.1.6. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Özellikleri	58
2.1.7. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Avantajları	59
2.1.8. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Dezavantajları.....	60
2.1.9. Kaynak Tüketim Muhasebesinin İlkeleri.....	60
2.1.9.1. Nedensellik ilkesi.....	60

2.1.9.2. Cevaplanabilirlik İlkesi	61
2.1.9.3. İş İlkesi	62
2.1.10. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Uygulama Aşamaları.....	62

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TURİZM ENDÜSTRİSİ ve KONAKLAMA İŞLETMELERİ

3.1. Turizm Endüstrisi	63
3.2. Turizm Endüstrisinin Temel Özellikleri	64
3.3. Turizm Endüstrisinin Dünya’da ve Türkiye’de Yeri ve Önemi	66
3.4. Turizm İşletmeleri.....	67
3.4.1. Konaklama İşletmeleri	68
3.4.2. Seyahat İşletmeleri	68
3.4.3. Yiyecek ve İçecek İşletmeleri.....	69
3.4.4. Diğer Turizm İşletmeleri	69
3.5. Konaklama İşletmelerinin Tanımı.....	70
3.5.1. Konaklama İşletmelerinin Özellikleri	71
3.5.2. Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması.....	73
3.5.3. Konaklama İşletmelerinin Organizasyon Yapısı.....	75
3.5.3.1. Gelir Merkezleri.....	77
3.5.3.1.1. Odalar.....	78
3.5.3.1.2. Yiyecek-İçecek	79
3.5.3.1.3. Diğer Hizmetler	79
3.5.3.2. Gider Merkezleri.....	79
3.5.4. Konaklama İşletmelerinde Maliyetler ve Konaklama Yönetim Muhasebesi.....	80
3.5.4.1. Maliyet Kavramı	80

3.5.4.2. Maliyetlerin Sınıflandırılması.....	81
3.5.4.2.1. Maliyetlerin Üretim Hacmiyle İlişkisine Göre Sınıflandırılması	
.....	81
3.5.4.2.2. Maliyetlerin Yüklenme Biçimlerine Göre Sınıflandırılması.....	82
3.5.4.2.3. Maliyetlerin Geçmiş ve Geleceğe Yönelik Olmasına Göre	
Sınıflandırılması	82
3.5.4.2.4. Maliyetleri Toplam ve Birim Maliyet Olarak Sınıflandırılması	83
3.5.4.2.5. Kontrol Edilebilme Açısından Maliyet Giderlerinin	
Sınıflandırılması	83
3.5.4.3. Konaklama İşletmelerinde Maliyetler	83
3.5.4.4. Konaklama Yönetim Muhasebesi.....	85

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN BİR KONAKLAMA İŞLETMESİNDE UYGULANMASI

4.1. Literatür Taraması	86
4.2.ABC İşletmesine Ait Genel Bilgiler	89
4.3. ABC İşletmesinde Kaynak Tüketim Muhasebesi Uygulaması	90
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	118
KAYNAKLAR.....	123

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1.1. Stratejik Yönetim Muhasebesi ile Geleneksel Yönetim Muhasebesi Karşılaştırılması	24
Tablo 2.1. Maliyetleme Aşamaları Olgunluk Modeli	47
Tablo 4.1. Kaynak Havuzları İçin Kaynak Etkenleri	90
Tablo 4.2. Faaliyetlerin Dağıtımında Kullanılacak Faaliyet Etkenleri	91
Tablo 4.3. Kullanılan Kaynaklar ve Toplam Maliyetleri	92
Tablo 4.4. Kaynak Havuzlarının Oluşturulması	93
Tablo 4.5. İşçilik Kaynak Havuzu Birincil ve İkincil Maliyetleri	94
Tablo 4.6. Direkt Giderler Kaynak Havuzu Birincil ve İkincil Maliyetleri	95
Tablo 4.7. Diğer Maliyetler Kaynak Havuzu Birincil ve İkincil Maliyetleri	97
Tablo 4.8. Bina Kaynak Havuzu Birincil ve İkincil Maliyetleri	99
Tablo 4.9. Kaynakların Sabit ve Orantısal Maliyetleri ve Kaynak Etkenleri	100
Tablo 4.10. Kaynak Havuzlarının Teorik ve Normal Kapasiteleri ve Yükleme Oranları	102
Tablo 4.11. Faaliyetlerin Kaynak Havuzlarından Tükettiği Kaynaklar	104
Tablo 4.12. Kaynak Havuzlarındaki Maliyetlerin Faaliyetlere Dağıtımını	106
Tablo 4.13. Maliyet Objelerinin Faaliyetlerden Yararlanma Dereceleri	109
Tablo 4.14. Faaliyetlerde Toplanan Maliyetlerin Hizmetlere Dağıtımını	110
Tablo 4.15. Kaynak Tüketim Muhasebesi Atıl Kapasite Maliyetleri	112
Tablo 4.16. Mevcut Maliyet Yöntemine Göre Sezonluk ve Günlük Hizmet Maliyet Analizi	114
Tablo 4.17. Kaynak Tüketim Muhasebesi Yöntemine Göre Sezonluk ve Günlük Hizmet Maliyet Analizi	115
Tablo 4.18. Mevcut Maliyet Yöntemi ile Kaynak Tüketim Muhasebesi Yönteminin Hizmet Maliyet Analizi Kapsamında Karşılaştırılması	116

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.1. Yönetim Muhasebesinin Gelişim Süreci.....	16
Şekil 1.2. Dış Çevre Unsurlarındaki Değişimin Yönetim Muhasebesine Yansıması ...	21
Şekil 1.3. Değer Zinciri	28
Şekil 1.4. Bakış Açıklarına Göre Mamul Yaşam Seyri Aşamaları	32
Şekil 1.5. Ürün/Hizmet Kârlılık Döngüsü	40
Şekil 2.1. Kaynak Tüketim Muhasebesi	50
Şekil 2.2. Kaynak Tüketimi İçin Girdi-Çıktı Modeli	61
Şekil 3.1. Konaklama İşletmelerinde Organizasyon Yapısı	76
Şekil 3.2. Konaklama İşletmelerinde Gelir ve Gider Merkezleri	77

KISALTMALAR

KTM	: Kaynak Tüketim Muhasebesi
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
FTM	: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
ZDFTM (TBABC)	: Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Time - Based Activity - Based Costing)
ERP	: Enterprise Resource Planning (Kurumsal Kaynak Planlaması)
JIT	: Just-In-Time Production (Tam Zamanında Üretim)
FTY (ABM)	: Faaliyet Tabanlı Yönetim (Activity-Based Manager)
GPK	: Grenzplankostenrechnung (Marjinal Maliyetleme)
IMA	: Institute of Management Accountants (Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü)
IFAC	: International Federation of Accounting (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
CAM-I	: Consortium for Advanced Management-International (Uluslararası İleri Yönetim Konsorsiyum)
PAIB	: Professional Accounts in Business (İş Dünyasındaki Profesyonel Muhasebeciler)
IGPG	: International Good Practice Guidance (Uluslararası İyi Uygulamalar Rehberi)
SFR	: Sustainability Framework Report (Sürdürülebilirlik Çerçeve Raporu)
DIFDS	: Developing Information Flows for Decision Support (Karar Desteğe Yönelik Bilgi Akımlarının Geliştirilmesi)
SAP	: Systems Analysis and Program Development (Sistem Analizi ve Program Geliştirme)
UNWTO	: World Tourism Organization a United Nations Specialized Agency (Birleşmiş Milletler Dünya Turizm Örgütü)
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu

GİRİŞ

İkinci Dünya Savaşı'nın ardından büyük bir ivme yakalayan sanayileşme, 20. yüzyılın sonlarına doğru yeni bir boyut kazanmıştır. Küreselleşmenin etkisiyle birlikte iş dünyasında önemli gelişmeler görülmektedir. Ekonomik olarak sınırların kalkması dünya genelinde serbest ekonomiye geçişi hızlandırmış, bu da beraberinde zorlu bir rekabet ortamını doğurmuştur. Rekabete konu olan tüketicilerin, istek ve beklentilerinde değişim yaşanması, üretilen ürünlerin de farklılaşmasına neden olmuştur. Bundan böyle müşteri satın alacağı mal ve hizmetler için, ürünlerin fiyatı bakımından avantaj taşıyanların yanı sıra daha fonksiyonel olan ve daha kaliteli ürünleri talep etmekte, hatta satıştan sonraki hizmetleri de beklemektedir. Müşterilerin bu taleplerini karşılamak zorunda olan işletmeler artık rekabette öncü olmak için üretimini daha kaliteli hale getirmek ve fiyat bakımından da dünya standartlarında üretim yapmak zorundadırlar (Cotton ve Ricci, 1993: 60).

Günümüz dünyasında meydana gelen sosyal ve çevresel değişimlerin yanında, teknolojik değişimlerin de hızlı bir şekilde devam ettiği görülmektedir. Tüm bu değişimlerin, beraberinde yenilikler getireceği muhakkaktır. Rekabetçi işletmeler, bu değişimlere ve bu değişimlerin getirdiği yeniliklere ayak uydurmak zorundadır. Söz konusu yenilikler beraberinde işletmenin birçok avantaj elde etmesini sağlayacağı gibi işletmenin yönetim anlayışını da değiştirecektir. İşletme yönetim anlayışı çerçevesinde, içinde bulunan koşullarla geleceğe yönelik planlar oluşturmak, bu planları uygulayabilmek ve sonuçta güvenilir bir bilgi elde etmek için, hem işletme sahiplerinin hem de işletme yöneticilerinin, belli bir bilgi birikimine sahip olmaları gerekmektedir. Çünkü işletme yönetim anlayışında güvenilir bilginin elde edilip, gerektiği zamanda ve gerektiği yerde kullanılabilmesi önem arz etmektedir. Elbette işletme yöneticileri veya işletme sahipleri, bu bilgilerin bir kısmını işletme içerisinden de elde edip kullanacaklardır. Söz konusu bilginin muhasebe bilgi sisteminden elde edilmesi gerekmektedir. Yönetim muhasebesi, muhasebe bilgi sistemi içerisinde önemli bir yere sahiptir. Yönetim muhasebesi aracılığıyla elde edilen sonuçlar, her türlü değişimden etkilenmektedir. Bu etki, bilgi kullanıcılarının değişimler karşısında alacağı yönetim kararlarını da değiştirecektir.

Yönetim muhasebesi, muhasebe bilgi sistemi içerisinde, elde edilecek olan muhasebe bilgilerinin yönetsel hedefler doğrultusunda işlenmesine ve raporlanmasına imkân yaratmaktadır. Amaçlar farklılaştıkça, buna bağlı olarak gereksinim duyulacak olan muhasebe bilgisi de haliyle değişecektir. Bu kapsamda yönetim muhasebesinin de değişime uyarak günümüze kadar ulaştığı söylenebilir.

Geleneksel yönetim anlayışı, işletmelerin sürekli rekabet halinde değişen çevre koşullarına ayak uydurabilmeleri ve amaçlarına ulaşmaları konusunda işletmelere yeterince yardımcı olamamaktadır. Sonuçta değişen sadece sosyal, çevresel veya teknolojik yapı değildir. Bu değişimler yönetim anlayışının da daha modern ve stratejik olmasını zorunlu kılmıştır. Stratejik yönetim anlayışı, aslında bunların tümünü içinde barındıran ve yenilikçi anlayışla sürekli beslenen bir yönetim anlayışıdır.

Küresel çapta yaşanan rekabet, tüketici talep ve beklentilerindeki çeşitlilik ve sürekli değişim; yoğun olarak üretilen tek çeşit üretimden, çok sayıda çeşidin olduğu düşük miktarda üretime geçilmesine sebep olmuştur. Bunun yanında yaşanan teknolojik gelişim, teknoloji maliyetlerinin ürün maliyetleri içerisindeki sabit ve endirekt gider paylarını arttırmıştır. Bundan dolayı değişen ihtiyaçlara cevap vermede işletmelerin kullandıkları geleneksel maliyet yöntemleri yetersiz kalmıştır (Aktaş, 2013: 56). Bu doğrultudaki yetersizliği gidermek için stratejik yönetim muhasebesi tekniklerinin işletmelerin planlama ve kontrol faaliyetlerine destek olması ve yararlı bilgiler sağlaması beklenmektedir. Stratejik yönetim muhasebesi, işletmelerin stratejik amaçlarına ulaşmalarına hizmet eden ve rekabet avantajı sağlamasına yardımcı olan bir muhasebe alanıdır. Stratejik yönetim muhasebesi, değişen sosyal, ekonomik, teknolojik ve siyasal gelişmelerin işletme üzerinde ne gibi finansal etkiler yapacağı, rakiplerin durumunu (fiyat, pazar payı, üretim, satış gibi), işletme kaynaklarının pazarı büyütebilme kapasitesinin olup olmadığına dair bilgiler toplayıp analiz ederek yönetime raporlamayı amaçlamaktadır. Bunların yanında stratejik yönetim muhasebesi, yapılacak uzun vadeli planlamaların hazırlığında ve bunun kontrolünde yönetime faydalı olacak bilgiler sağlayabilir (Ergin ve Elmacı, 1999: 19).

Tüm işletmelerin kullanabildiği çeşitli stratejik yönetim muhasebesi teknikleri vardır. Bu tekniklerin, bilgi sağlama ve kontrol etme amacına hizmet ettiği ve bilgi kullanıcılarının alacağı kararlarda yardımcı olduğu bilinmektedir. Gerek mal üreten işletmelerin olsun, gerekse hizmet işletmeleri olsun, stratejik yönetim muhasebesi

tekniklerini kullanarak daha rekabetçi ve daha yenilikçi bir yapıya dönüşmeleri mümkündür. Başlıca stratejik yönetim muhasebesi teknikleri şunlardır: Değer Zinciri Analizi, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Yaşam Seyri Maliyetleme, Hedef Maliyetleme, Kaizen Maliyetleme ve Kaynak Tüketim Muhasebesi. Bu tekniklerin daha çok mamul üretimi yapan işletmelerde kullanıldığı ve akademik çalışmalara konu edildiği yapılan literatür taraması sonucu görülmüştür. Hizmet işletmelerinde ise çok kısıtlı bir şekilde stratejik yönetim muhasebesi tekniklerine, özellikle de KTM'ye yer verildiği tespit edilmiştir. Bu bağlamda hizmet işletmelerindeki bu kısıtlı literatüre katkı sağlamak ve stratejik yönetim muhasebesi tekniklerinden KTM'nin hizmet işletmelerinde de uygulanabilir olduğunu göstermek adına, bu çalışma bir hizmet işletmesi olan konaklama işletmeleri açısından ele alınıp değerlendirilmiştir.

Konaklama işletmeleri turizm sektöründe faaliyet gösteren önemli yapı taşlarından birisidir. İnsanlar, iş, gezi, eğlence, din gibi farklı nedenlerden dolayı seyahat ederler. İnsanların bu sosyal ihtiyaçlarının karşılandığı hizmet organizasyonları, konaklama işletmeleridir. Bu işletmelerde verilecek hizmetin kalitesi, müşteri konforu algısını güçlendiren önemli bir etken olduğu için, bu durum konaklama işletmesinin rağbet edilen bir hizmet işletmesi olmasını sağlayacaktır. Dünyada birçok ülke için önemli bir gelir kaynağı sağlayan turizm sektörü, en büyük iş sektörü haline gelmeye başlamıştır. Yerel ve ülke ekonomisine önemli katkı sağlayan turizm sektörü, gittikçe artan müşteri talebiyle daha çok kazandırmaya başlamıştır. Nihayetinde bir işletme türü olan konaklama işletmeleri de diğer işletmeler gibi kâr amacı güden hizmet işletmeleridir.

Konaklama işletmelerinde kalite algısı, müşteri konforu ile sağlandığından, müşterilerin işletmede geçirecekleri süre içinde bu algıya ulaşmaları önemlidir. Bu konforu sunmanın da elbette bir maliyeti vardır. Konaklama işletmeleri personelden, yiyecek içeceğe; odaların bakımlarından, verilecek hizmetlerin çeşitliliğine kadar pek çok unsur için çeşitli maliyetlere katlanmak durumundadır. İşletme amaçlarına ulaşabilmesi için alınacak kararlarda kullanılan maliyet bilgilerinin önemli bir rolü vardır. Maliyet bilgilerinin güvenilir olarak, gerektiği zamanda ve doğru bir biçimde sağlanması, işletmeyi başarılı kılacak kararlar için vazgeçilmez katkılar sunacaktır.

Gelişen üretim teknolojisiyle birlikte işletmelerin maliyet yapılarında meydana gelen değişim, beraberinde maliyet sistemlerinde de bazı değişiklikleri zorunlu kılmıştır. Konaklama işletmeleri hizmet sektöründe bu değişimlere ayak uydurabildiği takdirde

bazı avantajlara sahip olacaktır. Çünkü değişimle birlikte konaklama işletmeleri arasındaki rekabet artacak, bu da doğrudan konaklama işletmelerinin faaliyetlerini çeşitlendirmesine neden olacaktır. Doğru ve güvenilir finansal bilgilere olan gereksinim, konaklama işletmeleri yöneticilerinin alacakları kararların daha doğru ve stratejik olmasını sağlayacaktır. Bunun yanında, konaklama işletmeleri yöneticileri, müşteri talebini arttırmak, müşteriye daha çok memnun etmek, daha doğru pazarlama stratejileri uygulamak gibi konuların ön planda olmasıyla birlikte ilave bilgilere gereksinim duymaktadırlar. Bu durum, konaklama işletmelerinin gelecek planlamasının daha doğru yapabilmesine olanak tanıyan ve bu ek bilgileri üreten yönetim ve maliyet muhasebesinin önemini göstermektedir. Yönetim muhasebesi, yönetici karar verme sürecine yardımcı olarak, ileriye yönelik tahminlerin yapılmasına ve bunların kontrol edilmesine imkân tanımakta ve işletmenin stratejileri yönünde hareketini izlemek için gerekli finansal bilgileri sağlamaktadır. Dolayısıyla finansal olayların zamanında kayıt edilmesi, maliyet bilgilerinin elde edilmesi ve bu bilgilerin zamanında yönetim kademesine raporlanabilmesi, iyi bir ekip çalışması ile mümkün olabilir. Konaklama işletmelerinde yönetim ve maliyet muhasebesi alanında mesleki bilgi ve tecrübe sahibi kişilerin varlığıyla oluşturulmuş bir ekip, her türlü finansal ihtiyaçlara cevap vermeli ve işletme gelişmelerini takip ederek etkin ve verimli bir şekilde katkı sunmalıdır. Her konaklama işletmesinin maliyet sistemi ve yönetsel uygulamaları birbirinden farklı olacaktır. Bu farklılık işletmenin büyüklüğüne, hukuki yapısına, faaliyet sürecine göre değişecektir. Yönetim muhasebesi, sağladığı veriler sayesinde yönetim kararlarına doğrudan katkı sunmalı ve bu kararları desteklemeli, dolayısıyla yönetimin alacağı kararların isabetli olmasını sağlayacak şekilde yeterli olmalıdır. Bu bağlamda çağdaş bir yönetim muhasebesi tekniği olan ve stratejik yönetim muhasebesi alanı içerisinde ifade edilen KTM, gelişmiş maliyet sistemlerinden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. KTM, yeni ve üstün bir yönetim muhasebesi tekniği olmasının yanında karmaşık bir maliyet tekniğidir.

Bir yönetim muhasebesi tekniği olan KTM, faaliyet tabanlı maliyetleme ile kaynak tüketimine dayalı Alman maliyet muhasebesinin birleşiminden oluşmaktadır (Öğünç ve Tekşen, 2018: 389). KTM'nin odak noktası, tüketilen kaynaklardır. KTM'de maliyetler çeşitli açılardan sınıflandırılmakta ve yöneticiler için ayrıntılı maliyet bilgileri sunulmaktadır. KTM daha doğru ve güvenilir bilgi üretebilmekte ve işletme için daha fazla olanaklar sağlayabilmektedir. Bu yöntem, atıl kapasite maliyetlerini hesaplamakta ve

tanımlamaktadır. Yöneticiler için daha gerçekçi maliyet bilgisi sunan bu yöntem sayesinde hesaplanan atıl kapasite maliyetleri ürün veya hizmetlere dağıtılmayıp aşırı maliyetleme engellenmektedir. Böylece verilecek kararlarda etki sahibi olanların verecekleri kararlardaki etkililik düzeyi arttırılıp, sağlanan verimlilik ile birlikte varlıklardaki kayıp ve zararın önüne geçilmektedir.

Literatüre bakıldığında, kaynak tüketim muhasebesi ile ilgili uygulamaların daha çok üretim işletmeleri örneğinde kullanıldığı göze çarpmaktadır. Hizmet üreten işletmelerde ise bu tekniğin kullanımı ile ilgili uygulamaların çok az olduğu görülmüştür. Kaynak tüketim muhasebesinin bir hizmet işletmesi olan konaklama işletmelerinde de uygulanabilirliği ve mevcut maliyet sistemi ile arasında hizmet maliyetlerine göre farklılıkların belirlenmesi, çalışmanın çıkış noktasını oluşturmuştur. Bu çerçevede, “Kaynak tüketim muhasebesi konaklama işletmelerinde de uygulanabilir mi?” sorusu araştırmanın problemi olarak belirlenmiştir. Ortaya konulan problem cümlesi çerçevesinde aşağıdaki sorulara cevap aranmıştır.

Konaklama işletmelerinde KTM tekniği uygulanabilir mi?

KTM tekniği konaklama işletmelerine rekabet avantajı sağlar mı?

Konaklama işletmelerinde uygulanan KTM tekniği hizmet maliyetleri açısından farklılık sağlar mı?

KTM tekniği konaklama işletmelerinin etkinliğini ve verimliliğini artırır mı?

Konaklama işletmesi yöneticisinin stratejik karar alma sürecine KTM'nin katkısı nedir?

Çalışmada araştırma yöntemlerinden nitel araştırma tekniği ve örnek olay yöntemi kullanılacaktır. Örnek olay yöntemi genellikle maliyet ve yönetim muhasebesi alanında teori, yöntem ve teknik içeriğindeki birçok çalışmada kullanılmaktadır. Bu yöntem sayesinde yapılan uygulamalar sistematik ve detaylı bir yaklaşımla açıklanabilmektedir (Biçici, 2016: 6).

Çalışmanın birinci bölümünü oluşturan stratejik yönetim muhasebesi bölümünde; öncelikle yönetim muhasebesi, yönetim muhasebesinin gelişimi, kullanım amaçları, niteliği ve muhasebedeki yerinden bahsedilmiştir. Daha sonra yönetim muhasebesinde gelişim ve değişim konuları ele alınarak, iş çevresi ve yönetim muhasebesi ilişkileri irdelenmiştir. Yenilikçi yapısıyla yönetim muhasebesinin genişleyen ve değişen rolünden

bahsedilip son olarak, stratejik yönetim muhasebesi ve bu yönetim muhasebesinde kullanılan teknikler incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, stratejik yönetim muhasebesinin en güncel tekniği olan KTM'nin ortaya çıkışı, kavramsal çerçevede KTM, KTM'nin alt yapısı ve temel kavramları, KTM'nin amaçları, özellikleri, avantaj ve dezavantajları ile temel ilkeleri konularından bahsedilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, öncelikle turizm sektörü ve özellikleri ile turizm endüstrisinin dünyadaki ve ülkemizdeki yeri ve önemi konuları incelenmiş ve turizm endüstrisi içerisinde yer alan turizm işletmeleri hakkında bilgi verilmiştir. Daha sonra hizmet işletmesi olan konaklama işletmelerinin tanımı yapılarak, bir konaklama işletmesinin özellikleri, konaklama işletmeleri sınıflandırılması ve organizasyon yapısı konuları incelenmiştir.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde ise, araştırmaya konu olan konaklama işletmesine ait bilgilere yer verilmiş, daha sonra işletmeden elde edilen veriler kullanılarak KTM tekniği uygulanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ

Bu bölümde; yönetim muhasebesinden, yönetim muhasebesinin gelişimi, kullanım amaçları, niteliği ve muhasebedeki yeri, yenilikçi yapısıyla genişleyen ve gelişen rolü ile iş çevresiyle ilişkisi konularından bahsedilecektir. Bu konular anlatıldıktan sonra ise stratejik yönetim muhasebesi başlığı altında; stratejik yönetim muhasebesi teknikleri ayrı ayrı ele alınacaktır.

1.1. Yönetim Muhasebesi

Yönetim muhasebesi; işletmenin yönetim alanıyla muhasebe alanı arasındaki ilişkiyi açıklayan ve bunlar arasında adeta bir köprü işlevi gören muhasebe koludur (Büyükmirza, 2017: 15). Bu ilişki çerçevesinde ifade edilen yönetim muhasebesi; işletmenin yönetim kademesine, yönetim alanında alınacak kararlarda ihtiyaç duydukları her türlü bilgiyi ve raporları düzenleyerek, yorumlayan, hazırlanan yıllık bütçe ve standart uygulamalar ile kontrol imkânı sağlayan bir muhasebe türü şeklinde tanımlanabilir (Yükçü, 2018: 19-20). Daha genel bir ifadeyle yönetim muhasebesi; finansal veyahut finansal olmayan bilgileri toplayarak, bunları işleyen ve aynı zamanda işletme yöneticilerine raporlayan bir muhasebe türüdür (Çaldağ, 2013: 427). Bu bakımdan yönetim muhasebesinin kapsamına, işletme maliyet bilgisinin yanı sıra finansal ve finansal olmayan öteki bilgilerin; öncelikle planlama, kontrol ve sonrasında karar amaçlarıyla ne şekilde kullanılmalrı gerektiği konuları girer (Basık, 2012:12).

Analitik muhasebe adıyla anılan ve ana muhasebe dallarından biri olan yönetim muhasebesinin gayesi, işletme yöneticilerinin ihtiyaç duydukları sayısal bilgileri, alacakları kararları sağlıklı bir şekilde alabilmeleri için kendilerine sağlamaktır. Bu açıdan, tüm sağlanacak sayısal bilgilerin ham veri halinden, sonuçlanıp raporların düzenlenmesine kadar yürütülen tüm muhasebe çalışmaları, yönetim muhasebesini oluşturur (Büyükmirza, 2017: 29). İşletmelerin ana hedefi kâra ulaşmak ve sürdürülebilir olmasını sağlamaktır. Bu hedefe ulaşmak için, işletmede gerçekleşen olaylara ilişkin

bilgilerin eş zamanlı olarak yöneticilere raporlanması gerekmektedir. Raporlanan bu bilgiler ışığında verilecek kararlar, işletmenin kâr elde etme ve bunu sürdürebilme hedefine ulaşma konusunda etkili olacaktır (Kaygusuz, 2006: 32).

İşletmelerin gelecek planlanmasında, bunların yönetilmesinde ve kontrol edilmesinde elde edilecek bilgiler; yönetim için çok önem arz eder (Sharp ve Christensen, 1991: 32). Bu bakımdan yönetim muhasebesinin işletme yönetimi açısından büyük önem taşıdığı bilinen bir gerçektir. Öteki muhasebe alanlarından bilgi sağlayanların oynadıkları pasif rolden farklı olarak, yönetim muhasebecileri, işletmenin karşı karşıya kalabileceği günlük ve stratejik kararların alınmasında aktif rol üstlenmektedirler. Bu bakımdan yönetim muhasebecisi, ortaya çıkan her ne çeşit bilgi olursa olsun yönetimle paylaşmakta ve hem işletme faaliyetlerinin yönetimine katkı sunmak hem de karar alma aşamasında, yönetimin sorumluluğunu desteklemek için özel bir öneme sahip misyon üstlenmektedir (Gürdal, 2007: 4-5).

İşletmelerin içinde bulunduğu rekabet ortamı, teknolojiye yaşanan gelişmeler ve tüketici beklentileri gibi çoğu faktör, işletme yönetiminin karar verme amacıyla kullandığı yönetim modellerini, sürecini ve sistemini etkilemektedir. İşletmenin diğer fonksiyonlarını etkilediği gibi muhasebe sistemi de bu faktörlerden ve bu faktörlerdeki değişimlerden etkilenmektedir. Özellikle yönetim muhasebesi üzerinde bu faktörlerin etkisi görülmektedir. Teknolojik gelişim ve rekabet gibi faktörlerin etkisi ile yönetim muhasebesinde yer alan yöntemler, araçlar ve varsayımlarda da değişim görülmektedir (Kaygusuz, 2006: 32). Yönetim muhasebesi, hem kendi içinde çok hızlı gelişmeler göstermiş, hem de öteki bilim dallarında meydana gelen gelişmeleri, örneğin; işletme yöneticilerinin ihtiyaç duydukları sayısal verilerden çok büyük bir kısmını, ekonomi, bilişim teknolojileri, işletmecilik bilimi, istatistik, yöneylem araştırması gibi alanlardan, çok kısa süre içerisinde kendisine uyarlayarak, sağlayabilecek bir duruma erişmiştir. Bu sebeple, yönetim muhasebesi bugünkü modern işletme yönetiminde elzem bir öge haline gelmiştir (Büyükmirza, 2017: 38). Yönetim muhasebesinin elde ettiği bilgilerin pek çoğu finansal bilgi olmasına karşın finansal olmayan verileri sunma konusunda da ciddi eğilimler vardır (Gürdal, 2007: 5).

Yönetim muhasebesini yönlendiren temel etken, yöneticilerin bilgi ihtiyacının doğması ve bunu karşılama gereksinimidir. Yönetim muhasebesinin genel muhasebeden ayrılan yönü de budur. Çünkü genel muhasebenin belirlenmiş standartlara uyumlu olarak

yürütülmesi zorunluluğu vardır. Diğer bir ifadeyle, yönetim muhasebesi açısından, yapılan çalışmaların ve düzenlenen raporların genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve kurallarına ya da standartlarına veyahut yasal hükümlere uygun olup olmadığı değil, önemli olan yöneticilerin işine yarayıp yaramadığıdır. Bu sebeple, yapılacak fayda-maliyet karşılaştırmalarına göre, yönetim muhasebesinin, maliyetinden daha çok, fayda sağlayacağı tespit edilen her türlü sayısal verinin toplanması, her tür bilgi işleme yönteminin uygulanması ve her şekil raporun düzenlenmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durum yönetim muhasebesinin birtakım yasal ve kurumsal sınırlamalar içerisinde az çok kalıplaşmış biçimde yürütülen genel muhasebeye oranla, çok yönlü ve daha hareketli bir durum kazanmasına yol açmıştır (Büyükmirza, 2017: 29-30).

1.2. Yönetim Muhasebesinin Gelişimi

Zaman içinde hızla artan teknolojik gelişmeler ve yoğun bir rekabetin ardından işletmelerin geleneksel olarak kullandıkları maliyetleme yöntemleri; hem artan endirekt giderlerin yapılacak dağıtımında hem de yöneticilerin karar alma sürecine destek olmada yönetim muhasebesi açısından eksik kalmış, bu sebeple yeni metotlar üzerinde bir arayışa girilmiştir (Kurtlu, 2016: 1).

Etkin, etkili ve verimli bir yönetim için maliyetleme büyük önem taşır. Yöneticiler, elde edecekleri bilgilerle geçmiş faaliyetlerini kontrol ederek, gelecek zamanlara ilişkin plan oluşturup sağlıklı kararlar almaya çalışırlar. Maliyet bilgileri, bu planların yapılmasında ve alınacak kararlarda çoğu zaman en belirleyici unsur olmaktadır (Gürdal, 2007: 3). Yöneticilerin alacakları kararlarda onlara yardımcı olacak bilgileri üreten bir muhasebe dalı olan yönetim muhasebesi, daha çok finansal kontrol ve maliyet hesaplama gayesiyle 1950’li yıllara kadar kullanılmıştır. Zaman geçtikçe sorumluluk muhasebesi ve karar analizi gibi metot ve araçları kullanarak kontrol ve planlama amaçlı bilgi sistemlerine dönüşen yönetim muhasebesi; 1960’lı ve 1980’li yıllarda kayıpları azaltmaya odaklanmıştır. Maliyet yönetimi ve süreç analizi yöntemleri kullanılarak işletme aşamalarında yaşanan kayıpları azaltmak ana hedef haline dönüşmüştür. Yönetim muhasebesinin 1980’li yılların ikinci yarısından itibaren temel ilgi alanı, değer oluşturmaktır. Kaynakların etkin kullanımı yoluyla organizasyonel anlamda ortaklar ve müşteriler için değer oluşturmak amacıyla yenilikler aranmaktadır. Geliştirilen

stratejilerin ve bunların uygulama sonuçlarının incelenmesi için finansal ve finansal olmayan ölçülerle performans değerlemesi yapılmaktadır (Kaygusuz, 2006: 32-33).

1.3. Yönetim Muhasebesinin Kullanım Amaçları

Yönetim muhasebesi, işletmelerin gelecek için planlanan hedeflerine ve gayelerine ulaşması sırasında elde edilecek bilginin tanımlanmasını, ölçülmesini, analiz edilmesini, yorumlanmasını ve kullanılmasını sağlayan bir işlemler bütünü olarak tanımlanabilir. Bu özelliği nedeniyle de işletme yönetiminde finansal ve finansal olmayan bilgilerin kullanımını konu edinen bir muhasebe dalı olmuştur. Yönetim muhasebesi ilgili bilim dallarından, örneğin; genel muhasebe, finans, yöneylem araştırması, ekonomi, gibi ve de ihtiyaç nispetinde öteki disiplinlerden elde ettiği bilgileri, yönetimin karar alma ihtiyaçları için kullanabilecek bilgiler haline dönüştürür. Yönetim muhasebesinin temel kullanım amaçları şu şekilde açıklanabilir (Gürdal, 2007: 4).

- Karar alma ve planlama için bilgi sağlamak, karar alma ve planlama sürecine yönetimin bir parçası olarak katılmak,
- Faaliyetlerin yönetilmesi ve kontrol edilmesinde yöneticilere faydalı olmak,
- İşletmenin hedeflerine ulaşma konusunda yönetici ve diğer çalışanları teşvik etmek,
- İşletme çalışanlarının, yöneticilerinin ve alt grupların faaliyetlerinin performansını ölçmek,
- İşletmenin diğer yönetim kadroları ile çalışarak işletmenin içinde bulunduğu endüstride uzun dönemli rekabet edebilme kabiliyetini arttırmak.

Şüphesiz, işletme yönetimi için yönetim muhasebesinin sahip olduğu değer, öncelikle işletmelerin sayısal bilgilere duydukları gereksinme ve bu sayısal bilgilerin önemine bağlıdır. Bu kapsamda, yönetim muhasebesinin önemi, bir işletmede yönetimin en doğru ve güvenilir karar alması için gereksinim duyulan sayısal bilgilerin fazlalığına bağlıdır. Büyük işletmelerde ki bunlar en çok sayısal verilere ihtiyaç duyarlar, en gelişmiş yönetim muhasebesi uygulamalarına rastlanması da bundandır (Büyükmirza, 2017: 38).

1.4. Yönetim Muhasebesinin Niteliği ve Muhasebedeki Yeri

İşletmelerin mevcut sayısal bilgilerini toplamak veya bu sayısal bilgileri belirli gayelerle işlemek için uygulanan yöntemler; muhasebe, istatistik, pazar araştırması, yöneylem araştırması gibi, farklı görünümde önümüze çıkar. Tüm bu yöntemler içerisinde görece daha fazla önem taşıyanın, muhasebe olduğunu çok rahat bir şekilde söyleyebiliriz. Çünkü hemen hemen her işletmede farklı biçimlerde bir muhasebe uygulamasıyla karşılaşıldığı halde, öteki yöntemlerden faydalanabilen oldukça az işletme vardır. İkinci neden olarak, muhasebenin işletmenin tüm fonksiyonlarıyla doğrudan bir ilişkisinin bulunmasına karşılık, mesela bir pazar araştırması yönteminin uygulama sahası yalnızca pazarlama ve satın alma fonksiyonlarıyla sınırlıdır. Üçüncü neden ise muhasebenin, sunacağı sayısal bilgileri toplayarak işleyen tam bir sistem oluşudur. Dördüncü neden olarak, muhasebe devamlı ve sistemli çalışan bir bilgi sistemi olduğu halde, yöneylem ve pazar araştırmaları yöntemleri daha çok özel gereksinimler doğrultusunda uygulanan yöntemlerdir. Beşinci ve son neden olarak, muhasebenin istatistik ve öteki tüm yöntemler için temel veri kaynaklarından birisini oluşturmasıdır (Büyükmirza, 2017: 26).

Bir bilgi sistemi olan muhasebe, ticari nitelikteki parasal olayları kaydeder, sınıflandırır, özetler ve mali tablolar vasıtasıyla yönetime sunar. Bu bilgi sisteminde esas gaye, işletmenin faaliyet sonuçları ile ilgilenen tarafların bilgi gereksinimlerinin doğru olarak ve zamanında karşılanmasıdır. İşletme faaliyet sonuçlarıyla ilgilenen tarafların ve bu ihtiyacın karşıladığı çıkar gruplarının çeşitlerine göre muhasebe; finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi olmak üzere üç türe ayrılmaktadır. Finansal muhasebe işletmenin dışında yer alan tarafların bilgi gereksinimini, maliyet muhasebesi işletme dışı taraflar ile işletme içi tarafların bilgi gereksinimlerini, yönetim muhasebesi de işletme içi bilgi kullanıcılarının bilgi gereksinimini karşılar. Diğer bir deyişle yönetim muhasebesi işletme yöneticilerinin gereksinim duyduğu bilgiyi karşılamak maksadıyla mevcut maliyet yönteminden elde ettiği bilgileri kendine has bir raporlama yöntemi ile düzenleyen ve sunan bir bilgi sistemidir (Kepçe, 2010: 18).

Yönetim muhasebesinin, muhasebe içerisindeki yerini ve önemini daha açık bir şekilde ortaya koyabilmek adına, değişik isimler altında karşımıza çıkan muhasebe dallarının başlıca hangileri olabileceğini ve her bir muhasebe dalının yönetim

muhasbesiyle arasındaki ilişkilerinin ne olduğunu bilmek önem arz etmektedir. Muhasebe işlemlerinin yürütüldüğü işletmelerin faaliyet konularına göre yapılan sınıflandırma, uygulama açısından muhasebe ile ilgili olarak en yaygın karşılaşılan bir bölümlene şeklidir. Böylece sonuç olarak bir sınıflandırmada, mesela; konaklama muhasbesi, sigorta muhasbesi, banka muhasbesi, endüstri muhasbesi, tarım işletmeleri muhasbesi, şirketler muhasbesi, inşaat muhasbesi, dış ticaret muhasbesi, gibi birçok farklı muhasebe dalları ortaya çıkar. Yönetim muhasbesiyle ilişkisi açısından, tüm bu farklı muhasebe dallarının her birisinde yürütülen faaliyetlerin işletme yöneticilerini ne oranda hedef aldığına bakılır. Yani, örneğin; bir banka işletmesinde sadece yöneticilere bilgi vermek amacını taşıyan muhasebe uygulamaları doğrudan yönetim muhasbesi alanına, yasal gerekleri karşılamak için yapılan muhasebe işlemleri ise doğrudan genel muhasebe alanına girer. Hem üçüncü kişilere, hem banka yöneticilerine bilgi sağlamayı hedef alan çalışmalar ise genel muhasebe ile yönetim muhasbesinin ortak çalışma alanını oluşturur (Büyükmirza, 2017: 34-36).

1.5. İş Çevresi ve Yönetim Muhasebesi

Bir işletmenin içinde bulunduğu ve yakın temas halinde olduğu çevre denildiğinde ilk akla gelen doğrudan ilişkisinin olduğu piyasadır. Piyasanın yapısı, büyüklüğü, kalitesi ve çekiciliği gibi unsurlar da piyasa ile ilgili unsurların başında sayılabilir. Bir işletmenin doğrudan ilişkisinin olduğu tedarikçilerin, müşterilerin ve rakiplerin analizinin de piyasa unsurlarının yanı sıra yine yapılması gerekir. Fakat yakın iş çevresinden gelebilecek tehdit ve fırsatların tam olarak değerlendirilebilmesi için doğrudan ilişkisi bulunmadığı sektöre girmesi olası rakipleri ile ikame mal ve hizmet tedarikçilerinin de incelenmesi gerekir (Basık, 2012: 25). Yönetim muhasbesini şekillendiren unsurlar aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir (Yükçü, 2018: 35):

1.5.1. Yeni İş Süreçleri ve Teknolojileri

Son yirmi yılda teknolojiye yaşanan gelişmeler, çeşitliliğin artarak karmaşıklığın oluşmasına, iş çevresinin rekabet baskısının çok şiddetli olmasına neden olmuştur.

Firmaların hayatta kalabilmeleri ve başarılı olabilmeleri için bu iş çevresi şartlarına uyum sağlamaları gerekmektedir (Taşgıt ve Ergün, 2015: 87). Kaldı ki bu değişimler karşısında birçok işletme de son yirmi yılda piyasadan çekilmek zorunda kalmıştır. Bu süreçte II. Endüstri Devrimi gibi çok büyük gelişmeler gözlemlenmiştir. Bu devrim bazı işletmelerde Kısıtlar Teorisi'ni de içeren yönetim muhasebesinin uygulanması üzerinde derin bir etki yapmıştır. İşletmelerin daha rekabetçi olabilmeleri için kendilerini nasıl değiştirebileceklerinin bir değerlendirmesini yapmaları gerekir. 1980'lerden beri çoğu işletme Tam Zamanlı Üretim, Toplam Kalite Yönetimi, Süreç Mühendisliği ve çeşitli diğer yönetim programlarını geliştirmişlerdir. Bu programlar hakkında gerçekleştirildiği zaman kalite iyileşmekte, maliyet düşmekte, çıktı miktarı artmakta, müşteriye geç cevap verme sayısı ve süresi azalmakta ve en sonunda da kâr artmaktadır. Fakat bu gelişim programları her zaman akılcı bir şekilde uygulanmamıştır. Bu programların her birinin nihai değerleri ile ilgili önemli ölçüde tartışmalar süre gelmektedir. Bu yaklaşımların her birinin hedefinin ne olduğu tam olarak değerlendirilemez ise iş dünyası doğru bir şekilde anlaşılabilir ve açıklanamaz (Yükçü, 2018: 35).

1.5.2. Kurumsal Kaynak Planlama Sistemleri

Orijinal adı, Enterprise Resource Planning olan Kurumsal Kaynak Planlaması, İngilizce baş harflerinin kısaltmasıyla ERP olarak bilinir. Bu sistem işletmenin işlevlerini bütünleştirip tek bir yerden takibini sağlar. Biraz daha geniş bir şekilde ifade edilmesi gerekirse; finans, üretim, stok yönetimi, satın alma, satış, muhasebe, insan kaynakları, lojistik, kalite yönetimi gibi işlevlerin tek bir veri tabanında entegre biçimde toplanan ve işletmenin tümüne, her işlev ile ilgili bilgi akışı sağlayabilen, istenilen verinin elde edilebildiği uygulamalardır (Çelebi ve Bulut, 2016: 167).

Gerçek zamanlı bilgi sistemlerinin (ERP) artan düzeyde kullanımı, yönetim muhasebesinin doğasını değiştirmiştir. Bu bakımdan teknolojiye meydana gelen değişimler, yönetim muhasebesinin sadece çevresini değil, yönetim bilgilerinin toplanmasını ve kullanılmasını da doğrudan etkilemiştir. En önemli değişiklik de rutin olarak bilginin toplanması yerine işletmenin desteklenmesine önem verilmesi olmuştur. Muhasebe bilgi sistemi artık tüm örgüte yayılmış durumdadır (Yükçü, 2018: 36).

1.5.3.Hizmet Sektörünün Artan Önemi ve Kamu Sektörü Yönetiminde Değişen Yaklaşımlar

Yirminci yüzyılın ikinci yarısından başlamak üzere, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde hizmet sektörü, tarım ve sanayi gibi iki ana sektörü geride bırakmıştır. Bu nedenle ekonominin gelişme süreci içinde hizmet sektörü, önemini daha da arttırmıştır (Özsağır ve Akın, 2012: 312). Hizmet sektörünün artan önemi, yönetim muhasebesi etki alanını üretim işletmelerinden hizmet sektörüne kaydırmıştır. Çünkü birçok ülkenin istihdam ve gelir kaynağını hizmet sektörü oluşturmaktadır. Geleneksel üretim sektörü ile karşılaştırıldığında hizmet sektöründe örneğin; bankalarda olduğu gibi çıktı soyut ürünlerden oluşmaktadır. Bankalar diğer sektörlerde olduğu gibi sadece ürünlerin maliyetleri ile ilgili bilgiler istememekte, aynı zamanda hangi müşterinin kârlı hangi müşterinin kârsız olarak çalıştığı hakkında da bilgiler istemektedirler. Hizmet sektörü, yönetim muhasebesi bilgileri için yeni imkânlar sunmaktadır. Gerçekten de çağrı merkezi gibi bazı endüstriler çok kısa sürede başta gelen sektörler olmuşlardır. Bunlarla ilgili yönetim noktalarının anlaşılması bizim için hala bir başlangıç seviyesindedir. Aynı zamanda yönetim muhasebesi kamu sektörü gibi yeni alanlara da yayılmaktadır. Çünkü devletler yeni performans ölçüm ve tedarik sistemleri talep etmektedirler. Yönetim muhasebesinin kamu sektörüne yayılması farklı ülkelerde farklı biçimlerde olmakla birlikte bu kavram, yeni kamu yönetimi olarak isimlendirilmekte ve küresel bir hareket olarak görülmektedir (Yükçü, 2018: 36).

1.6. Yenilikçi Yapısıyla Yönetim Muhasebesinin Genişleyen ve Değişen Rolü

Gelişen teknoloji ile birlikte işletmelerin rekabetçi durumu artmış ve bu da işletmelerin muhasebe sistemini etkilemiştir (Sönmez ve Gerekan, 2016: 13). Rekabet koşullarının değişimi ve hızlı teknolojik gelişmeler, maliyet yöntemlerinin yenilenmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Küresel çapta yaşanan teknolojik ve ekonomik gelişmeler sonucunda üretimde kullanılan teknoloji de büyük oranda bu durumdan etkilenmiş, böylece işletmeler yeni teknikler ve yaklaşımlar arayışına başlamıştır. (Bekçi ve Özal, 2010: 80). Yaşanan bu gelişmeler, geleneksel maliyet yöntemlerinin eksikliklerini ortaya çıkarmış (Cardos ve Pete, 2011: 155) ve şirketlerin maliyetlerini sağlıklı bir şekilde

hesaplayamama ve dolayısıyla rekabette geride kalma gibi sebeplerle alternatif yöntemler araştırılmıştır (Popesko, 2010: 104).

Yenileşme çabaları, yeni mamulleri geliştirmeye odaklıdır. Yöneticiler, yenileşme çabalarına aşağıdaki sebeplerden ötürü önem vermektedirler (Budak, 1998: 16-17):

- Pazarla ilgili nedenler
- Örgütsel nedenler
- Sosyal nedenler
- Çalışanlarla ilgili nedenler

Bir süreç olarak yenilik farklı aşamalarda tamamlanmaktadır. Yeniliğin birbirini üç aşamada tamamladığı ifade edilmektedir (Kaygusuz, 2006: 108):

- İlk başta uygulanabilir ve yaratıcı bir düşünce geliştirilir.
- Sonrasında bu düşünce uygulanır.
- En sonunda ise uygulanan bu düşünce topluma yaygınlaştırılır.

Yeniliğin uygulanmasındaki amaç, yenilik ile oluşturulan yararın yayılmasını sağlamaktır. Bir kişilik olarak belirtilen işletmenin de yeniliğe uyum sağlaması gerekmektedir. İşletme yenileşmeye ayak uydurarak, mevcut rekabetçi ortamın ihtiyaçlarına yanıt verebilecek bir yapıya kavuşmuş olacaktır. Fakat işletmenin bu yenilik perspektifinin sadece karşılaşılabilecek olan duruma özgü olarak geliştirilmemesi gerekmektedir. Başka bir deyişle yenilik anlayışı da sürekli olarak yenilenmelidir. Yenilik anlayışının süreklilik kazanması yenilikçi bir yapıya kavuşma olarak ifade edilebilir. Yenilikçi anlayışa göre, işletmelerde yer alan sistemlerin ve yöntemlerin devamlı yenilenmesi gerekmektedir (Kaygusuz, 2006: 108).

Muhasebe sistemleri, işletmelerin amaçlarına hizmet etmelidir. Tüm durumlar için geçerli tek bir muhasebe modelinden de bahsedilemez. Uygun araç ve yöntemlerin kullanımı yönetsel bir seçenektir. Bu yöntem ve araçlar işletmenin stratejik amaçları ile bağlantılı olarak uygulanmalı ve işletmenin üretim sürecinde oluşan değişikliklere uyum sağlayabilmelidir. Kısaca, içsel muhasebe sistemi olarak yönetim muhasebesi sisteminin yöntem ve araçlara ilişkin tercihi, işletmenin kurum ve üretim stratejisi tercihi ile uyumlu olmalı ve aynı amaç için kullanılmalıdır (Yazdifar, 2003: 111). İşletmenin geleceğe yönelik hareket tarzları, yönetim muhasebesi sistemleri ile belirlenmektedir. Zamanında gerekli bilgiyi yönetime raporlayacak bir yönetim muhasebesi sistemi yapılandırılmalıdır.

Bu bağlamda yönetim muhasebesi sistemi, yönetimin destekleyicisi değil bir birleşeni olmalıdır (Kaygusuz, 2006: 109-110).

Yönetim muhasebesinin geçirdiği gelişim sürecine bakıldığında, 1800'lerde maliyet muhasebesi ile gelişim sürecini başlattığı görülmektedir. Gelişmeler paralelinde yaşanan globalleşmenin tesiri ile yönetim muhasebesi kavramı ortaya çıkmıştır. Bütün gelişmelere ek olarak son dönemlerdeki teknolojinin tesiri ile de stratejik yönetim muhasebesi kavramı ortaya çıkararak uygulanmaya başlanmıştır (Atkinson vd., 2012: 302-303).

Şekil 1.1. Yönetim Muhasebesinin Gelişim Süreci



Kaynak: (Atkinson vd., 2012'den uyarlanmıştır)

Yönetim muhasebesinin temelleri 19. yy'daki endüstri devrimine dayanmaktadır. Çoğu firma bu dönemin başında, paralarını veya kişisel varlıklarını sermaye olarak koyan ortaklar tarafından sıkı bir şekilde kontrol edilmekteydi. Özen gösterilerek hazırlanan finansal tablolara duyulan ihtiyaç, yabancı ortakların olmadığı ve çok az borca ihtiyaç duyulduğu için azdı. Zamanla yönetim muhasebesi tekstil, çelik ve diğer ürünlerin büyük ölçekli üretimlerini gerçekleştirmek için gerekli olan bilgiyi sağlamaya başladı. Böylece bu alanda deneyim kazanılmaya başlandı (Yükçü, 2018: 34).

Yirminci yüzyılın ilk zamanlarında işçilik, hammadde, gibi kaynak tüketimlerinin sistematik olarak hesaplanabilmesi için belirli standartlar oluşturulmuş ve üretim maliyetlerini kontrol altında tutacak şekilde bilimsel teknikler geliştirilmeye başlanmıştır (Zor, 2019: 950). Yüzyılın başında yönetim muhasebesi alanında yayınlanan eserlerde üretim hatları büyüdüğünden ve faaliyetler daha karmaşık hale geldiğinden, Du Pont,

General Motors ve General Electric gibi yeniliklere açık işletmelerin finansal raporlardan ayrılmış yönetim raporlarına yeniden ihtiyaç duyduklarını belirtmiştir. Birinci Dünya Savaşı öncesinde yaygın olarak uygulanan yönetim muhasebesi uygulamaları, çoğu şirkette 1980'lerin ortalarına kadar kullanılmagelmıştır. Bununla birlikte son yıllarda yeni ekonomik güçler, yönetim muhasebesinde önemli birçok yeniliğin yaşanmasına neden olmuştur. Bu yenilikler; Hedef Maliyetleme, Faaliyete Dayalı Maliyetleme, Kalite Maliyetleri, Kaizen Maliyetleme, Kısıtlar Teorisi, Tam Zamanında Üretim (Just-in-Time Production-JIT) vb. biçimde ifade edilebilir (Yükçü, 2018: 34). Bu gelişmelerin tümünün etkisiyle en önemli değişim, maliyet davranış kalıplarında görülmüştür (Brimson, 1986: 27).

Maliyet davranışı ile ifade edilmek istenen; faaliyet düzeyindeki bir değişiklik ile ilgili olarak maliyetin nasıl değiştiğidir. Özellikle de otomasyonla birlikte davranış kalıplarında meydana gelen değişimler şu şekilde açıklanabilir: Günden güne işletmelerin maliyetleri içindeki direkt işçiliğin payı azalmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) 1950 – 1970 yılları arasında toplam üretim maliyetinin ortalama olarak yaklaşık %50'sinin direkt ve endirekt işçilik giderlerinden meydana geldiği saptanmıştır. Otomasyonun yaygın olarak kullanılmaya başlandığı 1980'li yılların ortalarında; uzay, elektronik, bilgisayar, motorlu araçlar, endüstriyel malzemeler vb. sektörlerde yapılan araştırma sonuçlarına göre de direkt işçiliğin toplam üretim maliyeti içindeki payı ortalama %13 olarak tespit edilmiştir (Erdoğan ve Banar, 1991: 182-183). 2000'li yıllarda ve de günümüze doğru gelindiğinde ise toplam üretim maliyetleri içerisinde direkt işçilik payının %10'lara kadar azaldığı düşünülmektedir. Hatta bazı sektörlerde direkt işçilik giderlerinin payının çok azalması nedeniyle, direkt işçilik giderleri genel üretim giderleri ile birlikte değerlendirilerek dönüştürme giderleri olarak isimlendirilmekte ve dağıtım anahtarları vasıtasıyla mamullere dağıtılmaktadır. Genel üretim giderlerinde ise direkt işçiliğin payının azalmasına karşılık artışlar görülmektedir. Artan otomasyon sonucu üretim alanlarında, makinalarla ilgili maliyetlerin payı da yükselmektedir (Gürdal, 2007:12).

Yenilenen anlayış ile yönetim muhasebesi sisteminin aşağıda belirtilen rollere göre yapılandırılması gerekmektedir (Maskel, 2000: 24-27):

- Yaratılan değeri destekleme,
- Müşteriyi değerli kılma,

- İşletme performans ölçütleri ile amaçları arasında ilişki kurma,
- Süreç aşamalarındaki aksaklıkları belirleme ve ortadan kaldırma,
- Kayıpları belirleme,
- Sürekli iyileştirmeyi yönetme,
- Değer yaratımını sürdürülebilir.

Sadece yönetim muhasebesi sisteminin değil yönetim muhasebesi sorumlusu veya uzmanının da bu yenilikçi yapıya uyum sağlaması gerekmektedir. Yönetim muhasebesi uzmanının, yönetim takımının yeni üyesi olarak üstlendiği roller de artmaktadır (Welfle, 2000: 32).

Maliyet yönetimi, yenilikçi yönetim muhasebesi anlayışında, maliyet hesaplama ve maliyet kontrolünün önüne geçmektedir. İşletmenin sürekliliğinin sağlanmasında maliyet yönetimi kritik bir önem kazanmaya başlayınca aşağıda belirtilen iki gelişme kendini göstermektedir (Cooper, 1996: 26):

- Yeni yönetim muhasebesi araç ve yöntemleri gelişmektedir.
- İşletmede farklı süreçlerde yer alan çalışanlar yönetim muhasebesi sürecinde etkin olarak yer almaya başlamaktadır.

Yönetim muhasebesinin yenilikçi yapısı ile yeni görevleri de aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Cooper, 1996: 26):

- İşletmede oluşturulan katma değer yaratma takımının bileşeni olmak.
- Stratejilerin geliştirilmesi ve uygulanması aşamalarında yer almak.
- Stratejik amaçları operasyonel ve yönetsel ölçülere dönüştürmek.
- Geçmişte gerçekleşen olayları kaydeden görev kalıbından sıyrılarak işletmenin yönetim bilgi sisteminin tasarımcısı olmak.

Bir disiplin olarak yönetim muhasebesi ortaya çıkan gelişim ve değişime paralel bir formatta gelişmiş ve böylelikle işletmenin daha etkin olması sağlanmaya çalışılmıştır. Bu durum işletmelerin daha uzun süre rekabetçi arenada kalabilmeleri açısından önemli bir kazanım olmuştur (Bhimani 2003: 206). Çağımızda da yönetim muhasebesi çalışmaları işletmelerin stratejik yönetimlerinin bir parçası haline gelmeye başlayarak bir yönetim aracı olmaktan öteye geçmiştir (Ittner ve Larcker 2001: 361).

1.7. Stratejik Yönetim Muhasebesi

Son yıllarda yaşanan gerek ekonomik ve gerekse teknolojik alanlardaki değişimler, hızına yetişilemez bir hal almıştır. Bu değişimler sonucu veri toplamak, bu verilerden bilgi üretmek, üretilen bilgiyi depolamak ve dağıtmak önceki zamanlarla kıyaslanamayacak ölçüde kolaylaşmış; bilgisayar sistemli tasarım ve bilgisayar sistemli üretim ekonominin önemli ve ayrılmaz birer parçası haline dönüşmüştür (Büyükmirza, 2017: 837). Ekonomik alanlardaki değişimler, üretimde yeni teknolojilerin daha çok kullanılmasını sağlamıştır. İlk zamanlarda fiziki olarak el emeği kullanılarak yapılan çoğu işlemlerin, teknolojik gelişme sayesinde bilgisayarlarla kontrol edilen makineler ve robotlar yardımıyla daha kaliteli bir şekilde yapılmasına imkân sağlanmıştır (Hilton, 1999: 10-20). Bütün bu değişimlerin işletmeciliği derinden etkilediği görülmektedir. Artık planlama, üretim, pazarlama, muhasebe vb. tüm yönleriyle işletme faaliyeti, kurumsal kaynak planlaması yazılımları yardımıyla bütünsel olarak ele alınıp, yönetilebilmekte; veriler ve bilgiler işletme dışında internet ağı üzerinden işlenip paylaşılmakta; alışverişler büyük çapta internet aracılığıyla e-ticaret şeklinde yapılmaktadır (Büyükmirza, 2017: 838). Böylece, dünyada girişimcilerin her yerde her şartlarda iş yapabileceği rekabete açık ve uluslararası, globalleşmiş bir iktisadi düzen ortaya çıkmıştır (Küçüksavaş, 2006: 90).

Üç farklı dönem itibariyle maliyet yönetimi gelişim göstermiştir. Birinci dönem, demiryollarının maliyet bilgi sisteminin, tekstil ve askeri işletmeler tarafından kullanılmaya başladıkları 19. yüzyıldır. 19. yüzyılın ortalarından itibaren başlayan ikinci dönem, önce sipariş maliyetinin kullanılmasıyla başlamıştır. Sonra standart maliyet muhasebesi sistemi geliştirilerek 20. yüzyılda kullanılmaya başlanmıştır. 1925-1980 yıllarını kapsayan üçüncü dönem, yaygın olarak kullanılan geleneksel maliyet yönetimi dönemidir (Ağyar, 2006: 52). Ürün ve direkt işçilik maliyetlerinin yüksek olduğu geleneksel maliyet yöntemi, az miktarda ürün üreten dönemlerde tasarlanıp, (Karcıoğlu ve Binboğa, 2010: 2; Wang vd., 2010:367) genel üretim ve direkt işçilik giderlerini, yoğun üretim yapan işletmelerde belirleyebilmek ve bunları denetleyebilmek için (Ergül, 2014: 4) daha çok sanayi işletmelerinin tercih ettiği maliyet sistemi (Gürsoy vd, 2016: 68) olarak tanımlanmıştır. Fakat daha önce de belirtildiği üzere; globalleşme ve beraberinde getirdiği teknolojik yenilikler, üretim teknolojilerinde meydana gelen

değişimler ile birlikte tüketici talep ve ihtiyaçlarının sürekli değişmesi karşısında geleneksel maliyet yöntemi artık yetersiz kalmaktadır (Kurtlu vd, 2017: 523).

Rekabetin yoğun olarak devam etmesi, üretim ortamının modernleşmesi, teknolojinin gelişimi, tüketici ihtiyaçlarındaki farklılık durumlarıyla başa çıkmanın geleneksel maliyet yöntemleri ile çok zor (Ghafer vd, 2014: 250) ve modern işletme ihtiyacını karşılamada geleneksel maliyet yöntemlerinin noksan olduğu anlaşılmıştır (Bufi, 2014: 10). Yani geleneksel maliyet yöntemleri ihtiyaç duyulan maliyet bilgilerini karşılamakta yetersiz kalarak, ekonomide ve teknolojide meydana gelen gelişmelere cevap verememektedir (Okutmuş vd, 2014: 52). Bir bakıma geleneksel maliyet yöntemleri, üretimin öncesinden başlayarak tüketiciye ulaşılmasına ve hatta satış sonrasına kadar bile olan sürede tüketilen kaynaklara ait maliyeti doğru bir şekilde ortaya koyamamaktadır (Kargın, 2013: 24). Dahası geleneksel maliyet yöntemlerini hala günümüzde kullanmaya devam eden işletmeler yükselen genel üretim giderlerinin dağıtımında ciddi sorunlar yaşamaktadırlar (Okutmuş, 2015: 46). Bu sebeplerden ötürü geleneksel maliyet yöntemleri, işletmeleri hem yanlış yönlendirip hem de onların hata yapmalarına neden olmaktadır (Utku ve Ersoy, 2008: 1630). Bu eksiklikler üçüncü dönemi karşılayan stratejik yönetim muhasebesi kavramının ortaya çıkmasına sebep olmuştur.

Stratejik yönetim muhasebesi, öncelikle sürdürülebilir bir rekabet avantajına yöneliktir. Stratejik yönetim muhasebesi müşteri ve mamullere duyarlılık ve uzun vadeli döneme odaklanmaktır (Robin vd, 1998: 44). Geleneksel yönetim muhasebesinin değişimine neden olan etkenler stratejik yönetim muhasebesinin ortaya çıkmasını ve dolayısıyla yönetim muhasebesi yaklaşımında bir dönüşüm ve değişim yaşanmasını gerekli kılmıştır. Bu dönüşüm, işletmenin faaliyette bulunduğu dış çevre unsurlarında değişimin yaşanması ve işletmenin bu değişime uyum göstermesidir (Gürdal, 2007: 5).

Şekil 1.2. Dış Çevre Unsurlarındaki Değişimin Yönetim Muhasebesine Yansıması



Kaynak: (Gürdal, 2007'den uyarlanmıştır)

Stratejik yönetim muhasebesi “finansal olmayan bilgi ve içsel genel bilgiye ek olarak, işletmenin dış çevresine ilişkin faktörler ile ilgili bilgiye odaklanan yönetim muhasebesinin bir biçimidir” şeklinde tanımlanmıştır (Robin vd, 1998: 45). Bu tanımın özelliği, dışsal etkenlere ilişkin vurgu yapmasıdır. Genel olarak stratejik yönetim muhasebesinin dayandığı önemli unsurlar şunlardır (Gürdal, 2007: 6):

- Piyasa: Rakipler, müşteriler ve mamuller
- Stratejik süreç
- Uzun dönemli odaklanma

İşletmenin stratejik kararlarına yardımcı olacak bilgileri sağlayan muhasebe dalı, stratejik yönetim muhasebesi olarak ifade edilebilir. Stratejik kararlar işletmeyi önemli ölçüde etkileyebilen ve genellikle uzun vadeyi kapsayan kararlardır. Bunlar yalnızca işletme içi faktörleri değil, aynı zamanda işletme dışı yani işletmenin hitap ettiği piyasa ve rakiplerin maliyet yapısı gibi faktörleri ve finansal bilgiler ile birlikte finansal olmayan bilgileri de dikkate almayı gerektirirler. Bu gerekleri karşılayabilmek için stratejik yönetim muhasebesi gereksinimine özgü yeni teknikler geliştirilmiştir (Büyükmirza, 2017: 838).

Stratejik yönetim muhasebesi; stratejik yönetim, pazarlama ve diğer yönetim fonksiyonları için işbirliği yapması ve stratejik bilgi sağlaması gereken bir yönetim muhasebesi türünün gelişimini ifade eder. Bu doğrultuda stratejik yönetim muhasebesi aşağıdakileri içerir (Aksu, 2020: 14):

- Müşterilere, mevcut ve potansiyel rakiplere ve genel olarak pazarlara odaklanma konusunda daha dışa dönük bir yönelim,
- İç kaynaklara ve entelektüel sermaye gibi örgütsel yeteneklere yönelme,
- Rekabet avantajı yaratmaya ve elde etmeye ve kuramsal performansı arttırmaya imkân verecek ileriye dönük bir yönelim,
- Finansal ve finansal olmayan ölçümler.

Teknoloji unsuru, son yıllarda stratejik yönetim muhasebesinin gelişimini tetikleyen temel etken olarak dikkat çekmektedir. Küreselleşme ile birlikte gelişen teknoloji ve etkisi, işletme yöneticilerinin karar almada ve geleceğe yönelik planlamalarda kullanabilecekleri kapsamlı ve daha fazla veriye ulaşmalarını sağlayacaktır. Bunun yanında rakipler, müşteriler ve dış çevre işletme sürdürülebilirliği için daha çok önem arz etmeye başlamıştır. Teknolojik gelişmelerle birlikte müşteriler daha çok seçeneğe sahip olmuşlar ve müşterilerin farkındalıkları daha da artmıştır. Bununla birlikte rekabet avantajı önem kazanmaya başlayarak rekabet unsuru ön plana çıkmıştır. Tüm bu değişimler ve gelişmeler arasında işletme yöneticilerinin doğru kararlar verebilmeleri için uyguladıkları yönetim muhasebesi tekniklerini ve yönetim stratejilerini geliştirmeleri gerekliliği ortaya çıkmıştır (Atkinson vd., 2012: 258-259).

Stratejik karar alma sürecinde muhasebenin nasıl bir rol oynadığı, stratejik yönetim muhasebesinin tanımlanması sürecinde dikkat çeken en önemli noktadır. Stratejik yönetim muhasebesi, iki unsur arasındaki ilişkinin tanımlanmasıyla daha da anlaşılır ve kabul edilebilir bir duruma gelmiştir. Yönetim muhasebecileri, işletme içi bilginin stratejik etkilerini değerlendirirler ve piyasada faaliyet gösteren rakiplerin pozisyonu ile ilgili bilgiyi toplarlar; bilgileri sentezleyerek onu stratejik süreç için kullanabilir bir duruma getirirler (Beverley, 1996: 347). Yani stratejik yönetim muhasebesi yönetim muhasebecilerine finansal ve finansal olmayan verileri, hem işletme içinden hem de aynı zamanda işletme ile ilişkili olan dış çevreden sunmaktadır (Weetman, 2006: 426). Bu özellikleri ve görevleriyle yönetim muhasebecileri stratejist olarak görülmektedir.

Muhasebe tarafından elde edilen veya ulaşılan bilgi, strateji süreci için destekleyici bir özelliktedir (Gürdal, 2007: 6).

Stratejik yönetim muhasebesi ile işletmenin iç ve dış faktörlerinden elde edilen finansal ve finansal olmayan verilerin uyumu sağlanmaktadır. İlaveten değer zincir analizleri, faaliyet tabanlı yönetim, yaşam boyu maliyetleme gibi maliyet yönetimi yaklaşımında yer alan teknikler de stratejik yönetim muhasebesi kapsamında kullanılmaktadır. Sürekli genişleyerek ilerleyen stratejik yönetim muhasebesi, geleneksel yönetim muhasebesi tekniklerinden maliyet-hacim–kr analizi, standart maliyetleme, sorumluluk muhasebesi gibi uygulamalar, işletme içinde gereklilik durumunda ve ihtiyaç halinde, stratejik amaçlı geliştirilerek kullanılabilir (Bhimani vd, 2008: 789).

Geleneksel yönetim muhasebesinde maliyet öncelikle tek bir etken olarak çıktı hacminin bir fonksiyonu olarak görülmektedir. Bu düşünceden hareketle maliyet-hacim-kr analizleri, ortalama-marjinal maliyet, sabit-değişken maliyet, esnek btceler gibi kavram ve analizler geliştirilmiştir. Stratejik maliyet yönetimi ise maliyete neden olan çok sayıda etken olduğu gerçeğinden hareket etmektedir. Bu çerçevede tanımlanan çeşitli maliyet kaynakları mevcuttur. Bunlar doğrudan ve dolaylı olarak maliyetleri etkileyen ve bunlardan etkilenen unsurlar olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle maliyetlerin planlanması ve yönetiminde göz önünde bulundurulan etkenler olarak da ifade edilebilirler (Gürdal, 2007: 36). Geleneksel yönetim muhasebesinin bazı özellikleri taşması gerekir ki stratejik bir boyut kazanarak işletmenin stratejik amaçlarına hizmet edebilsin. Sisteme, işletme içi verilerle birlikte işletme dış çevresine ait verilerin de dâhil edilmesi, yönetim muhasebesini stratejik boyuta ulaştıran ilk olgudur. Diğer bir önemli nokta da geçmiş verilerin dikkate alındığı kadar gelecek dönemlere ilişkin verilerin önemle incelenmesidir (Atkinson vd, 2012: 258-259). Stratejik yönetim muhasebesi ile geleneksel yönetim muhasebesi arasındaki bu farklılıkları aşağıdaki gibi bir tabloda özetlemek mümkündür.

Tablo 1.1.Stratejik Yönetim Muhasebesi ile Geleneksel Yönetim Muhasebesi Karşılaştırılması

Stratejik Yönetim Muhasebesi	Geleneksel Yönetim Muhasebesi
Marjinal maliyet, hedef maliyet vb. kullanımı	Maliyetlerin dağıtımı için tam maliyet kullanımı
Tedarikçilerden son müşteriye kadar tüm faaliyetleri birleştiren sistemler	Parçalı ve bağımsız sistemler
Maliyet yöneticileri farklılığı Bir grup maliyet yöneticisinin her bir birim içinde yer alma	Tek yönetici Tüm örgütte uygulama
Maliyet kapsamını her bir maliyet yöneticisinin faaliyeti olarak görme ve tedarikçilerle–müşterilerle ilişkileri geliştirme (Müşteri değeri odaklı)	Maliyet kontrolü odaklı
Kaynak kullanımı ve muhasebe bilgileri bütünleştirilmekte	Muhasebe ve faaliyet bilgileri bağımsız ele alınmakta
Piyasa şartlarına bağlı ve stratejik fiyatlama	Kısa vadeli ve maliyetlere dayalı fiyatlama

(Atkinson vd., 2012: 259; Gürdal, 2007: 39).

1.7.1. Stratejik Yönetim Muhasebesi Teknikleri

Çağdaş veya stratejik maliyet yöntemleri olarak da ifade edilen stratejik yönetim muhasebesi tekniklerinin geliştirilmesinde belirli amaçlar bulunmaktadır. Doğru hesaplamalar yaparak mal veya hizmetin gerçek maliyet bulgularına ulaşmak, kullanılan kaynaklardaki kayıpları azaltıp etkinliği artırıcı eylemlerde bulunmak, her türlü rekabet ortamında etkin kararlar almak, belli başlı amaçlar arasında sayılabilir (Hassaoğlu, 2011: 16). Bu kapsamda yeni yöntem ve modeller geliştirilmiştir (Faraji ve Reiszadeh, 2013: 368).

1980’li yılların ikinci yarısında yönetsel maliyet analizi kavramındaki dönüşümle ortaya çıkan stratejik maliyet yönetimi anlayışı strateji olgusunun öneminin artmasına

dayanmaktadır (Shank, 1989: 48). Rekabet avantajını sürekli olarak elde etme hedefinde olan işletmeler, stratejik maliyet yönetimini, benimsenmesi gereken bir yönetim tekniği olarak kabul etmelidirler (Gürdal, 2007: 32). Bu amaca yönelik olarak birçok teknik tavsiye edilmektedir. Bu tekniklerin her birisi konunun bir yönüne yardımcı olmak için kendi amaçları doğrultusunda çalışmaktadır. Bütün işletmelerin maliyet yönetimi ile ilgili sorunlarına çözüm getirebilecek bir maliyet yönetim tekniği de henüz geliştirilmemiştir. Böyle bir tekniğin geliştirilmesi günümüz hareketli ekonomik düzeninde de beklenemez. Bu tekniklerin her biri, yalnızca problemin bir yanına çözüm sunabilmektedir. Her bir işletme, ihtiyaçlarına, faaliyet yapısına ve kendi özelliklerine göre bu tekniklerden uygun olanları uygulayacaktır (Küçüksavaş, 2006: 747). Stratejik maliyet yönetiminin esasını teşkil eden önemli unsurlar şunlardır:

- Değer zinciri analizi
- Yaşam seyri maliyetlemesi
- Stratejik konumlandırma analizi
- Faaliyet tabanlı maliyetleme
- Kaynak tüketim muhasebesi.

Bu beş unsur, maliyet analizinde temel sağlayacak bilgiler sunmakta ve kapsamlı bir şekilde maliyet analizi sürecinin tanımlanmasına olanak sağlamaktadır (Gürdal, 2007: 32). Stratejik yönetim muhasebesi teknikleri, bazen geleneksel yönetim muhasebesi teknikleriyle birlikte bazen de tamamen bağımsız olarak uygulanabilmektedir. Ana hatlarıyla birlikte söz konusu teknikler aşağıda incelenmiştir.

1.7.1.1. Değer Zinciri Analizi

İşletmelerce sunulan bir ürünün müşterilerce bir bedel ödenerek satın alınması için, söz konusu ürünün, müşterilerin ödeyecekleri bedeli hak edecek düzeyde değer taşıması gerekir. İşletmenin piyasadaki rakiplerine karşı üstünlüğü ancak ürünün müşteriler tarafından algılandığı ve nihayetinde ödemeye rıza gösterdikleri fiyata yansıyan değerinin yüksek oluşuna bağlıdır. Bu sebeple işletme, müşterilere sunduğu ürünün değerini mümkün olduğu kadar artırmaya çalışacaktır. Ürünün en son değeri, o ürünün tasarlanması, üretilmesi, tüketicilere sunulması ve satıldıktan sonraki müşteri hizmet gereklerinin karşılanması için sürdürülen bir dizi faaliyet sonucu ortaya çıkar. Bahsedilen

faaliyetlerden her birinin ürüne kattığı değerlerin birikimli tutarı ürünün toplam değeridir. Adeta bir zincir oluşturarak birbirine eklenen değer yaratıcı bu faaliyetler serisine değer zinciri adı verilir (Büyükmirza, 2017: 838).

Değer zinciri kavramı ilk olarak 1960'lı ve 1970'li yılları arasında maden ihracat işlemleri için gelişim yolu haritası çizen bir analizci tarafından kullanılmıştır (Alphan ve Demir, 2019: 64). Değer zinciri, müşteriye rekabetçi bir mamul veya hizmet sunmak için gerekli belirli adımları belirlemek üzere işletmelerin kullandığı bir analiz aracıdır. Özellikle örgütün değer zincirinin analizi rekabetçi olmayan adımların veya faaliyetlerin hangilerinin olduğunun, maliyetlerin nerelerde azaltılabileceği veya hangi faaliyetlerin dışarıdan temin edilmesi gerektiğinin belirlenmesinde, yönetime yardımcı olur. Aynı zamanda analiz, yönetim tarafından değer zincirinin bir veya daha fazla adımında müşteri için değerinin artırılması için de kullanılabilir. Değer zincirinin temel fikri, işletmenin atacağı her adımın işletmenin kararına ve rekabet gücüne nasıl katkıda bulunduğunu belirleyebilmek için firmanın kendi analizindeki her adımını dikkatlice incelemesidir (Blocher vd., 2010: 12).

Stratejik yönetim muhasebesinin ana hedefi, esas itibariyle, işletmeye pazarda rekabet üstünlüğü kazandırmaktır. Rekabet üstünlüğü ise işletmenin mal veya hizmet şeklinde müşterilerine sunduğu değer (bir başka deyişle, müşteri memnuniyetinin) artırılmasından geçmektedir. Bu bakımdan, stratejik yönetim muhasebesinde ilk akla gelen teknik, değer zinciri analizi olacaktır. Değer zinciri analizi, işletmenin değer zincirini oluşturan faaliyetlerin araştırılmasını ve bunlardan hangilerinin yeniden düzenlenerek ya da devre dışında bırakılarak toplam değer (ve sonuçta kârın) artırılabilceğinin araştırılmasını kapsar (Büyükmirza, 2017: 839).

Değer zinciri kavramını ilk maddenin tedarikçiden son müşteriye ulaştırılincaya kadar geçirdiği tüm safhalarda yer alan ve değer oluşturan faaliyetler dizisi olarak da tanımlayabiliriz. Değer zincirindeki her bir parça bir işletmenin yerine getirdiği faaliyeti gösterir ve zincirdeki her parça mamulün değerini artırmaya yönelik olmalıdır (Hilton vd, 2003: 10). Bu zinciri bilmek, işletmenin sektör içinde nasıl bir strateji uygulaması halinde üstün rekabet durumunda olabileceğini anlaması, nerelerde müşteriye olan değer artırılabilceğinin ya da maliyetlerin düşürülebileceğinin bilinmesi için ilk adımdır. Zinciri oluşturan her bir faaliyetin mamule ya da hizmete ne gibi değer kattığını analiz etmek yöneticilerin işletmenin rekabetçi avantajının nerelerde olduğunu daha iyi

anlamalarını sağlar (Basık, 2012: 225). Stratejik maliyet analizi ile piyasadaki mevcut rakiplerin durumuna göre strateji belirleme, işletmenin değişen piyasa şartlarına çabuk bir şekilde ayak uydurup yanıt verebilme yeteneğini artırma ve maliyetleri kontrol edebilme amaçlanmaktadır. İşletmenin maliyetlerini istenilen düzeyde kontrol altında tutabilmesi için değer zinciri üzerinde yer alan alıcılar, satıcılar ve rakiplerin dahil olduğu stratejik konumunu belirlemesi gerekmektedir. İşletmenin stratejik konumunu belirleme aşamaları iki temel adımdan oluşur (Yükçü, 2018: 33).

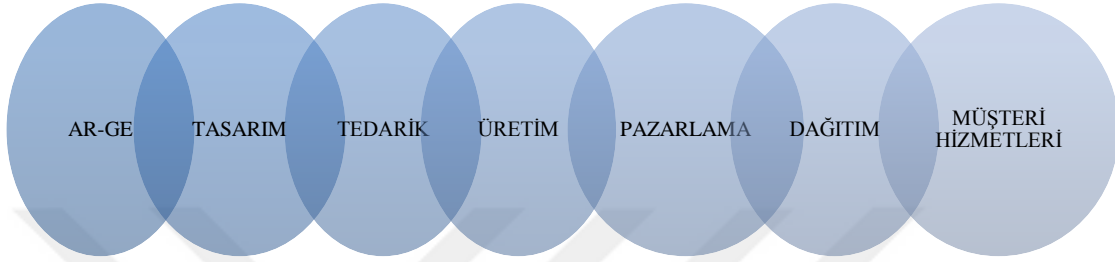
- İşletmenin değer yaratma zincirinin belirlenmesi ve her değer yaratıcı faaliyet için gereken giderler ve varlıkların saptanması,
- Değer yaratıcı faaliyetleri etkileyen maliyet unsurlarının saptanması.

İşletmelerin rekabette öncelik sağlayabilmesi için maliyet unsurları kontrol edilir veya değer zincirini yeniden düzenleme olanağı araştırılır (Bursal ve Ercan, 2002: 486). Böylece her alternatifin gerektirdiği yeni yatırımlar ve değişken giderler değer yaratan faaliyetlerin her biri için ayrı ayrı belirlenmektedir. Her mamulün piyasada oluşmuş fiyatı da göz önüne alınarak belirlenen katkı paylarına göre saptanan üretim ve pazarlama stratejisi işletmeye maksimum getiriye sağlamaktadır (Yükçü, 2018: 33).

Bir mamul için oluşan değer zincirindeki fonksiyonlardan herhangi birisinin yerine getirilmemesi söz konusu olamaz. İşletme değer zincirindeki her bir fonksiyonu birlikte adeta bir takım gibi yerine getirmekle önemli kazançlar elde edebileceği gibi değer zincirindeki bir ya da birkaç fonksiyonu bu alanda uzmanlaşmış bir dış firmaya (fason olarak) da yaptırabilir. Fakat bu durumda bile değer zincirindeki tüm işletme fonksiyonlarını koordine etme sorumluluğu devam etmektedir. Değer zinciri kavramı, işletme fonksiyonlarından her birini tek tek geliştirirken bunun yanında tüm işletme fonksiyonlarını birleştirerek birbirleriyle uyumlu halde geliştirme gayretini ifade eder (Horngren vd, 2000: 10). Sadece birbiri ardına sıralanan faaliyetler zinciri, değer zinciri değildir. Aynı zamanda bu zincir, birbirine bağımlı karmaşık ilişkiler yumağıdır (Basık, 2012: 225). Ayrıca genellikle birden çok işletme aynı değer zinciri üzerinde olabileceği gibi, belirli bir değer zincirinde yalnızca tek bir işletme de olabilir (Yükçü, 2014: 418). Dahası değer zinciri, her bir işletme için farklılık gösterebilir. Değer zinciri sürecinin başında yer alan tedarikçiler sadece girdileri üretilip göndermemekte, ayrıca işletmenin maliyet liderliğine/farklılığına da önemli düzeyde etki etmektedir. Benzer bir şekilde, müşterilerin davranışları da işletmenin değer faaliyetleri üzerinde önemli bir etkiye

sahiptir. Bu nedenle sürecin başından sonuna kadar her ayrıntının göz önüne alınması gerekir. Değer zinciri, süreçteki her unsurun değer katma amacıyla dikkatlice yönetilmesini sağlayan önemli ve stratejik bir yaklaşımdır (Gürdal, 2007: 33). Bir firmanın değer zincirinde yer alan aşamalar aşağıdaki şekilde gösterildiği gibidir.

Şekil 1.3. Değer Zinciri



Ar-Ge, tasarım, tedarik, üretim, pazarlama, dağıtım ve satış sonrası hizmeti içeren bu süreçteki odaklanma, işletme içerisinde daha çok dışa dönük bir yaklaşımı içermektedir. Çünkü rekabet ortamında stratejik maliyet yönetiminde, işletmenin dış çevresine dönük geniş bir odaklanma gerekliliği duyulur. Aynı zamanda piyasadaki rekabet avantajı eşit maliyette müşteriye daha iyi değer sunulması ya da aynı müşteri değerinin daha düşük maliyette sunulması ile elde edilmektedir (Shank ve Govindarajan, 1992: 179). Etkin bir şekilde amaçlarına ulaşmak isteyen işletme yöneticileri için, işletmelerinin dahil olduğu tüm değer zincirini anlamak çok önemlidir. Bu anlayış, yöneticilerin kuruluş stratejileri hakkındaki önemli soruları sormalarına ve bunlara cevap vermelerine yardımcı olabilir (Yükçü, 2014: 419). Bu sorular bir kuruluşun amaçlarını en iyi şekilde nasıl gerçekleştirebileceği konusundaki temel stratejik konuları içermektedir. Bununla ilgili kararlar pek çok faktörden etkilense bile, en önemli faktörlerden biri, değer zincirindeki her bir halkada (bağlantıda) değer yaratmak için katlanılan maliyetlerdir. Bir işletme sürdürülebilir rekabet avantajı yakalayabilmek için;

- Değer zincirindeki bir ya da birden fazla faaliyeti rakipleri ile aynı kalitede fakat daha düşük bir maliyet ile gerçekleştirmeli,
- Değer zinciri faaliyetlerinin maliyetlerini artırmadan rakiplerinden çok daha yüksek kalitede gerçekleştirmelidir. Değer zincirini ve değer zincirindeki her bir faaliyet için katlanılan maliyetlere neden olan faktörleri anlamak, bir işletmenin stratejisini geliştirmede en önemli aşamadır. Bu maliyete neden olan

faktörlere, maliyet taşıyıcıları (o maliyetleri dağıtmak için kullanılacak dağıtım anahtarı veya faaliyet ölçütü) adı verilmektedir (Yükçü, 2014: 419).

- Değer zincirinin ana fikri, mali yapının ve farklılaşmanın kaynağını anlamak için, temel hammaddelerden nihai tüketicilere kadar uzanan faaliyetler zincirini stratejik olarak uygun bölümlere veya aşamalara ayırmaktır (Shank ve Govindarajan, 1992).

Değer zinciri analizi, maliyet analizi ile ilgili düşüncenin ya da yaklaşımın nasıl organize edilebileceği ile ilgilidir. Bu çerçevede ilk madde ve malzemenin temin edilmesinden ürünün son tüketiciye ulaştırılmasına kadar geçen safhaları ifade eden değer zincirinde önemli görülen faaliyetlerin tümünün nasıl yönetileceğine ilişkin analizler yapılır. Bu bağlamda değer zinciri analizinde öncelikle değer zincirindeki faaliyetler belirlenir. Bu faaliyetlerin ortaya çıkardığı maliyetlerin kaynakları belirlenerek, maliyet azaltımı ve değer katılması yoluyla rekabet avantajı sağlanmaya çalışılır (Erden, 2004: 253-254). Değer zinciri yaklaşımının daha iyi anlaşılması için önemli bir unsur da, onun değer arttırma (katma değer) analizinden farklı olduğudur. Değer zinciri kavramı, yaygın bir şekilde yönetim muhasebesinde uygulanan içsel odak bakış açısından ayrılmaktadır. Genelde yönetim muhasebesi, tedarikçilere, ödeme ile başlayan ve müşterilere fatura kesilmesiyle sona eren süreç olan değer arttırma/katma değer bakış açısını kullanma eğilimindedir. İşletmenin yalnızca satın alma ile satış arasındaki farkı en üst düzeye çıkarması değer arttırma amacıyla dar odaklı ve tek bir yoldur. Bunun aksine, stratejik unsurların araştırılmasında değer zinciri anlamlı ve en etkin seçenektir. Çünkü işletmenin kendi faaliyetlerine odaklanarak kâr fırsatları sağlayan değer katma/arttırma değer analizi iki noktada çok yetersizdir. Bunlar: (Shank ve Govindarajan, 1992: 182):

- Değer arttırma anlayışı çok geç başlamaktadır. Satın alma ile başlayan maliyet analizi işletmenin tedarikçileriyle tüm bağlantılarını kaybetmesine neden olur, çünkü tedarikçiler ile olan ilişkilerin yönetimi olarak dışında kalmaktadır.
- Analiz çok erken sona ermektedir. Satış ile sona eren maliyet analizi, işletmenin müşterileri ile olan bağlantıları kullanma fırsatlarının kaybedilmesine neden olmaktadır.

İşletmenin değer zincirinde yer alan tüm süreçlerinin rekabetçi mücadelenin gereklerine yeterince cevap verebilecek şekilde yeniden yapılandırılması gerekmektedir. Bu yapılanma durağan ve duruma özgü olmamalı, yenilikçi bir boyut ile dinamik

olmalıdır. İşletme süreci olarak yönetim muhasebesi sistemleri de bu yenilikçi yapıya bürünmelidir (Kaygusuz, 2006: 109). Değer zinciri analizi, stratejik planlamanın yönetim muhasebesi ile bütünleştirilmesi için iyi bir fırsat yaratmaktadır. Burada üst yönetimin ve yönetim muhasebecisinin karşılaştıkları en önemli sorun, geleneksel, fonksiyonel, içe dönük bilgi sisteminin küresel rekabete girişmiş bir firma için yetersizliğini ortaya koyabilmektir. Burada yönetim muhasebecisi için diğer bir sorun ise, yönetimin dikkatini müşteri değerinin stratejik önemine çekebilmektir. Değer zincir analizi işletme içi işlemler ve bilgiler konusunda uzmanlık gerektirmenin yanında, dış çevre ile ilgili büyük miktarda bilgiyi de gerektirir. Yönetim muhasebecisi, finansal ve finansal olmayan geçerli bilgileri işletme örgütü dışındaki kaynaklardan araştırmak durumundadır (Büyükmirza, 2017: 845-846).

Stratejik önemi olan faaliyetleri birbirinden ayırmayı ve bu faaliyetlerin maliyet davranışı üzerindeki etkisini ortaya koymayı amaçlayan değer zinciri yaklaşımının, çeşitli firma içi ve dışı bilgileri, rekabet avantajı yaratmasındaki önceliğinin belirlenmesi amacıyla yöneticiye sunan diğer yaklaşımlardan ayıran iki önemli özelliği bulunmaktadır (Herget ve Morris, 1989: 178). Bu özelliklerden ilki, uzun soluklu rekabet avantajının kaynaklarını belirlemeye önem vermesidir. Buna göre üretim fonksiyonu, birbirinden ayrı; fakat birbirleriyle bağlantılı birçok imalat faaliyetinin bir araya gelmesi olarak görülür. Bu faaliyetlerden bazılarının firma dışında serbestçe alınıp satılması mümkün değildir. Serbestçe dışarıdan temin edilemeyen ve firmaca başarıyla icra edilen bu faaliyetlerden bazıları firma için bir rekabet kaynağı olurken; başka firmalar için de maliyet dezavantajı veya sektöre giriş engeli oluştururlar. Tasarımdan dağıtıma uzanan zincir içerisindeki faaliyetlerin rakip firmalara göre bir farklılık arz edebilmesi için bu faaliyetlerin başkalarının sahip olmadığı değerli kaynaklarının olması gerekir. Değer zinciri analizinin ilk adımı bu tür potansiyel veya fiilen mevcut ayrıcalıklı kaynakları olan faaliyetleri tespit etmektir. Değer zinciri yaklaşımının ikinci özelliği, faaliyetler ve stratejik işletme birimleri arasındaki ilişkilere ve birbirlerine olan bağımlılıklarına, bir aradaki optimizasyonlarında ve koordinasyon sorunlarında bir rekabet fırsatı yaratma potansiyelleri nedeniyle, önem vermesidir (Basık, 2012: 226).

Her ne kadar değer analizi başarılı bir şekilde birçok işletmede uygulama alanı bulmuş ve maliyetler açısından önemli sayılabilecek derecede tasarruflar sağlanmış olsa bile zaman zaman amacına ulaşamadığı veyahut harcanılan paranın karşılığının

alınmadığı alanlar da oluşmuştur. Pek tabii firmadan firmaya ve duruma göre başarısızlık sebepleri değişkenlik göstermektedir. Ama genelde başarısızlığa neden olan durumlar aşağıda belirtilmiştir (Yükçü, 2014: 431):

- Değer analizi çalışmalarında yer alanların yeterli bilgiye veya tecrübeye sahip olmaması,
- Yönetici desteğinin zayıf oluşu veya yeterince olmaması,
- Toplantıların iyi bir şekilde idare edilememesi, elde edilen verilerin yetersiz oluşu ve üst kademe yöneticilerinin zamanları israf edildiği için gereken ilginin zayıflaması,
- Ortaya çıkan neticelerin etkili bir şekilde sunulmaması. Yeni ve eski durumların açıklıkla karşılaştırılmaması,
- Önerilen uygulamaların gerçekleşmemesi, uzun vadeli ve kısa vadeli olarak uygulamaların ayrılmaması ve bundan dolayı da etkin bir sonuç alınmaması.

Özetle; değer zinciri analizini uygun bir şekilde yapmak için gerekli olan tüm bilgileri almak zor olabilir. İşletmenin bütün alanlarıyla ilgili geniş bir inceleme gerektirdiği için zaman alabilir. İyi işleyen değer zinciri analizi çok fazla zaman ve maliyet kaybına sebep olur (Alphan ve Demir, 2019:71).

1.7.1.2. Yaşam Seyri Maliyetlemesi

20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren teknolojideki gelişmelere bağlı olarak mamullerin yaşam sürelerinin kısaltmaya başladığı görülmektedir. Bir mamulün piyasaya girişi, piyasa payını artırması ve piyasadan çekilmesi süreci, mamul yaşam dönemi olarak bilinmektedir. Gün geçtikçe yeni buluşların meydana gelmesi dolayısıyla mamullere yeni özellik ve fonksiyon eklemelerinin yapılmasını gerektirmektedir. Bu durum da piyasaya çıkan bir mamulün kısa zaman sonunda demode olmasına sebep olmaktadır (Brimson, 1986:26). Bununla eş zamanlı olarak, hızla değişen tüketici talepleri ve ürün çeşitliliğinin bol olduğu günümüz ortamı, üreticileri, müşteri taleplerine çok kısa zamanda cevap verecek şekilde üretime zorlamaktadır (Gürdal, 2007:10). Bundan ötürü dar, geleneksel maliyet anlayışı karşısında yönetim kararlarının alınmasına yardımcı olmak amacıyla mamulle ilgili bütün maliyetleri kapsayan bir maliyetleme anlayışı “yaşam seyri maliyetlemesi” gelişmiştir (Civelek, 2000: 574). Ürün yaşam seyri maliyetlemesi, üretim

başlamadan işletmede üretilen mamulün farklı yaşam seyri aşamalarında oluşan maliyetleri görmeye/göstermeye çalışır (Güneş ve Aksu, 2003: 44). Ürünün yaşam seyri maliyetleri onun tasarımından üretimine, müşteri tarafından satın alınıp kullanımına ve elden çıkarmasına (hurdaya ayrılmasına) kadar geçen zaman içindeki tüm adımlardan oluşur (Elmakis ve Lisnianski, 2006: 5-8). Bu adımların içeriği şu hususlardan oluşmaktadır: Araştırma ve geliştirme; prototip oluşturma, hedef maliyetlendirme ve test dahil ürün tasarımı; imalat, inceleme, paketlenme ve depolama; pazarlama, tanıtım ve dağıtım; satış ve servis. Maliyet yönetimi geleneksel olarak yalnızca üretim sürecinde ortaya çıkan maliyetlere odaklanır. Stratejik olarak düşünüldüğünde, ürünün tüm yaşam sürecindeki maliyetlerin yönetilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Genişletilmiş bu bakış açısı en az üretim kadar ürün tasarımına da çok dikkat edilmesini gerektirir (Blocher vd., 2010: 12 - 13).

Bir üreticinin mamul ömrüne ilişkin üç bakış açısı vardır. Bunlar Şekil 1.4'teki aşamalardan oluşmaktadır (Aksu ve Apak, 2014: 238; Basık, 2012: 386):

Şekil 1.4. Bakış Açılarına Göre Mamul Yaşam Seyri Aşamaları



Kaynak: (Aksu ve Apak, 2014'ten uyarlanmıştır)

- Pazarlama bakış açısı. Yaşam seyrine pazarlama açısından bakmak satış gelirlerinin gösterdiği davranış üzerinde durmak demektir. Stratejik planlama

dönemi olarak mamulün beklenen piyasa ömrü esas alınarak her mamulün piyasa ömrü dört döneme ayrılır. Bu dönemler mamul tanıtma ve piyasaya giriş, büyüme, olgunluk ve gerileme dönemleridir (Yükçü, 2018: 355).

- Üretim bakış açısı. Üretim açısından yaşam süresi ise, mamulle ilgili faaliyetlerinin türlerinin değiştiği dönemleri anlatır. Ar-Ge faaliyetleri, imalat faaliyetleri, lojistik faaliyetleri gibi. Mamul ömrüne pazarlama açısından bakmak onu gelir getirme süresi olarak görmek demekse, üretim açısından bakma da maliyetlere katlanma dönemi olarak görmek anlamına gelir.
- Tüketim bakış açısı. Yaşam sürecine tüketim ömrü olarak da bakılabilir. Tüketime yönelik yapılan faaliyetler de tüketim ömrünü belirler. Bu faaliyetlerde gerçekleşen aşamalar; satın alımından kullanılmasına, idame ettirilmesinden hurdaya çıkartılmasına kadar gerçekleşen dönemleri içerir.

Mamul yaşam dönemi maliyetleme pazarlama yönetimi yaklaşımıyla maliyet ve kârlılık analizine dayanan ve mamül stratejilerine yönelik bir yaklaşımı ve maliyet yönetimi yaklaşımı ile de en düşük toplam yaşam dönemi maliyetini sağlamaya yönelik bir yaklaşımı temsil etmektedir (Bursal ve Ercan, 2002: 487). Bu yaklaşımdaki amaç, işletmeye en yüksek kârı sağlayabilmek için işletmenin alacağı en uygun pazarlama ve üretim kararlarının mamul yaşam seyrinin değişik aşamalarında yer bulmasıdır. Genelde olgunluk ve düşüş süreçlerinin üzerinde durulmasının nedeni de aslında planlama ve ürün tasarımı süreçlerinin geleneksel bakışta ihmal edilmesi olarak açıklanabilir (Şakrak, 1997: 87).

Bir karar verme aracı olan mamul yaşam seyri maliyetleme, aşağıdaki dört halde uygulama alanı bulmaktadır (Güneş ve Aksu, 2003: 53):

- Alternatifler arasında yapılacak seçimde,
- Geçmişte verilmiş kararların ve bunların sonuçlarının değerlendirilmesinde,
- Mamul yaşam seyri maliyetlemede muhtemel maliyetlerin düzeyinin belirlenmesinde,
- Karar vericilere kararları konusuna yardımcı olmada.

Pek çok maliyetin bu yöntemde önceden hesaplanabilmesi, yaşam seyri maliyetleme yönteminin önemini açık bir şekilde göstermektedir. İyi bir vizyon, iyi bir maliyet yönetimi için yeterlidir. Çünkü maliyetlerin eş zamanlı olarak değil de sürekli hesaplanması söz konusudur. Ayrıca bu yöntem iyi bir zamanlama da gerektirmektedir

(Booth, 1994: 10). Tüm bunların yanında mamul yaşam seyri maliyetleme yöntemi, bir işletmenin toplam yaşam dönemi maliyetleri üzerinde durmasını sağlayarak işletmeye uzun vadeli planlamayı yürütme konusunda olanak sunan bir yöntemdir. Bu yöntem uzun vadeli planlama sayesinde, işletmeleri mamulün yaşam seyrinin başlangıcında (tasarım aşaması) gerekli harcamaların yapılması konusunda teşvik etmektedir. Böylelikle uzun vadeli olarak en az maliyete ulaşmak için mevcut alternatiflerden en etkin maliyetli olanının seçilmesi amaçlanır (Barringer, 2003: 4). Ancak konu uzun vadeli stratejik kararlara geldiğinde, üretim maliyetinin eksik kaldığı görülür. Örneğin; yeni bir mamulün üretimine karar verilmesi böyle bir karardır. Bu kararı verirken yalnızca üretime başladıktan sonra ortaya çıkacak giderlerin değil, bunun yanında mamulün düşünce olarak doğduğu aşamadan başlayıp, ömrünü tamamlayıp piyasadan çekilmesine kadar söz konusu olacak tüm giderlerin dikkate alınması gerekir. Mamulün ömrü boyunca sağlayacağı tahmin edilen gelirlerle bu giderler karşılaştırılarak muhtemel kârlar belirlenecek ve üretim kararı da buna göre verilecektir (Büyükmirza, 2017: 856).

Müşteri açısından da mamul yaşam süresi maliyetleri sınıflanabilir. Sahip olma ve işletim kararları açısından önemli olan bu sınıflamanın da kendi içinde dört temel unsuru vardır. Bunlardan ilki, alış maliyetleridir ki satın alma maliyetlerinin yanı sıra alış vergileri, nakliye giderleri, malzemenin kullanıma hazırlanması ile ilgili faaliyetler söz konusu ise bu maliyetleri içerir. İkinci maliyet sınıfı, faaliyetlerle ilgili maliyetlerdir. Bu maliyet sınıfının ana kalemi, enerji maliyetleridir. Üçüncü maliyet sınıfı, bakım ve onarım maliyetleridir. Garanti kapsamında yapılan tamirlerin maliyeti bu maliyet sınıfına girmez. Sadece satın alınmış mamulün normal çalışmasını (kullanımını) temin etmek üzere yapılan rutin bakımların ve onarımların maliyeti bu sınıfa girer. Dördüncü maliyet sınıfı, elden çıkarma maliyetidir. Bu maliyet sınıfı müşterinin satın aldığı malın faydalı ömrünün sonunda ürünü elden çıkarması ile ilgili olarak katlandığı maliyetleri içerir. Mamuller eğer belediyelerin çöp sistemleri sayesinde elden çıkarılmaktaysa bunlardan kurtulma maliyetleri sıfırdır. Çöp toplama ve işleme gibi kamu maliyetleri, mamul ömrü maliyetleri içerisine dahil edilmezler. Ancak büyük ürünlerin buldukları yerden sökülmeleri, taşınmaları, yıkılmaları gibi elden çıkarılmaları ile ilgili maliyetlere katlanılıyorsa bu maliyetler yaşam süresi maliyetleri olarak ele alınırlar. Bazı durumlarda elden çıkarılacak mamulün hala bir değeri olabilir. Bu durumda elden çıkarma maliyeti

negatif değil, pozitif bir değer taşır. Bu temel dört maliyet unsuruna eğer var ise hizmet maliyetleri gibi sözleşmelere dayalı maliyetler de ilave edilebilir (Basık, 2012: 392-393).

Mamul yaşam dönemine ait maliyetleri, maliyet yönetimi açısından ise üç grupta toplamak mümkündür: Üretimden önce karşılaşılan maliyetler, üretim esnasında karşılaşılan maliyetler ve üretim (satış) sonrası gerçekleşen maliyetler (Karakaya, 2004: 576). Klasik Yaklaşım, maliyetler bakımından üretim aşaması üzerinde yoğunlaşmaktadır. Günümüzde teknolojik gelişmelerle birlikte, yeni mamullerin pazara girme hızları artarken, mamul yaşam seyirleri kısalmıştır. Böylece mamul maliyetleri içindeki toplam payı giderek artan teknoloji maliyetleri, yeni bir mamulün özellikle tasarım ve geliştirme aşamasında toplam yaşam seyri maliyetinin büyük bir bölümünü oluşturduğu söylenebilir. Bu da mamul yaşam döneminin ilk aşamaları üzerinde daha fazla durulmasını gerektirir (Şakrak, 1997: 87).

Yaşam süresi maliyetlemenin sağladığı yararlar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Lindholm ve Suomala, 2007: 652):

- Fiyatlandırma kararlarının daha sağlıklı alınmasını sağlar,
- Ürün kârlılığının daha gerçekçi hesaplama imkânı verir,
- Çevresel olarak daha çok istenilen mamul tasarımlarının gerçekleştirilmesine yardımcı olur,
- Mamulün tüm aşamalarda yani üretilmesinden dağıtımına, müşteri satın alımından hurdaya ayrılmasına ve tekrar malzeme olarak geri dönüştürülmesine kadar geçen süreçlerin çevresel etkilerinin kolay anlaşılabilmesine katkıda bulunur.

Satış sonrası yedek parça, servis-bakım-tamir, garanti gibi faktörler, toplam mamul yaşam maliyetleri içerisinde git gide daha çok bir yüzdeye ulaşmıştır ve dolayısıyla müşterilerin satın alma kararları üzerinde çok etkilidir. Yaşam süresi maliyetleme tüm bunlara dikkat çeker.

1.7.1.3 Stratejik Konumlandırma Analizi

Stratejik konumlandırma analizi, işletmede maliyet yönetiminin hangi rolü oynayacağını tanımlama gayreti içerisindedir. Bu analiz işletmenin belirlediği ve rekabet avantajını amaçlayan stratejiye (ürün çeşitlendirme ya da düşük fiyatlandırma gibi)

yönelik nasıl bir maliyet yaklaşımının kullanılması gerekliliğinin belirlenmesi ile alakalıdır. Farklı yönetim görüşlerini kapsayan çeşitlendirme ve düşük fiyatlandırma stratejileri, aynı zamanda farklı maliyet analizi yaklaşımlarını da içermektedir. Örneğin; bir işletme, ürettiği mamulleri ayrıntılı bir şekilde kalite kontrolüne tabi tutmayı sağlayacak bir makine satın alma ya da almama kararı ile karşı karşıya kalabilir. Bu karar; düşük fiyatlandırma pozisyonunda ve doygunluk aşamasına ulaşmış bir mamul üreten işletme için çok önemli olmasına karşın, ürün çeşitlendirme stratejisini benimseyen ve geliştirmekte olan bir mamul piyasasında faaliyet gösteren bir işletme için çok önemli olmayabilir. (Gürdal, 2007: 34-35). Kimlere ne gibi şartlarda ve nasıl mal ya da hizmetin sunulacağına ilişkin bir sürecin planlanması büyük bir önem taşır. Rakip kuruluşların ve firmaların ürünleri ile birlikte hedef kitlenin de bakış açısı dikkate alınarak konumlandırma yapılmalıdır (Karaçor, 2009: 27). İşletmenin sağlam bir stratejik plan oluşturması için öncelikle sektörün yapısının çok iyi bilinmesi gerekir. Şirketin kâr elde etme gücünü etkileyen faktörlerin bir arada oluşu, işletmenin kâr potansiyelini belirler. Bunlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Horngren vd, 2005: 787):

- Rakipler,
- Olası yeni rakiplerin piyasaya girişleri,
- Birbirleri yerine alınabilen mallar,
- Müşterilerin pazarlık düzeyi,
- Üretime girdi sağlayanların sıkı pazarlık gücü.

Bir işletme konumlandırma stratejisini belirlerken buna bağlı olarak hizmetlerinde uygulayacağı farklılaştırmayı da tüketiciye ulaştırmalıdır. Konumlandırma ile pazarlaması planlanan mal ya da hizmetin pazarda öteki mal ve hizmetler arasındaki yeri belirlendiği için en üst düzeyde karar alımını kolaylaştırmaktadır (Karaçor, 2009: 28). Bu bakımdan pazarda işletmenin rakipleri karşısında ve kendi ürün kategorisinde nerede duracağına karar vermesi süreci ile aynı zamanda işletmenin müşteri zihninde nerede konumlandırılacağı ile ilgili farklılaştırma stratejileri ve diğer tüm süreçlerin de birlikte bir uyum içinde gelişmesini sağlamak, konumlandırmada en önemli noktadır (Erdem vd, 2010: 351-384).

Stratejik konumlandırmayı benimsemiş firmaların mamullerinin diğer işletmelerin mamullerinden farkı yoktur. Ama diğer işletmelere göre üretim daha az maliyetle gerçekleşir. Bunun sonucu olarak da başkalarından daha düşük fiyat istemeleri, onları

piyasada avantajlı hale getirecektir. Değişimin hızlı olmadığı, standart mal/hizmet üreten işletmelerde daha ziyade bu strateji uygulanır. Her an koşulların ya da tüketici istek ve beklentilerinin değiştiği bir ortamda bu stratejiyi uygulayabilmek zordur (Basık, 2012: 51). Düşük fiyatlandırma stratejisinin riskleri bulunmaktadır. Bu risklerin başında yapılan yatırımları ve öğrenme eğrilerini geçersiz hale getiren teknolojik değişmelerin ortaya çıkma olasılığı gelir (Tichacek, 2005: 6). Bir diğer risk, rakiplerin firmayı daha yakından izlemeleri sonucu onun tecrübelerinden ders çıkarmaları ve onları taklit ederek daha avantajlı bir yerden başlayabilmeleridir. Firmanın rakiplerine karşı maliyetler açısından avantaj sağladığı değer getirici faaliyetlerin, rakipler tarafından zaman içinde taklit edilmesi ile gelecekte bu firmanın maliyet avantajını yitirebileceği tehdidi ortaya çıkar. Ayrıca sadece maliyetlere odaklanmak, maliyet dışı birçok önemli gelişmenin gözden kaçırılmasına ya da ihmal edilmesine sebep olabilir. Maliyetleri asgaride tutmak için hiçbir farklılaşmaya gidilmeksizin hep birbirinin aynı ürünleri seneler boyu piyasaya sunmak, ürün farklılaşmasını sağlayan işletmelerin ürünlerine müşterilerin daha fazla ödemeye razı olabilmelerine yol açabilir (Basık, 2012: 51-52). Biri birine bağlı çeşitli faaliyetlerin her birinde yapılacak farklılıklar değer artışı sağlayacak bu da müşterileri daha yüksek fiyat ödemeye ikna edecektir. Müşteri açısından değer, ne aldığı ve bu aldığı şey için ne verdiği (Kotler, 2000: 11).

1.7.1.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Pek çok firma, kendi alanlarında gerçekleştirilen belirli faaliyetlerin ayrıntılı bir tanımını geliştirmek için, faaliyet analizini kullanarak planlamayı, ürün maliyetini, operasyonel kontrolü ve yönetim kontrolünü iyileştirebileceklerini keşfetmiştir. Faaliyet analizi; FTM ve FTY (ABM) için temel sağlar. FTM, ürünlere ve bireysel müşterilere yönelik maliyetlerin izlenmesini iyileştirerek maliyet analizinin doğruluğunu artırmak için kullanılır. FTY yöneticilerin ürün ve hizmetlerin değerini iyileştirilmesine ve işletmenin rekabet gücünü artırmasına yardımcı olmak için faaliyet analizi ve FTM kullanır. FTM ve FTY, özellikle karmaşık faaliyetler veya ürün veya hizmet çeşitliliği olan birçok firma için temel stratejik araçlardır (Blocher vd., 2010: 12).

İşletmelerin faaliyetleri, ne yaptıkları ile ilgilidir. Bir faaliyetin ana misyonu, kaynakları (girdileri) ürüne (çıkıya) dönüştürmektir. Belirli bir ürün elde etmek için

girdileri tüketen süreçlere faaliyet denir (Karakaya, 2004: 570). FTM, genel üretim maliyetlerinin ortaya çıkmasını etkileyecek farklı etmenleri hassas bir şekilde ortaya çıkarabilmek ve dağıtımındaki yanlışları düzeltmek üzere Robin Cooper ve Robert Kaplan tarafından tasarlanmıştır (Cooper ve Kaplan, 1988: 96). 1980'lerde FTM sistemi ortaya çıkmış (Erkuş vd., 2014: 18), 1997'de de zamana bağlı FTM sistemi geliştirilmiştir (Kayıhan ve Tepeli, 2016: 433). FTM, farklı çok sayıda mamül üreten işletmeler için endirekt giderlerin mamullere dağıtma güçlüğüne ortadan kaldırılması ve bunların dağıtımında esas alınacak yerlerin faaliyet merkezleri olması amacıyla yönelik teknik ve matematiksel bir yöntemdir (Yükçü, 2018: 354). Maliyet sistemini geliştirmenin en iyi araçlarından birisi, FTM'nin kurulmasıdır. FTM, temel maliyet öğeleri olarak, tek tek faaliyetlere bakar ve oluşturduğu maliyetleme sistemini bu şekilde geliştirir. Örneğin; faaliyet ürün tasarımı gibi bir olay, makinelerin kurulumu, makinelerin işletilmesi gibi bir görev ya da mamullerin dağıtımı gibi özel amaçlı bir birimdir. Tek tek faaliyet maliyetlerini hesaplayan FTM, bu maliyetleri bir mamul veya hizmet gibi maliyet taşıyıcılarına yükler. Her mamul veya hizmetin duyduğu gereksinime göre bu yükleme yapılır (Yükçü, 2014: 440). FTM, faaliyetler bazında mamullerin işletmenin kaynaklarını tükettiği, bundan dolayı faaliyetler bazında endirekt giderlerin sınıflandırılması gerektiği anlayışı ile hareket eder ve üretim hacmine bağlı olmaksızın mamul ile endirekt giderler arasında çeşitli düzeyde doğrusal ilişki kurar (Öker, 2003: 32). FTM'nin temel amaçları şöyle sıralanabilir (Yükçü, 2018: 354):

- Etkin bir bilgi tabanı sağlamak için katma değeri yüksek faaliyetleri kolaylaştırmak,
- Mamul ve hizmet üretimine değer katmayan başka bir ifadeyle düşük katma değere sahip faaliyetlere ait maliyetleri en düşük düzeye indirmek veya ortadan kaldırmak,
- Sorunların sebeplerini bulup düzeltilmesini sağlamak,
- Gerçekleşmesi düşük ihtimaller ve maliyet dağıtımındaki yetersizliklerden kaynaklanan hataları ortadan kaldırmak (Şakrak, 1997: 184),
- Endirekt giderlerin yapısının daha iyi anlaşılmasını sağlamak,
- Maliyetlere sebep olan faaliyetleri ve olayları belirleyerek maliyetin yönetimine ve kontrolüne yardımcı olmak,

- Yöneticilere kararlarında kullanacakları en önemli bilgi olan maliyet bilgisini doğru ve hassas biçimde hesaplamak (Basık, 2012: 282).

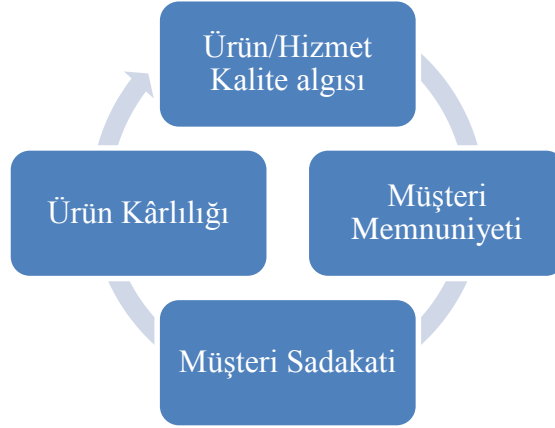
Maliyet yönetimi açısından bu yaklaşımın en önemli özelliği, mamul üretimi açısından gerekli olan çok sayıdaki faaliyetlerin belirlenerek bunların üretim etkinliği açısından analiz edilmesidir. Bunun sonucunda da değer yaratmayan faaliyetlerin süreçten elemine edilmesini sağlayarak, maliyetlerin düşürülmesine önemli katkılar verilmektedir (Karakaya, 2004: 570). Stratejik faaliyet tabanlı yönetim ise, işletme faaliyetleri için en uygun, müşteriye en yüksek değeri sunacak aktiviteleri belirleyerek temel nitelikte olmayanlardan ve katma değer yaratmayanlardan kaçınmaya, faaliyetlerin verimliliğini artırmaya odaklanmıştır. Değer zinciri analizi, süreç tasarımı gibi teknikleri uygulayarak faaliyet taleplerini değiştirme gayretindedir. İşletmenin rekabet gücünü arttırmak için mamulün gerektirdiği, müşterinin talep ettiği, işletmenin sürekliliğini sağlayan her bir faaliyetin değerini ve verimliliğini analiz eder (Basık, 2012: 325).

Stratejik yönetim muhasebesinin önemli konuları arasında yer alan FTY faaliyete dayalı maliyetlemeden elde edilen verilerin müşteri memnuniyetini artırarak firma kârlılığını iyileştirmek amacıyla kullanılmasını içeren karar alma yaklaşımları adıyla bilinir. Genel hatlarıyla FTY uygulaması kapsamında; ürün kârlılık analizi, ürün fiyatlandırması ve müşteri kârlılık analizi gibi alanlar yer alır (Büyükmirza, 2017: 846).

1.7.1.4.1. Ürün Kârlılık Analizi

FTY'nin işletmeye sağladığı en önemli çıkarılardan birisi, doğru ve güvenilir maliyet bilgisi sağlamasıdır. İşletme yöneticileri önemli stratejik kararlarını bu bilgi sayesinde almaktadırlar. Bunlardan birisi de ürün kârlılık analizinin bu maliyet bilgilerine dayanarak yapılmasıdır (Doğan ve Çakıcı 2016: 26). Ürünlerin doğru fiyatlandırılması, kârlılık durumlarının gerçeğe uygun biçimde değerlendirilmesi ve buna göre hangi mamullere ağırlık verilip, hangi mamullerden vaz geçilmesi gerektiği konusunda en uygun karara ulaşılabilmesi için, öncelikle bu ürünlerin maliyetlerinin doğru hesaplanmış olması gerektiği açıktır (Büyükmirza, 2017: 846-847). Bunun yanında ürün/hizmet hakkında oluşan kalite algısı müşteri memnuniyetine, memnun müşteri bağlılığına ve bu da ürün kârlılığına sebep olmaktadır. Bir döngü şeklinde bu zincir devam etmektedir (Özdemir ve Kaygusuz, 2009: 91).

Şekil 1.5. Ürün/Hizmet Kârlılık Döngüsü



Kaynak: (Özdemir ve Kaygusuz, 2009'dan uyarlanmıştır)

1.7.1.4.2. Ürün Fiyatlandırma

FTM tekniğinin hem fiyattan maliyete hem de maliyetten fiyata gibi fiyatlama stratejilerinde kullanılmasında etkin rol oynamıştır. Aslında çoğu fiyatlama politikasında etkili olarak kullanılabilen FTM'nin bu rolü esasında birim üretim maliyetinin hesaplanmasında yarattığı modelleme ve hesaplama farklılıklarından kaynaklanmaktadır (Yükçü vd. 2012: 13). Yalnızca tek dağıtım ölçüsünü dikkate alan sistemlere göre FTM, daha doğru mamul maliyetlerinin hesaplanmasını sağlayarak, karar almaya yönelik daha iyi bilgi sunar. Çünkü maliyet dağıtım ölçüleri ve maliyetleme arasındaki ilişkiyi daha doğru kurar. Böylece yöneticilerin satış fiyatlarını doğru belirlemelerine imkân sağlar. Bununla birlikte yöneticiler bilgiyi farklı faaliyet maliyetleri üzerinde ve aynı zamanda maliyet dağıtım ölçülerini de maliyetleri kontrol etmek için kullanabilirler (Karcıoğlu, 2000: 149). Klasik maliyetlemede işletmenin piyasa fiyatlarına uymak yerine mamul satış fiyatlarını kendi maliyetlerine dayanarak kendisinin koyduğu durumlarda bazı sakıncalar oluşur (Büyükmirza, 2017: 848).

1.7.1.4.3. Müşteri Kârlılık Analizi

Müşteri kârlılık analizi bir işletmenin sahip olduğu farklı özelliklere sahip müşterilerinin nispi kârlılıklarını görmek amacıyla, işletmenin katlandığı maliyetlerin ve elde ettiği gelirlerin müşteriye göre kaydedildiği ve dağıtıldığı bir süreçtir. Aynı zamanda işletmenin genel kârlılığının da ölçüldüğü süreç olarak ifade edilir (Yükçü, 2014: 268). Müşteri kârlılık analizinin gayesi, müşteriler ile işletmenin varlıklarını, kaynaklarını, maliyet ve gelirini ilişkilendirmektir. Ürün maliyetlerinin hesaplanması bu analizin başlangıç noktasını oluşturur. Sonraki aşamada giderler müşterilere satış ve pazarlama sürecine göre yüklenir. Sonrasında ise her müşterinin işletmeye olan toplam maliyeti hesaplanır. Son olarak müşterilerden elde edilen gelirlerle hesaplanan bu toplam maliyetler karşılaştırılıp müşteri kârlılığı hesaplanır (Howell ve Soucy, 1990: 44). Müşteriler için tatmin edilme günümüz iş dünyasında yaşanan yoğun rekabette çok önemli bir konu iken, işletmeler açısından da makul kârlılık çok önemli bir konudur. Bu nedenle müşteri memnuniyeti ile kâr dengesi iyi kurulmalıdır (Tanış, 1999: 156). İşletme mamullerinin kârlılık yönünden gerçekçi biçimde değerlendirilmesinde faaliyete dayalı maliyet verilerinin klasik maliyetlemeden elde edilen verilere göre üstünlüğü vardır. O halde mamul kime satılırsa satılsın, aynı miktarda kâr getireceği varsayılmıştır; ancak bazen durum bundan farklı olabilir. Bazı alıcılar ötekilerine göre daha sorunlu müşteri niteliğini taşıdığından, işletmenin bunlara daha fazla zaman ve kaynak harcaması gerekebilir. Mamulün bu tür müşterilere iyi müşterilerle aynı fiyattan satılması ise bu satışlardan daha düşük kâr hatta zarar elde edilmesine ve bunun sonucu toplam kârın azalmasına yol açabilir (Büyükmirza, 2017: 848-849). Bu bakımdan maliyetleri aşağıya çekmede değer zincirinin tedarikçi ve müşteri ayağıyla işbirliği yapmanın öneminin yanı sıra, işletmeye hangi müşteri grubunun daha çok kâr kazandırdığını bilmenin de önemi büyüktür. Bu analiz aslında müşterilere götürülen hizmetin ne kadar değerli olduğunu ve bu hizmetin işletme açısından paraya çevrilip çevrilemediğini ortaya koyar (Basık, 2012: 233-234). Müşteri kârlılık analizlerinde FTM tekniğinin kullanılması, üretilen ürün ve hizmetlerin en doğru ve gerçekçi şekilde maliyetlerinin hesaplanmasını, kârlılığın daha doğru bir şekilde tespit edilmesini; böylelikle de ürünlerle, hizmetlerle, müşterilerle ve dağıtım kanalları ile ilgili yerinde kararların alınmasını sağlamaktadır (Doğan ve Çakıcı, 2016: 27).

1.7.1.4. Kaynak Tüketim Muhasebesi

KTM, çok kapsamlı bir bilgisayar tabanlı maliyet muhasebesi kullanan firmalara yardımcı bir sistem olarak geliştirilmiştir (Basık, 2012: 344). 2000’li yıllarda geliştirilen bu yeni sistem, esas itibariyle, FTM tekniğiyle, Almanların yönetim muhasebesine yönelik kullandıkları geleneksel maliyetleme yaklaşımı olan GPK yönteminin üstünlüklerini birleştirmeyi hedef almıştır. FTM giderleri, yani tüketilen kaynakların bedellerini, önce faaliyetlere dağıtarak faaliyet maliyetlerini hesaplamakta; daha sonra da her bir faaliyetin yükleme ölçüsünü kullanarak, bu maliyetleri ürünlere dağıtmaktadır. Gider sayısının çokluğundan dolayı giderlerin faaliyetlere dağıtım aşamasında büyük zorluk yaşanmaktadır. KTM giderleri tek tek faaliyetlere dağıtmak yerine, bunları önce kaynak havuzlarında toplayıp, oradan faaliyet havuzlarına aktarmak ve faaliyet havuzlarından da ürünlere yüklemek suretiyle bu zorluğu belli ölçüde gidermektedir (Büyükmirza, 2017: 854). FTM’nin eleştirilen yönlerinden birisi, boş (atıl) kapasiteyi dikkate almaksızın, sabit giderleri de değişken gidermiş gibi tümüyle ürünlere yüklemesidir. Öte yandan ZDFTM, pratik kapasiteye göre yükleme yaptığından, boş kapasite giderlerini ürün maliyetleri dışında bırakmaktadır. Ancak burada sabit-değişken gider ayrımı yapılmadığından, atıl kapasite giderleri kapsamında değişken giderlerin de bulunması gibi bir sakınca söz konusudur. KTM’de ise sabit ve değişken giderler birbirinden ayrılmakta ve sadece fiilen tüketilen kaynakların yol açtığı giderler ürünlere yüklendiğinden, değişken giderlerin tamamı, kapasite gideri olan sabit giderlerin ise sadece fiilen kullanılan kapasiteye düşen kısmı maliyete dahil edilmektedir. Boş kapasiteye düşen sabit giderler ise doğal olarak, ürün maliyetleri dışında kalmaktadır (Büyükmirza, 2017: 855).

İşletmelerde maliyet hesaplamaları sonucu oluşan bilginin zamanında ve doğru olması, yöneticilerin alacakları kararların isabetli olması açısından önemlidir. Yapılan bir araştırma neticesinde işletme maliyet verilerinin yaklaşık %98’i çarpıtılmakta, %40’ı ise önemli ölçüde çarpıtılmaktadır (Elsahabat, 2016: 104). Bu bakımdan maliyet verilerinin çarpıtılması, yanlış kararlar alınmasına sebep olabilecektir. Bu sebeple gelişmiş maliyet hesaplama sistemlerinin kullanılması adeta zorunlu bir hal almaktadır. Günümüzde birçok maliyet hesaplama sistemi geliştirilmiştir (Hiçyorulmaz ve Akdoğan, 2019: 34-35). Kaynak tüketim muhasebesi, geliştirilen son maliyet hesaplama

sistemlerinden biridir. Maliyet verilerinin çarpıtılmasını engelleme ve daha doğru bilgi sunma konusunda önemli bir sistem olarak görülen KTM, çalışmamızın da esas konusunu oluşturmuş ve ikinci bölümde daha detaylı anlatılmıştır.



İKİNCİ BÖLÜM

MODERN MALİYET ve YÖNETİM MUHASEBESİNİN SON

SAFHASI: KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ

Çalışmanın bu bölümünde geleneksel yöntemlerin eksikliklerine çözüm bulma arayışı içinde KTM'nin ortaya çıkışı, kavramsal çerçevede KTM'ye bakış, KTM'nin alt yapısı, temel kavramları, amaçları, özellikleri, avantajları, dezavantajları, ilkeleri ve uygulama aşamaları konularından bahsedilecektir.

2.1. Kaynak Tüketim Muhasebesi

Dünya genelinde yaşanan teknolojik gelişmeler ve artan küreselleşme olgusu, beraberinde rekabeti şiddetlendirmiş bu da işletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi anlayışında ve bunların uygulanmasında değişikliklere neden olmuştur. Dahası bu süreç nihai bir sona ulaşmadığı için söz konusu değişikliklerin de zaman içinde devam edeceği öngörülememektedir. Rekabete karşı koyabilmek için işletme yöneticileri sık sık stratejik ve yönetsel kararlar almaktadırlar. Bu bağlamda yönetsel ve stratejik olarak alınacak kararları içeren bilgiler maliyet ve yönetim muhasebesi bilgi sistemlerinden elde edilmektedir. Bu noktada elde edilecek bilgilerin gerçeğe uygun doğru bilgiler olması, alınacak kararların isabetli olmasını doğrudan etkileyecektir.

Yapılan çalışmalarda günümüz üretim ortamlarında ürünler ile direkt ilişki kurulmayan maliyetlerin üretim maliyetleri içerisindeki payının arttığı bilinmektedir. Geleneksel maliyetleme modellerinin bu tip bir üretim ortamında üretilen mamullerin maliyetlerini gerçekçi, doğru ve güvenilir olarak hesaplamakta yetersiz kaldığı görülmektedir (Tutkavul, 2016: 73). Böyle durumlar da aslında geleneksel bakış açısı yerine çağdaş yaklaşımların maliyet ve yönetim muhasebesinde daha çok öne çıkmasına sebep olmaktadır (Öktem, 2016: 262). Genel üretim maliyetlerin, yani ürünler ile dolaylı bağlantı kurulan maliyetlerin, geleneksel maliyetleme modellerinde ürünlere dağıtımında kullanılan faaliyet ölçülerinin bu tür maliyetleri temsil edememesi nedeniyle ürün maliyetlerinin oluşumuna olumsuz olarak yansımaktadır. FTM tekniği ile bu olumsuzluk

durumu bir nebze giderilmeye çalışılmıştır. FTM'nin esası, ürünler ile dolaylı ilişki kurulan maliyetleri ilk önce faaliyet havuzlarına dağıtmayı daha sonra bu havuzlarda biriken maliyetleri ürün maliyetlerine aktarmasını içerir. Fakat geliştirilen FTM'nin önemli bir dezavantajı kapasite kullanım oranlarına duyarlılık göstermemesi olmuştur. Dezavantajın nedeni yaklaşımın işletmelerin tam kapasite çalışarak mal ve hizmet ürettiklerini varsayarak ürün maliyetlerini hesaplıyor olmasıdır. Bu varsayım gerçekçi değildir. Elbette ürün maliyetleri içerisinde işletmelerdeki kapasite boşluklarından kaynaklanan maliyetlerin de yer alması, hesaplanacak ürün maliyetlerinin doğru, güvenilir ve gerçekçi bir maliyet olmaktan uzaklaştırmaktadır. İşte KTM tekniği ile tüm bu eksiklikler giderilmeye çalışılmıştır. KTM, FTM'nin tersine kapasite kullanım oranlarına karşı duyarlılık göstermektedir. Bu teknik, boş kapasiteden kaynaklanan maliyetleri ürün maliyetlerine yansıtılmaması gerektiğini ileri sürmektedir (Tutkavul, 2016: 73-74).

2003 yılında IMA tarafından yapılan çalışmada işletmelerde maliyet yönetimi araçlarının kullanılma durumu ile ilgili çalışma bulguları şöyle ifade edilmiştir (White, 2009: 63):

- İşletmelerin yaklaşık %80'i geleneksel maliyet yöntemini kullanmıştır,
- İşletmelerin yaklaşık %77'si karar verme yazılımından memnun değildir,
- İşletmelerin yaklaşık %80'i önceliğinin değişimin olmayacağını belirtmiştir.

Bu bulgular işletmelerin bakış açısını ortaya koymakla beraber, geleneksel yaklaşımlardaki yetersizlikler yeni yaklaşımların kullanılmasını gerekli kılmaktadır (Öktem, 2016: 262).

2.1.1. Kaynak Tüketim Muhasebesi Tekniğinin Ortaya Çıkışı

Rekabetin yoğun olduğu günümüz şartlarındaki işletmelerin üretim süreçlerinin ve karmaşık faaliyet yapılarının artmasıyla birlikte kullandıkları geleneksel maliyetleme modelleri artık ihtiyacı karşılayamaz hale gelmiştir. FTM, geleneksel hacim esaslı maliyetleme tekniklerinin zayıf olan taraflarını ortadan kaldırmak gayesiyle geliştirilmiş çok önemli yeniliklerden biridir. FTM, öncelikle işletmelerin faaliyetlerini tanımlar ve sonrasında her bir faaliyette ortaya çıkan maliyetleri, dağıtım anahtarları vasıtasıyla maliyet nesnelere yükler. Birçok üstünlüğüne rağmen FTM'nin işletmelerce

benimsenmemiş olması, bu modelin işletmelerde başarı sağlamasını ve sürdürülebilir olmasını engellemiştir (Altınbay ve Seylan, 2019: 299-300). Uzun vadede çok sayıda FTM uygulamalarına bakıldığında, bu tekniğin devamlılığını sağlayamadığı görülmüştür (Tse ve Gong, 2009: 41). Uluslararası pazarda oluşan rekabetçi ortamın getirdiği yenileşme, değişim ve gelişmeler, beraberinde indirekt giderlerin dağıtımında ciddi sorunlara neden olmuştur. Hem FTM'nin hem de geleneksel yöntemlerin etkin olamayışları ve de sürdürülebilir bir özellik sağlayamamış olmaları sonucu 90'lı yılların ortalarında yeni arayışlara girilmiş ve bu sebeple KTM tekniği geliştirilmiştir (Kurtlu, 2016: 2). Bu tekniğin gelişimine kadar geçen zamandaki maliyetleme süreçleri ise aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.



Tablo 2.1. Maliyetleme Aşamaları Olgunluk Modeli

1. Seviye	Defter tutma	Sadece kayıt	Geleneksel Standart Maliyetleme	GİDER TAKİBİ, MALİYET RAPORLAMA ve TÜKETİM ORANLARI
2. Seviye	Süreç ve yalın muhasebe	Süreç görüşü		
3. Seviye	Çıktı gruplarına dağıtılan direkt maliyetler	Çıktı görüşü		
4. Seviye	Çıktı gruplarına dağıtılan destek maliyetler			
5. Seviye	Bireysel çıktılara standart maliyetleme (Proje maliyetlemesi, sipariş maliyeti)	Gelişmiş çıktı bilgisi tahmini/yaklaşık doğruluk		
6. Seviye	İtme FTM (Ürün maliyetleri)	Endirekt maliyetlerin gelişmiş uygulaması	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	KAPASİTE DUYARLILIĞI İLE TALEBE DAYALI PLANLAMA
7. Seviye	Seviye 6 ile birlikte kanal ve müşteri kârlılığı raporlaması (Hizmet maliyeti)	Müşteri talep duyarlılığı		
8. Seviye	Atıl kapasite maliyetleri (Tahmini)	Kullanılmayan kapasite farkındalığı		
9. Seviye	Tahmini sürücü miktarı, x birim tüketim oranı (Sürücü tabanlı bütçeleme)	Çekme faaliyete dayalı kaynak planlama		
10. Seviye	Tahmini sürücü miktarı, x zaman tüketim oranı(Direkt maliyet odakları, Tekrarlayan iş durumları)	Zaman dayalı faaliyete dayalı maliyetleme		
11. Seviye	Seviye 9 ile birlikte esas ve yardımcı hizmet yerlerinde orantısal maliyetleme	Kaynak tüketimine dayalı muhasebe		
12. Seviye	Tüketim oranlarında nihai kesinlik	Simülasyon		

Kaynak: Aksu, 2013: 170

Tablo 2.1’de farklı seviyelerde maliyetleme aşamalarının gelişim modeli verilmiştir. Gelişim aşamaları aşağıdaki gibi sıralanarak açıklanmıştır (Ifac, 2009: 8-18):

Seviye 1; en temel düzeyde finansal muhasebe ve raporlama içerir. Bazı kayıtlar dönem sonu düzeltmeler yapılarak gelir ve bilanço tabloları raporlanır. Maliyet merkezleri az olması dolayısıyla giderler bu merkezlerde yüksek seviyelerde toplanmıştır. Seviye 2; yalın muhasebe olarak adlandırılan bu maliyetlendirme tekniği, değer akışı haritalaması adı verilen bir süreç iyileştirme yöntemini desteklemek için kullanılır. Değer akışı, müşterilere belirli ürün ve hizmetlerin sağlanmasıyla ilgili tüm katma değerli faaliyetleri içerir. Seviye 3; çıktıların maliyeti, kaynakları tüketen süreçlerin maliyetlerini içerir. Hesaplanan maliyetler direkt hammadde ve direkt işçilik maliyeti gibi çıktı gruplarıyla doğrudan ilişkili olabilecek doğrudan üretim maliyetleri ile sınırlıdır. Seviye 4; değişken ve dolaylı maliyetleri maliyet objelerine ayıran ilk seviyedir. Seviye 5; maliyetleri sadece kendi grupları için hesaplamaz. Her bir çıktı için nispeten daha ayrıntılı olarak maliyetleri hesaplar. Seviye 3 ve 4’teki toplu ve gruplandırılmış çıktı maliyetlerinin aksine, maliyetleri daha doğru bir şekilde izler ve ürünlere dağıtır. Seviye 6; faaliyet tabanlı maliyetlemenin ilk kez kullanıldığı seviyedir. Bu seviyede endirekt giderler ürün maliyetlerine daha tutarlı bir şekilde yüklenmiş ve buna bağlı ürün maliyetinin doğruluğu artmıştır. Seviye 7; müşteriler, maliyet dağıtımında nihai maliyet nesnelere haline gelir. Ürün ve hizmet hacmi her bir müşteri nezdinde takip edilir. Seviye 8; işletmeler genellikle her bir kaynağın kullanılmayan kapasite miktarını veya zamanını tahmin ederek belirlerler ve bu maliyetleri kullanılmayan kapasite adı verilen maliyet nesnesine atarlar. Seviye 9; maliyet ölçümünün tanımlayıcı görünümünden, karar vermek için yönetim bütçesinin tahmine dayalı görünümüne geçiş yapar. Seviye 10; bu seviyede işletmeler standart olarak zamana dayalı faaliyet sürücülerini kullanır. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetlemenin tüm faaliyet maliyetleri standart maliyet üzerinden hesaplandığından, fiili kaynak maliyetleri ile toplam standart faaliyet maliyetleri arasındaki net fark hesaplanabilir. Bu fark atıl kapasitenin yerini alır. Seviye 11; kaynak tüketim muhasebesi yaklaşımıdır. Bu yaklaşım model boyunca tüm maliyet akışları için kaynakları ve bunların maliyet özelliklerini başlangıç noktası olarak vurgular. Seviye 12; bu seviyede planlama yapan işletmeler tartışmasız en yüksek maliyet planlaması yaptıkları görülmektedir. Pek çok karmaşıklığa sahip olan simülasyon, yüksek bir modelleme biçimidir.

Maliyet simülasyonundan önceki aşama, KTM olarak ifade edilmiştir. KTM; IFAC'ın yayınlamış olduğu ve maliyetlemenin tarihsel sürecinin ve gelişme aşamalarının da yer aldığı raporunda, öteki yöntemlerin (FTM ve ZDFTM) üstün oldukları taraflarını benimseyen, daha gelişmiş bir maliyet tekniği olarak kabul etmektedir (Cengiz, 2012: 218). Yani IFAC, KTM'yi en gelişmiş maliyetleme sistemi olarak kabul etmektedir.

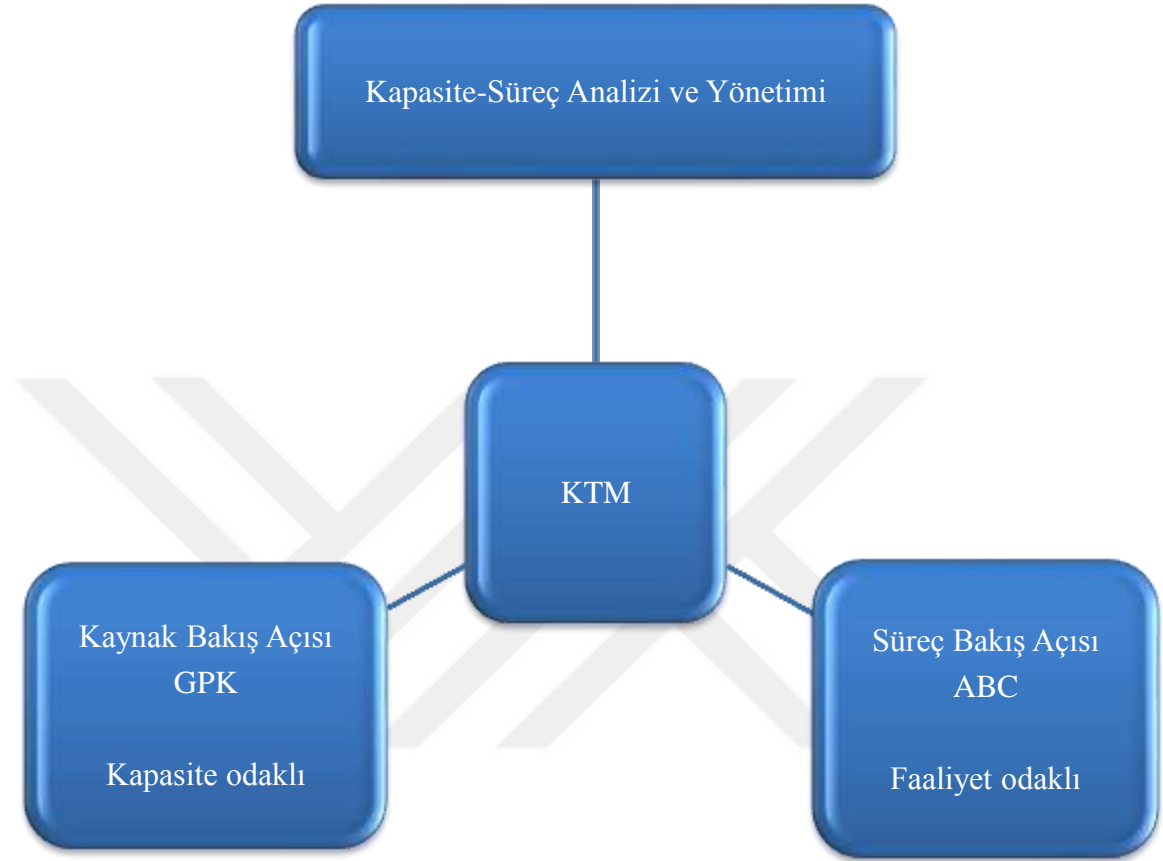
KTM ilk kez 2000 yılında, CAM-I tarafından tanıtılmıştır ve 2001 yılında model kurulmuştur (Tutkavul, 2016:75-76). Sonraki aşamada KTM 2002 yılında, organizasyon değerini en üst düzeye çıkarmak için bilgi sağlamayı sıkı bir şekilde uygulayan temel yönetim yaklaşımı olarak ABD'de ve birçok Avrupa ülkesinde ortaya çıkan maliyet ölçüm girdilerinden biri olarak tanıtılmıştır (Al-Rawi ve Al-Hafız, 2018: 30). Yedi yıl boyunca KTM bu konuda yazılmış araştırma makaleleri ile genişletilmiş ve örnek olay çalışmaları yapılarak sürdürülmüştür. KTM'yi piyasaya tanıtmak ve standart yönetim muhasebesi bilgilerinin disiplinli işleyişler ile birlikte arttırmak hedefiyle çalışan ve KTM ile ilgilenen bir grup akademisyen ve uygulayıcı, 2008 yılında Kaynak Tüketim Muhasebesi Enstitüsü kurmuştur. Temmuz 2009 tarihinde KTM'yi, IFAC tarafından onaylı bir komite olan PAIB en iyi uygulamalardan birisi olarak IGPG'de tanıtmıştır. Aynı zamanda KTM, IFAC tarafından yayımlanan SFR'de tanınmıştır. Bu raporun yayımlandığı DIFDS alt başlığında KTM'ye vurgu yapılmaktadır (Tutkavul, 2016:75-76).

2.1.2. Kavramsal Çerçeve de Kaynak Tüketim Muhasebesine Bakış

KTM, kapsamlı bilgisayar tabanlı maliyet yönetim sistemleri ile birlikte kullanılmak üzere geliştirilmiş bir tekniktir. KTM, FTM ile Alman Maliyet muhasebesinin birleşiminden oluşur (Tse ve Gong, 2009: 42). KTM Alman maliyet yönetimi ilkelerini ve faaliyet tabanlı maliyet sistemini birleştiren ve böylece kaynakların ve faaliyetlerin ikisinin de analizinin birleştirilmesine izin veren kapsamlı yönetim muhasebesi bilgi sistemlerini kullanan bir maliyet yönetimi tekniğidir. Bu bağlamda KTM'nin ana felsefesi, Alman maliyet girdisine dayanır ve maliyet girdisinin faaliyete dayandığı en iyi ilkeleri içerir (Al-Rawi ve Al-Hafız, 2018: 30). KTM, işletme örgüt yapısı içerisinde yöneticilerin alacakları kararları destekleyen bir maliyet tekniğinin yaratılması sürecidir. İşletme organizasyonun stratejisi ile birlikte, rekabetçi pozisyonu

başlatmış olacak ve organizasyon yapısının tamamı ile bu model doğru kararların alınmasını sağlamış olacaktır (Öktem, 2016: 264).

Şekil 2.1. Kaynak Tüketim Muhasebesi



Kaynak: www.RCAInstitute.org (Erişim Tarihi 17.01.2021)

Şekilden de görüldüğü gibi KTM, kaynaklara bakış açısı bakımından Alman maliyet muhasebesi ve aynı zamanda süreç yaklaşımından da (FTM) en iyi şekilde faydalanmaktadır. KTM hem Alman maliyet muhasebesi hem de FTM'nin teorik uygulamalarının yanında pratikteki uygulama tecrübelerini benimsemektedir. Bu durum, KTM'nin teoride ve pratikte fazlasıyla açıklayıcı bir model olduğunu göstermektedir.

KTM, Alman maliyet modellerinin özelliklerini de içeren, kaynak odaklı maliyet yönetimi ve miktara dayalı maliyet modellemesi gibi, faaliyet tabanlı paradigma ile kombinler ve ERP sistemlerinde FTM'nin bir gelişimi olarak görülebilir. Aslında KTM, maliyet yönetimi sisteminin karmaşıklığını azaltmak için değil de ERP sistemleriyle bütünleşerek karmaşıklık sorununun üstesinden gelmek için tasarlanmıştır. KTM'yi geleneksel hacim tabanlı maliyetlendirme modellerinden ve ayrıca FTM'den ayıran ortak

bir özelliği, kaynak havuzlarındaki boş kaynakların belirlenmesidir. Bir kısmının üstlenilen kaynakların atıl kalabileceğini kabul eder. Bu sebeple kaynak maliyetleri, yalnızca kaynaklar gerçekten tüketildiğinde maliyet objelerine yüklenir. Tüm boşta kalan kaynak maliyetlerini, maliyet objelerine yüklemenin aksine kaynak havuzlarında bırakır (Tse ve Gong, 2009: 42-43).

Temelde bir yönetim muhasebesi tekniği olan KTM, işletme yöneticilerine doğru bilgi aktararak işletmelerini en uygun hale getirmeye yaramaktadır (Erkuş vd, 2014: 16). Bu sebeptendir ki KTM, elde ettiği bilginin ilk kullanıcısı olan yönetici üzerinde yoğunlaştığı için dışa yönelik finansal raporlama değildir (Aksu, 2013: 166-167). Yeni bir maliyet yönetim sistemi olarak ortaya çıkan KTM, öteki yöntemlere göre yöneticiler için daha hatasız neticeler ortaya çıkarmakta ve yöneticilere daha ayrıntılı bilgiler sunmaktadır (Tutkavul, 2016: 78). Yönetim muhasebesinin ana esaslarına uygun olarak hareket eden KTM'nin üç temel özelliği vardır (Aksu, 2013: 169):

- Başlangıç noktası olarak kaynakların alınması,
- Maliyet yapısının izlenmesi,
- Miktar esaslı yaklaşımın maliyetlerin modellenmesinde kullanılması.

2.1.2.1. Başlangıç Noktası Olarak Kaynakların Alınması

Karar destek sistemleri, işletmenin kaynaklarının akışına dikkati çekmektedir. İşletmelerin düzenledikleri kaynaklar bütünüyle aynı yapısal özelliği göstermektedir. Her bir kaynak havuzu başka bir kaynak havuzunu besleyen bir çıktı üretmek veya tüketici için bir mal ya da hizmet üretmek amacıyla girdilerine başvurmaktadır. Kaynak havuzları benzer özellik gösteren kaynakların toplandıkları yerler olmalıdır. KTM, kaynak odaklı bir esasa dayalı olan ve geniş kapsamlı bir yöntemdir. KTM'de yer alan kaynak havuzları, başka kaynaklara hizmet etme maliyetleri de eklenmek üzere, bütün kaynakları içermektedir ve KTM anlayışında bazı kaynakların varlıklarının nedeni başka kaynaklara hizmet etmektir. Böylelikle hizmet verilen kaynaklara, bu tür kaynakların maliyetleri tahsis edilmektedir. KTM'nin bu gerekliliği tam maliyetlendirilmiş kaynakları oluşturmaktadır (Erkuş vd, 2014: 21).

2.1.2.2. Maliyet Yapısının İzlenmesi

KTM’de birincil ve ikincil maliyetler olmak üzere maliyetler iki şekilde sınıflandırılır. Öncelikli olarak bir maliyet merkezinde oluşan maliyetler birincil maliyetlerdir (White, 2009: 74). Yani bir maliyet merkezi ile direkt bağlantı kurulabilen giderler, birincil maliyet olarak tanımlar (Balakrishnan, 2012: 13). Direkt ilişki kurulan bu maliyetler üzerinde esas kontrol maliyet merkezindedir. Bir maliyet merkezine gider yansıtmasıyla ya da kapsamlı bir transfer fiyat sistemiyle yüklenen maliyetler ikincil maliyetlerdir (Keys ve Van Der Merwe, 1999: 4). Yani dağıtım şeklinde söz konusu havuza başka maliyet havuzlarından yüklenen giderlerdir (Balakrishnan, 2012: 13). Bu maliyetler üzerinde tüketici maliyet merkezi (hizmeti kullanan maliyet merkezi) ikincil kontrole sahiptir (Erkuş vd, 2014: 22).

2.1.2.3. Miktar Esaslı Yaklaşımının Maliyetlerin Modellenmesinde Kullanılması

KTM’nin temel ilkelerinden biri ölçü olarak miktarı esas almasıdır. Yani tüketim ilişkilerinin tümü miktar cinsinden ifade edilmektedir. Sonra da miktarlar çerçevesinde maliyet dağıtımı finansal değere dönüştürülebilmektedir. KTM’de maliyetlerin dağıtımı ve kaynakların tüketimi arasında miktar temelli yaklaşım net bir farklılık sağlamaktadır. Tüketim miktarının yanında tüketim değerini ayırmak sapma analizini kolaylaştırmaktadır. Yalnızca belirlenen ilişkide miktarların belirlenmesi, fiili tüketimin izlendiği sürekli veri için yeterlidir (Erkuş vd, 2014: 22-23).

2.1.3. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Alt Yapısı

KTM, Alman maliyet muhasebesi modeli ile FTM’nin birleştirilmesi sonucu ortaya çıkan bir yönetim muhasebesi maliyetleme tekniği olduğu için, bu kapsamda KTM’nin alt yapısını oluşturan Alman maliyet modeli ile FTM’ye değinilecektir. Bu kapsamda bu iki yaklaşımla ilgili bilgi verilmesi amaçlanmaktadır.

KTM’nin ortaya çıkmasındaki ilk adım, Alman maliyet muhasebesi olduğu söylenebilir. II. Dünya Savaşından sonra kontrolden çıkan ekonomisini canlandırmak

amacıyla Almanların geliştirdiği kaynak tabanlı sistem, Almanya’da en sık kullanılan muhasebe yöntemi uygulaması olmuştur. Alman maliyet muhasebesi yöntemi, bir otomotiv mühendisi olan ve aynı zamanda yönetim muhasebesi alanıyla ilgili çalışmalar yapan Hans George Plaut tarafından 1940’ların sonunda geliştirilmiştir. Hans George Plaut 1940’lı yıllarda, GPK sistemini ortaya çıkardıktan sonra 1946 yılında danışmanlık şirketi kurup, 2000’den fazla kişiyi danışman olarak yetiştirmiş, daha sonra 1953 yılında bu sistem yöntemi ile ilgili makale yayımlayarak sistemin tanıtıp yaygınlaşmasını sağlamıştır (Selçuk, 2019: 55). GPK yöntemi, maliyetlere kaynakların neden olduğunu savunmakta ve kaynak tabanlı yaklaşımı benimsemektedir. Bu yöntem esnek maliyet planlaması ve kontrol sistemi olup kaynak tüketimlerinin ölçümlemesi üzerinde durmaktadır. Yöntem örgütsel planlama ve kontrol süreçlerinin stratejik, taktik ve operasyonel boyutlarını içermektedir. Yöntemin amacı stratejik, taktik, operasyonel kararlar ve aynı zamanda planlama ve kontrol için yöneticiler tarafından ihtiyaç duyulan kısa ve uzun vadeli bilgiler sağlamaktır (Tutkavul 2016: 83).

Geleneksel çıktı nitelikli gider dağıtım modellerinin yetersizliğinin üstesinden gelmeye çalışan muhasebeciler 1980’lerin sonlarında FTM’yi geliştirdiler (Aksu, 2013: 168). FTM, stratejik amaçların gerçekleştirilmesine yönelik olarak ortaya atılan, her faaliyet ile ilgili maliyet havuzlarının oluşturulması ve bu yerlerdeki endirekt maliyetlerin, belirlenen faaliyet ölçüleri ile maliyet nesnelere yüklenmesi olarak ifade edilir. Diğer bir tanımlamada FTM; faaliyetler, kaynaklar, performans ölçümleri ve maliyet etkenleri ile ilgili açık bilgi veren bir veri tabanı olarak ifade edilmiştir. FTM’nin esasını; faaliyetlerin maliyetlere sebep olması ve ürünlerin de bu faaliyetleri tüketmesi oluşturur. Daha ayrıntılı bir ifade ile FTM, bir işletmeye ait faaliyetler ve ürünler ile ilgili veri tabanı oluşturan, onları işleyen bir bilgi sistemidir. FTM, gerçekleştirilen faaliyetleri tanımladığı gibi bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri izler ve de bu faaliyetlere ait maliyetlerin ürünlere yüklenmesinde çeşitli faaliyet ölçüleri kullanır. Bu faaliyet ölçüleri, ürünlere ait faaliyet tüketimlerini yansıtır (Erkuş vd, 2014: 18).

2.1.4. Kaynak Tüketim Muhasebesi Temel Kavramları

KTM’nin temel kavramları; kaynak, kaynak havuzu, kaynak etkeni, sabit ve değişken gider, faaliyet, faaliyet etkeni, maliyet objesi ve teorik kapasite, pratik kapasite

ve atıl kapasite olarak aşağıda açıklanmaktadır. Uygulamanın anlaşılabilmesi söz konusu kavramların anlaşılması olmasına bağlıdır.

a. Kaynak: KTM'nin temelini oluşturan kaynaklar, maliyetleri dağıtırken odaklanılması gereken önemli bir öğedir. Bir faaliyetin gerçekleştirilmesi için yararlanılan finansal unsurlardır. Bir işletmede kaynak olarak isimlendirilecek elemanlara örnek olarak; ilk madde ve malzemeler, işçilikler, üretim faaliyetleri esnasında veya dışında faydalanılan dolaylı maliyet elemanları verilebilir (Erdoğan, 1995: 40). KTM'nin esaslarına bakıldığında, modelin odak noktasının kaynaklar ve kaynaklar arasındaki bağlantılar olduğu görülmektedir (Özyapıcı, 2012: 46). Bunun yanında KTM, kaynak tüketim miktarını yapılacak maliyet hesaplamalarında göz önünde bulundurmaktadır (Okutmuş, 2015: 54). Çünkü KTM, kaynak tüketimleri neticesinde maliyetlerin oluştuğunu savunmakta ve buna göre de maliyetleri tüketilen kaynak miktarına göre hesap etmektedir (Köse ve Ağdeniz, 2015: 54). Bir ürünü üretmek için kullanılan endirekt madde ve malzemeler, enerji giderleri, maaşlar ve ücretler, işçilikler, amortismanlar, kaynaklara örnek olarak verilebilir.

b. Kaynak Havuzu: Kaynak havuzu, KTM'de maliyetlerin birincil/ikincil ve sabit/orantısız olmak üzere ayrılarak biriktiği yerdir. Kaynak havuzu, birbirine benzeyen kaynaklardan meydana gelmektedir. Kaynak havuzlarının bir çıktısının olabilmesi için öncelikle gereken, girdilerin ve de bu girdilerin maliyetleri ile ilgili verilerinin bulunmasıdır. Kaynak havuzları, maliyetleri dağıtmak için kullanılmakta ve maliyet dağıtımları, her bir maliyet nesnesinin tükettiği kaynak miktarına göre gerçekleşmektedir (Aktaş, 2013: 68-69). Kaynak havuzu, birbirine benzeyen kaynaklar topluluğunun çıktısını ölçer ve bunların maliyetleri hakkında bilgi toplar. KTM'de kaynak havuzları, maliyet objelerinin veya alıcılar tarafından kaynak miktarının kullanımına dayalı maliyetleri hesaplayabilmek amacıyla kullanılmaktadır (Baltacıoğulları, 2018: 21). Her bir kaynak havuzu aynı yapıda olmalı ve pek çok kaynağın karmaşıklığını ortadan kaldırmak için kaynak havuzları oluşturulmalıdır. Başka bir ifadeyle, benzer kaynaklar, aynı kaynak havuzunda birikmelidir (Baltacıoğulları, 2018: 23).

c. Kaynak Etkeni: Maliyetleri dağıtırken KTM'nin odaklandığı ana etken, kaynaktır. Kaynak etkeni, maliyetlerin kaynak havuzlarında toplanarak sabit ve orantısal olarak ayrılıp faaliyetlere yüklemeye faydalanılan ve faaliyetlerin maliyetlerini belirleyen dağıtım ölçüsüdür (Ergül, 2014). Faaliyet ile kaynak arasındaki neden sonuç ilişkisine odaklanan kaynak etkenine, birinci aşama maliyet etkeni de denilmektedir (Ağyar, 2006: 78). Kaynağı tüketen faaliyet ile arasında ilişki sağlayan unsur kaynak etkenleridir (Unutkan, 2010: 97). Kaynak havuzlarında biriken maliyetleri faaliyetlere yüklemeye yararlanılacak kaynak etkenleri; kaynak havuzlarıyla ilişki kullanılabilen uygun dağıtım ölçülerine göre (Ergül, 2014) hem finansal olan hem de finansal olmayan unsurlardan meydana gelmektedir.

d. Sabit ve Değişken Gider: Bir üretim akışında, üretim hacmine göre değişmeyen, belirli bir süre sabit kalan giderler sabit giderlerdir. Hangi faaliyet olursa olsun belirli bir zaman içinde üretim hacminin artıp azalmasına karşı toplam olarak aynı kalan değişmeyen giderlerdir. Sabit giderlere örnek olarak; kira, amortisman oranları, bina, ekipman, kuruluş masrafları, makine, ve demirbaşlar verilebilir (Kürkçü, 2015: 75).

Değişken giderler ise sabit giderlerin aksine, üretim miktarındaki değişmelere göre değişiklik gösteren giderlerdir. Talep oranına göre azalıp artan giderlerdir. Faaliyetin miktarına göre azalıp artmakta olan değişken giderlere örnek olarak direkt işçilik ve direkt hammadde giderleri gösterilebilir (Kürkçü, 2015: 75). Değişken terimi çoğunlukla nihai ürün (daha çok maliyet nesnesi) ile ilgili olduğundan dolayı KTM uygulamalarında bu terim özellikle kullanılmamaktadır. Bu terimin yerine orantısal (proportional) terimi kullanılmaktadır. Çünkü KTM'de maliyet, zorunlu olarak her zaman nihai maliyet nesnesine bağlı olarak değil özellikle kaynak havuzunun çıktısına bağlı olarak değişir. Kaynak havuzlarında toplanan maliyetler, sabit ve orantısal maliyetler olarak gruplandırılarak, atıl kapasite maliyeti belirlenmeye çalışılır (Webber ve Clinton, 2004: 14).

e. Faaliyet: Faaliyet kavramı, üretim sürecinin başlangıcında üretim amacıyla makinelerin hazırlanması ve bu süreçte gerekli olacak unsurların belirlenmesi (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 29), üretim aşamasında gerekli olacak unsurların tedarikçilerle yapılan satış anlaşmaları, hazır hale getirilmesi, tedariki, nakli, temizliği ve

bakımı, ücretlerin tahakkuku vb. işlemleri ifade etmektedir (Arzova, 2002: 20). Bu işlemler sistemin mantığını açıklayan zamanı tüketmektedir (Ansari vd., 2004: 13).

İşletme faaliyetleri ile ifade edilmek istenen, işletmenin işleyişini sağlayan mekanizmanın zincirleri olarak düşünülebilir. Her bir faaliyet bir önceki faaliyet ile bağlantı halindedir. Bu zincir içinde de her faaliyet işletmenin alıcılarına değer sunacaktır (Gümüş, 2007: 69-70).

f. Faaliyet Etkeni: Bir faaliyetin oluşmasına neden olan faktör olarak ifade edilebilir. Faaliyet etkeni, maliyet etkeni kavramının yerine de kullanılabilir. Fakat bazı kaynaklar maliyet etkeni kavramını; kaynak etkeni ve faaliyet etkeni olmak üzere iki çeşit sınıflandırma yaparak ifade etmiştir. Buna göre kaynak etkenini, her bir faaliyetin tükettiği kaynakları gösteren ve kaynak maliyetlerini faaliyetlere dağıtmada kullanılan birincil maliyet etkeni olarak adlandırmakta, maliyet nesnelere tükettikleri faaliyetleri gösteren ve faaliyet maliyetlerini bu nesnelere dağıtmada kullanılan ikincil maliyet etkenlerini de faaliyet etkeni olarak isimlendirmektedirler (Miller, 1996: 51).

g. Maliyet Nesnesi: Bir faaliyetin gerçekleştirilme sebebi, maliyet nesnesi olarak ifade edilir. Üretimi gerçekleştirilen bir mamul, sağlanan bir hizmet, satın alınan bir mal gibi hesaplama gerektiren unsurlar maliyet nesnelere olarak sayılabilmektedir (Miller, 1996: 54).

İşletmenin ürettiği ürünler, maliyet nesnesini oluşturmaktadır. Üretim amacıyla oluşan giderler direkt veya endirekt olarak mal ve hizmetler için kullanılır. İşte maliyet hesaplamada, maliyetlere yüklenen bu ekonomik mal ve hizmetlere maliyet nesnesi denilmektedir (Arzova, 2002: 28). Maliyet nesnesi bir işletmenin ortaya çıkardığı ürün olup, her bir işletmenin çalışma alanına göre bu ürün değişebilmektedir. Örneğin; bir otomobil firması için araba nihai ürün olarak örneklendirilirken, koltuk ürünü de bir mobilya işletmesi için nihai ürün olarak örneklendirilebilir.

h. Teorik Kapasite, Pratik Kapasite ve Atıl Kapasite: İşletmelerin belli bir süre içerisinde gerçekleştirebileceği üretim miktarına kapasite denir (Kılınç, 2005: 1). Kapasite çeşitlerinden teorik kapasite, belirli bir zamanda herhangi bir aksaklık meydana gelmeden devam eden üretim miktarıdır (Güneçkan, 2008: 4). Teorik kapasite, üretim

amacıyla kullanılan kaynaklarda hiçbir eksik veya kayıp olmaksızın sürekli bunların kullanımını sonucunda ulaşılabilecek maksimum üretim miktarıdır (Tekin, 1996: 188). Ancak teorik kapasite maliyet ölçümlerinde kullanılmamaktadır. Çünkü gerçek koşullarda işletmelerin teorik kapasiteye ulaşması mümkün değildir. Bu yüzden işletmeler günlük koşullarda ulaşılabilecekleri daha gerçekçi kapasiteye ihtiyaç duymaktadırlar ki o da pratik kapasitedir (Köroğlu, 2012:).

İşletmeler olası beklenmeyen bazı aksaklıklar ve arızalar nedeniyle makine, teçhizat gibi araçlar teorik kapasite altında üretim gerçekleştirebilmektedir. İşletmenin çeşitli kısıtlar sonucu ulaşabileceği üretim seviyesi, bu şekilde bazı istenmeyen olumsuzluklar neticesinde oluşan kayıplar çıkarılarak ulaşılan kapasite olması durumundaki (Bulut, 2004) kapasite, pratik kapasite olarak adlandırılmaktadır. Diğer bir ifadeyle işletmede oluşabilecek makine bozulmaları, elektrik kesintisi, bakım, onarım, işçi devamsızlığı gibi olumsuz durumların göz önüne alınarak normal şartlarda üretilecek ürün miktarına pratik kapasite denilmektedir (Doğan, 1982: 72).

Atıl kapasite çeşidine geçmeden önce fiili kapasiteyi tanımlamakta yarar vardır. Fiili kapasite, belli bir faaliyet döneminde gerçekleştirilen üretim miktarıdır. Pratik kapasiteyle fiili kapasite arasındaki fark, atıl kapasiteyi verir (Doğan, 1982: 75). Yani belirli bir faaliyet dönemindeki maksimum kapasite ile gerçekleşen kapasite arasındaki farktır (Kürkçü, 2015: 62). Atıl kapasite, kaynak amacını yerine getirmede karşılaşılabilecek yetersiz talep veyahut yüksek kapasite öngörüsü sonucu oluşan kapasite boşluğu olarak anlatılabilir (Tanış ve Demircioğlu, 2017: 182).

2.1.5. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Amaçları

KTM'nin temel amacı, mevcut işletme kaynaklarını optimize etmek, üretim maliyetlerini düşürmek, müşteri isteklerini karşılamak ve işletmenin rekabetçi konumunu desteklemektir. KTM aşağıdakileri içeren bir dizi hedefe ulaşmaya çalışır (Al-Rawi ve Al-Hafız, 2018: 30-31):

- Kuruluşun kaynakları hakkında temel bilgiler sağlamak,
- Maliyetin yapısının kaynak tüketimi üzerindeki etkisini incelemek,
- Kaynak kullanımını kontrol etmek,

- Hem kullanılan hem de kullanılmayan kaynakların kullanım maliyetlerini düşürme hedeflerine yönelik ilerlemeyi ölçmek,
- Kaynakların müşteriye katma değer yaratma yeteneğini açıklamak,
- Kuruluş içindeki kaynaklar ve aralarındaki karşılıklı ilişkiler açısından entegre bir çerçeve sağlamak ve bunları verimli bir şekilde kullanmak.

Pek çok araştırmacı, işletmenin rekabetçi konumunu desteklemek için işletmenin mevcut kaynaklarını kullanarak maliyetin düşürülmesi, ürünün kalitesini korurken bir yandan da müşteri isteklerini en iyi şekilde karşılanması gerektiğini düşünerek KTM'nin temel amaçlarına katıldıklarını ifade etmişlerdir.

2.1.6. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Özellikleri

KTM'nin başlıca kullanıcıları büyük işletmeler olup bunlar, mal ve hizmet alanlarında faaliyet gösteren ve kaynak dağıtımını için alınacak kararlarda kullanmaya yetecek derecede geçmiş dönem maliyet bilgisine sahip olan işletmelerdir. KTM'nin özellikleri ana ilkelerine bağlı olarak maddeler halinde aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Aksu, 2013: 169-170);

- Kaynakların nihai ürünler tarafından nasıl kullanıldığını modeller.
- Pek çok gider yerindeki giderleri sabit ve orantısal olarak kısımlara ayırır.
- Esnek bütçelemeyi gider yeri düzeyinde kullanır.
- Giderlere ilişkin sorumluluk gider yeri yöneticilerine aittir.
- Kısa vadede alınacak kararlarda yüksek doğruluk derecesinde ürün maliyet bilgisi sağlar.
- Miktar ve tutar olarak bu maliyet modelini çalıştıran işletmenin kaynakları arasındaki nedensel ilişkilerin açık bir şekilde görülmesi sağlar.
- KTM sonucu elde edilen maliyet bilgisi, mamüllerle ilişkilendirilebilir.
- Kapasite maliyetlerini ve kaynak kapasite yönetimini direkt anlaşılabilir olmasını kolaylaştırır.
- KTM maliyet modellerinin karmaşık halinin yönetilmesine olanak verir.

- KTM maliyetlerin kaynak havuzlarındaki davranışlarını doğru bir şekilde modelleyebilir. Bu modelleme ile maliyet unsurları için çok önemli görülen kaynakların bölünebilirliği anlayışı sağlanır.

2.1.7. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Avantajları

KTM; işletmelerde maliyet yönetim sisteminin ve performans raporlarının sürekliliğini sağlar. Maliyet yönetim sistemi açısından; işletme kararlarına yardımcı olacak şekilde, bütçe tahmini, doğru fiyatlama kararı, ürün maliyetleme ve planlama gibi konularda işletmeyi doğru yönlendirir. İşletme performansı açısından ise; yıllık satışlar, ortalama brüt kâr, maliyet kontrolü ve yatırımın geri dönüşü gibi başarı ölçütlerini dikkate alır (Krumwiede ve Suessmair, 2008: 46-47). Sağladığı pekçok avantaj sayesinde birçok işletme tarafından tercih edilebilir bir teknik olduğu belirlenen KTM'nin işletmelere sağladığı avantajları şu şekilde sıralayabiliriz (Öktem, 2016: 265):

- Atıl kapasite maliyetini ürünlere yüklemek yerine kaynaktan sorumlu olana yükler.
- Atıl kapasiteyi yöneticiler açısından görünür hale getirerek ve maliyet oranları hesaplanmasında teorik kapasite hacimlerini kullanarak kapasite analizlerine olanak sağlar.
- Amortisman hesaplamada yerine koyma maliyetini kullanarak alınacak kararlar için daha yararlı maliyet bilgisi sağlar.
- Tüketilen kaynak maliyetlerini nedensellik ilkesi çerçevesinde maliyet nesnelere dağıtır.
- Kaynak seviyesinde oluşan maliyetleri sabit veya orantısız (proportional) olarak ayırır ve kaynaklara tahsis eder. Dolayısıyla maliyetlerin yapısını kesin bir şekilde belirtir.
- Orantısız maliyetlerin sabit bir biçimde tükenebileceğini belirtir.
- Karar alıcılara maliyet bilgilerini her aşamada, karar seviyesinden organizasyon seviyesine kadar, takip etme ve gruplandırma yeteneği sağlar.
- Miktarla bağlı olarak belirlenmiş finansal olmayan fiili bilgiler ile planlanmış ve standart miktarı karşılaştırarak işlemlerin yönetimine olanak sağlar.

2.1.8. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Dezavantajları

KTM'nin sayılan bu avantajlarının yanı sıra bazı dezavantajları da mevcuttur. Bu dezavantajları şöyle sıralamak mümkündür (Altınbay ve Seylan, 2019: 306; Öktem, 2016: 266):

- SAP gibi ERP yazılım programları gereklidir.
- İşletmeler açısından atıl kapasite maliyetleri her zaman belirsiz bir etken olacaktır.
- Bir çok maliyet merkezine ihtiyaç duyulmaktadır ki bu durum karar vericileri ve uygulayıcıları daha fazla çaba göstermeye ve emek harcamaya mecbur bırakan bir etken olarak ortaya çıkacaktır.
- Başka sistemlerle kıyaslandığında en yoğun ve karmaşık bir muhasebe sistemi niteliğine sahiptir. Bu yüzden işletmeye bu sistemin kurulması ve karar vericilerin ve uygulayıcıların sisteme ayak uydurması güç olmaktadır.

2.1.9. Kaynak Tüketim Muhasebesinin İlkeleri

Gerçeğe en yakın bilgi sunan ve yöneticilerin ihtiyaç duydukları kararların doğru bir şekilde almasını sağlayan bir teknik olan KTM, üç ana ilkeye dayanır. Bunlar; nedensellik ilkesi, cevaplanabilirlik ilkesi ve iş ilkesidir.

2.1.9.1. Nedensellik ilkesi

Nedensellik ilkesi, kaynaklar ve bunları tüketen maliyet öğeleri arasındaki kontrolü sağlamaktadır. Bunu da kaynak havuzlarını ilgilendirmeyen atıl kapasite maliyetlerinin kaynak havuzlarına aktarılmasını engelleyerek yapar (Webber ve Clinton, 2004: 3). Nedensellik ilkesi kaynak akışları ve ilgili maliyetlerde sebep-sonuç bağlantısını sağlayacak şekilde modellenir (White, 2009: 67). Bu ilkenin temelini neden-sonuç ilişkisi kapsamında kaynak tüketimleri ile kaynağı tüketen faaliyetlerin karşılıklı olarak bağlantıda olmaları gerektiği oluşturmaktadır (Webber ve Clinton, 2004: 4). Yani KTM'de tüm giderlerin ve gelirlerin de nedeni kaynaklardır (Aksu, 2013: 170).

Şekil 2.2. Kaynak Tüketimi İçin Girdi-Çıktı Modeli



Kaynak: White, 2009: 65

Şekil 2.2. bazı üretim maliyetlerinin KTM içerisinde dağıtım aşamasını ifade etmektedir. Elbette ürünle doğrudan ilişkilendirilen maliyetler bu dağıtım kapsamı dışında tutulur. Nedensellik ilişkisinin kurulamadığı durumlarda atıl kapasite maliyeti ortaya çıkarak, kaynak maliyeti ve akışı işletmede daha yüksek bir seviyede dağıtılmış olacaktır. Eğer bir işlem merkezinde atıl kapasite maliyeti varsa, bu maliyet, söz konusu işlem merkezinin maliyet objelerine dağıtılmamalıdır (Aksu, 2013: 171).

2.1.9.2. Cevaplanabilirlik İlkesi

Cevaplanabilirlik ilkesi, kaynak havuzlarında toplanan maliyetlerin düzenlenmesini içermektedir (Ahmed ve Moosa, 2011: 756). Esasında bu düzenleme kaynak havuzlarında toplanan maliyetlerin sabit ve orantısal maliyetler olarak ele alınmasıyla gerçekleşir (Öktem, 2016: 267). Bunun nedeni, kaynak havuzlarının tipik özellikleri dikkate alınarak gerçekleştirilecek maliyet sınıflandırmalarının sebep-sonuç ilişkisini sağlayacak şekilde oluşturulmasıdır. Bundan ötürü cevaplanabilirlik ilkesi, nedensellik ilkesi bağlamında uygun hareket kabiliyetine imkân sağlaması bakımından, destekleyici niteliğe sahiptir (Inanlou vd, 2014: 200).

2.1.9.3. İş İlkesi

Bu ilke, nedensellik ve cevaplanabilirlik gibi geniş kapsamlı olmamasına rağmen yönetime önemli bilgiler sağlamaktadır. Çünkü yönetim kararları için maliyet nesneleri arasındaki kaynak akışlarını izlemek yönetim için yeterli seviyede bilgi oluşturmayabilir (Öktem, 2016: 267). Bu nedenle kaynakları tüketen faaliyetlerin bilinmesine ihtiyaç duyulabilmektedir. İş ilkesi, kaynak havuzları kapsamında yürütülen faaliyetlere dair bilgiler ortaya koymaktadır. Bunun yanı sıra söz konusu ilke, alınacak kararları kolaylaştırmayı sağlamak için nedensellik ve cevaplanabilirlik ilkelerinin uygulanabilirliğini arttıracaktır (Karaca ve Küçük, 2017: 357).

2.1.10. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Uygulama Aşamaları

Kaynak temelli bir bakış açısına sahip olan KTM, kaynakların miktarını ve bu kaynakların ve maliyetlerin yapısını yakından takip eder. Ayrıca atıl kapasiteyi kontrol ederek maliyet verilerinin çeşitli seviyelerde izlenmesini sağlar. Tüm bu işleyiş, belirli aşamalarla gerçekleşir. KTM'nin uygulama aşamaları şöyledir (Altınbay ve Seylan, 2019: 305):

- Kaynak havuzlarının belirlenerek kaynakların birbirleriyle bağlantısının analizi,
- Birincil ve ikincil maliyetlerin tespit edilmesi ve bu maliyetlere bağlı olarak toplam maliyetin hesaplanması,
- Kaynak havuzlarında toplanan maliyetlerinin sabit ve orantısal olarak ayrılması: Birincil ve ikincil maliyetlerle tespit edilen toplam maliyetler sabit ve orantısal olarak ayrılmaktadır. Sabit ve orantısal olarak maliyetlerin bu şekilde ayrılma sebebi sabit maliyetlerin teorik kapasiteye; orantısal maliyetlerin kaynak havuzunun çıktı miktarına göre dağıtılmasıdır (Perkins ve Stovall, 2011: 47).
- Ayrıma tutulan maliyet etkenlerinin dağıtım anahtarları vasıtasıyla faaliyetlere dağıtılması ve böylece faaliyet maliyetlerinin belirlenmesi,
- Faaliyetleri tüketen objelere maliyetlerin dağıtılması.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TURİZM ENDÜSTRİSİ ve KONAKLAMA İŞLETMELERİ

Çalışmanın bu bölümünde turizm endüstrisi ve konaklama işletmelerinin yapısı hakkında genel bilgilere yer verilmiştir. İlk olarak turizm endüstrisinin tanımı ve temel özellikleri, turizm endüstrinin Dünya’da ve Türkiye’de yeri ve önemi ile turizm işletmeleri genel olarak anlatılmıştır. Daha sonra ise konaklama işletmelerinin tanımı yapılmış, özellikleri, türleri ve organizasyon yapıları hakkında bilgiler verilmiştir.

3.1. Turizm Endüstrisi

Değişik nedenlerden dolayı tarihin her çağında insanlar seyahat etmişlerdir. Fakat günümüzde, sanayinin gelişmesi, kişi başına düşen gelir düzeyinin yükselmesi, refah düzeyinin artması, insanların kullanabilecekleri boş zamanın çoğalması gibi durumlar turizmi sosyal ve ekonomik bir olay haline getirmiştir (Olalı, 1984: 8). Kelime anlamıyla Latince’de dönme hareketini ifade eden “tournus” sözcüğü turizm kavramının kökenini oluşturmaktadır. İngilizcedeki “touring” ile “tour” kelimeleri de bu sözcükten türemiştir. “Tour” dairesel bir hareketi, bazı ülke, şehir ve yöre ziyaretini, iş ve eğlence maksadıyla yer değiştirme hareketini ifade eder (İçöz vd, 2007: 1).

Turizm sektörü, dünyadaki gelişmelere paralel olarak gelişen ve büyüyen ekonomik faaliyetlerden biridir. Birçok sektöre de doğrudan katkı sağlaması, bu sektörün önemli bir ekonomik sektör olmasını kolaylaştırmıştır. Bununla birlikte yarattığı istihdam, ekonomiye katkısı, sağladığı hizmet ve ülkeye kazandırdığı itibar, bu sektörün önemli bir ekonomik birim olduğunun göstergesidir. Dünya ticareti içerisinde bu sektörden önemli miktarda gelir elde eden, hatta ekonomisinin büyük bir kısmını bu alandan sağlayan birçok ülke vardır. Turizm bu ülkelerde öncelikle, işsizliğin azaltılmasında ve cari açığın kapatılmasında önemli bir rol üstlenmiştir. Ülke ekonomileri bakımından ciddi anlamda gelir kaynağı ve bunun yanında da istihdam kaynağı olan turizm sektörü, her zaman faaliyet yapılarını genişletmeyi ve geliştirmeyi başarmıştır. Bu bakımdan da sektör, değer kazanmaya devam etmektedir.

Turizm sektörünün çokça kabul görmüş tanımı kısaca şöyle yapılabilir; turistlerin ikamet ettikleri yerlerden ayrılarak gene aynı yere dönüncüye kadarki sürede seyahatleri esnasında ihtiyaç duydukları ulaştırma, konaklama, yeme-içme, eğlence ve diğer ihtiyaçlarını karşıladıkları faaliyet alanlarının bütünüdür (Barutçugil, 1989). Bu tanımlama kapsamında turizm sektörü; konaklama, ulaştırma, yiyecek ve içecek faaliyetleri, pazarlama ve dağıtım hizmetleri, kâr amacı gütmeyen turizm organizasyonları, perakende satış mağazaları ve diğer çeşitli etkinlikler gibi birbirinden değişik hizmet ve faaliyetleri ile bir çatı altında toplanan, sürükleyici, koruyucu ve uyarıcı bir endüstridir. Tüm bu faaliyetlerin ve hizmetlerin gayesi bir yandan yerli ve yabancı turistlerin öte yandan buldukları yerdeki halkın gereksinimlerini karşılamaktır (Olalı ve Korzay, 1993: 5).

3.2. Turizm Endüstrisinin Temel Özellikleri

Turizm endüstrisi ulusal ve uluslararası düzeyde ekonomik katkılar ve istihdam olanakları sağlamaktadır. Turizm endüstrisinin belli başlı özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Yağcı, 2003: 15; Kozak, 2012: 51-53):

- Yüksek yatırım gerektiren bir endüstridir.
- Turizm endüstrisi içerisinde günün 24 saati ve yılın 365 günü hizmet sunan özellikte işletmeler mevcuttur. Bu bakımdan turizme dönük hizmet üreten çoğu işletmede tatil günü yoktur. Bunun yanında mevsimlik özellik gösteren turizm işletmeleri, turizm mevsimi dışında kalan dönemlerde hizmet sunmazlar.
- Turizm endüstrisinde sunulan ürün, bileşik ürün niteliğindedir. Birden fazla turizm işletmesinin sunduğu ürünlerden (ulaştırma, seyahat, konaklama, eğlence vb.) oluşmaktadır.
- Turizm endüstrisinde ürün olarak hizmet üretilir ve sunulur. Soyut özellik gösteren, hizmet üretimi, sunumu ve satışı tüketimi içeriğinde yer alır. Bu bakımdan turizm sektöründe müşteri tatmini genel olarak soyut bir içerikte gerçekleşir.
- Turizm endüstrisinde kalite kontrol sorunu vardır. Hizmetlerin içerikleri ve kalitesi, hizmet talep eden bir tüketiciden ötekine ya da bir günden diğerine veya hizmeti üreten bir birimden diğerine değişerek farklılık gösterebilir.

Hizmetlerin bu değişkenliği kalite kontrol ve standardizasyon konularında önemli sorunlarla karşılaşmasına yol açarak pazarlama sorununu ortaya çıkarır.

- Emek yoğun bir endüstri alanına sahiptir. Diğer bir ifadeyle, üretilen ve sunulan hizmetler büyük ölçüde insan emeğine dayandığı için emek-yoğun bir özellik gösterir.
- Turizm endüstrisinde arz, değişken bir yapı gösterir. Diğer turizm merkezlerindeki fiyatların etkisi ve müşterilerin eğilimleri ve ihtiyaçlarındaki değişiklikler gibi dış faktörlerin etkisi ile turizm arzı, ayrılıklar gösterir.
- Turizm endüstrisinde talep, esnek bir özelliğe sahiptir. Müşterilerin seçimleri devamlı değişim gösterir. Turizm pazarında yer alan müşterilerin ihtiyaç, beklenti, alışkanlık, zevk ve moda düzeylerinin kısa zamanda değişmesi turizm örgütlerini, ekonomik ömürleri dolmadan sahip oldukları varlıkları yenileri ile değiştirmek zorunda bırakmaktadır.
- Turizm endüstrisi, ülkedeki sosyal, ekonomik ve siyasal gelişmelere duyarlı bir endüstridir. Turizm endüstrisi bir ülkenin duyarlılık barometresidir. Turizm endüstrisi, olumsuz koşullardan ilk olumsuz etkilenen ve olumlu koşullardan en son yararlanan bir endüstridir.
- Turizm endüstrisinde ürünler stok edilemez. Ürün üretiminin ve tüketiminin aynı anda olması, yani, üretilen ürünün zamanında satılması gereklidir. Ters durumda diğer endüstrilerde olduğu gibi satılamayan ürünün telafi edilmesi mümkün değildir.
- Ürününde markaya bağımlılık turizm endüstrisinde çok azdır. Birçok insan belirli bir marka, kıyafet, saat, cep telefonu veya araba markasını tercih ederken, söz konusu bir turizm ürünü olduğunda turist o anda hangi işletme sunduğu hizmet ve fiyatıyla cazip ise onu tercih etmektedir.
- Turizm endüstrisinde üretilen ürün, farklı bir yapı özelliğine sahiptir. Bu nedenle, standartlaştırılması çok zordur. Benzer kategorideki turizm işletmeleri (örneğin, beş yıldızlı konaklama işletmeleri veya A grubu seyahat acentaları) arasında, hatta aynı işletmeye ait iki farklı benzer kategorideki işletmeler arasında dahi üretilen ve sunulan ürünler arasında homojen (benzeş) özelliklerden daha çok heterojen (farklı) özellikler söz konusu olmaktadır. Bu farklılaşmada insan unsuru önemli bir rol oynamaktadır.

3.3. Turizm Endüstrisinin Dünya’da ve Türkiye’de Yeri ve Önemi

Turizm endüstrisi 1950’ler sonrasında günümüz anlamında ekonomik ve sosyo-kültürel kıymeti zamanla yükselen, yenilenip gelişen bir sektör olmasına karşın seyahatler; ilk çağlardan itibaren gezip-görmek, şifa bulmak, dini ve toplumsal faaliyetlere katılmak için sürekli olagelmıştır (Başol, 2012: 351). Seyahat etme eyleminin, tarihi sürece bakıldığında, insanlığın tarihiyle birlikte ortaya çıktığı bilinmektedir. Zaman ilerledikçe turizm sektörü de toplumların zenginleşmesi, medeniyetlerin gelişmesi, yoğun iş temposunun sebep olduğu insanların tatil yapma ihtiyaçları, ulaşım araçlarının farklılaşması, artması ve sistemlerinin gelişmesi, insanların boş zamanlarının gün geçtikçe artması, teknolojik gelişme ile dünyanın farklı coğrafyalardaki tarihi ve doğal güzelliklerin, değerlerin tanıtılması sayesinde, çok hızlı gelişme göstermiştir. Artık 20.yüzyıla gelindiğinde de turizm endüstrisi ekonomik ve sosyo-kültürel bakımdan ülkelerin gelişmesine en büyük katkıyı sağlamaya başlamıştır (Önen, 2008: 2).

1950 yılında dünyada 25 milyon kişi turizm faaliyetlerine katılırken, günümüze doğru yaklaştığımızda bu sayı gittikçe artmıştır. Bu arada dünyayı etkisi altına alan korona salgınının turizm sektörüne etkilerine de değinmekte fayda görüyoruz. Turizmin kâbusu olan 2020 yılı sektörde büyük hasara yol açtı. Korona salgını gölgesinde geçen 2020 yılı dönemsel kısıtlamaların etkisiyle sektör açısından neredeyse durma noktasına geldi. 2019 yılı en iyi sezonunu yapmış olan turizm sektörü, dünya genelinde %73 oranında kayıpla alaşağı oldu. Seyahat eden her 10 kişiden 7’si bu dönemde seyahat edemedi. Bunun neticesinde dünya genelinde turizm gelirlerinde %64 oranlarında sert bir kayıp yaşandı. 2020 yılında 402 milyon seyahat ile 533 milyar dolar ancak elde edilebildi. UNWTO tarafından açıklanan verilere göre küresel turizm 2020 yılına göre 2021 yılında %4 büyüdü. Açıklanan verilere göre uluslararası turist sayısı 402 milyondan 415 milyona yükselirken, uluslararası turist sayısı 2021 yılında 2019 yılının %72 altında kalmıştır. 2020 yılında turizmin ekonomik katkısı 1,6 trilyon doların üzerinde iken, 2021 yılında ekonomik katkı 1,9 trilyon dolar olarak kayıtlara geçmiş ve pandemi öncesi 3,5 trilyon dolara yaklaşmamıştır. Uluslararası turizmin sağladığı ihracat gelirleri 2021’de 700 milyar doları geçerken, 2019 yılında bu rakam 1,7 trilyon dolar seviyesindeydi (Unwto, 2021).

Diğer taraftan 1980’li yıllardan itibaren Türkiye’de hızla büyümeye başlayan turizm endüstrisi; ülkenin sahip olduğu tarihi, coğrafi ve doğal güzelliklerin de etkisiyle bilhassa son zamanlardaki büyük miktarda yatırımlardan dolayı hem istihdama hem de ekonomiye çok önemli katkı sunan endüstrilerin başında gelmektedir (Akıncı, 2016: 10). TÜİK verilerine göre 2020 yılında Türkiye’yi ziyaret eden 15,8 milyon kişi olmuşken, bu sayı 2021 yılında %85,5 artışla 29,4 milyon kişiye ulaşmıştır. Türkiye’nin turizm geliri de 2020 yılına göre %103 artış göstererek 12,1 milyar dolardan 24,5 milyar dolara yükselmiştir. 2020 yılı pandemi döneminde tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de turizm gelirlerinin toplam ekonomi içindeki payı hızla geriledi. Turizm sektörünün 2021 yılı ilk çeyrekte itibaren ekonomiye katkısı neredeyse sıfırlandı (TÜİK, 2021).

Ekonomik yönü daha çok ön plana çıkan turizmin sektörü, bilhassa gelişmekte olan ülke ekonomileri üzerinde yararlı etkiler gösterecektir. Ülkeler arası karşılaşılan ekonomik sorunların çözümünde ve yaşanan darboğazlarda turizm, ekonomik olma ve dinamik özelliği ile adeta bir çıkış noktasını oluşturmaktadır. Turizmin sağladığı pozitif ekonomik etkiler şöylece sıralanabilir (Kar vd, 2004: 89, Tavmergen, 1998: 54):

- Ödemeler dengesi üzerinde etkisi,
- Gelir etkisi,
- Yurt içinde ihracat etkisi,
- İşgücü çarpanı etkisi,
- İhracat ve gelir dağılımını düzenleyici etkisi,
- Yeni iş olanakları yaratması sayesinde istihdam artışı,
- Döviz geliri yaratması ve ekonomik gelişme,
- Küçük boyutlu işletmelerin geliştirilmesi,
- Hayat standardı kalitesinin yükseltilme.

3.4. Turizm İşletmeleri

Turizm işletmeleri, kısa bir süre nedeniyle yer değiştirme olayının doğurduğu konaklama ve seyahat ihtiyaçlarının ve buna bağlı öteki ihtiyaçların doyumuna yarar mal ve hizmetlerin üretilmesini ve pazarlanmasını sağlayan ekonomik birimler olarak tanımlanır (Barutçugil, 1989: 62). Pek çok sayıda ve farklı özellikte işletmenin ortaya

çıkışının ana sebebini, turizm olayının karışık yapısı oluşturmaktadır. Farklı gereksinimlerden oluşan turizm talebinin karşılanmasında etkili olan turizm işletmelerinin çok sayıda olmaları ve birbirinden farklı ayrıcalıklarının olması sebebiyle turizm işletmelerinde sınıflandırma yapılması zor olmaktadır. Bunun yanında, turizm işletmelerinin farklı açılardan sınıflandırılması yapılabilmektedir (Akıncı, 2016: 17):

- Turizme doğrudan ve dolaylı katkı sağlayıp, hizmet eden işletmeler,
- Yapılan faaliyetin üretim ve pazarlamaya göre mal ve hizmetleri üreten ve bunları pazarlayan işletmeler,
- Kuruluş gayesine bakılarak, kâr amacı taşıyan ya da taşımayan işletmeler,
- Faaliyet gösterdikleri alan dikkate alınarak, ulusal ve uluslararası işletmeler,
- Mülkiyetleri bakımından kamu, özel ve karma turizm işletmeleri,
- Varlıkları tamamen turizme bağlı olan (birincil) ve olmayan (ikincil) işletmeler,
- Turistlerin esas gereksinimlerini karşılanması bakımından konaklama, seyahat, yeme-içme ve diğer işletmeler.

3.4.1. Konaklama İşletmeleri

Turistlerin kısa bir zaman içerisinde yeme-içme, konaklama, kısmen de eğlence ve diğer birtakım sosyal gereksinimlerini karşılayan işletmelere konaklama işletmeleri denir (Batman, 2018: 21). Başka bir deyişle, birincil derecedeki turizm işletmeleri arasında ilk sırayı alan ve varlıkları turizm olayına bağlı olarak ortaya çıkan, turistik mal ve hizmetlerin üretimini sağlayan ve biçimlenip farklılaşan işletmelere konaklama işletmeleri denir (Toskay, 1978: 215). Bu konuyu daha sonraki bir başlıkta ayrıntılı bir şekilde ele alacağız.

3.4.2. Seyahat İşletmeleri

Turizmin vazgeçilmez bir parçası olan seyahat işletmelerinin sayıları ve nitelikleri, turizm olayının gelişmesine katkı sunan ana unsurlardandır. Bu gruba giren işletmeleri ikiye ayırmak mümkündür (Batman, 2018: 18):

1. Ulaştırma ve konaklama hizmetlerinin pazarlanmasına yardım eden ve farklı turizm hizmetlerini toplayarak yeni bir ürünü tasarlayan ve bunu satışa sunan perakendeci ve toptancı seyahat işletmeleri olan tur operatörleri ve seyahat acentaları.
2. Bir yerden diğer bir yere turistlerin taşınmasını gerçekleştiren hava, deniz, kara ve demiryolları gibi ulaştırma işletmeleri.

3.4.3. Yiyecek ve İçecek İşletmeleri

Yeme-içme işletmeleri, turizm endüstrisinin önemli bir alt sistemini oluşturur. Yiyecek içecek işletmeleri; yeme içme gereksinimlerini karşılamak gayesiyle mal ve hizmet üreten işletmelerden oluşmaktadır (Koçak, 2009: 1). Yiyecek içecek işletmeleri genelde konaklama tesisi içerisinde bağımsız ticari kuruluşlar olarak da hizmet verebilmektedirler. Yiyecek-içecek hizmetinin konaklama tesisleri içerisinde zorunlu olarak bulunması ancak tesisinin üç yıldızlı statü almasıyla gerçekleşir. Fakat çoğu konaklama tesisleri en azından kahvaltı hizmeti verebilecek bir yeme içme mekânı barındırmaya dikkat etmektedirler. Son zamanlarda bağımsız olarak hizmet veren ve hızla sayıları artan farklı sınıflardaki restoran ve “fast food” işletmeleri de bu sektörde hatırı sayılır bir yer tutmaya başlamıştır (Kozak vd, 2011: 55).

3.4.4. Diğer Turizm İşletmeleri

Tüm yukarıda sayılan işletmelerin yanında, turizmle alakalı türlü faaliyetleri yürüten, özel turizm mal ve hizmetlerini üreten ve varlıklarının bir kısmı veya tamamı turizme ait bulunan bir dizi işletme daha bulunmaktadır. Bunları dört grupta toplama imkanı vardır (Batman, 2018: 25):

1. Tatil ve seyahat özel giysileri, hediyelik ve hatıra eşya gibi turizmle alakalı farklı ürünleri üreten işletmeler,
2. Tatil beldelerinde, limanlarda, havaalanları ve istasyonlarda türlü tüketim mallarını satan perakendeci gibi turizme bağımlı ticari işletmeler,

3. Rehberlik hizmetleri ve çevirmenlik, animasyon hizmetleri, döviz büroları gibi turizmle alakalı özel hizmetleri üreten işletmeler,
4. Otel, havayolu ve tur operatörü gibi işletmelerin ürünlerini ve hizmetlerini sözleşme ile yürüten turizmi tanıtma ve reklamcılık işletmeleri.

3.5. Konaklama İşletmelerinin Tanımı

Konaklama işletmesi ile otel işletmesi kavramları birbiriyle çok sık karıştırılmaktadır. Konaklama sektörü olarak makro ise otel onun altında mikro, beş yıldızlı otel ise daha alt bir alanı oluşturur (Batman, 2018: 29). Turizm sektörü; kültür, gastronomi, macera, av, sağlık, kongre, alışveriş gibi farklı alternatif alanlarında hizmet vermektedir. Turizm sektörü içerisinde yer alan ve bu alternatif alanların da ortak paydasında bulunduğu önemli hizmet alanlarından biri de kuşkusuz konaklama işletmeleridir. Konaklama işletmelerinin, insanların farklı ihtiyaç ve beklentileri için bir yerden başka bir yere gittiklerinde geçici olarak konakladıkları yerler olarak ortaya çıktığı söylenebilir. Gelişen koşullarla birlikte insanların da beklenti ve ihtiyaçlarının değişmesi ve çeşitlenmesi, bu organizasyonların yapılarında da meydana gelecek değişimleri zorunlu kılmıştır. Günümüz koşullarında artan nüfus, şehirlerin gelişmesi, insan ilişkilerinin ve buna paralel olarak uluslararası toplumsal ilişkilerin artması, ulaşımında imkânların gelişmesi gibi faktörler sonucunda, konaklama işletmelerini, sadece kişilerin gecelerini geçirecekleri yerler olmaktan çıkarmış, büyük iş organizasyonlarının yapılacağı, eğlenip tatilini geçirebileceği yerler haline getirmiştir. Böylece başlangıçta basit organizasyonlar olarak görülen konaklama işletmeleri, artık gelişmeler paralelinde birçok alt birimi bünyesinden barındıran bir iş kolu haline gelmiştir.

Kişilerin beklenti ve ihtiyaçlarına göre farklı kesimlere hitap eden konaklama işletmelerinin, sektörün hareketli yapısı nedeniyle birçok tanımlamaları yapılmıştır. Bir tanıma göre; insanların beklentilerine paralel olarak kişisel tercihleri sonucunda talep edilen nitelikte konaklama ve bir ücret karşılığında kısmen beslenme gereksinimlerini karşılamayı meslek olarak kabul eden; konuklarına sunduğu konfor, sahip olduğu teknik altyapısı, bakım koşulları gibi yapısal değerleri olan; sosyal, ekonomik ve disiplin altına alınmış bir işletmedir (Olalı ve Korzay, 1989: 25). Bir başka tanıma göre, misafirlerinin konaklama ihtiyaçlarının yanında, beslenme ve diğer ihtiyaçlarını da karşılamayı bir meslek olarak gören ve kabul eden, sosyal ve ekonomik bir işletmedir (Sezgin, 2001: 84).

Başka bir tanıma göre konaklama işletmeleri; turizm işletmeciliği sektöründe ilk sırayı alan ve sağladığı hizmetle turistik ürün üretimini gerçekleştiren ve bununla birlikte sahip olduğu varlıkları turizm olayına bağlı olarak ortaya çıkan ve biçimlenip farklılaşan işletmeler olarak tanımlanmıştır (Öztaş, 2002: 79).

Turizm Tesislerinin Niteliklerine İlişkin Yönetmelik'te konaklama işletmeleri; ilk ve en önemli fonksiyonu tüketicilerin konaklama gereksinimlerini karşılamak olan, bunun yanında müşterilere yeme-içme hizmeti de sunan, ayrıca yapılacak kutlama etkinlikleri, toplantı, spor ve eğlenceye yönelik gibi farklı etkinlikleri de gerçekleştirebilecek üniteleri de bünyelerinde bulundurabilen tesislerdir şeklinde tanımlanmıştır (Turizm Tesislerinin Niteliklerine İlişkin Yönetmelik, md.19). Tüm bu tanımlamalardan yola çıkarsak, bir konaklama işletmesinin öncelikli sağladığı hizmet, konuklarına sunduğu konaklamadır. Elbette değişen koşullar, müşteri beklentileri ve ihtiyaçları doğrultusunda bir konaklama işletmesi, konaklama hizmetinin yanında, müşteriler tarafından talep edilen yiyecek-içecek hizmetlerinin ve insanların sosyal ve kültürel beklentilerini karşılama noktasında da hizmetler sunmaktadır. Dolayısıyla konaklama işletmeleri, sunacakları hizmetlerin çeşitliliğini artırarak, daha çok kişiye ulaşmaya ve piyasadaki rakiplerine karşı üstünlük sağlamaya çalışmaktadır. Bir konaklama işletmesinin sunduğu hizmetlerle konuklarının beğenisini sağlayıp başarılı olabilmesi için hizmet faaliyetlerinin kaliteli sunulmuş olmasının yanında, nitelikli işgücüne de sahip olması gerekir (Üngüren ve Çevirgen, 2016: 2224). Konaklama işletmeleri için aşağıdaki tespitler yapılabilir (Azaltun ve Kaya, 2006: 1-2):

- Konaklama işletmesinin öncelik olarak gördüğü konu seyahat eden insanların geceleme ihtiyacını gidermesidir.
- Gecelemenin vazgeçilmez bir ihtiyaç olduğu düşünüldüğünde, turizm olgusu içerisinde konaklama işletmesi ilk sırada gelir.
- Konaklama işletmesi insanların kısa süreli yeme-içme ve geceleme dışında da toplantı, spor, eğlence gibi sosyal ihtiyaçlarını giderdiği işletmelerdir.

3.5.1. Konaklama İşletmelerinin Özellikleri

Konaklama işletmeleri; çeşitli sebeplerle buldukları yerlerin dışında başka yerlere seyahat eden kişilere öncelikli olarak, konaklama, yeme ve içme ihtiyaçları ile

bununla ilişkili olarak diğer ihtiyaçlarını karşılama imkânı veren ve bunu yaparken de konukların beklentilerini karşılayabilen ekonomik ve sosyal işletmelerdir (Şener, 2001:14). Bir konaklama işletmesinin özellikleri genel olarak şu başlıklar altında toplanabilir (Şener, 2001: 15-16; Türksoy, 2011: 2; Schmidgall, 2002: 6; Atmaca ve Yılmaz, 2011: 17);

- Konaklama yatırımlarının inşaat aşamasında ve faaliyetlerin sürekliliğini sağlanmasında büyük sermaye gereksinimi duyulur (Türksoy, 2011: 2). Sabit değerler sermayenin büyük kısmını oluşturmaktadır. Bu şekilde ifade edilen bir konaklama işletmesinin varlık dağılımları şöyledir: Dönen varlıklar: %10-15; duran varlıklar: %85-90. Buna istinaden sermayenin önemli bir bölümünün sabit değerlere bağlanmış olması, işletmede amortisman giderlerini artıracak ve nakit olanaklarını azaltacaktır. Bu durum ise, işletmenin ödemelerinde problemler oluşmasına sebep olabilir.
- Turizmde oluşacak taleplerin doğrudan konaklama işletmelerini etkiliyor olması, bu talepler doğrultusunda oluşacak yüksek riski üstlenmelerine neden olur. Böylece konaklama işletmelerine yönelik talep, rasyonel olduğu kadar irrasyonel özellikler de taşır: Örneğin: fiyat ile beraber verilen hizmetin kalitesi, işletmenin imajı ve atmosferi tüketici taleplerinde önemli bir rol oynaması gibi.
- Konaklama işletmeleri faaliyetlerini günün 24 saati devam ettiren işletmelerdir. Konukların farklı zamanlarda yapmış oldukları seyahatlerinde, iş gezilerinde veya diğer başka sebeplerle konaklarken ve burada güzel zaman geçirirken, işletmenin personelinin de kaliteli hizmet vermek için görevlerini en iyi şekilde yapması gerekmektedir. İşletme personelinin bu kaliteli hizmeti sağlamak için de konaklama işletmesinin, sosyal, psikolojik ve teknolojik koşulları itibarıyla konuklarının ihtiyaçlarını karşılması ve bu şekilde hizmetlerini sunması gerekir.
- Konaklama işletmesi müşterilerinin yerel olabileceği gibi farklı ülkelerden de olması, bu işletmelerin ulusal olmanın yanında, uluslararası motifler taşımasını da gerektirir: Uluslararası işletme kimliği ve kalite standartlarına uygunluk gibi.
- Mevsimsel etkiler konaklama işletmeleri müşterilerinin tercih sebebi olabilir. Çoğu konaklama işletmesi senenin yalnızca belirli mevsimlerinde yüksek doluluk oranlarına ulaşabilmektedir.

- Müşteri konforunu sağlamak ve daha kaliteli hizmet verebilmek için büyük ölçüde işgücüne ihtiyaç duyulur.
- Konaklama işletmelerinde üretilen hizmetler stoklanamazken, yiyeceklerin de en kısa sürede tüketilmesi gerekmektedir.
- Konaklama işletmeleri özü itibariyle hizmet işletmeleri oldukları için, sundukları hizmetlerdeki somut maliyet unsurlarının (malzeme maliyeti v.s.) yanında, soyut unsurların (hizmetin sunulduğu gibi, işletme atmosferi, işletmenin itibarı, hizmet kalitesi vs.) da yer alması, mal ya da malzemedeki çok hizmetlerin sunumunu ön plana çıkarır.
- Konaklama işletmeleri müşterilerine yapılacak satışlar genellikle kredi kartı ile ya da peşin yapılmaktadır. Konukların uluslararası özelliğe sahip banka kartlarını kullanması sayesinde, konuklar hem daha hızlı hizmet satın alacaklar hem de fazla para taşıma, para kaybetme ve çaldırma gibi sakıncaları ortadan kaldıracaklardır. Öte taraftan zincir konaklama işletmelerinin uluslararası geçerliliği olan banka kartları kabul etmesi ve kullandırması, beraberinde konaklama işletmelerine hatalı ve sahte çeklerden dolayı mağduriyet yaşamamasını sağlayacak ve ilaveten konaklama işletmelerinin ücretsiz reklamlarının yapılmasına da olanak sağlamış olacaktır.
- Konaklama işletmeleri müşterilerinin ülke içi ve dışı ile sürekli iletişim kurma zorunluluğu, işletmenin bilgi ve iletişim araçlarından, güçlü telefon santralleri, ve kablosuz internet bağlantı hizmetlerinden yoğun olarak yararlanacaktır.

3.5.2. Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması

Konaklama tesislerinin sınıflandırılması katı kriterlere dayanmamaktadır. Yasal kriterlere, konuma, piyasa güçlerine, işlevine göre yapılacak sınıflandırmalar değişebilir (Bardi, 2003: 9). Konaklama işletmelerinin sınıflandırılması, Turizm Tesislerinin Niteliklerine İlişkin Yönetmelik'e göre şöyle yapılmıştır: Oteller, Tatil Köyleri, Butik Oteller, Özel Konaklama Tesisleri, Moteller, Pansiyonlar, Apart Oteller (Turizm Tesislerinin Niteliklerine İlişkin Yönetmelik, md.19-20-21-22-23-24-25).

a. Oteller: En önemli fonksiyonları tüketicilerinin geceleme gereksinimlerini karşılamak olan, bu fonksiyonunun yanında, yeme-içme faaliyetleri, organize edilen toplantılar, spor, eğlence ve kutlama etkinliklerine yönelik faaliyetleri de bünyelerinde bulundurabilen tesislerdir. Beş yıldızla kadar sınıflandırılır. Konaklama işletmelerinin bu şekilde yıldızlı olarak sınıflandırılabilmesi, sahip oldukları oda sayısına ve sundukları ürünlerin çeşitliliğine göre olmaktadır. Örneğin; Turizm Bakanlığı'nın konaklama tesisine bir yıldız verebilmesi için bunun en az 10 oda kapasiteye sahip olması gerekir. Tek yıldızlı konaklama işletmesinde restoran zorunlu olmamakla birlikte en az büfe hizmetinin verilmesi gerekmektedir. Eğer Turizm Bakanlığı'ndan beş yıldız alınmak isteniyorsa, bu konaklama işletmesinin en az 60 oda kapasiteye sahip olması gerekmektedir. Bunun yanında birinci sınıf bir restoranı bünyesinde bulundurmakla birlikte diğer bir restoran, disko, yüzme havuzu gibi unsurları da tesis içerisinde bulundurmalıdır (Azaltun ve Kaya, 2006: 3). Konaklama tesisi büyüdükçe ve bunun yanında sundukları ürün ve hizmetler çeşitlendikçe yıldız sayısı da artmaktadır.

b. Tatil Köyleri: Tatil köyleri; çevresel değerlere ve düzenlemelere özen gösterilerek, doğal çevrenin ve yöresel değerlerin korunmasına titizlikle uyan, çevresi doğal güzelliklerle dolu, konaklamanın yanında, yeme-içme hizmeti, çeşitli spor veya eğlence hizmetlerinin de sağlandığı yaygın yerleşim düzenine sahip, en fazla üç katlı yapılardan oluşmuş ve en az 80 odalı tesislerdir.

c. Butik Oteller: Asgari düzeyde turizm tesisleri ve konaklama tesisleri için belirlenmiş olan özelliklere sahip, iş konusunda gerekli eğitimi veya sertifikayı almış iş deneyimi bulunan personel ile yüksek kalite standartlarında müşteriye özel hizmet verilen, en az 10, en fazla 60 odalı otellerdir.

d. Özel Konaklama Tesisleri: Yapısı veya bulunduğu bölge bakımından tarihi değer niteliği taşıyan, özel mimari özelliklere sahip, ulusal ve yerel kültürlerle birlikte başka ulusların kültürel izlerini de yansıtan, böylelikle Bakanlık tarafından desteklenmeleri uygun görülen, yapı ve konaklama tesisleri için belirlenmiş olan asgari nitelikleri taşıyan tesislerdir.

e. Moteller: Motorlu araçları ile yolculuk yapanların konaklama, yeme-içme ve park gereksinimlerini karşılayan, karayolu güzergâhı veya yakın çevresinde inşa edilen, yerleşim merkezleri dışındaki konaklama işletmeleridir (Akıncı, 2016: 57).

f. Pansiyonlar: Asgari özellikler çerçevesinde turizm tesisleri ve konaklama tesislerinin niteliğini taşıyan, müşterilerin yemeklerini kendilerinin hazırlayabilme imkânı buldukları, yönetimi basit en az 5, en fazla 25 odalı tesislerdir.

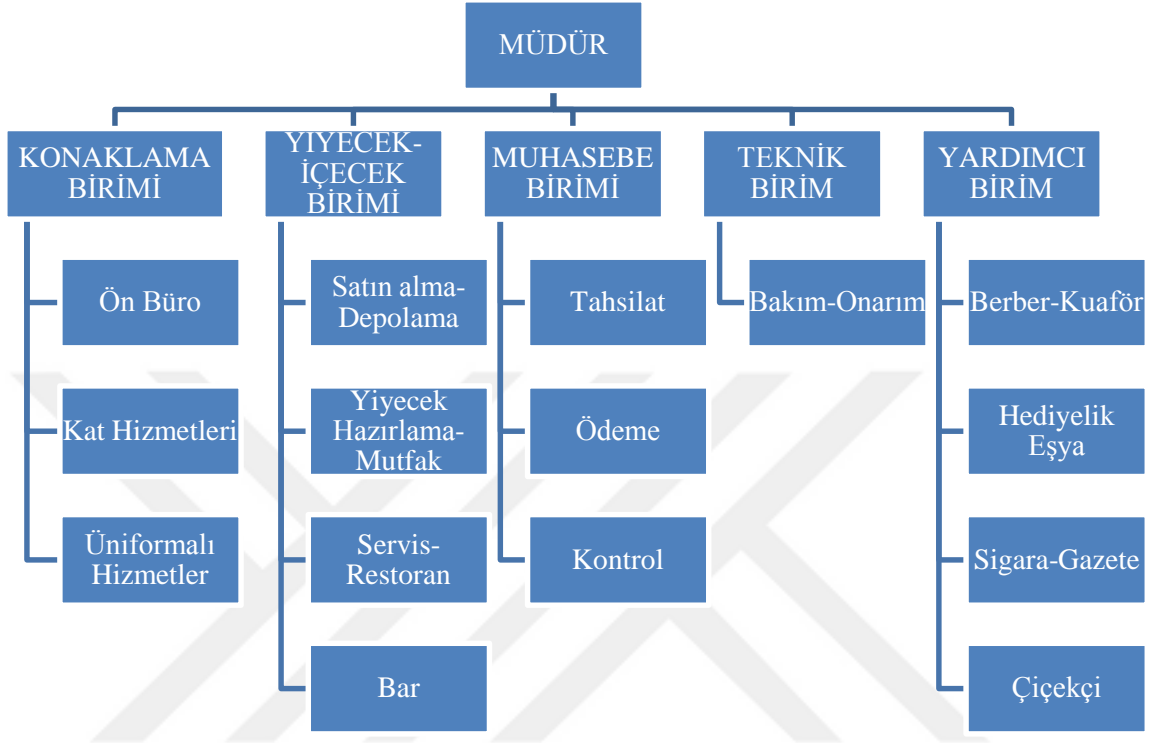
g. Apart Oteller: Mesken olarak kullanılmaya elverişli, villa şeklinde veya bağımsız apartman yapısıyla kurulan ve döşenen, konukların kendi yeme-içme ihtiyaçlarını karşılayabildiği ve bunun için de lazım olan araç-gereç ile donatılmış otel olarak işletilen tesislerdir (Yıldırım ve Çakırlı, 2020: 211).

3.5.3. Konaklama İşletmelerinin Organizasyon Yapısı

İki farklı anlamda organizasyon kavramı kullanılabilir. İlki bir iskelet, yapı, önceden planlanmış ilişkiler topluluğu anlamına gelen organizasyondur. İkinci anlamı ise, bu yapının oluşturma sürecini, bir seri faaliyeti organize etme faaliyetini ifade eder. İşletmede organizasyon yapılırken üretim unsurları olan hammaddeler, malzemeler, personel, makine ve demirbaşlar, amaca uygun bir şekilde tedarik edilir ve bunlar en fazla yararı sağlayacakları örgüt kısımlarına tahsis edilirler. Ancak bunların birbirleriyle uyumlu ve birbirini tamamlayıcı olmasına dikkat edilir. Şu halde organizasyon, belli bir gayeye ulaşmak için gerekli iş ve mevkilere iş gören seçimi ve bu iş görenler arasında çalışma düzeni ve yetki-sorumluluk ilişkilerinin düzenlenmesi süreci olarak tanımlanabilir (Batman, 2018: 121-122).

Her konaklama işletmesinin kendine özgü faaliyetleri ve amaçları vardır. Mevcut organizasyon yapıları her konaklama işletmesinin yönetim anlayışı, hedefleri, fiziksel yapısı ve müşteri beklentileri gibi çeşitli faktörlere bağlı olarak değişebilir. Bu nedenle konaklama işletmeleri için her koşulda ve her zaman geçerli olabilecek standart bir organizasyon yapısı oluşturulamaz (Akova ve Karakaya, 2003: 8).

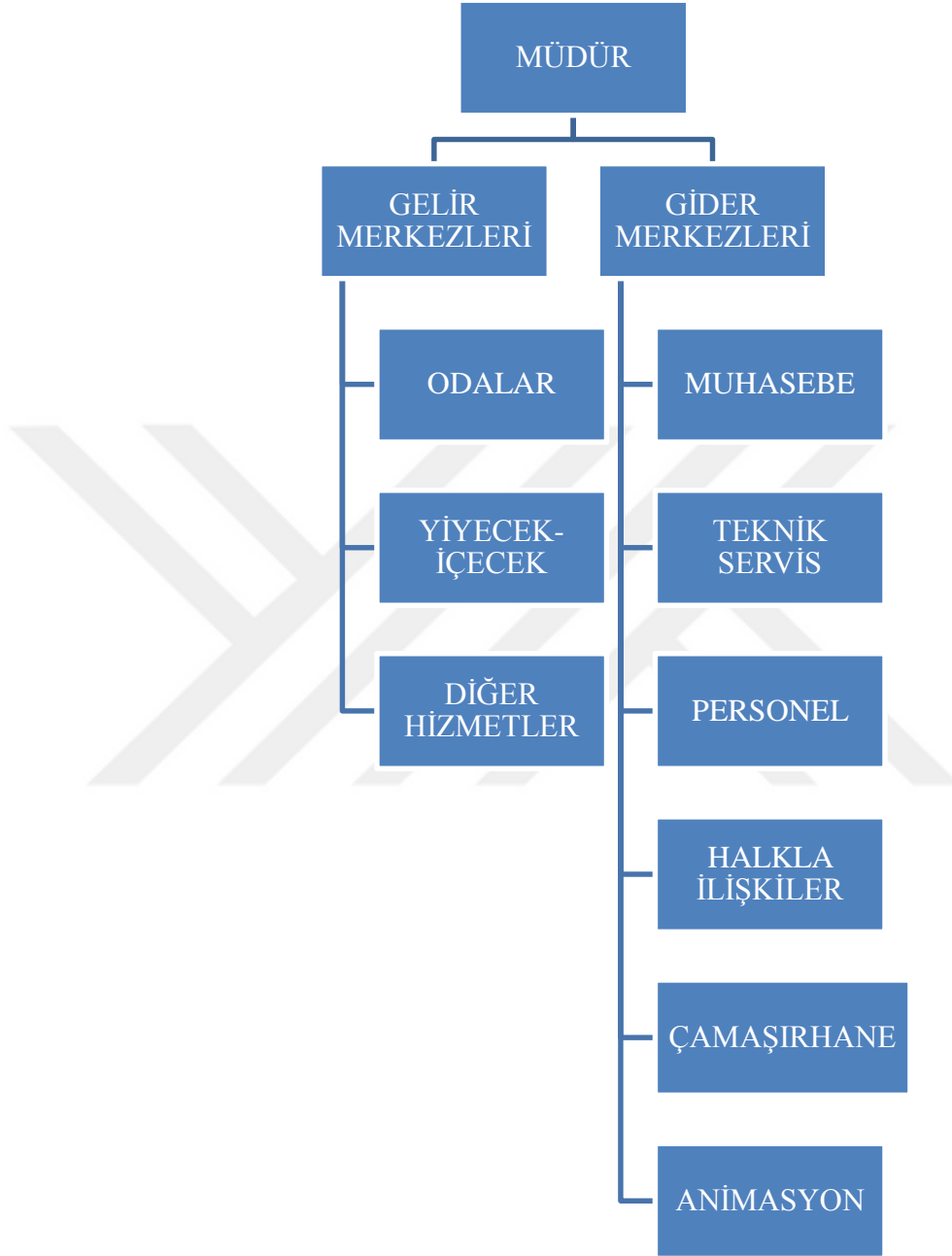
Şekil 3.1. Konaklama İşletmelerinde Organizasyon Yapısı



Kaynak: (Akıncı, 2016'dan uyarlanmıştır.)

Konaklama işletmelerinin organizasyon yapıları karmaşık bir yapıya sahip olmasının yanında birbirinden farklı birimlerden oluşur. Karmaşık yapıya sahip olan konaklama işletmelerinin organizasyon yapıları gelir merkezleri ve gider merkezleri şeklinde iki başlık altında incelemek mümkündür.

Şekil 3.2. Konaklama İşletmelerinde Gelir ve Gider Merkezleri



Kaynak: (Türksoy, 2011: 10)

3.5.3.1. Gelir Merkezleri

Konaklama işletmesi esas faaliyet bölümleri, odalar ve yiyecek-içecek bölümleridir. Odalar ve yiyecek-içecek bölümleri esas faaliyet bölümleri olduğundan,

konaklama işletmesi gelirlerinin büyük bir kısmını bu iki bölümden elde edilir. Bu özelliklerinden dolayı odalar ve yiyecek-içecek bölümleri konaklama işletmesi yapısı içerisinde gelir merkezi olarak ifade edilir. Bu iki gelir merkezinin yanında, konaklama işletmesi bünyesinde bulunan, spor tesisleri, çamaşır yıkama hizmetleri, sağlık hizmeti, telefon hizmeti gibi hizmetler bir ücret karşılığı verilebilir. Diğer faaliyet bölümleri içerisinde yer alan bu hizmetler, konaklama işletmesi gelir merkezi kapsamındadır (Azaltun ve Kaya, 2006: 29).

3.5.3.1.1. Odalar

Konaklama işletmesinin prestijini ve kalite standartlarını yansıtan, en çok personel istihdam edilen, işletmenin en önemli bölümlerinden bir odalar bölümüdür (Batman, 2018: 149). Konaklama işletmelerinin gelirlerinin %60'ı dolaylarında odalar bölümünce elde edilir (Azaltun ve Kaya, 2006: 29). Odalar bölümü; önbüro ve kat hizmetleri olmak üzere iki ana alt bölümden oluşur (Akıncı, 2016: 347).

- Önbüro (resepsiyon), etkili iletişimin sağlandığı, konukların ağırlandığı, çalışanların ve işletmenin diğer bölümlerinin misafirperver görüntüsünün yansıtıldığı, konaklama tesisinin sinir merkezidir (Bardi, 2003: 1-2). Önbüro bölümü, müşterilerin her türlü ihtiyacının karşılanması için büyük bir koordinasyon içinde çalışan ve müşterilerine işletmenin tanıtımının ve sunumunun yapıldığı bölümdür. Ayrıca müşterinin işletmeye gelişte ve giriş kapısından başlamak üzere ilk temas ve odasına yerleşip, işletmeden ayrılışına kadarki iletişim önbüro ile olmaktadır (Türksoy, 2011: 11). Elde edilecek gelirin artması, müşterilerde bırakılacak itibar ile mümkün olacaktır. Özellikle bunu sağlamak için, konaklama işletmesi bölümleri açısından önbüro personelinin ayrı bir öneme sahip olduğu söylenebilir (Kainthola, 2009: 250). Önbüro bölümü; telefon santrali, resepsiyon, önkasa, rezervasyon ve üniformalı servis olmak üzere beş alt bölümden oluşmaktadır (Akıncı, 2016: 349).
- Kat hizmetleri bölümü, odalar bölümünün en faal birimi olup, destek birimi olarak arka cephede temel hizmetler üretir. Temel işlevleri, odaların ve genel mekânların temizliği ve düzenidir (Olalı ve Korzay, 1993: 360).

3.5.3.1.2. Yiyecek-İçecek

Odalar bölümünden sonra yiyecek-içecek bölümü, işletme için ikinci önemli gelir merkezidir. Müşterilerin konaklama hizmetinden sonra en çok talep ettikleri ve ihtiyaç duydukları yiyecek-içecek hizmetini sunan bölümdür (Akıncı, 2016: 354). Konuklarının yeme-içme ihtiyacını karşılamak için; yiyecek ve içeceğin teslim alınıp stoklanması, pişirilmesinden, konuklarına servis edilmesine kadar birçok işlem bu bölümde yapılır (Türksoy, 2011: 12).

3.5.3.1.3. Diğer Hizmetler

Müşterilerin yeme-içme, yatma gibi ihtiyaçların haricinde öteki gereksinimlerini karşılayan bölümdür (Çetiner, 2002: 22). Gelir getiren diğer hizmetlere örnekler aşağıdaki gibi verilebilir (Akgöz, 2003: 57):

- Telefon hizmetleri,
- Gazete ve sigara satışı,
- Çamaşırhane ve kuru temizleme,
- Berber, kuaför ve çiçekçi,
- Hediyelik eşya,
- Fotoğrafçı.

3.5.3.2. Gider Merkezleri

Konaklama işletmesinin gider merkezleri de; muhasebe, işletmenin her türlü bakım ve onarım işlerini gören teknik hizmetler, halka ilişkiler bölümlerinden meydana gelmektedir (Türksoy, 2011:10). Bu bölümler, gelir elde edilemeyen, fakat gelirin elde edilmesine dolaylı olarak yardımcı olan bölümleridir ki bu bölümlere yardımcı hizmet bölümleri de denilir. Konuklarına bir satış yapılmadığından bu bölümler gider merkezi özelliği taşırlar (Azaltun ve Kaya, 2006: 29).

3.5.4. Konaklama İşletmelerinde Maliyetler ve Konaklama Yönetim Muhasebesi

Diğer sektörlerdeki işletmelere göre konaklama işletmeleri kendine özgü niteliklere sahiptir. Hazırlanacak finansal tablolarda bu nitelikler çabucak anlaşılabilir. Bu bakımdan konaklama işletmelerinde maliyetlerde farklılıklar görülebilmektedir. Aynı şekilde, yönetim muhasebesinin işletme faaliyetlerini ayrıntılı olarak analizine olanak vermesi, yönetim muhasebesinin kapsamı konusunda kesin sınırların çizilmesini güçleştirir. Bu konuları daha ayrıntılı olarak incelemeden önce; maliyet kavramı, sınıflandırmaları konularına da yer verilmesi uygun görülmüştür.

3.5.4.1. Maliyet Kavramı

Maliyetler, işletme varlığına dahil para, alacak ve aktiflerin kıt olmasından doğar. Bütün ekonomilerde ve pazar koşulları altında, üretim faktörlerini elde ederek kullanmak isteyen diğer işletmeler vardır. Bu işletmelerin üretim faktörleri talebi, kıt olan üretim faktörleri arzı ile karşılaşınca bunlar için bir bedel ödenmesi zorunluluğu ortaya çıkar. Bu bedel, işletme dilinde maliyet kavramı ile ifade edilir (Türksoy, 2011: 31).

Genel anlamda maliyet, hedeflenilmiş bir neticeye varmak üzere katlanılması gereken fedakârlıkların mali toplamıdır. Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere, ulaşılmak istenen ya da ulaşılmış olan her farklı netice için ayrı bir maliyet söz konusu olabilir. Neredeyse bütün neticeler, bir etki veya faaliyet sonucunda ortaya çıkar. O sonuç için katlanılan fedakârlıklar da bu faaliyet sırasında söz konusu olur. Bu bakımdan herhangi bir sonucun maliyeti, gerçekte o sonucun doğması için yürütülen faaliyetin yol açtığı maliyet anlamındadır. Yani, esasında ilgili sonucu da, maliyeti de doğuran etken, yapılan faaliyettir. Bu sebeple, maliyet kavramı öncelikle faaliyetlerle ilişkili bir kavram olup, sonuçlarla ilgisi daha sonra gelir (Büyükmirza, 2017: 44).

3.5.4.2. Maliyetlerin Sınıflandırılması

Maliyetler, maliyet muhasebesinden beklenen amaçlar göz önünde bulundurularak, değişik biçimlerde sınıflandırılmaktadır. Bu sebeple yapılacak sınıflandırmanın, aşağıdaki sonuçları sağlayacak şekilde olması gerekir (Küçüksavaş, 2006: 32):

- Maliyetler, kolay bir şekilde ve hızlı olarak hesaplanabilmeli,
- Etkili bir denetime olanak vermeli,
- Karar vermede ve planlamada yönetimin gereksinimini karşılamalıdır.

Maliyetleri değişik gruplar altında sınıflandırmak mümkündür. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir.

3.5.4.2.1. Maliyetlerin Üretim Hacmiyle İlişkisine Göre Sınıflandırılması

Üretim hacmiyle ilişkisine göre maliyetler; sabit maliyet, değişken maliyet, yarı sabit maliyet ve yarı değişken maliyet olarak sınıflandırılır.

Sabit maliyet; belirli bir dönemde üretim hacmi ile artıp azalmayan maliyettir. İşletme binasının kirası veya amortismanı, fabrika müdürünün maaşı bu maliyetlere örnek olarak verilebilir. Sabit maliyetler belirli bir zaman içinde sabittir. Bu dönem bir ay veya yıl olabilir. Bu zamanın dışına çıktığında sabit maliyetlerde artış olabilir (Yükçü, 2018: 67).

Değişken maliyet; sabit maliyetlerin tersine, üretim miktarındaki değişikliklerden etkilenen maliyetlerdir. Bu etkilenme üretim miktarındaki değişimle aynı doğrultuda olur. Başka bir deyişle, üretim miktarı yükseldikçe yükselir, düştükçe düşer. Üretim miktarı sıfıra indirildiğinde, değişken gider, kendiliğinden ortadan kalkar (Karakaya, 2004: 46). Yiyecek, içecek, temizlik malzemesi gibi maliyetler değişken maliyetlere örnek olarak verilebilir.

Yarı sabit maliyet; sabit maliyetlerin üretim miktarındaki yükselişler karşısında sabit özelliklerini kaybederek, sıçrama yapmalarından ötürü ortaya çıkmış bir maliyet türüdür. Yarı sabit maliyetler bu sıçrama yapma özelliklerinden dolayı, üretim miktarı

arttıkça basamaklı bir şekilde artış gösterirler. Bu nedenledir ki; yarı sabit maliyetler çoğunlukla basamaklı maliyetler olarak da adlandırılır (Yükçü, 2018:74).

Yarı değişken maliyet; hem sabit hem de değişken maliyetleri kapsayan maliyet grubudur. Başka bir ifadeyle, yarı değişken maliyetlerin bir kısmı sabit, bir kısmı ise değişken özellik gösterir. Yarı değişken maliyetlerin değişken kısımları üretim miktarı yükseldikçe yükselir, düştükçe düşer. Fakat içerdiği sabit maliyetler sebebiyle de üretim miktarı sıfıra indirilse de ortadan kalkmaz (Karakaya, 2004: 48).

3.5.4.2.2. Maliyetlerin Yüklenme Biçimlerine Göre Sınıflandırılması

Yüklenme biçimlerine göre maliyetler; direkt maliyetler ve endirekt maliyetler olarak sınıflandırılır.

Direkt maliyetler; doğrudan maliyete yüklenebilen ve gelir getiren departmanlara ait olan giderlerdir. Örneğin; çamaşır, kuru temizleme, işçilik gibi odalar bölümüne ait olan giderler bu türden giderlerdir (Çetiner, 2009: 186).

Endirekt maliyetler; Mamul üretiminde dolaylı katkıları bulunan endirekt maliyetler, üretilen mamullerin oluşumunda direkt maliyetler gibi temel rol oynamaz. Örneğin; bakım-onarım, ısıtma- aydınlatma giderleri, kiralar, gelir ve kurumlar vergisi, amortismanlar gibi giderler (Altuğ, 2001: 94).

3.5.4.2.3. Maliyetlerin Geçmiş ve Geleceğe Yönelik Olmasına Göre Sınıflandırılması

Bu tür maliyetler iki şekilde sınıflandırılır. Bunlar; fiili (gerçek) maliyetler ve geleceğe yönelik (tahmini) maliyetler.

Fiili (Gerçek) maliyetler; hammaddenin satın alınarak mamul haline getirilinceye kadar, üretimle ilgili gerçekleşmiş ya da tahakkuk ettirilmiş harcamalar esas alınmak suretiyle hesaplanan maliyettir. Ürün maliyetlerini oluşturan tüm harcamalar maliyet hesaplamalarından önce gerçekleşmiş ya da tahakkuk ettirilmiş olduğu için söz konusu maliyet, tarihi maliyet olarak da isimlendirilmektedir (Çalışkan, 2005:15).

Geleceğe yönelik (tahmini) maliyetler; varsayılan maliyet verilerine göre ürün maliyetlerini hesaplayan bir yöntemdir. Bu yöntemde, işletmenin geçmiş dönemlerinde

gerçekleşmiş maliyet verileri ve gelecekle ilgili beklentiler dikkate alınarak, kabaca, yapılan varsayımlardan faydalanılır. Bu varsayımlar, olağan koşullarda beklenen maliyetleri ifade eder (Karakaya, 2004: 258).

3.5.4.2.4. Maliyetleri Toplam ve Birim Maliyet Olarak Sınıflandırılması

Toplam ve birim maliyet olmak üzere iki tür maliyet şeklinde sınıflandırılır.

Toplam maliyet; belirli bir zaman diliminde mal ve hizmet üretebilmek için yapılan harcamaların toplamıdır (Avder, 2012: 14).

Birim maliyet; toplam maliyetler, üretilen ürün sayısına bölüldüğünde birim maliyet hesaplanır (Yükçü, 2018: 88).

3.5.4.2.5. Kontrol Edilebilme Açısından Maliyet Giderlerinin Sınıflandırılması

Kontrol edilebilme açısından maliyetler; kontrol edilebilen maliyetler ve kontrol edilemeyen maliyetler olarak iki türe ayrılır.

Kontrol edilebilen maliyetler; belirli bir zaman dilimi için, bir birimin yöneticisi tarafından doğrudan doğruya etki edilebilen maliyetlerdir. Bir şeyin elde edilmesi ve kullanılmasında bir yöneticinin otoritesi varsa, bu yönetici için bu maliyet büyük ölçüde kontrol edilebilir maliyettir (Küçüksavaş, 2006:53).

Kontrol edilemeyen maliyetler; Sorumluluk merkezi yöneticisi tarafından üzerinde kontrol sağlanamayan maliyetler kontrol edilemeyen maliyetlerdir (Tütüncü, 2001: 22).

3.5.4.3. Konaklama İşletmelerinde Maliyetler

Konaklama işletmeleri öncelikle tüketicilerine konaklama olanağı sağlayan, ikinci safhada yiyecek ve içecek gibi zorunlu ihtiyaçların karşılanması için malzemenin faydalanılarak ürün/hizmet sunan ve satan işletmedir. Konaklama işletmelerinin kendisinden kaynaklanan nitelikler bu tesislerin maliyet unsurları üzerinde bütünüyle etkili olmaktadır (Türksoy, 2011:48-49). Örneğin (Kutlan, 1998: 54);

- Dönen varlıklarının oranı duran varlıklara göre düşüktür,
- Üretim döngüsü kısa sürelidir,
- Aktif toplamının içinde stoklar çok yer kaplamaz,
- Değişken maliyetler düşük, sabit maliyetler yüksek, marjinal gelir yüksektir,
- Sabit maliyetlerin yüksekliğinden doğan kâr değişkenliği söz konusudur,
- Satış indirimleri kalemi düşüktür,
- Yiyecek- içecek gelirleri unsurlarına göre diğer gelirler, oldukça düşüktür,
- Personel giderleri toplam giderlerin yaklaşık %80'ine kadar çıkabilir,
- Cironun %20'sine varan kâr rakamlarına ulaşabilir, yatırım teşvikleri de göz önüne alındığında yatırımın geri dönme süresi kısadır.

Konaklama işletmelerinde maliyetlerin büyük bir çoğunluğunu, fiziki tesislerin yapılmasından kurulmasına ve işletmenin açılmasına kadar geçen zamanda katlanılan maliyetlerden oluşan, yatırım giderleri oluşturmaktadır. Emeğin yoğun bir şekilde kullanılmasından dolayı, işgücü maliyetleri, konaklama hizmetlerine ilişkin maliyetler yiyecek ve içeceğe ilişkin malzeme maliyetleri, işletmenin faaliyete geçmesinden sonra ön plana çıkmaktadır (Türksoy, 2011: 49-50).

Konaklama işletmelerinde maliyetleri oluşturan unsurlar şunlardır (Kutlan, 1998: 62):

- Yatırım maliyetleri,
- Yiyecek-içecek maliyetleri, işletme malzemesi gibi malzeme maliyetleri,
- İşgücü maliyetleri
- Dış hizmetler maliyetleri
- Amortismanlar
- Diğer maliyetler (sigorta masrafları, haberleşme masrafları gibi).

Sektörün emek yoğun özelliği nedeniyle en büyük maliyet kalemini işgücü maliyetleri oluşturmaktadır. Bunu departmana ilişkin giderler, yiyecek maliyetleri ve diğer giderler izlemektedir (Türksoy, 2011: 50).

Buna ek olarak doğaları gereği konaklama işletmelerinin zoraki katlandıkları maliyetler de vardır. Örneğin; her gün konaklama işletmelerinde yüksek miktarlarda temizlik maddeleri tüketilmektedir. Bunun neticesinde doğaya kimyasal atıklar salınmaktadır. Konaklama işletmeleri doğaları gereği çevrelerinden çok misafirlerini düşünmek zorundadırlar, çünkü misafirlerin memnuniyeti önemli bir husustur. Elektriğin

ya da suyun az kullanılması ya da doğaya aha az kâğıt atılması gibi konular tamamen misafirlerin inisiyatiflerine kalmaktadır. Konaklama işletmeleri konukların memnuniyetleri ile orantılı olarak çevreyi düşünmek ve yine bu doğrultuda maliyetlere katlanmak zorunda kalmaktadırlar (Atmaca ve Yılmaz, 2011: 21).

3.5.4.4. Konaklama Yönetim Muhasebesi

Yaşanan hızlı gelişmeler, artan rekabet ve müşteri tatmininin ehemmiyeti gibi konuların ön plana çıkmasıyla birlikte birçok hizmeti bir arada sunan büyük konaklama işletmeleri giderek yaygınlaşmış, buna bağlı olarak geleceği planlama sorunu, konaklama işletmelerinde yönetim muhasebesinin önemini daha da arttırmıştır. Dolayısıyla konaklama işletmeleri, bu yoğun rekabet ortamında ayakta kalabilmek veya istenilen kârlılık hedefine ulaşabilmek için etkin bir biçimde muhasebe bilgilerinden yararlanmak zorundadır. Bu kapsamda sunulacak hizmetin çeşitliliğinin ve kalitesinin artırılması kadar, ortaya çıkacak maliyetlerin de kontrol altında tutulması ve faaliyet sonuçlarının iyi analiz edilmesi çok önemlidir. Bunu sağlayacak olan ise bilgilerin istenildiği anda doğru ve eksiksiz olarak yönetimin hizmetine sunan konaklama yönetim muhasebesidir.

Yönetim muhasebesinin işletme faaliyetlerinin ayrıntılı olarak analizine olanak vermesi, kapsamı konusunda kesin sınırların çizilmesini güçleştirir. Küçük bir kasaba moteli için yönetim muhasebesi; maliyet ve gelirlerin yüksek ya da düşük olmasının ölçümünü ifade ederken, büyük bir şehir oteli için maliyet ya da gelirlerin yüksek ya da düşük olmasının yanında, bunun nedenlerinin araştırılmasına dönük olabilir. Konaklama işletmelerinde yönetim muhasebesi işleyişi şu şekilde açıklanabilir (Türksoy, 2011: 24):

- Kaydetme ve muhasebeleştirme,
- Mali tabloların düzenlenmesi,
- Verilerin analizi,
- Karar verme.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN BİR KONAKLAMA İŞLETMESİNDE UYGULANMASI

KTM uygulaması daha çok üretim işletmelerinde görülmektedir. Literatürde hizmet sektörü ile ilgili kullanım çok sınırlı kalmış ve bu eksikliği kapatma amaçlanarak bir konaklama işletmesi örneğinde KTM tekniği uygulanmıştır. Uygulamaya konu işletme adı ilerleyen bölümde ABC İşletmesi olarak ifade edilecektir.

4.1. Literatür Taraması

Genel olarak KTM'nin uygulandığı çalışmalar kronolojik sırayla aşağıda kısa özetler halinde sıralanmıştır.

Tse ve Gong (2009), hipotetik bir örnek uygulama yaparak zaman odaklı faaliyete dayalı maliyet tekniği ile KTM'nin, atıl kaynakları belirlemesine ve maliyet yönetimi sistemlerinin geliştirilmesine ve kullanılmasına etkileri üzerine bir karşılaştırma yapmıştır. İki sistemin farklı felsefelerine rağmen FTM tekniğinden büyük ölçüde etkilendiği belirtilmiştir. Yazarlar iki sistemin ortak özelliği olan atıl kaynakların belirlenmesinin, maliyet yönetim sisteminin geliştirmesini ve sürdürülmesini kolaylaştırdığı, karar vermede daha güvenilir maliyet bilgileri sağladığı sonucuna ulaşmıştır.

Perkins ve Stovall (2011), KTM'nin, faaliyet tabanlı maliyetlemenin ve kısıtlar teorisinin, geleneksel maliyetleme yaklaşımına nispeten ayırt edici özelliklerini göstermek ve her sistemin ne zaman uygun olabileceğine dair bazı temel bilgiler sunmak için geliştirdikleri teorik bir örnek uygulama ile kıyaslama yapmışlardır. Çalışmada gerekli teknolojik ve yönetsel uzmanlık mevcutsa, KTM'nin kararları desteklemek için en uygun sistem olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Cengiz (2012), kaynaklara verdiği önem sayesinde Alman maliyet muhasebesinin avantajlarını ve FTM tekniğinin faaliyet/süreç bakış açısının avantajlarını kullanan KTM'nin, ABD'nin ilgi odağı olduğunu belirtmiştir. Bunun sebebinin ise; öteki çağdaş

maliyet yaklaşımları olan FTM'nin yalın muhasebe ve kısıtlar teorisi gibi tekniklerin büyük ölçüde bekleneni karşılayamamış olduğu ifade etmiştir.

Aksu (2013), yöneticilerin kontrol ve karar verme amaçlı kullanacakları bilginin sağlanması konusunda geleneksel maliyet sistemlerinin yetersiz kaldığını belirtmiş, KTM'nin yönetim muhasebesinin temel ilkeleri üstüne kurulduğunu, böylece yöneticilerin tüme varımsal düşünme süreçlerini desteklediğini ifade etmiştir. Yapmış olduğu uygulama ile daha sonra yapılacak çalışmalara temel oluşturmayı amaçlamıştır.

Erkuş vd. (2014), KTM'nin ortaya çıkması ve diğer maliyet sistemleriyle karşılaştırılmasını ele almışlardır. KTM'nin atıl kapasiteyi dikkate alması ve yöneticilerin kısa vadede ve uzun vadede kararlar almasına imkân vermesi nedeniyle üstün bilgi sağlamayı amaçlayan önemli bir maliyet yönetim sistemi olduğunu ifade etmişlerdir. Örnek bir uygulama ile geleneksel maliyet yöntemi, FTM ve KTM arasındaki farklılıkları anlatmışlardır.

Özyapıcı (2015), hizmet sektörü içerisinde faaliyet gösteren bir sağlık kuruluşunda KTM'nin uygulanabilirliği üzerine araştırma yapmış, hastane yöneticilerinin hem kısa vadeli hem de uzun vadeli kararlarına destek olacak doğru bilgiye KTM sayesinde erişebilecekleri sonucuna ulaşmıştır.

Kurtlu (2016), KTM uygulamasını bir silah fabrikasında gerçekleştirmiştir. KTM'nin işletme yöneticilerinin karar alma süreci açısından daha doğru maliyet bilgileri oluşturduğunu ifade etmiştir. Bunun yanı sıra tüketilmeyen kaynakların maliyetlerinin ürünlere yüklenmeyeceği ve atıl kapasitenin belirlenerek karar alma sürecinin desteklenip işletmenin kârlılığı ve verimliliğinin artırılarak maliyet minimizasyonu sağlanabileceği sonucuna ulaşmıştır.

Öktem (2016), KTM'yi farklı yönlerden ele almış ve geliştirdiği uygulama örneği ile teorik olarak incelemiştir. KTM'de atıl kapasitenin tespit edilmesinin önemini vurgulamış ve atıl kaynakların miktarının azaltılarak, işletme verimliliğinin artırılabilirliğini ifade etmiştir.

Yijuan ve Ting (2017), KTM'nin sadece atıl kaynakların maliyetlerini hesaplamakla kalmayıp aynı zamanda sabit ve değişken maliyet bilgilerini de sağladığını belirtmişlerdir. KTM'nin sadece kurumsal performans ölçümü ve değerlendirmesi için faydalı olmakla kalmayacağı, aynı zamanda marjinal faydanın hesaplanması ve analizi için de elverişli olduğunu ifade etmişlerdir. İşletmelerin KTM'yi hala keşif aşamalarında

olduğunu ifade ederek, örnek bir giyim işletmesi üzerinden KTM uygulaması yapmışlardır.

Tanış ve Demircioğlu (2017), çalışmalarında KTM'nin anlamı, amacı, önemi, avantaj ve dezavantajlarını ortaya koyarak KTM'yi teorik olarak incelemişlerdir.

Al-Rawi ve Al Hafız (2018), KTM'ye göre, Ürdün'ün ticari bankalarında; yönetime doğru bilgi sağlama, maliyetleri düşürme ve Ürdün ticaretinin maliyet muhasebesi çıktılarının kalitesini iyileştirme kapsamında katkı sağlayacak şekilde bir anket çalışması yapmışlardır. Çalışmanın sonuçlarına göre; KTM'nin inovasyon trendlerinden biri olduğu, atıl kaynağın varlığının tespiti ve buna ışık tutulması gerekliliği, Ürdün maliyet yönetiminde KTM'nin birçok avantajı olduğu ve bu bakımdan önemli bir rol oynadığı, Ürdün ticari bankalarında maliyet yönetimini geliştirmek için uygun bilgi sağlamada olumlu bir rolü olduğu anlatılmıştır.

Öztürk vd. (2019), KTM'nin hizmet işletmelerinde gerçekleştirilebilirliğini araştırmışlar ve bir konaklama işletmesinden elde ettikleri verilerle KTM uygulaması yapmışlardır. Çalışmalarında, işletmede dağıtılmayan maliyetleri atıl kapasite maliyeti olarak hesaplamışlar, bu hesaplanan atıl kapasite maliyetinin de işletmenin faaliyetlerinin verimli ve etkin bir şekilde yürütülmemesi nedeniyle ortaya çıktığı sonucuna ulaşmışlardır. Atıl kapasite maliyetinin işletme yönetimi tarafından belirlenmesinin, işletmenin kârlılığını ve verimliliğini arttıracaklarını ifade etmişlerdir.

Karabayır ve Koç (2019), özel eğitim kurumuna ait verilerden yararlanarak işletmenin katlandığı maliyetlerin FTM tekniği ve KTM tekniğine göre farklılıklarını belirlemek amacıyla bir uygulama yapmışlardır. Neticede KTM'nin maliyet bilgisine daha doğru bir şekilde ulaşma ve maliyetleri analiz etme ve sonuçlarını değerlendirme açısından FTM'den daha iyi sonuçlar verdiği saptanmıştır.

Akpınar (2020), tez çalışmasında sürekli iyileştirme-geliştirme anlayışı çerçevesinde KTM'nin bir üretim işletmesinde uygulanmasını ele almıştır. Yapılan çalışmada yönetime olası maliyet düşürme yöntemleri hakkında bilgiler vermiş, elde ettiği bilgiler ile her faaliyetin performansını ayrı ayrı tahlil etmiş ve değerlendirmelerini yapmıştır. Böylelikle üretilen mamullerin maliyetlerinde tasarruflar sağlanmıştır.

Kurtlu ve Selçuk (2020), turizm işletmelerinde KTM ile atıl kapasiteyi belirlemeye çalışarak maliyetlerin kontrol altına alınmasının sağlanması için Antalya bölgesinde beş yıldızlı bir konaklama işletmesi olarak faaliyetini sürdüren tesisin alakart restoranında

KTM çalışmasını gerçekleştirmiştir. Ulaşılan sonuca göre, hesaplanan atıl kapasite dağıtılmayarak dönem gideri olarak alınmış ve böylece ürünlerin tüketmediği kaynaklardan pay verilmemiş, bu bakımdan da daha doğru maliyet bilgisine ulaşıldığını belirtmişlerdir.

Öncel (2020), çalışmasında KTM ve veri zarflama analizi yöntemlerini birlikte bir üretim işletmesinde müşteri kârlılık analizinde kullanılabilirliğini incelemiş, diğer yöntemlerle farklarını ortaya koymaya çalışmıştır. Müşteri kârlılık analizinin geleneksel maliyet yöntemleri dışındaki yöntemlerle kullanıldığında daha iyi neticeler alındığını ve veri zarflama analiziyle birlikte araştırma sonuçlarının daha derinleştiğini iddia etmiştir.

Paksoy (2021), hazırlamış olduğu tez çalışmasında KTM ile ZDFTM (TBABC)) tekniğini; bir tekstil işletmesinde karşılaştırma yaparak incelemiştir. İnceleme sonucunda her iki sisteminde uygulanabileceği; KTM'nin ZDFTM'ye göre daha doğru maliyet bilgilerini sunduğu sonucuna ulaşmıştır.

Saylan ve Demir (2021), bir mobilya üretim işletmesine KTM uygulayarak kullanılmayan kapasiteyi belirlemiş, katma değer oluşturmeyen faaliyetlerin neler olduğu ve bunların azaltılması yönünde işletme yönetimine, yapmış oldukları hesaplamalarla bilgi vermişlerdir.

4.2.ABC İşletmesine Ait Genel Bilgiler

Uygulamanın gerçekleştiği konaklama işletmesi 2000 m² kullanım alanı olmak üzere yaklaşık 4.100 m² alan üzerine kurulmuştur. İşletmede 6 Family Oda ve 167 Standart Oda olmak üzere toplam 173 adet oda mevcuttur. Standart Oda'ların 100 tanesi 2 kişilik, 67 tanesi de 3 kişilik, Family Oda'lar ise 4'er kişilik konaklamaya müsaittir. İşletmede toplam 50 personel bulunmaktadır. Faaliyetler bazında dağıtıldığında; yeme-içme faaliyetinde; 1'i yiyecek-içecek müdürü, 1'i restoran müdürü, 1'i barlar şefi ve 2'si mutfak şefi olmak üzere toplam 30, önbüroda; 1'i önbüro müdürü, 1'i rezervasyon şefi ve 1'i mali işler müdürü olmak üzere toplam 8, temizlik faaliyetinde; 1'i kat hizmetleri müdürü olmak üzere toplam 7 ve eğlence faaliyetinde ise 1'i animasyon şefi olmak üzere toplam 5 adet personel çalışmaktadır. İşletme Mayıs-Ekim arası olmak üzere toplam 153 gün hizmet vermektedir. Her şey dâhil sistemle çalışan işletme Antalya ili Alanya ilçesinde faaliyet gösteren beş yıldızlı bir tesis olup, işletmeye ait veriler 2019 yılına aittir.

Çalışmada kullanılan veriler, işletmenin serbest muhasebeci mali müşaviri ile yapılan görüşmeler neticesinde elde edilmiş ve işletmenin adının gizli kalması koşuluyla bu veriler kullanılmıştır.

4.3. ABC İşletmesinde Kaynak Tüketim Muhasebesi Uygulaması

KTM uygulaması, karmaşık bir süreç olduğundan her bir uygulama aşaması için tablolar oluşturulup bunlarla ilgili gerekli açıklamalar yapılmıştır. Öncelikle kaynaklar kaynak havuzlarına ayrılacak sonra kaynak havuzları için birincil ve ikincil maliyetler belirlenmiştir. Atıl maliyetlerin hesaplanması için kaynak havuzlarında yer alan kaynakların sabit ve orantısal maliyetler olarak ayrılmıştır. Kaynak havuzlarının teorik ve pratik kapasiteleri belirlendikten sonra kaynak havuzlarında yer alan maliyetler faaliyetlere dağıtılmıştır. Kaynak etkeni olarak bu dağıtımda; işçilik kaynak havuzu için işçilik saati, direkt giderler kaynak havuzu için konaklayan misafir sayısı, diğer maliyetler ve bina kaynak havuzları için metrekare dağıtım ölçüsü olarak kullanılmıştır.

Tablo 4.1. Kaynak Havuzları İçin Kaynak Etkenleri

Kaynak Havuzu	Kaynak Etkeni
İşçilik Kaynak Havuzu	İşçilik Saati
Direkt Giderler Kaynak Havuzu	Konaklayan Misafir Sayısı
Diğer Maliyetler Kaynak Havuzu	Metrekare
Bina Kaynak Havuzu	Metrekare

Bu kaynak etkenleri kullanılarak kaynak havuzlarındaki maliyetlerin aktarılacağı faaliyetler ise önbüro, yeme-içme, eğlence ve temizlik faaliyetlerinden oluşmaktadır. Daha sonra faaliyetler faaliyet etkeni kullanılarak ürünlere yüklenecektir. Belirtilen faaliyetlerin ürünlere dağıtırken, önbüro faaliyeti için önbüro çalışan sayısı, yeme-içme faaliyeti için günlük öğün sayısı, eğlence faaliyeti için günlük eğlence saati ve temizlik faaliyeti için günlük temizlik sayısı kullanılacaktır. İşletmenin ürünleri ise standart ve family odadan oluşmaktadır.

Tablo 4.2. Faaliyetlerin Dağıtımında Kullanılacak Faaliyet Etkenleri

Faaliyet	Faaliyet Etkeni
Önbüro	Önbüro Çalışan Sayısı
Yeme-İçme	Günlük Öğün Sayısı
Eğlence	Günlük Eğlence Saati
Temizlik	Günlük Temizlik Sayısı

Kaynak tüketim muhasebesinin ilk aşaması kaynakların ve toplam maliyetlerinin belirlenmesidir. Bu ilk aşama aşağıda verilen tabloda belirlenmiştir.

Tablo 4.3. Kullanılan Kaynaklar ve Toplam Maliyetleri

Kaynaklar	Toplam Maliyet (TL)
İşçi Ücret ve Giderleri	2.849.944,63
Konaklama Giderleri	199.966,37
Acenta Giderleri	65.035,09
Yiyecek Malzeme Giderleri	1.472.195,21
İçecek Malzeme Giderleri	1.209.833,77
Animasyon Giderleri	120.219,05
Temizlik Malzeme Giderleri	46.984,28
Sarf Malzeme Giderleri	333.928,16
Çamaşır Yıkama Gideri	154.966,77
Elektrik Giderleri	626.496,48
Su Giderleri	148.189,08
Akaryakıt Giderleri	130.369,84
Haberleşme Giderleri	31.308,29
Gider Yazılacak Demirbaş	91.409,79
Alkollü İçki	149.022,65
Kargo/Nakliye Giderleri	1.849,89
Turizm Katkı Ödemeleri	13.909,60
Dışarıdan Sağlanan Faydalar	166.150,34
Diğer Çeşitli Giderler	28.571,96
Güvenlik Giderleri	121.726,61
Kasko-Sigorta Giderleri	32.245,36
Vergi Resim ve Harçlar	45.436,34
Lojman Giderleri	27.840,58
Bina Aidat Giderleri	199.554,00
Belediye Vergileri	122.879,29
Ecrimisil Giderler	147.938,84
Amortisman Giderleri	1.070.021,80
Yönetmelik Giderler	281.186,25
TOPLAM	9.889.180,32

Tablo 4.3'te ABC İşletmesine ait 2019 yılı sezonu katlanılan kaynak maliyetleri ve toplam kaynakların maliyeti gösterilmektedir. Buna göre işletmenin 2019 yılı kaynaklarının maliyetleri toplamı 9.889.180,32 TL'dir.

Kaynaklar kaynak havuzlarına Tablo 4.4'te gösterildiği şekilde dağıtılmıştır.

Tablo 4.4. Kaynak Havuzlarının Oluşturulması

Kaynak Havuzları	Kaynaklar
İşçilik Kaynak Havuzu	- İşçi Ücret ve Giderleri
Direkt Giderler Kaynak Havuzu	- Konaklama Giderleri - Acenta Giderleri - Yiyecek Malzeme Giderleri - İçecek Malzeme Giderleri - Animasyon Giderleri - Temizlik Malzeme Giderleri - Sarf Malzeme Giderleri - Çamaşır Yıkama Gideri
Diğer Maliyetler Kaynak Havuzu	- Yönetmel Giderler - Dışarıdan Sağlanan Faydalar - Diğer Çeşitli Giderler
Bina Kaynak Havuzu	- Güvenlik Giderleri - Kasko-Sigorta Giderleri - Vergi Resim ve Harçlar - Lojman Giderleri - Bina Aidat Giderleri - Belediye Vergileri - Ecrimisil Giderler - Amortisman Giderleri
İkincil Maliyetler	
- Elektrik Giderleri - Su Giderleri - Akaryakıt Giderleri - Haberleşme Giderleri - Gider Yazılacak Demirbaş - Alkollü İçki - Kargo/Nakliye Giderleri - Turizm Katkı Ödemeleri	

Tablo 4.4'te kaynaklar dört kaynak havuzu altında toplanmıştır. Bu kaynak havuzları; işçilik kaynak havuzu, direkt giderler kaynak havuzu, diğer maliyetler kaynak havuzu ve bina kaynak havuzundan oluşmaktadır.

Kaynak havuzları için birincil ve ikincil maliyetler ve toplam kaynak havuzları maliyetleri tablolar halinde aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 4.5. İşçilik Kaynak Havuzu Birincil ve İkincil Maliyetleri

Birincil Maliyetler				
Kaynak				Tutar(TL)
İşçi Ücret ve Giderleri				2.849.944,63
Birincil Maliyet Toplam				2.849.944,63
İkincil Maliyetler				
Kaynak	Tüketen Kaynak	Tüketim Miktarı	Yükleme Oranı (%)	Tutar(TL)
-	-	-	-	-
İkincil Maliyet Toplam				-
Toplam İşçilik Kaynak Havuzu Maliyeti (Birincil Maliyet + İkincil Maliyet)				2.849.944,63

Tablo 4.5'e göre işçilik kaynak havuzu sadece birincil maliyetlerden oluşmaktadır. Buna göre toplam işçilik kaynak havuzu maliyeti 2.849.944,63 TL'dir.

Tablo 4.6. Direkt Giderler Kaynak Havuzu Birincil ve İkincil Maliyetleri

Birincil Maliyetler				
Kaynak	Tutar(TL)			
Konaklama Giderleri	199.966,37			
Acenta Giderleri	65.035,09			
Yiyecek Malzemesi Giderleri	1.472.195,21			
İçecek Malzemesi Giderleri	1.209.833,77			
Animasyon Giderleri	120.219,05			
Temizlik Malzemesi Giderleri	46.984,28			
Sarf Malzemesi Giderleri	333.928,16			
Çamaşır Yıkama Gideri	154.966,77			
Birincil Maliyet Toplam	3.603.128,70			
İkincil Maliyetler				
Kaynak	Tüketen Kaynak	Tüketim Miktarı	Yükleme Oranı (%)	Tutar(TL)
Elektrik Giderleri (kWh)	Konaklama Gid.	95.555	39,2	245.586,62
	Animasyon Gid.	15.845	6,5	40.722,27
	Çamaşır Yık.Gid.	101.893	41,8	261.875,53
Su Giderleri (m³)	Konaklama Gid.	6.042	22,4	33.194,35
	Çamaşır Yık.Gid.	18.827	69,8	103.435,99
Akaryakıt Giderleri (m³)	Konaklama Gid.	18.262	97,9	127.632,07
Haberleşme Giderleri	Konaklama Gid.		83,7	26.224,46
Gider Yazılacak Demirbaş	Sarf Malz. Gid.		100	91.409,79
Alkollü İçki	İçecek Malz.Gid.		100	149.022,65
İkincil Maliyet Toplam				1.079.103,73
Toplam Direkt Giderler Kaynak Havuzu Maliyeti (Birincil Maliyet + İkincil Maliyet)				4.682.232,43

Direkt giderler kaynak havuzunda kaynak unsuru olarak; elektrik, su, akaryakıt, haberleşme, gider yazılacak demirbaş ve alkollü içki yer almaktadır. Bu kaynak unsurları uygun dağıtım etkeni sayesinde kaynaklara dağıtılmıştır. Buna göre;

Sezonda toplam 243.762 kWh elektrik tüketimi olup bunun direkt giderler kaynak havuzunda yer alan ve oransal olarak yaklaşık %39,2'si konaklama giderleri kaynağına, %6,5'i animasyon giderleri kaynağına ve %41,8'i de çamaşır yıkama giderleri kaynağına aittir. Elektrik kaynak unsurunun yaklaşık %2,5'i ise diğer maliyetler kaynak havuzunda yer alan yönetsel giderlere aittir. Elektrik kaynak unsurunun geri kalan %10'luk kısmı da bina kaynak havuzunda yer alan lojman giderleri kaynağına aittir.

Su kaynak unsuru için belirlenmiş tüketim miktarı sezonda yaklaşık 26.973m³ olup, bunun direkt giderler kaynak havuzunda yer alan konaklama gideri için yaklaşık %22,4'ü ve çamaşır yıkama giderinde yaklaşık % 69,8'i oranında tüketilmiştir. Su kaynak unsurunun geri kalan yaklaşık %7,8'lik kısmı da diğer maliyetler kaynak havuzunda yer alan yönetsel giderler kaynağında tüketilmiştir.

Akaryakıt kaynak unsuru direkt giderler kaynak havuzunda yer alan konaklama giderleri kaynağında yaklaşık olarak %97,9 oranında tüketilmiş olup, geri kalan %2,1'lik tüketim diğer maliyetler kaynak havuzundaki yönetsel giderlere aittir.

Haberleşme gideri kaynak unsuru toplam tutarı 31.308,29 TL olup bunun 26.224,46 TL'lik kısmı direkt giderler kaynak havuzunda yer alan konaklama giderlerine, geri kalan 5.083,83 TL'lik kısmı da diğer maliyetler kaynak havuzunda yer alan yönetsel giderler kaynağına aittir.

Gider yazılacak demirbaş kaynak unsuru tutarının tamamı sarf malzemesi giderleri kaynağına, alkollü içki kaynak unsuru tutarının tamamı ise içecek malzemesi giderleri kaynağına ait olup bu iki kaynak da direkt giderler kaynak havuzunda yer almaktadırlar.

Buna göre direkt giderler kaynak havuzunda yer alan birincil maliyetlerden konaklama giderleri kaynağı 199.966,37 TL'den dağıtımlarla birlikte 632.603,87 TL'ye, içecek malzemesi giderleri kaynağı 1.209.833,77 TL'den dağıtımlarla birlikte 1.358.856,42 TL'ye, animasyon giderleri kaynağı 120.219,05 TL'den dağıtımlarla birlikte 160.941,32 TL'ye, sarf malzemesi giderleri kaynağı 333.928,16 TL'den dağıtımlarla birlikte 425.337,95 TL'ye ve çamaşır yıkama giderleri kaynağı 154.966,77 TL'den dağıtımlarla birlikte 520.278,29 TL'ye yükselmiştir. Dağıtımların ardından direkt giderler kaynak havuzu maliyeti 4.682.232,43 TL ulaşmıştır.

Tablo 4.7. Diğer Maliyetler Kaynak Havuzu Birincil ve İkincil Maliyetleri

Birincil Maliyetler				
Kaynak	Tutar(TL)			
Yönetsel Giderler	281.186,25			
Dışarıdan Sağlanan Faydalar	166.150,34			
Diğer Çeşitli Giderler	28.571,96			
Birincil Maliyet Toplam	475.908,55			
İkincil Maliyetler				
Kaynak	Tüketen Kaynak	Tüketim Miktarı	Yükleme Oranı (%)	Tutar(TL)
Elektrik Giderleri (kWh)	Yönetsel Giderler	6.094	2,5	15.662,41
Su Giderleri (m³)	Yönetsel Giderler	2.104	7,8	11.558,74
Akaryakıt Giderleri (m³)	Yönetsel Giderler	391	2,1	2.737,77
Haberleşme Giderleri	Yönetsel Giderler		16,3	5.083,83
Kargo/Nak. Giderleri	Diğ.Çeş. Giderler		100	1.849,89
Turizm Katk. Öd.	Diğ.Çeş. Giderler		100	13.909,60
İkincil Maliyet Toplam				50.802,24
Toplam Diğer Maliyetler Kaynak Havuzu Maliyeti (Birincil Maliyet + İkincil Maliyet)				526.710,79

Diğer maliyetler kaynak havuzu birincil maliyetleri yönetsel giderler, dışarıdan sağlanan faydalar ve diğer çeşitli giderler kaynaklarından oluşmaktadır. İkincil maliyetler olarak; elektrik, su, akaryakıt, haberleşme, kargo/nakliyat gideri ve turizm katkı ödemeleri kaynakları belirlenmiştir. Elektrik kaynak unsuru yönetsel giderler kaynağına

yaklaşık olarak % 2,5, su kaynak unsuru yaklaşık olarak %7,8, akaryakıt kaynak unsuru yaklaşık %2,1 ve haberleşme kaynak etkeni yaklaşık olarak %16,3 oranında katkı sağlamıştır. Diğer çeşitli giderler kaynağına ise kargo/nakliyat giderleri ile turizm katkı ödemelerinin tamamının katkı sağladığı belirlenmiştir. Buna göre tüm dağıtımlarla birlikte diğer maliyetler kaynak havuzunda yer alan kaynakların tutarı; yönetsel giderler kaynağı 281.186,25 TL'den 316.229,00 TL'ye ve diğer çeşitli giderler kaynağı 28.571,96 TL'den 44.331,45 TL'ye yükselmiştir. Tüm dağıtımlarla birlikte toplam diğer maliyetler kaynak havuzu maliyeti 526.710,79 TL olmuştur.



Tablo 4.8. Bina Kaynak Havuzu Birincil ve İkincil Maliyetleri

Birincil Maliyetler				
Kaynak				Tutar(TL)
Güvenlik Giderleri				121.726,61
Kasko-Sigorta Giderleri				32.245,36
Vergi Resim ve Harçlar				45.436,34
Lojman Giderleri				27.840,58
Bina Aidat Giderleri				199.554,00
Belediye Vergileri				122.879,29
Ecrimisil Giderler				147.938,84
Amortisman Giderleri(yerine koyma maliyeti ile yeniden hesaplanmıştır)				1.326.827,03
Birincil Maliyet Toplam				2.024.448,05
İkincil Maliyetler				
Kaynak	Tüketen Kaynak	Tüketim Miktarı	Yükleme Oranı (%)	Tutar(TL)
Elektrik Giderleri (kWh)	Lojman Giderleri	24.376	10	62.649,65
İkincil Maliyet Toplam				62.649,65
Toplam Diğer Maliyetler Kaynak Havuzu Maliyeti (Birincil Maliyet + İkincil Maliyet)				2.087.097,70

Bina kaynak havuzunda sadece lojman giderleri kaynağı elektrik kaynak elementinden yaklaşık olarak %10 oranında pay alarak 27.840,58 TL'den 90.490,23

TL'ye yükselmiştir. Amortisman giderleri, bina ve demirbaş amortismanlarından oluşup, yerine koyma maliyeti ile yeniden hesaplanmıştır. Bununla birlikte bina kaynak havuzunda dağıtımla birlikte toplam maliyet 2.087.097,70TL olmuştur.

Bir sonraki aşama kaynakların sabit ve orantısal olarak belirlenmesi Tablo 4.9.'da gösterilmiştir.

Tablo 4.9. Kaynakların Sabit ve Orantısal Maliyetleri ve Kaynak Etkenleri

Kaynak Havuzu	Kaynaklar	Toplam Maliyet (TL)	Sabit Maliyet (TL)	Orantısal Maliyet (TL)	Kaynak Etkeni
İşçilik Kaynak Havuzu	İşçi Ücret ve Giderleri	2.849.944,6 3	2.225.695,0 3	624.249,60	İşçilik Saati
Direkt Giderler Kaynak Havuzu	Konaklama Giderleri	632.603,87		632.603,87	Sezonda Konaklayan Misafirin Sayısı
	Acenta Giderleri	65.035,09		65.035,09	
	Yiyecek Malzeme Giderleri	1.472.195,2 1		1.472.195,2 1	
	İçecek Malzeme Giderleri	1.358.856,4 2		1.358.856,4 2	
	Animasyon Giderleri	160.941,32		160.941,32	
	Temizlik Malzeme Giderleri	46.984,28		46.984,28	
	Sarf Malzeme Giderleri	425.337,95		425.337,95	
	Çamaşır Yıkama	520.278,29		520.278,29	
Diğer Maliyetler Kaynak Havuzu	Yönetmel Giderler	316.229,00		316.229,00	Tesis Alanı (m ²)
	Dışarıdan Sağlanan Faydalar	166.150,34		166.150,34	
	Diğer Çeşitli Giderler	44.331,45		44.331,45	

Bina Kaynak Havuzu	Güvenlik Giderleri	121.726,61		121.726,61	Tesis Alanı (m ²)
	Kasko-Sigorta Giderleri	32.245,36		32.245,36	
	Vergi Resim ve Harçlar	45.436,34		45.436,34	
	Lojman Giderleri	90.490,23		90.490,23	
	Bina Aidat Giderleri	199.554,00		199.554,00	
	Belediye Vergileri	122.879,29		122.879,29	
	Ecrimisil Giderler	147.938,84		147.938,84	
	Amortisman Giderleri	1.326.827,0	1.326.827,0		
	3	3			

Tablo 4.9.'a yansıyan değerlerin sabit ve orantısal olarak ayrımı şu şekilde yapılmıştır: Konaklama işletmesinde 25 yiyecek-içecek çalışanı, 5 önbüro çalışanı, 6 temizlik çalışanı 4 animasyon ekip çalışanı olmak üzere toplam 40 çalışan mevcuttur. Bu işçilikler direkt işçilik mahiyetinde olup brüt ücretleri ve brüt ücrete eklenen SGK işveren payı ve işsizlik sigortası işveren payı toplamı orantısal maliyet olarak alınmıştır. Ayrıca 1 yiyecek-içecek müdürü, 1 restoran şefi, 1 barlar şefi, 2 mutfak şefi, 1 önbüro müdürü, 1 rezervasyon şefi, 1 mali işler müdürü, 1 kat hizmetleri müdürü ve 1 animasyon şefi endirekt işlik mahiyetinde olup brüt ücretleri sabit maliyet olarak alınmıştır.

Direkt giderler kaynak havuzunda yer alan tüm kaynaklar direkt gider mahiyetinde olup, bu kaynakların maliyetleri orantısal maliyet olarak alınmıştır.

Diğer maliyetler kaynak havuzunda yer alan kaynaklar verilen hizmetle doğru orantılı olarak artmaktadır. Bu nedenle diğer maliyetler kaynak havuzunda yer alan kaynak maliyetleri orantısal maliyet olarak alınmıştır.

Bina kaynak havuzunda yer alan amortisman kaynağı dışındaki bütün kaynakların maliyeti orantısal maliyet olarak alınmıştır. Amortisman Giderleri yerine koyma maliyeti ile yeniden hesaplanmış ve sabit maliyet olarak alınmıştır.

Kaynak havuzlarının teorik ve normal kapasiteleri Tablo 4.10.'da tespit edilmiş olup, sabit ve orantısal oranlar hesaplanmıştır.

Tablo 4.10.Kaynak Havuzlarının Teorik ve Normal Kapasiteleri ve Yükleme Oranları

Kaynak Havuzu	Teorik Kapasite	Normal Kapasite	Sabit Yükleme Oranı	Orantısal Yükleme Oranı
İşçilik Kaynak Havuzu (iş.sa)	61.200	52.400	36,36	11,91
Direkt Giderler Kaynak Havuzu (mis.say)	65.025	51.561	-	90,80
Diğer Maliyetler Kaynak Havuzu (m²)	2.000	1.800	-	292,61
Bina Kaynak Havuzu (m²)	1.200	1.100	1.105,68	691,15

Tablo 4.10.'da hesaplandığı üzere sabit maliyetlerin kullanımı teorik kapasiteye, orantısal maliyetlerin kullanımı normal kapasiteye göre belirlenmiştir. Teorik kapasite, kesintisiz düzeyde çalışma sonucu ortaya çıkarken, normal kapasite ise ulaşılmak istenen kapasite durumunu ifade etmektedir. İşçilik kaynak havuzunun teorik ve normal kapasiteleri sezonluk işçilik saatlerine göre, direkt giderler kaynak havuzunun teorik ve normal kapasiteleri sezonda konaklayan misafir sayısına göre, diğer maliyetler kaynak havuzu ile bina kaynak havuzunun teorik ve normal kapasiteleri ise kullanım alanlarına göre tespit edilmiştir. Buna göre ABC İşletmesinin teorik ve normal kapasiteleri ile sabit ve orantısal yükleme oranları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

İşçilik Kaynak Havuzu Teorik ve Normal Kapasite Belirlenmesi ile Sabit Yükleme Oranı ve Orantısal Yükleme Oranı Hesaplamaları: Söz konusu işletmede, bir işçi günde 8 saat üzerinden sezonda 153 gün çalıştığında, 50 işçinin teorik kapasitesi 61.200 işçilik saati olarak hesaplanmaktadır ($8 \times 153 \times 50 = 61.200$). Fakat uygulaması yapılan konaklama işletmesinde sezonda işçilerin her biri toplam 22 gün izinli oldukları ve dolayısıyla sezonda 131 gün çalışacakları ($153 - 22 = 131$) bilinmektedir. Buna göre 50 işçinin normal kapasitesi 52.400 işçilik saati olarak hesaplanmıştır ($8 \times 131 \times 50 = 52.400$).

İşçilik sabit yükleme oranı; işçilik sabit maliyetin, işçilik teorik kapasitesine oranlanmasıyla hesaplanmıştır. Yani; işçilik sabit yükleme oranı = $2.225.695,03/61.200 = 36,36$ TL/iş.st.

İşçilik orantısal yükleme oranı; işçilik orantısal maliyetin, işçilik normal kapasitesine oranlanmasıyla hesaplanmıştır. Yani; işçilik orantısal yükleme oranı = $624.249,60/52.400 = 11,91$ TL/iş.st.

Direkt Giderler Kaynak Havuzu Teorik ve Normal Kapasite Belirlenmesi ile Sabit Yükleme Oranı ve Orantısal Yükleme Oranı Hesaplamaları: İşletmede 6 adet Family Oda ve 167 adet Standart Oda mevcuttur. Family Oda'ların herbiri toplam 4 misafir konaklamaya müsaittir. Buna göre Family Oda'da günlük 24 ($6*4=24$) misafir konaklayabilir. Standart Oda'ların 100 tanesi 2 kişilik, 67 tanesi ise 3 kişilik konaklamaya müsaittir. Buna göre Standart Oda'larda günlük 2 kişilik odada toplam 200 ($2*100=200$) kişi, 3 kişilik odada ise toplam 201 ($67*3=201$) kişi konaklayabilir. Her iki oda türünde toplam günlük 425 kişi konaklayabilir. Sezonluk olarak hesaplandığında 425 kişinin teorik kapasitesi 65.025 kişi olarak hesaplanır ($425*153=65.025$). Ancak söz konusu konaklama işletmesinde toplam günlük Family Oda'larda 16, Standart Oda'larda ise toplam 321 misafirin konaklandığı bilinmektedir. Buna göre 337 kişinin normal kapasitesi 51.561 kişi olarak ($337*153=51.561$) hesaplanmıştır.

Direkt giderler sabit yükleme oranı; direkt giderler kaynak havuzunda sabit maliyet olmadığı için hesaplanmamıştır.

Direkt giderler orantısal yükleme oranı; direkt giderler orantısal maliyetin, direkt giderler normal kapasitesine oranlanmasıyla hesaplanmıştır. Yani; direkt giderler orantısal yükleme oranı= $4.682.232,43/51.561 = 90,80$ TL/kişi

Diğer Maliyetler Kaynak Havuzu Teorik ve Normal Kapasite Belirlenmesi ile Sabit Yükleme Oranı ve Orantısal Yükleme Oranı Hesaplamaları: Söz konusu işletmenin kullanabileceği toplam 2.000 m² kullanım alanı mevcut olup, diğer maliyet kaynak havuzunda yer alan kaynakların bunun sadece 1.800 m²'sini kullandığı, verilen bilgiler neticesinde anlaşılmıştır. Bu bakımdan diğer maliyetler kaynak havuzunun teorik kapasitesi 2.000 m², normal kapasitesi ise 1.800 m² olarak belirlenmiştir.

Diğer Maliyetler sabit yükleme oranı; diğer maliyetler kaynak havuzunda sabit maliyet olmadığı için hesaplanmamıştır.

Diğer maliyetler orantısal yükleme oranı; diğer maliyetler orantısal maliyetin, diğer maliyetler normal kapasitesine oranlanmasıyla hesaplanmıştır. Yani; diğer maliyetler orantısal yükleme oranı= $526.710,79/1.800=292,61\text{TL}/\text{m}^2$

Bina Kaynak Havuzu Teorik ve Normal Kapasite Belirlenmesi ile Sabit Yükleme Oranı ve Orantısal Yükleme Oranı Hesaplamaları: Mevcut işletmeye ait bina kaynak havuzunda toplam kullanım alanının 1.200 m^2 olduğu ve bunun 1.100 m^2 'sinin kullanıldığı ifade edilmiştir. Bu bilgiler ışığında bina kaynak havuzunun teorik kapasitesi 1.200m^2 , normal kapasitesinin ise 1.100m^2 olduğu belirlenmiştir.

Bina sabit yükleme oranı; bina sabit maliyetinin, bina teorik kapasitesine oranlanmasıyla hesaplanmıştır. Yani; bina sabit yükleme oranı= $1.326.827,03/1.200 = 1.105,68\text{TL}/\text{m}^2$

Bina orantısal yükleme oranı; bina orantısal maliyetinin, bina normal kapasitesine oranlanmasıyla hesaplanmıştır. Yani; bina orantısal yükleme oranı= $760.270,67/1.100=691,15\text{TL}/\text{m}^2$

ABC İşletmesinde faaliyetlerin tükettiği kaynaklar Tablo 4.11'de gösterilmektedir.

Tablo 4.11. Faaliyetlerin Kaynak Havuzlarından Tükettiği Kaynaklar

Kaynak Havuzları	Önbüro	Yeme-İçme	Eğlence	Temizlik	TOPLAM
İşçilik Kaynak Havuzu (işçi saati)	8.384	31.440	5.240	7.336	52.400
Direkt Giderler Kaynak Havuzu (misafir sayısı)	4.131	38.250	7.650	1.530	51.561
Diğer Maliyetler Kaynak Havuzu (m^2)	300	700	200	600	1.800
Bina Kaynak Havuzu (m^2)	300	450	50	300	1.100

ABC İşletmesinde faaliyetlerin kaynak havuzlarında tükettiği kaynak miktarları şu şekilde hesaplanmıştır:

Faaliyetlerin İşçilik Kaynak Havuzundan Tükettiği Kaynaklar: Mevcut işletmenin işçilik kaynak havuzundan tükettiği kaynakların hesaplanması, her bir faaliyette çalışan işçilerin sezonluk çalışma saatlerine göre hesaplanmıştır. Faaliyetlerde çalışan işçilerin sayıları; önbüroda 8, yeme-içmede 30, eğlencede 5 ve temizlikte 7 olarak bilinmektedir. Buna göre;

Önbüro faaliyetinin işçilik kaynak havuzundan kaynak tüketimi= önbüro personel sayısı * günlük çalışma saati * sezonda çalışılan gün sayısı= 8 işçi * 8 saat * 131 gün = 8.384 iş.st.

Yeme – İçme faaliyetinin işçilik kaynak havuzundan kaynak tüketimi = yeme-içme personel sayısı * günlük çalışma saati * sezonda çalışılan gün sayısı = 30 işçi * 8 saat * 131 gün = 31.440 iş.st.

Eğlence faaliyetinin işçilik kaynak havuzundan kaynak tüketimi= eğlence personel sayısı * günlük çalışma saati * sezonda çalışılan gün sayısı = 5 işçi * 8 saat * 131 gün = 5.240 iş.st.

Temizlik faaliyetinin işçilik kaynak havuzundan kaynak tüketimi= temizlik personel sayısı * günlük çalışma saati * sezonda çalışılan gün sayısı = 7 işçi * 8 saat * 131 gün = 7.336 iş.st.

Faaliyetlerin Direkt Giderler Kaynak Havuzundan Tükettiği Kaynaklar: Mevcut işletmenin direkt giderler kaynak havuzundan tükettiği kaynakların miktarı, her bir faaliyette günlük yararlanan misafir sayısına göre hesaplanmıştır. Faaliyetlerden yararlanan misafir sayıları; önbüroda 27, yeme-içmede 250, eğlencede 50 ve temizlikte 10 olarak bilinmektedir. Buna göre;

Önbüro faaliyetinin direkt giderler kaynak havuzundan kaynak tüketimi= önbüro yararlanan misafir sayısı * toplam sezon faaliyet süresi = 27 * 153 gün = 4.131 kişi

Yeme-içme faaliyetinin direkt giderler kaynak havuzundan kaynak tüketimi= yeme-içme yararlanan misafir sayısı * toplam sezon faaliyet süresi = 250 * 153 gün = 38.250 kişi

Eğlence faaliyetinin direkt giderler kaynak havuzundan kaynak tüketimi= eğlence yararlanan misafir sayısı * toplam sezon faaliyet süresi = 50 * 153 gün = 7.650 kişi

Temizlik faaliyetinin direkt giderler kaynak havuzundan kaynak tüketimi= temizlik yararlanan misafir sayısı * toplam sezon faaliyet süresi = 10 * 153 gün = 1.530 kişi

Faaliyetlerin Diğer Maliyetler Kaynak Havuzundan Tükettiği Kaynaklar: Söz konusu işletme ile ilgili alınan bilgilere göre diğer maliyetler kaynak havuzundan faaliyetlerin tükettikleri kaynak miktarları, her bir faaliyetin bu kaynak havuzu için kullandıkları alan (m²) olarak ifade edilmiştir. Buna göre; önbüro faaliyetinin kullanım alanı 300 m², yeme-içme faaliyetinin kullanım alanı 700 m², eğlence faaliyetinin kullanım alanı 200 m² ve temizlik faaliyetinin kullanım alanı 600 m²'dir.

Faaliyetlerin Bina Kaynak Havuzundan Tükettiği Kaynaklar: Benzer şekilde faaliyetlerin bina kaynak havuzundan tükettiği kaynaklar, her bir faaliyetin bina içerisinde kapladıkları alana göre (m²) olduğu ifade edilmiştir. Buna göre; önbüro faaliyetinin kullanım alanı 300 m², yeme-içme faaliyetinin kullanım alanı 450 m², eğlence faaliyetinin kullanım alanı 50 m² ve temizlik faaliyetinin kullanım alanı 300 m²'dir.

Tablo 4.12.'de kaynak havuzlarında toplanan maliyetlerin faaliyetlere nasıl dağıtıldığı gösterilmektedir.

Tablo 4.12. Kaynak Havuzlarındaki Maliyetlerin Faaliyetlere Dağıtımı

Kaynak Havuzları	Önbüro (TL)	Yeme-İçme (TL)	Eğlence (TL)	Temizlik (TL)	TOPLAM (TL)
İşçilik Kaynak Havuzu	404.695,68	1.517.608,80	252.934,80	354.108,72	2.529.348,00
Direkt Giderler Kaynak Havuzu	375.588,43	3.473.100,00	694.620,00	138.924,00	4.682.232,43
Diğer Maliyetler Kaynak Havuzu	87.783,00	204.839,79	58.522,00	175.566,00	526.710,79
Bina Kaynak Havuzu	539.049,00	808.573,50	89.841,50	539.049,00	1.976.513,00
TOPLAM	1.407.116,11	6.004.122,09	1.095.918,30	1.207.647,72	9.714.804,22

Tabloda yer alan dağıtım tutarları ile ilgili hesaplamalar aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

İşçilik Kaynak Havuzu Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtımı: Tablo 4.10.'da hesaplanmış sabit ve orantısal oranlar ile Tablo 4.11'den elde edilen sonuçlar neticesinde hesaplamalar yapılmıştır. Buna göre;

Önbüro faaliyeti için; önbüro işçilik saati * (işçilik kaynak havuzu sabit maliyet oranı + işçilik kaynak havuzu orantısal maliyet oranı)

$$\text{Önbüroya dağıtım tutarı} = 8.384 * (36,36 + 11,91)$$

$$\text{Önbüroya dağıtım tutarı} = 404.695,68 \text{ TL}$$

Yeme-içme faaliyeti için; yeme-içme işçilik saati * (işçilik kaynak havuzu sabit maliyet oranı + işçilik kaynak havuzu orantısal maliyet oranı)

$$\text{Yeme-içme dağıtım tutarı} = 31.440 * (36,36 + 11,91)$$

$$\text{Yeme-içme dağıtım tutarı} = 1.517.608,80 \text{ TL}$$

Eğlence faaliyeti için; eğlence işçilik saati * (işçilik kaynak havuzu sabit maliyet oranı + işçilik kaynak havuzu orantısal maliyet oranı)

$$\text{Eğlenceye dağıtım tutarı} = 5.240 * (36,36 + 11,91)$$

$$\text{Eğlenceye dağıtım tutarı} = 252.934,80 \text{ TL}$$

Temizlik faaliyeti için; temizlik işçilik saati * (işçilik kaynak havuzu sabit maliyet oranı + işçilik kaynak havuzu orantısal maliyet oranı)

$$\text{Temizliğe dağıtım tutarı} = 7.336 * (36,36 + 11,91)$$

$$\text{Temizliğe dağıtım tutarı} = 354.108,72 \text{ TL}$$

Direkt Giderler Kaynak Havuzu Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtımı:

Önbüro faaliyeti için; önbürodan yararlanan misafir sayısı* (direkt giderler kaynak havuzu sabit maliyet oranı + direkt giderler kaynak havuzu orantısal maliyet oranı)

$$\text{Önbüroya dağıtım tutarı} = 4.131 * (- + 90,80)$$

$$\text{Önbüroya dağıtım tutarı} = 375.588,43 \text{ TL}$$

Yeme-içme faaliyeti için; yeme-içmeden yararlanan misafir sayısı * (direkt giderler kaynak havuzu sabit maliyet oranı + direkt giderler kaynak havuzu orantısal maliyet oranı)

$$\text{Yeme-içme dağıtım tutarı} = 38.250 * (- + 90,80)$$

$$\text{Yeme-içme dağıtım tutarı} = 3.473.100,00 \text{ TL}$$

Eğlence faaliyeti için; eğlenceden yararlanan misafir sayısı* (direkt giderler kaynak havuzu sabit maliyet oranı + direkt giderler kaynak havuzu orantısal maliyet oranı)

Eğlenceye dağıtım tutarı= 7.650 * (- + 90,80)

Eğlenceye dağıtım tutarı= 694.620,00 TL

Temizlik faaliyeti için; temizlikten yararlanan misafir sayısı* (direkt giderler kaynak havuzu sabit maliyet oranı + direkt giderler kaynak havuzu orantısal maliyet oranı)

Temizliğe dağıtım tutarı=1.530 * (- + 90,80)

Temizliğe dağıtım tutarı= 138.924,00 TL

Diğer Maliyetler Kaynak Havuzu Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtımı:

Önbüro faaliyeti için; önbüro kullanım alanı* (diğer maliyetler kaynak havuzu sabit maliyet oranı + diğer maliyetler kaynak havuzu orantısal maliyet oranı)

Önbüroya dağıtım tutarı= 300 * (- + 292,61)

Önbüroya dağıtım tutarı= 87.783,00 TL

Yeme-içme faaliyeti için; yeme-içme kullanım alanı * (diğer maliyetler kaynak havuzu sabit maliyet oranı + diğer maliyetler kaynak havuzu orantısal maliyet oranı)

Yeme-içme dağıtım tutarı= 700 * (- + 292,61)

Yeme-içme dağıtım tutarı= 204.839,79 TL

Eğlence faaliyeti için; eğlence kullanım alanı * (diğer maliyetler kaynak havuzu sabit maliyet oranı + diğer maliyetler kaynak havuzu orantısal maliyet oranı)

Eğlenceye dağıtım tutarı= 200 * (- + 292,61)

Eğlenceye dağıtım tutarı= 58.522,00 TL

Temizlik faaliyeti için; temizlik kullanım alanı * (diğer maliyetler kaynak havuzu sabit maliyet oranı + diğer maliyetler kaynak havuzu orantısal maliyet oranı)

Temizliğe dağıtım tutarı= 600 * (- + 292,61)

Temizliğe dağıtım tutarı= 175.566,00 TL

Bina Kaynak Havuzu Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtımı:

Önbüro faaliyeti için; önbüro bina kullanım alanı* (bina kaynak havuzu sabit maliyet oranı + bina kaynak havuzu orantısal maliyet oranı)

Önbüroya dağıtım tutarı= 300 * (1.105,68+ 691,15)

Önbüroya dağıtım tutarı= 539.049,00 TL

Yeme-içme faaliyeti için; yeme-içme bina kullanım alanı * (bina kaynak havuzu sabit maliyet oranı + bina kaynak havuzu orantısal maliyet oranı)

Yeme-içme dağıtım tutarı= 450 * (1.105,68 + 691,15)

Yeme-içme dağıtım tutarı= 808.573,50 TL

Eğlence faaliyeti için; eğlence bina kullanım alanı * (bina kaynak havuzu sabit maliyet oranı + bina kaynak havuzu orantısal maliyet oranı)

Eğlenceye dağıtım tutarı= 50 * (1.105,68 + 691,15)

Eğlenceye dağıtım tutarı= 89.841,50 TL

Temizlik faaliyeti için; temizlik bina kullanım alanı * (bina kaynak havuzu sabit maliyet oranı + bina kaynak havuzu orantısal maliyet oranı)

Temizliğe dağıtım tutarı= 300 * (1.105,68 + 691,15)

Temizliğe dağıtım tutarı= 539.049,00 TL

Tablo 4.12.'de faaliyetlere dağıtılan toplam maliyetler; önbüro 1.407.116,11 TL, yeme-içme 6.004.122,09 TL, eğlence 1.095.918,3 TL ve temizlik 1.207.647,72 TL olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 4.13.'de faaliyet etkenleri belirlenmiş ve hizmetler bünyesinde faaliyetlerin tükettiği kaynak miktarları saptanmıştır.

Tablo 4.13. Maliyet Objelerinin Faaliyetlerden Yararlanma Dereceleri

Faaliyetler	Faaliyet Etkenleri	Standart Oda	Family Oda	TOPLAM
Önbüro	Çalışan Sayısı	306	459	765
Yeme-İçme	Öğün Sayısı	76.653	2.754	79.407
Eğlence	Eğlence Saati	102.204	3.672	105.876
Temizlik	Temizlik Sayısı	25.551	1.836	27.387

Tablo 4.13.'de faaliyet havuzlarındaki maliyetlerin hizmetlere dağıtımında kullanılacak faaliyet etkenleri ve hizmet olarak nitelendirilen oda çeşitlerine yer verilmiştir. Araştırmaya konu konaklama işletmesinin toplam 173 odası bulunmaktadır. Bunlardan 167 adedi Standart Oda, 6 adedi Family Oda'dır. Maliyet objelerinin faaliyetlerden yararlanma dereceleri ile ilgili hesaplamalar aşağıdaki gibi yapılmıştır.

Maliyet Objelerinin Önbüro Faaliyetinden Yararlanma Derecesi: Faaliyet etkeni olarak amir pozisyonu dışında önbüroda çalışan işçilerin sayısına göre hizmet bazlı faaliyetlerin tükettiği kaynak miktarları dağıtımı yapılmıştır. Sezon boyunca her gün Standart Oda'lar için 2, Family Oda'lar için ise 3 hizmet veren önbüro çalışanı görevlendirilmiştir.

Standart Oda için; 2 kişi * 153 gün= 306 çalışan

Family Oda için; 3 kişi * 153 gün= 459 çalışan

Maliyet Objelerinin Yeme-İçme Faaliyetinden Yararlanma Derecesi: ABC konaklama işletmesi günde 3 öğün yemek hizmeti vermektedir.

Standart Oda için; 3 öğün * 167 oda * 153 gün= 76.653 öğün

Family Oda için; 3 öğün * 6 oda* 153 gün= 2.754 öğün

Maliyet Objelerinin Eğlence Faaliyetinden Yararlanma Derecesi: Konaklama işletmesinde günlük 4 saat eğlence hizmeti verilmektedir.

Standart Oda için; 4 saat * 167 oda * 153 gün= 102.204 saat

Family Oda için; 4 saat * 6 oda* 153 gün= 3.672 saat

Maliyet Objelerinin Temizlik Faaliyetinden Yararlanma Derecesi: Konaklama işletmesinde 1 Standart Oda için 1 kez, 1 Family Oda için 2 kez temizlik yapılıyor.

Standart Oda için; 1 * 167 oda * 153 gün= 25.551 temizlik

Family Oda için; 2 * 6 oda* 153 gün= 1.836 temizlik

Tablo 4.14.'te konaklama işletmesinde faaliyet maliyetlerinin hizmetlere yüklenmesinde kullanılacak yükleme oranları ve hizmetlerin aldıkları paylar gösterilmektedir.

Tablo 4.14. Faaliyetlerde Toplanan Maliyetlerin Hizmetlere Dağıtımı

Faaliyetler	Yükleme Oranı	Standart Oda (TL)	Family Oda (TL)	TOPLAM (TL)
Önbüro	1.839,36	562.849,87	844.266,24	1.407.116,11
Yeme-İçme	75,61	5.795.892,15	208.229,94	6.004.122,09
Eğlence	10,35	1.057.811,40	38.106,90	1.095.918,30
Temizlik	44,09	1.126.543,59	81.104,13	1.207.647,72
Toplam Maliyet (TL)		8.543.097,01	1.171.707,21	9.714.804,22

Tablo 4.14.'e göre faaliyetlerde toplanan maliyetler yükleme oranları aracılığıyla hizmetlere dağıtımı gerçekleştirilmiştir. Buna göre yükleme oranları ve hizmetlerin aldıkları paylar aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Önbüro Yükleme Oranının Belirlenmesi

Önbüro faaliyetinin yükleme oranı= önbüro faaliyeti toplam maliyeti/önbüro faaliyeti toplam tüketilen kaynak= $1.407.116,11 / 765 = 1.839,36$ TL/çalışan

Önbüro Faaliyeti Toplam Maliyetinden Hizmetlerin Aldıkları Paylar

Standart Oda hizmetinin aldığı pay= Önbüro yükleme oranı * Standart Oda'nın önbüro faaliyetinde tükettiği miktar= $1.839,36 * 306 = 562.849,87$ TL

Family Oda hizmetinin aldığı pay= Önbüro yükleme oranı * Family Oda'nın önbüro faaliyetinde tükettiği miktar= $1.839,36 * 459 = 844.266,24$ TL

Yeme-İçme Yükleme Oranının Belirlenmesi

Yeme-İçme faaliyetinin yükleme oranı= yeme-içme faaliyeti toplam maliyeti/yeme-içme faaliyeti toplam tüketilen kaynak = $6.004.122,09 / 79.407 = 75,61$ TL/öğün

Yeme-İçme Faaliyeti Toplam Maliyetinden Hizmetlerin Aldıkları Paylar

Standart Oda hizmetinin aldığı pay= Yeme-İçme yükleme oranı * Standart Oda'nın yeme-içme faaliyetinde tükettiği miktar= $75,61 * 76.653 = 5.795.892,15$ TL

Family Oda hizmetinin aldığı pay= Yeme-İçme yükleme oranı * Family Oda'nın yeme-içme faaliyetinde tükettiği miktar= $75,61 * 2.754 = 208.229,94$ TL

Eğlence Yükleme Oranının Belirlenmesi

Eğlence faaliyetinin yükleme oranı= eğlence faaliyeti toplam maliyeti/eğlence faaliyeti toplam tüketilen kaynak= $1.095.918,30 / 105.876 = 10,35$ TL/saat

Eğlence Faaliyeti Toplam Maliyetinden Hizmetlerin Aldıkları Paylar

Standart Oda hizmetinin aldığı pay= Eğlence yükleme oranı * Standart Oda'nın eğlence faaliyetinde tükettiği miktar= $10,35 * 102.204 = 1.057.811,40$ TL

Family Oda hizmetinin aldığı pay= Eğlence yükleme oranı * Family Oda'nın eğlence faaliyetinde tükettiği miktar = $10,35 * 3.672 = 38.106,90$ TL

Temizlik Yükleme Oranının Belirlenmesi

Temizlik faaliyetinin yükleme oranı= temizlik faaliyeti toplam maliyeti/temizlik faaliyeti toplam tüketilen kaynak= $1.207.647,72 / 27.387 = 44,09$ TL/temizlik

Temizlik Faaliyeti Toplam Maliyetinden Hizmetlerin Aldıkları Paylar

Standart Oda hizmetinin aldığı pay= Temizlik yükleme oranı * Standart Oda'nın temizlik faaliyetinde tükettiği miktar= $44,09 * 25.551 = 1.126.543,59$ TL

Family Oda hizmetinin aldığı pay= Temizlik yükleme oranı * Family Oda'nın temizlik faaliyetinde tükettiği miktar = $44,09 * 1.836 = 81.104,13$ TL

Tablo 4.15.'te ABC konaklama işletmesine ait kaynak tüketim muhasebesi uygulaması neticesinde ortaya çıkan atıl kapasite gösterilmektedir.

Tablo 4.15. Kaynak Tüketim Muhasebesi Atıl Kapasite Maliyetleri

Kaynak Havuzu	Toplam Maliyetler (TL)	Dağıtılan Maliyetler (TL)	Atıl Kapasite Maliyeti (TL)	Atıl Kapasite Oranı
İşçilik Kaynak Havuzu	2.849.944,63	2.529.413,60	320.531,03	0,11
Direkt Giderler Kaynak Havuzu	4.682.232,43	4.682.232,43	-	-
Diğer Maliyetler Kaynak Havuzu	526.710,79	526.710,79	-	-
Bina Kaynak Havuzu	2.087.097,70	1.976.447,40	110.650,03	0,05
Toplam Maliyet	10.145.985,55	9.714.804,22	431.181,06	0,04

Atıl kapasite maliyeti hesaplaması aşağıdaki belirtilen şekilde yapılmıştır.

İşçilik kaynak havuzu atıl kaynak maliyetinin hesaplaması:

İşçilik kaynak havuzu sabit maliyeti – (İşçilik kaynak havuzu sabit oran * İşçilik kaynak havuzu normal kapasite)= $2.225.695,03 - (36,36 * 52.400) = 320.531,03$ TL

İşçilik kaynak havuzunun atıl kapasite oranına bakıldığında, toplam işçilik kaynak havuzunun maliyetlerinin %11'i maliyetlere yansımamış yani atıl kalmıştır.

Direkt giderler kaynak havuzu atıl kaynak maliyetinin hesaplaması:

Direkt giderler kaynak havuzu sabit maliyeti – (Direkt giderler kaynak havuzu sabit oran * Direkt giderler kaynak havuzu normal kapasite)= sabit maliyet tutarı olmadığı için hesaplanmamıştır.

Diğer maliyetler kaynak havuzu atıl kaynak maliyetinin hesaplaması:

Diğer maliyetler kaynak havuzu sabit maliyeti – (Diğer maliyetler kaynak havuzu sabit oran * Diğer maliyetler kaynak havuzu normal kapasite) = sabit maliyet tutarı olmadığı için hesaplanmamıştır.

Bina kaynak havuzu atıl kaynak maliyetinin hesaplaması:

Bina kaynak havuzu sabit maliyeti – (Bina kaynak havuzu sabit oran * Bina kaynak havuzu normal kapasite)= 1.326.827,03 – (1.105,68*1.100) = 110.650,03 TL

Bina kaynak havuzunun %5'i maliyetlere yansımaya atıl duruma düşmüştür. Dağıtıma konu olacak maliyet aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Dağıtılacak toplam işçilik kaynak havuzu maliyeti= toplam maliyet – atıl maliyet = 2.849.944,63 – 320.531,03= 2.529.413,60 TL

Dağıtılacak toplam direkt giderler kaynak havuzu maliyeti= tamamı dağıtılacaktır.

Dağıtılacak toplam diğer maliyetler kaynak havuzu maliyeti= tamamı dağıtılacaktır.

Dağıtılacak toplam bina kaynak havuzu maliyeti= toplam maliyet – atıl maliyet = 2.087.097,70 – 110.650,03 = 1.976.447,40 TL

ABC İşletmesi Ortalama Maliyet Yöntemine göre hizmet maliyetlerini hesaplamaktadır. Bu göre söz konusu işletmenin kullandığı mevcut maliyet yöntemi ile hesapladığı birim ve toplam maliyetler Tablo 4.16.'da gösterilmiştir.

Tablo 4.16. Mevcut Maliyet Yöntemine Göre Sezonluk ve Günlük Hizmet Maliyet Analizi

Ürün Grupları	Katlanılan Hizmet Maliyetleri			
	Sezonluk Toplam Hizmet Maliyeti (TL)	Günlük Toplam Hizmet Maliyeti (TL)	Sezonluk Birim Maliyet (TL)	Günlük Birim Maliyet (TL)
Standart Oda	8.702.478,68	56.878,94	52.110,65	340,59
Family Oda	1.186.701,64	7.756,21	197.783,60	1.292,70

Söz konusu konaklama işletmesinden elde edilen bilgiler doğrultusunda işletmenin sezonluk toplam maliyeti 9.889.180,32 TL olup, bunun yaklaşık %88'ini Standart Oda hizmetinin maliyetini, %12'sinin de Family Oda maliyetini oluşturduğu anlaşılmıştır. Buna göre; $9.889.180,32 * \%88 = 8.702.478,68$ TL Standart Oda hizmetinin toplam sezonluk maliyeti, $9.889.180,32 * \%12 = 1.186.701,64$ TL Family Oda hizmetinin toplam sezonluk maliyeti olarak bulunur. Diğer maliyetlerin hesaplanması aşağıdaki gibi yapılır.

Standart Oda Günlük Toplam Hizmet Maliyeti= Sezonluk Toplam Hizmet Maliyeti / Sezonluk Gün Sayısı= $8.702.478,68 / 153 = 56.878,94$ TL

Standart Oda Sezonluk Birim Maliyet= Sezonluk Toplam Hizmet Maliyeti / Toplam Standart Oda Sayısı= $8.702.478,68 / 167 = 52.110,65$ TL

Standart Oda Günlük Birim Maliyet= Standart Oda Sezonluk Birim Maliyet / Sezonluk Gün Sayısı = $52.110,65 / 153 = 340,59$ TL

Family Oda Günlük Toplam Hizmet Maliyeti= Sezonluk Toplam Hizmet Maliyeti / Sezonluk Gün Sayısı = $1.186.701,64 / 153 = 7.756,21$ TL

Family Oda Sezonluk Birim Maliyet= Sezonluk Toplam Hizmet Maliyeti / Toplam Family Oda Sayısı = $1.186.701,64 / 6 = 197.783,60$ TL

Family Oda Günlük Birim Maliyet= Family Oda Sezonluk Birim Maliyet / Sezonluk Gün Sayısı = $197.783,60 / 153 = 1.292,70$ TL

Kaynak tüketim muhasebesi uygulamasına göre hesaplanmış hizmet maliyetlerinin birim ve toplam maliyetleri Tablo 4.17.'de gösterilmiştir.

Tablo 4.17. Kaynak Tüketim Muhasebesi Yöntemine Göre Sezonluk ve Günlük Hizmet Maliyet Analizi

Hizmet Grupları	Katlanılan Hizmet Maliyetleri			
	Sezonluk Toplam Hizmet Maliyeti (TL)	Günlük Toplam Hizmet Maliyeti (TL)	Sezonluk Birim Maliyet (TL)	Günlük Birim Maliyet (TL)
Standart Oda	8.543.097,01	55.837,23	51.156,26	334,35
Family Oda	1.171.707,21	7.658,21	195.284,53	1.276,36

Tablo 4.17.'den almış olduğumuz hizmet tutarları sonucu Standart Oda ve Family Oda hizmet gruplarına ait toplam ve birim maliyetler şu şekilde hesaplanmıştır:

Standart Oda hizmetinin sezonda toplam hizmet maliyeti Tablo 4.14.'ten alınmış olup 8.543.097,01 TL'dir.

Standart Oda Günlük Toplam Hizmet Maliyeti= Sezonluk Toplam Hizmet Maliyeti / Sezonluk Gün Sayısı = 8.543.097,01 / 153 = 55.837,23 TL

Standart Oda Sezonluk Birim Maliyet= Sezonluk Toplam Hizmet Maliyeti / Toplam Standart Oda Sayısı = 8.543.097,01 / 167= 51.156,26 TL

Standart Oda Günlük Birim Maliyet= Standart Oda Sezonluk Birim Maliyet / Sezonluk Gün Sayısı = 51.156,26 / 153 = 334,35 TL

Family Oda hizmetinin sezonda toplam hizmet maliyeti Tablo 4.14.'ten alınmış olup 1.171.707,21 TL'dir.

Family Oda Günlük Toplam Hizmet Maliyeti= Sezonluk Toplam Hizmet Maliyeti / Sezonluk Gün Sayısı= 1.171.707,21 / 153 = 7.658,21 TL

Family Oda Sezonluk Birim Maliyet= Sezonluk Toplam Hizmet Maliyeti / Toplam Family Oda Sayısı = 1.171.707,21 / 6= 195.284,53 TL

Family Oda Günlük Birim Maliyet= Family Oda Sezonluk Birim Maliyet / Sezonluk Gün Sayısı = 195.284,53 / 153= 1.276,36 TL

Kaynak tüketim muhasebesi uygulanarak hesaplanan maliyetler; söz konusu konaklama işletmesinin kullandığı ortalama maliyet hesaplama yöntemi sonucunda elde ettiği maliyetler ile karşılaştırılarak Tablo 4.18.'de sunulmuştur.

Tablo 4.18. Mevcut Maliyet Yöntemi ile Kaynak Tüketim Muhasebesi Yönteminin Hizmet Maliyet Analizi Kapsamında Karşılaştırılması

Hizmet Grupları	Toplam Maliyet (Sezonluk) (TL)		Fark	Fark Oranı (%)
	Mevcut Maliyet Sistemi	Kaynak Tüketim Muhasebesi		
Standart Oda	8.702.478,68	8.543.097,01	159.381,67	1,83
Family Oda	1.186.701,64	1.171.707,21	14.994,43	1,26
Hizmet Grupları	Birim Maliyet (Sezonluk) (TL)		Fark	Fark Oranı (%)
	Mevcut Maliyet Sistemi	Kaynak Tüketim Muhasebesi		
Standart Oda	52.110,65	51.156,26	954,39	1,83
Family Oda	197.783,60	195.284,53	2.499,07	1,26
Hizmet Grupları	Toplam Maliyet (Günlük) (TL)		Fark	Fark Oranı (%)
	Mevcut Maliyet Sistemi	Kaynak Tüketim Muhasebesi		
Standart Oda	56.878,94	55.837,23	1.041,71	1,83
Family Oda	7.756,21	7.658,21	98,00	1,26
Hizmet Grupları	Birim Maliyet (Günlük) (TL)		Fark	Fark Oranı (%)
	Mevcut Maliyet Sistemi	Kaynak Tüketim Muhasebesi		
Standart Oda	340,59	334,35	6,24	1,83
Family Oda	1.292,70	1.276,36	16,34	1,26

Tablo 4.18.'deki tüm değişkenler incelendiğinde Standart Oda ve Family Oda hizmeti maliyetinde atıl kapasite maliyeti hesaplandığı görülmüştür. Günlük birim bazda ifade edilirse Standart Oda hizmetinin günlük birim maliyeti mevcut maliyet yöntemine göre hesaplandığında 340,59 TL, kaynak tüketim muhasebesine göre hesaplandığında ise 334,35 TL olduğu görülmüştür. Günlük birim bazda Standart Oda hizmeti için 6,24 TL'lik atıl kapasite maliyeti hesaplanmıştır. Bir Standart Oda hizmeti için hesaplanan bu fark 167 Standart Oda hizmeti için toplam $(167*6,24)$ 1.041,71 TL'lik günlük toplam atıl kapasite maliyeti olacaktır. Family Oda hizmetinin günlük birim maliyeti mevcut maliyet yöntemine göre hesaplandığında 1.292,70 TL, kaynak tüketim muhasebesine göre hesaplandığında ise 1.276,36 TL olduğu görülmüştür. Günlük birim bazda 16,34 TL'lik bir fark hesaplanmıştır. Bu fark 6 Family Oda hizmetinin için toplam $(6*16,34)$ 98,00 TL'lik günlük toplam atıl kapasite maliyeti olacaktır. Sezonluk birim maliyet ise; Standart Oda hizmeti için 954,39 TL $(6,24*153)$, Family Oda Hizmeti için de 2.499,07 TL $(16,34*153)$ olarak hesaplanacaktır. Sezonluk toplam maliyetler ise Standart Oda hizmeti için 159.381,67 TL $(954,39*167)$, Family Oda hizmeti için 14.994,43 TL $(2.499,07*6)$ olarak hesaplanacaktır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Sonuç

Teknolojik gelişmelerle birlikte değişimler hızlanmış, işletmeler arası küresel rekabet yoğunlaşmış; bu durum üretim ortamına yansiyarak ürün çeşitliliğini arttırmış ve ürünlerin yaşam sürelerini kısaltmıştır. Bu gelişmeler karşısında hem üretim işletmelerinin hem de hizmet işletmelerinin kullandıkları geleneksel maliyet yöntemleri, maliyetler üzerinde kontrolün sağlanması açısından eksik kalmıştır. Böylece işletmeler, sürdürülebilir rekabet avantajı sağlamak için eksik kalan geleneksel maliyet yöntemlerini güncellemeye gerek duymuşlardır.

Güncellenen her maliyet yöntemi, bir önceki kullanılan maliyet yönteminin alternatifi olup, bunun daha gelişmiş halini içerir. İşletme yöneticilerinin, işletmenin verimliliğini ve kârlılığını arttırabilmesi, işletme maliyetlerini kontrol edebilmesi, bunları en ideal şekilde yönetebilmesi ve en uygun kararlar alabilmesi için uygun bir maliyet yöntemi belirlemeleri gerekir.

2000'li yıllarda ortaya çıkan ve yedi yıl üzerinde çalışıldıktan sonra 2008 yılında bir grup akademisyen tarafından yönetim muhasebesinin standartlarını ve kalitesini yükseltmek amacıyla hem Alman maliyet muhasebesinin kaynak tabanlı yaklaşımını, hem de faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi benimsenmiş ve bunların entegre bir şekilde kullanımı desteklenmiştir. Kaynak temelli maliyet yönetimi yaklaşımı, akademide çok fazla destek gördüğü, uygulamada da sağlam bir teoriye sahip olduğu ve yönetici ihtiyaçlarını en uygun şekilde karşıladığı için yöneticilerin takdirini kazanmış bir yönetim yaklaşımı olmuştur.

Kaynak tüketim muhasebesi olarak ifade edilen yaklaşım, Alman maliyet muhasebesi ile faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi karışımından oluşmakta, kaynak kapasiteleri bilgileri ile faaliyet temelli bilgileri birleştirerek kaynak seviyesinde girdi/çıkıtı ilişkileriyle maliyet davranışlarını ilişkilendirmektedir. Alman maliyet muhasebesi yöntemi, maliyetlere kaynakların sebep olduğu kaynak tüketimlerinin ölçülmesi üzerinde durmaktadır. İşletme için alınacak stratejik ve operasyonel kararlarda yöneticilerin ihtiyaç duyduğu kısa ve uzun vadeli bilgiler sağlamaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin esası, maliyetlere ürünlerin değil faaliyetlerin neden olduğu yani faaliyetler sonucu maliyetlerin ortaya çıktığı ve ürünlerin faaliyetleri tükettiği yaklaşımıdır. Kaynak tüketim muhasebesi tüketilen kaynakları odağa alır. Bu durum

maliyetlerin çeşitli açılardan sınıflandırılmasını sağlar ve yöneticilere ayrıntılı maliyet bilgileri sunar. Bu yöntemin önemli faydalarından biri, atıl kapasite maliyetlerini ortaya çıkartarak hesaplamaktır. Böylece atıl kapasite maliyetlerini ürün veya hizmetlere dağıtmayıp aşırı maliyetleme önlenerek yöneticiler için daha gerçekçi maliyet bilgisi sunulur. Bu yöntemde kaynak maliyetleri sabit ve orantısal olarak sınıflandırılabilen ve atıl kapasite maliyetleri ayırt edilebilmektedir. Bu atıl kapasite maliyetleri ürünlere yansıtılmamakta, ürünlerin tüketmediği kaynaklardan kendilerine pay verilmemektedir.

Konaklama işletmesinde yapılan uygulama sonucunda kaynak tüketim muhasebesi yöntemi ve mevcut maliyet yöntemi arasında farklılıklar tespit edilmiştir. Bu farklılıklar ve uygulamadaki sonuçlar şöyledir:

Öncelikle hizmet üretiminde kullanılan kaynaklar, kaynak havuzlarına ayrılmıştır. Bazı kaynakların diğer kaynaklara hizmet ediyor olmaları nedeniyle kaynak havuzlarında bu kaynaklara yer verilmemiştir. Kaynak havuzları için birincil maliyetler direkt olan maliyetler, ikincil maliyetler dağıtım yoluyla gelen maliyetler olarak ayrılmış ve dağıtımlar yapılarak toplam kaynak maliyeti ve bununla birlikte toplam kaynak havuzu maliyeti hesaplanmıştır. Kaynak havuzlarında toplanan maliyetler sabit ve orantısal olmak üzere ayrılmış, faaliyetlere dağıtım için teorik ve normal kapasiteler belirlenmiştir. Faaliyet etkenleri yardımıyla maliyetler faaliyetlerden hizmetlere yüklenmiştir.

Amortisman tutarı hesaplanırken yerine koyma maliyetine göre amortisman yeniden hesaplanmıştır. Buna göre yeni hesaplanan amortisman tutarı 256.805,23 TL artmıştır. Kaynak tüketim muhasebesi yöntemine göre hesaplanan toplam maliyet 10.145.985,55 TL iken dağıtılan maliyetler 9.714.804,22 TL'dir. Atıl kapasite maliyeti olarak toplam 431.181,06 TL hesaplanmıştır. Atıl kapasite maliyetinden dolayı çıkan bu fark, kaynak tüketim muhasebesi yöntemine göre toplam maliyetlerin %96'sının hizmet maliyetlerine yansıtıldığını, yani %4'lük kısmın hizmet maliyetlerine yansıtılmayıp atıl duruma düştüğünü göstermektedir. Hizmetlere dağıtılmayan atıl kapasite maliyeti dönem gideri olarak alınacaktır. Böylece daha doğru maliyet verisi sağlanmış olacaktır.

Kaynak havuzlarının atıl kapasite oranlarına bakıldığında ise en fazla atıl kapasitenin %11 oranı ile işçilik kaynak havuzu olduğu görülür. Toplam işçilik ücretlerinin %89'lük kısmının hizmet maliyetlerine yansıtıldığını, %11'lik kısmın yansıtılmayıp atıl kaldığı görülmektedir. Bu durum, personelin tüm zamanını faaliyet merkezlerinde geçirmedeğini ortaya çıkartır. Bina kaynak havuzundaki toplam maliyetin

%5'lik kısmının maliyetlere yansıtılmayarak atıl kaldığı, %95'inin maliyetlere yansıtıldığı tespit edilmiştir. Söz konusu fark, amortisman tutarının yerine koyma maliyetiyle yeniden hesaplanması sonucu ortaya çıkmıştır.

Uygulama yapılan ABC konaklama işletmesinin mevcut ortalama maliyet yöntemi sonucu hesaplanan günlük hizmet maliyeti; Standart Oda hizmeti için 340,59 TL, Family Oda hizmeti için 1.292,70 TL'dir. Aynı işletmeye kaynak tüketim muhasebesi yöntemi uygulandığında ortaya çıkan hizmetin maliyeti ise; Standart Oda hizmeti için 334,35 TL, Family Oda hizmeti için 1.276,36 TL olarak hesaplanmıştır. Bu sonuçlar ışığında Standart Oda hizmeti için günlük 6,24 TL'lik, Family Oda hizmeti için günlük 16,34 TL'lik atıl kaynak maliyeti ortaya çıkmıştır. Ortaya çıkan bu atıl kaynak maliyeti, hizmet maliyetlerine aktarılmayarak, hizmetlerin maliyetlerinin gereksiz yere şişirilmesini önlemiştir. Böylelikle ABC İşletmesi, kaynaklarını ne kadar verimli kullandığını ve katma değer oluşturmayan atıl kaynak maliyetinin ne kadar olduğunu doğru bir şekilde tespit ederek maliyetler üzerinde kontrol sağlayıp rekabet avantajı sağlama açısından önemli bir adım atmıştır. Bunun yanında, yönetici ve çalışanların performansları daha doğru ölçülecek, daha gerçekçi bütçe hazırlanabilecek, işletmeye yapılacak yatırımlar hakkında daha doğru kararlar alması sağlanabilecektir.

Öneriler

Ortaya çıkan tüm sonuçlar neticesinde kaynak tüketim muhasebe yöntemi ve bu yöntemin turizm işletmelerinde kullanılması ile ilgili öneriler şunlardır:

Öncelikle muhasebe alanında eğitim veren üniversitelerin lisansüstü öğrencilerine kaynak tüketim muhasebesi yöntem ve hesaplama adı altında müfredata bir ders konulabilir.

Yöntemin hizmet sektöründe uygulanabilir olduğu söylenebilir. Elde edilecek sonuçların genellenebilir olup olmadığını belirlemek için farklı özelliklere sahip konaklama işletmelerinde benzer çalışmaların yapılması gerekir. Bu bakımdan yöntemin özellikle konaklama işletmelerinde kullanımı ile ilgili akademik çalışmaların sayısı arttırılmalıdır.

Kaynak tüketim muhasebesi yöntemi turizm sektörü kapsamına giren tüm işletmelere uygulanabileceği gibi, bu işletmeler içerisindeki birimlere de örneğin;

restoran, konaklama, eğlence gibi uygulanabilir. Daha sonra yapılacak çalışmaların da bu özel alanlar ile ilgili olması önerilir.

Kaynak tüketim muhasebesi yönteminin en önemli özelliği atıl kaynak maliyetlerinin belirlenmesidir. Atıl kaynak maliyetlerini bilinmesi karar alıcıların odaklanacağı noktaları belirginleştirir ve maliyetler üzerinde kontrol yeteneğini kolaylaştırır. Bu bakımdan yöneticilerin karar alma sürecine destek olacak şekilde, kullandıkları mevcut maliyet yöntemine entegre edilen ve eş zamanlı çalışan bir kaynak tüketim muhasebe yöntemi ile çalışması önerilir.

Kaynak tüketim muhasebesi yöntemi işleyişinin karmaşık olması, bu yöntemin cazibesini etkiliyor olsa bile, işletme içi yapılacak dijital dönüşüm sayesinde bu yöntemin cazibe kazanacağı düşünülmektedir. Yapılacak program uygulamaları sayesinde işletme içi oluşturulacak bir otomasyonla gerçek zamanlı olarak veriler sisteme kayıt edilerek yöneticilere bilgi sağlanabilir.

Müşteri memnuniyetinin en üst seviyede karşılanması gereken turizm işletmelerinin kullanacağı kaynak tüketim muhasebesi yöntemi, sadece bu işletmelere doğru maliyetleme bilgisi sağlamayacak, aynı zamanda sektörde rekabet avantajı sağlamak için de etkili bir yöntem olacaktır.

Turizm işletmelerinde çalışan personelin verimliliği, sunulan hizmetin kalitesini önemli ölçüde etkiler. Sayıca çok olan personelden etkin bir şekilde yararlanmak için faaliyet merkezlerine yeteri kadar personel dağıtımı yapılması ve dönüşümlü çalışma saat ayarlaması yapılması personel verimliliğini arttıracaktır. Çünkü bir faaliyet merkezinde gereğinden fazla personel bulundurmak, bir kısım personelin iş yapmayıp kaytarma olasılığını arttıracaktır. Bu bakımdan uygulanacak olan bir kaynak tüketim muhasebesi yöntemi sayesinde müşteri konforunu arttırmak amacıyla her faaliyet merkezinde daha doğru personel planlaması yapılabilir.

Tse & Gong'un (2009) da belirttiği gibi standartlaştırılmış işletme faaliyetlerini yapan hizmet işletmelerinin kaynak tüketim muhasebesi yönteminden daha çok yararlanabilecektir. Çünkü bu türden işletmelerin ortak kaynak ölçüsü birimi zamandır. Dolayısıyla turizm işletmelerinin maliyet hesaplamalarında kaynak tüketim muhasebesi yöntemini kullanmalarının daha doğru olacağı düşünülmelidir.

Kaynak tüketim muhasebesi yönteminde amortismanlar ayrılırken yerine koyma maliyeti üzerinden yeniden hesaplanır. Bu durum konaklama işletmeleri açısından güncel

maliyetler sağlanmasına ve eskiyen demirbaşın bir an önce elden çıkarılmasına yardımcı olacaktır. Böylece aynı kaynakları tketerек aynı faaliyetleri destekleyen hizmetlerde eşit olamayan maliyet dağıtımı riski engellenecektir.

Kaynak tüketim muhasebesinin sağladığı doğru maliyetleme bilgisinin, konaklama işletmelerinin fiyatlandırma politikaları üzerinde önemli derecede olumlu etki yapacağı bunun da rekabet avantajı sağlayacağı düşünülmektedir.



KAYNAKLAR

- Ağyar, E., (2006), *Hastane İşletmelerinin Yönetimi Açısından Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kalite Maliyetlemenin Değerlendirilmesi: Bir Uygulama*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Antalya.
- Ahmed, S.A & Moosa, M., (2011), “Application of resource Consumption Accounting (RCA) in an Educational Institute”, *Pakistan Business Review*, Vol: 12, No: 4, pp.755-775.
- Akgöz, E., (2003): *Önbüro İşlemleri*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Akıncı, Z., (2016), *Otel İşletmeciliği ve Yönetimi*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Akova, O., ve Karakaya, A., (2003), “Otel Büyüklüğünün Önbüro Bölümü Organizasyon Yapısına Etkiler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma”, *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 7, ss.7-20.
- Akpınar, Y., (2020), *Sürekli İyileştirme – Geliştirme Anlayışıyla Kaynak Tüketim Muhasebesi: Bir Uygulama*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Kahramanmaraş.
- Aksu, İ., (2013), “Kaynak Tüketimine Dayalı Muhasebe: Bir Örnek Uygulama”, *E-Journal of New World Sciences Academy*, Cilt:8, Sayı:4, ss. 165-182.
- Aksu, İ., (2020), *Stratejik Yönetim Muhasebesi ve Kâr Planlaması*, Akademisyen Kitabevi, Ankara.
- Aksu, İ., ve Apak, İ., (2014), “Yeni Mamul Geliştirme Kararlarında Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme Yaklaşımı ve Bir Örnek İşletme Uygulaması”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 48, ss. 235-253.
- Aktaş, R., (2013), “Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:58, ss. 55-76.
- Alphan, C., ve Demir, Ö., (2019), “Modern Maliyetleme Sürecinde Değer Zinciri Yaklaşımı”, *Fırat Üniversitesi İİBF Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler dergisi*, Cilt:3, Sayı:2, ss. 59-80.

- Al-Rawi, M. A., ve Al-Hafız, A. H., (2018), "The Role of Resource Consumption Accounting (RCA) in Improving Cost Management in The Jordanian Commercial Banks", *International Journal of Economics and Finance*, Vol: 10, No: 10, pp.28-39.
- Altınbay, A., ve Seylan, B., (2019), "Modern Maliyet Muhasebesinin Son Safhası: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli", *Alanya Akademik Bakış Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 3, ss. 295-320.
- Altuğ, O., (2001), *Maliyet Muhasebesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Ansari, S., Bell, J., Klammer T., & Lawrence, C., (2004), "Management Accounting, A Strategic Focus, A Modolar Series", *Houghton Mifflin*, Boston.
- Arzova, B., (2002), *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Atkinson, H., Jones, T., Lorenz , A., & Harris, P. (2012). *Strategic Managerial Accounting Hospitality, Tourism & Events Applications*. London: Goodfellow Publishers Limited.
- Atmaca, M., ve Yılmaz, B. B., (2011), "Konaklama İşletmelerinin Faaliyetlerinde Maliyet Kontrolünün Etkileri: Marmara Bölgesinde Faaliyet Gösteren Beş Yıldızlı Oteller Üzerinde Bir Araştırma", *Mali Çözüm Dergisi*, Cilt: 21, Sayı: 108 ss.15-34.
- Avder, E., (2012), *Maliyet Muhasebesi*, Murathan Yayınları, Ankara.
- Balakrishnan, R., Labro, E., & Sivaramakrishnan, K., (2012), "Product Costs As Decision Aids: An Analysis of Alternative Approaches (Part 1). *Accounting Horizons*, Vol: 26, No:1, pp.1-20
- Baltacıoğulları, H., (2018), *Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Bir Özel Sağlık İşletmesinde Uygulanması, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*, Trakya Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Sağlık Yönetimi Anabilim Dalı, Edirne.
- Bardi, J. A., (2003), *Hotel Front Office Management*, (3.edition), John Wiley&Sons Inc.New Jersey.

- Barringer, H. P., (2003), "A Life Cycle Cost Summary", *International Conference of Maintenance Societies*, Australia, pp. 20-23.
- Barutçugil, İ. S., (1989), *Turizm İşletmeciliği*, Beta Basım-Yayın, İstanbul.
- Basık, F. O., (2012), *Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Başol, K., (2012), *Türkiye Ekonomisi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Batman, O., (2018), *Otel İşletmelerinin Yönetimi*, (5.baskı), Değişim Aktüel Kitabevi, İstanbul.
- Bekçi, İ., ve Özal, H., (2010), "Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektöründe Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma", *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 3, ss. 78-97.
- Beverley, R. L., (1996), "Strategic Management Accounting: The Emperor's New Clothes?", *Management Accounting Research*, Vol: 7, No:3, pp.347-366.
- Bhimani, A., (2003), *Management Accounting in the Digital Economy*, New York. Oxford University.
- Bhimani, A., Horngren, C., Datar, S., & Foster, G. (2008). *Management and Cost Accounting*. Italy: Prentice Hall Europe.
- Biçici, F., (2016), *Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle Geleneksel Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması: Konaklama İşletmelerinde Bir Uygulama*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Blocher, E., David, E. S., & Cokins, G., (2010), *Cost Management A Strategic Emphasis*, (5.edition), McGraw- Hill/Irwin, New York.
- Booth, R., (1994), "Life Cycle Costing", *Management Accounting*, Vol: 72, No:6, UK.
- Brimson, J. A., (1986), "How Advanced Manufacturing Technologies Are Reshaping Cost Management", *Management Accounting*, pp. 25-29.
- Budak, G., (1998), *Yenilikçi Yönetim Yaratıcı Birey*, Sistem Yayıncılık, İstanbul.

- Buği, E., (2014), "Designing An Activity-Based Costing System for A Specialty Retail Store" Unpublished Master's Thesis, *Oulu Business School department of Accounting*, Finlandiya.
- Bulut, Z, A., (2004), "İşletmeler Açısından Kapasite Planlamasına Etki Eden Faktörler", *Mevzuat Dergisi*, Sayı: 80.
- Bursal, N. ve Yücel, E., (2002), *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama*, (9.baskı), Der Yayınları, İstanbul.
- Büyükmirza, K., (2017), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, (22.baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.
- Cardos, I., & Pete, S., (2011), "Activity-Based Costing (ABC) and Activity Based Management (ABM) Implementation- Is This The Solution for Organizations to Gain Profitability?", *Romanian Journal of Economics*, Vol: 32, No: 41, pp. 151-168.
- Cengiz, E., (2012), "Gelişmiş Bir Maliyetleme Yaklaşım Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi", *Muhasebe Bilim Dünyası dergisi*, Cilt:14, Sayı: 1, ss. 215-233.
- Civelek, M. (2000), *Maliyet Muhasebesi, Sorunlar, Sorular, Cevaplar*, (2.baskı), Kayseri.
- Cooper, R., (1996), "The Changing Practice of Management Accounting", *Management Accounting*, Vol:74, No:3, pp.26-35.
- Cooper, R. & Kaplan, R, S., (1988), "Measure Costs Right: Make the Right Decisions", *Harvard Business Review*, Vol: 60, No: 2, pp. 96-103.
- Cotton, W, D.J. & Ricci, P., (1993), "The Factory in Transition", *Journal of Cost Management*, Vol:7, No:3, pp.60-68.
- Çaldağ, Y., (2013), *Maliyet Yönetim Muhasebesi Uygulamaları*, (9.baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çalışkan, A., (2005), *Uygulamalı Maliyet Muhasebesi*, Nobel yayıncılık, Ankara.
- Çelebi, F., ve Bulut, Y., (2016), "Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) ve ERP Yazılımı Kullanan Bir İşletmenin İncelenmesi", *Akademik Bakış Dergisi*, Sayı: 57, ss.166-177.

- Çetiner, E., (2002), *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çetiner, E., (2009), *Otel İşletmeleri Yönetim Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Doğan, M., (1982), *İşletme Ekonomisi ve Yönetimi*, İstiklal Matbaası, İzmir.
- Doğan, S., ve Çakıcı, C., (2016), “Faaliyet Tabanlı Yönetim”, *Kırklareli Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 5, Sayı:2, ss. 13- 32.
- Elmakis, D. & Lisnianski, A., (2006), “ Life Cycle Cost Analysis: Actual Problem in Industrial Management”, *Journal of Business Economics and Management*, Vol: 12, No:1, pp. 5-8.
- Elshahat, M. F. (2016), “Resource Consumption Accounting: The Challenges And Application Obstacles”, *International Journal of Business, Accounting, and Finance*, Vol: 10, No:1, pp.103-125.
- Erdem, Ş., Karsu, S., Memiş, E., ve Yıldız, O., (2010), “Denim Pazarında Marka Konumlandırmalarının Karşılaştırılması”, *Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 28, Sayı: 1, ss.351-384.
- Erden, S.A., (2004), *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Erdoğan, N. ve Banar, K., (1991), “Yeni Üretim Ortamlarında Maliyet Muhasebesi Süreci”, *Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:9, Sayı: 1-2, ss. 177-188.
- Erdoğan, N., (1995), *Faaliyete Dayalı Maliyetleme*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Ergin, H. ve Elmacı, O., (1999), “Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Açılımlar: Stratejik Yönetim Muhasebesi”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 3, ss. 17-50.
- Ergül, A., (2014), *Hedef Maliyetleme Çerçevesinde Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Maliyet Etkinliği Boyutunda Entegrasyonu ve Konaklama İşletmelerinde Uygulanması, (Yayınlanmamış Doktora Tezi)*, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Anabilim Dalı, Antalya.

- Erkuş, H., Aksu, İ., ve Turan, E. (2014), “Kaynak Tüketim Muhasebesinin Diğer Maliyet Sistemleri ile Karşılaştırılması”, *Muhasebe ve Uygulamaları Dergisi*, ss. 15-36.
- Faraji, F., & Reiszadeh, A., (2013), “The Activity Based Costing and Target Costing as Modern Techniques in Determination of Product Cost”, *International Research Journal of Applied and Basic Sciences*, Vol: 6, No: 3, pp.368-372.
- Ghafer, M, A, N., Rahman, A, A, A, A., & Mazahrih, J, B., (2014), “The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies”, *International Journal of Business and Social Science*, Vol: 5, No: 2, pp. 250-263.
- Gümüş, Y., (2007), *Üretim İşletmelerinde Lojistik Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması ve Bir Uygulama, (Doktora Tezi)*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Güneçkan, O., (2008), *Kapasite Planlaması ve Optimum Stok Kontrolü Yönetimi, Yüksek Lisans Projesi, Sütçü İmam Üniversitesi, Kahramanmaraş*.
- Güneş, R., ve Aksu, İ., (2003), “Mamul Yaşam Seyri Maliyetlemesi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 2, ss. 43-61.
- Gürdal, K., (2007), *Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Gürsoy, A., Yöntem, O., ve Onursal, S., (2016), “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ile Doğru Maliyetlendirme Araçları: Otomotiv Sektöründe Bir Uygulama”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Cilt:17, Sayı:1, ss. 67-81.
- Hacırüstemoğlu, R. ve Şakrak, M., (2002), *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Hassaoğlu, U., (2011), *Stratejik Maliyet Yönetim Aracı: Hedef Maliyetleme, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Karaman.
- Hergert, M. & Morris, D., (1989), “Accounting Data for Value Chain Analysis”, *Strategic Management Journal*, Vol:20, Issue 2, pp. 175-188.

- Hornngren, CT., Bhimani, A., Datar, S., & Foster, G., (2005), *Management and Cost Accounting*, Financial Times Prentice Hall, Harlow.
- Hiçyorulmaz, E. ve Akdoğan, H., (2019), *Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Endüstri 4.0'in Üretim İşletmeleri Üzerindeki Etkisi*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Hilton, R,W., (1999), *Managerial Accounting*, McGraw-Hill, USA.
- Hilton, R,W., Michael, W, M. ve Frank, H, S., (2003), *Cost Management: Strategies for Business Decisions*, (2.edition), Mc Graw Hill Irwin.
- Howell, R.A., Soucy, S.R., (1990), *Customer Profitability: As Critical As Product Profitability*, Management Accounting, (October).
- Ifac., (2009), "Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model", *Information Paper*,
- Inanlou, I, Hassanzadeh, M, & Khodabakhshi, N., (2014), "Evaluating the Cost of Resources Consumed in the Main Activity of Iran Khodro, Singaporean", *Journal of Business Economics and Management Studies*, Vol: 2, No: 12, pp.199-204.
- Ittner, C. D., & D. F. Larcker., (2001) "Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A Value-Based Management Perspective", *Journal of Accounting and Economics*, Vol: 32, No: 1, pp.349-410
- İçöz, O., Günlü, E.,ve Yılmaz, B, S., (2007), *Genel Turizm- Turizmde Temel Kavramlar ve İlkeler*, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara.
- Kainthola, P, V., (2009), *Principles of Hotel Management*, (1.edition), Global Media,
- Kar, M., Zorkirişçi, E., ve Yıldırım, M., (2004), "Turizmin Ekonomiye Katkısı Üzerine Ampirik Bir Değerlendirme", *Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:4, Sayı: 8, ss. 87-112.
- Karabayır, M.E., ve Koç, Ö., (2019), "Kaynak Tüketim Muhasebesi: Bir Özel Eğitim Kurumunda Uygulama", *Kafkas Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 19, ss. 104-130.

- Karaca , N., ve Küçük, H., (2017), “ Kaynak Tüketim Muhasebesi Temelinde Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması-Karşılaştırmalı Bir Uygulama”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 2, ss.353-375.
- Karaçor, S., (2009),”Pazarlama İletişiminde Marka Yaratma Odaklı Konumlandırma Stratejileri”, *asodosya, Ankara Sanayi Odası*, s.27-39.
- Karakaya, M., (2004), *Maliyet Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Karcioğlu, R., (1994), “Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemi Olarak Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme”, *Verimlilik Dergisi*, Sayı: 2, ss.77-96.
- Karcioğlu, R., (2000), *Stratejik Maliyet Yönetimi*, Aktif Yayınevi, Erzurum.
- Karcioğlu, R., ve Binboğa, G., (2010), “Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Yönetimin İşletme Startejisinin Belirlenmesindeki Rolü”, *Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 24, Sayı: 1, ss. 1-13.
- Karğın, S., (2013), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yükselişi ve Düşüşü”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, ss. 21-40.
- Kayihan, B., ve Tepeli, Y., (2016), “Yeni Bir Maliyetleme Tekniği Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Bir Örnek Uygulama”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı, ss.431-443.
- Kaygusuz, S,Y., (2006), *Yenilikçi Yönetim Muhasebesi*, Alfa Akademi, İstanbul.
- Kepçe, N., (2010), *Yönetim Muhasebesi*, İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi İşletme Lisans Programı, İstanbul.
- Keys, D, E., ve Van Der M., (1999), “German vs United States Cost Management”, *Management Accounting Quarterly*, Vol:1, No: 1, pp.1-8.
- Kılınç, O., (2005), *Konaklama İşletmelerinde Kapasite Kullanımı: Kuşadası ve Kemer'deki Dört ve Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinde Uygulama*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), *Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Aydın.
- Koçak, N., (2009), *Yiyecek İçecek Hizmetleri Yönetimi*, (4.baskı), Detay Yayıncılık, Ankara.

- Kotler, P., (2000), *Pazarlama Yönetimi*, (10.Baskıdan Çeviri. Çeviren, Nejat Muallimoğlu), Beta Yayınevi, İstanbul.
- Kozak, N., Akoğlan, M., & Kozak, M., (2011), *Genel Turizm*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Kozak, N., (2012), *Genel Turizm Bilgisi*, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları, Eskişehir.
- Köroğlu, Ç., (2012), *Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Köse, T., ve Ağdeniz, Ş., (2015), “Kaynak Tüketim Muhasebesinde Kapasite Maliyet Yönetimi”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, ss. 51-74.
- Krumwiede, K., & Suessmair, A., (2008), “A Closer Look at German Cost Accounting Methods”, *Management Accounting Quarterly*, Vol: 10, No: 1, pp.37-50.
- Kurtlu, A., (2016), “Kaynak Tüketim Muhasebesi: Silah Fabrikası Örneği”, *Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 9, Sayı:3, ss. 1-14.
- Kurtlu, A., Uçar, M., & Çobanoğlu, S., (2017), “Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Konaklama İşletmelerinde Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 3, ss. 521-543.
- Kurtlu, A., ve Selçuk, Ş., (2020), “Bir Konaklama İşletmesinin Alakart Restoranında Kaynak Tüketim Muhasebesi Uygulaması”, *Alanya Akademik Bakış Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 2, ss.261-281.
- Kutlan, S., (1998), *Maliyet Kontrolü ve Beş Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Bir Uygulama*, Alfa Yayınevi, İstanbul.
- Küçüksavaş, N., (2006), *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, (2.baskı), Kare Yayınları, İstanbul.
- Kürkçü, Ö., (2015), *Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplamaları, Muhasebesi, Karşılaşılan Sorunlar ve Uygulama*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.

- Lindholm, A. ve Suomala, P., (2007), "Learning By Costing Sharpening Cost İmage Through Life Cyscle Costing?", *Internatiomal Journal of Productivity and Performance Management*, Vol: 56, No: 8, pp. 651-672.
- Maskell, B. ve Baggaley, B., (2000), *Viewpoint: 21 st Century Cost Management-The Future of Management Accounting*, Cost Management, Vol:12, No:5, Boston.
- Miller, J, A., (1996), *Iplementing Activity-Based Management in Daily Operations* John Willey&Sons, Inc.
- Okutmuş, E., Kurar, İ., & Kahveci, A., (2014), "Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Ortaya Çıkışına İlişkin Nitel Bir Araştırma", *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 3, ss. 51-77.
- Okutmuş, E., (2015), "Resource Consumption Accounting with Cost Dimension and an Application in a Glass Faktory", *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, Vol:5, No:1, pp.46-57.
- Olalı, H., (1984), *Turizm Dersleri*, İstiklal Matbaası, İzmir.
- Olalı, H., ve Korzay, M., (1989), *Otel İşletmeciliği*, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi Yayını.
- Olalı, H., ve Korzay, M., (1993), *Otel İşletmeciliği*, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Öğünç, H., ve Tekşen, Ö., (2018), "Kaynak Tüketim Muhasebesi Yaklaşımının Tuğla Üretim İşletmesinde Uygulanması ve Karşılaştırmalı Analizi", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 20, Sayı: 2, ss. 389-417.
- Öker, F., (2003), *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*, Literatür Yayınları, İstanbul.
- Öktem, B., (2016), "Üretim işletmelerinde Kanak Tüketim Muhasebesine Duyulan Gereksinim ve Uygulama Boyutu", *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 38, Sayı: 1, ss. 261-277.
- Öncel, M., (2020), *Veri Zarflama Analizi ve Kaynak Tüketim Muhasebesi Yoluyla Müşteri Kârlılık Analizi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Ankara.
- Önen, M, O., (2008), *Dünya'da ve Türkiye'de Turizm*, Türkiye Kalkınma Bankası Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Müdürlüğü, Ankara.

- Özdemir, E., ve Kaygusuz, S.Y., (2009), “Müşteri Kârlılık Analizi: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle Ölçümü ve Pazarlama Kararlarında Kullanımı”, *İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 3, ss. 87-112.
- Özsağır, A., ve Akın, A., (2012), “Hizmetler Sektörü İçinde Hizmet Ticaretinin Yeri ve Karşılaştırmalı Bir Analizi”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 41, ss. 311-331).
- Öztaş, K., (2002), *Turizm Ekonomisi*, Nobel Yayınları, Ankara.
- Öztürk, M.S., Çarıkçı, O., Yaman, B., ve Ağaç, S., (2019), “Bir Konaklama İşletmesinde Kaynak Tüketim Muhasebesi Uygulaması”, *Mali Çözüm Dergisi*, Cilt: 29, Sayı: 153, ss.89-107.
- Özyapıcı, H., (2015), *Resource Consumption Accounting and Its Application in a Healthcare Institution (PhD Thesis)*, Institute of Social Sciences, Çukurova University, Adana.
- Paksoy, Ö.B., (2021), *Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kaynak Tüketim Muhasebesi Yöntemlerinin Karşılaştırılması: Bir Tekstil İşletmesinde Uygulama (Yayınlanmamış Doktora Tezi)*, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Konya.
- Perkins, D., & Stovall, O.S., (2011), “Resource Consumption Accounting: Where Does It Fit?”, *The Journal of Applied Business Research*, Vol: 27, No: 5, pp.41-52.
- Popesko, B., (2010), “Activity-Based Costing Application Methodology for Manufacturing Industries”, *Ekonomika a Management*, Vol: 13, No: 1, pp.103-114.
- RCAInstitue, [www. RCAInstitue.org](http://www.RCAInstitue.org) Erişim tarihi: 17.01.2021
- Resmi Gazete, Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik, 01.06.2019-30791, Karar Sayısı: 1134, Ankara.
- Robin, R., Hart, S., & Ghosh, J., (1998), “Strategic Management Accounting: Refocusing Agenda”, *Management Accounting*.

- Saylan, B., ve Demir, Ö., (2021), “Mobilya Üretim İşletmesinde Kaynak Tüketim Muhasebesi Yaklaşımının Uygulanması”, *Fırat Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 1, ss. 89-114.
- Selçuk, Ş., (2019), *Turizm İşletmelerinde Geleneksel Maliyet Yöntemlerine Alternatif Bir Uygulama Önerisi: Kaynak Tüketim Muhasebesi, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*, Karabük Üniversitesi, Lisans Üstü Eğitim Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı, Karabük.
- Sezgin, O, M., (2001), *Genel Turizm ve Turizm Mevzuatı*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Schmidgall, R, S., (2002), *Hospitalty Industry Managerial Accounting*, Michigan: Educational Institute of the American Hotel & Lodging Association.
- Shank, J, K., (1989), “Strategic Cost Management: New Wine or Just New Bottle? “, *Journal of Management Accounting Review*, Vol: 1, pp. 47-65.
- Shank, J, K, ve Govindarajan, V., (1992), “ Strategic Cost Management: The Value Chain Perspective”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol: 4, pp. 179-197.
- Sharp, D. ve Christensen, L, F., (1991), “A New View of Activity-Based Costing” *Management Accounting*, Vol: 73, No: 3, pp. 32-34.
- Sönmez, F., ve Gerekan, B., (2016), “Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Biri Olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi: Hazır Beton Sektörü Üzerinde Uygulama”, *Mali Çözüm Dergisi*, ss.13-26.
- Şakrak, M., (1997), *Maliyet Yönetimi*, Yasa Yayınları, İstanbul.
- Şener, B., (2001), *Modern Otel İşletmelerinde Yönetim ve Organizasyon*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Tanış, V. N., (1999), “Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetiminin Anlamı, Önemi ve Faydaları”, *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 17, Sayı: 2, ss.147-158.
- Tanış, İ.F., ve Demircioğlu, E.N., V, (2017), “Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Önemi”, *Çukurova Üniveristesi İİBF Dergisi*, Cilt: 21, Sayı:2, ss.175-187.

- Taşgit, Y.E., ve Ergün, E., (2015), “İş Çevresi Özelliklerinin İşletme Stratejisi Üzerindeki Etkisi: Hizmet Sektöründen Bulgular”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 26, ss. 85-111.
- Tavmergen, İ. P., (1998), “Turizmin Ekonomiye Olumlu Etkileri ve Türkiye Örneği”, *Hazine Dergisi*, Cilt: 12, ss. 53-66.
- Tekin, M., (1996), *Üretim Yönetimi Geliştirilmiş ve Değiştirilmiş*, (3.baskı), Arı Ofset Matbaacılık, Konya.
- Tichacek, R., (2005), *Effective Cost Management-Bact to Basic*, (American Association of Cost Engineers) AACE International Transactions, AB/INFORM Global CSC.11
- Toskay, T., (1973), *Türkiye'nin İktisadiyatı*, Harp Akademileri Komutanlığı Yayını, İstanbul.
- Tse, M, S, C., & Gong, M, Z., (2009), “Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity Based Costing and Resource Consumption Models” *Journal of Applied Management Accounting Research*, Vol: 7, No: 2, pp. 41-54.
- Tutkavul, K., (2016), *Sürdürülebilir Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Kaynak Tabanlı Yaklaşım ve Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Tüik, (2021), <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=Egitim,-Kultur,-Spor-ve-Turizm-105> Erişim tarihi: 10.03.2022
- Türksoy, A., (2011), *Konaklama Yönetim Muhasebesi*, (2.baskı), Turhan Kitabevi, Ankara.
- Tütüncü, Ö., (2001), *Turizm İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Unutkan, Ö., (2010), “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:97, ss.86-106.
- Unwto, (2021), *UNWTO Tourism Highlights 2021 Edition*, Madrid: World Tourism Organization.

- Utku, D. B., ve Ersoy, A., (2008), “Kısıtlar Teorisi ve Süreç Katkı Muhasebesinin Geleneksel ve Çağdaş Yönetim-Maliyet Muhasebesi Yöntemleri ile Karşılaştırılması”, *Journal of Yasar University*, Cilt: 3, Sayı: 11, ss. 1627-1661.
- Üngüren, E., ve Çevirgen, A., (2016), “Alanya’daki Konaklama İşletmelerinin Genel Yapısının Analizi”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 9, Sayı:43, ss. 2223-2236.
- Wang, P., Du, F., & Lin, W, T., (2010), “The Choice of Cost Drivers in Activity-Based Costing: Application at a Chinese Oil Well Cementing Company”, *International Journal of Project Management*, Vol: 27, No: 2, pp. 367-381.
- Webber, S. & Clinton, D., (2004), “Resource Consumption Accounting Applied: The Clopay Case”, *Management Accounting Quarterly*, Vol: 6, No: 1, pp.1-14.
- Welfe, B. ve Keltyka, P., (2000), “Global Competition: The New Challenge For Management Accountants”, *Ohio CPA Journal*, Vol: 59, No:1.
- Weetman, P. (2006). *Financial and Management Accounting An Introduction*. Spain: Prentice Hall.
- White, Larry., (2009), “Resource Consumption Accounting: Manager-Focused Management Accounting”, *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, Vol: 20, No: 4, pp. 63-77.
- Yağcı, Ö., (2003), *Turizm Ekonomisi*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Yazdifar, H., (2003), “Management Accounting In The Twenty-First-Century Firm: A Strategic View”, *Strategic Change*, Vol: 12, No: 2, pp. 109-113.
- Yıldırım, Y., ve Çakırlı, H., (2020), “Konaklama İşletmelerinde Rekabet Avantajı Kaynakları: Bodrum Örneği”, *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 7, ss.207-221.
- Yijuan, L., & Ting, W., (2017), “Management Accounting Tools and Application Cases-Resource Consumption Accounting Method and Application” *3rd International Conference on Humanities and Social Science Research*, Vol: 121, pp.408-414.

Yükçü, S., Karakelleoğlu, İ., Altun, C., (2012). “Faaliyete Dayalı Maliyet Sisteminin Kar Maksimizasyonu Açısından Fiyatlandırma Kararlarında Kullanılması”, *Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.Dergisi*, Cilt: 26, Sayı: 3-4, ss.1-14.

Yükçü, S., (2014), *Herkes İçin Yönetim Muhasebesi*, (2.baskı), Altın Nokta, İzmir.

Yükçü, S., (2018), *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, (9.baskı), Altın Nokta, İzmir.

Zor. Ü., (2019), “XV Yüzyıldan Günümüze Yönetim Muhasebesinin Tarihi Gelişimi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 21, Sayı:4, ss. 944-955.

