

GİRİŞ

Bilgi ve teknolojinin hızla değiştiği günümüz koşullarında, işletmelerin rekabet güçlerini artırabilmeleri maliyet sistemlerinde ileri üretim teknolojilerini kullanmalarına ve yeni maliyetleme tekniklerini uygulamalarına bağlıdır. Geleceğe yönelik stratejik kararların alınmasında en önemli faktörlerden biri, işletmelerin maliyet bilgileridir.

Yapılan literatür araştırmaları geleneksel maliyetleme sistemine göre yapılan maliyetlendirmelerin yetersiz maliyet bilgileri üreterek karmaşık maliyetlendirmelere neden olduğu, işletmelerin alacağı stratejik kararlarda yanlış bilgilerin kullanılması sonucu veri ve zaman kaybına neden olduğu ortaya konulmuştur. Bu kapsamda, genel üretim maliyetlerinin ürünlere yüklenmesinde daha doğru birim maliyetlerin hesaplanmasına olanak veren ve işletme kararlarının alınmasında daha sağlıklı bilgileri oluşturacak iki aşamalı maliyetleme yöntemi olan faaliyete dayalı maliyetleme sistemi geliştirilmiştir.

1980’li yıllarda Prof. Robert Cooper, Robert Kaplan ve H.Thomas Johnson tarafından oluşturulan sistem, 1990’lı yılların başında ABD’de uygulama alanı bulmuştur. Sistem ilk olarak üretim işletmelerinde uygulanmıştır.

Günümüzde giderek önemi artan hizmet üretim işletmeleri de teknolojik gelişmeler, ekonomik değişmeler ve küresel rekabet gibi dişsal faktörlerden büyük ölçüde etkilenmektedir. Geleneksel maliyetle sisteminin doğru mamul veya hizmet maliyetine ulaşmada yetersiz kaldığı bir dönemde ortaya çıkan faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, son zamanlarda hizmet üretim işletmelerinde de uygulanabilirliği araştırılan bir konudur. Bu amaçtan hareketle belirlenen çalışma, hizmet alt sektörü olan termal turizm işletmelerinde faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin uygulanmasını kapsamaktadır.

Belirlenen amaç doğrultusunda üç bölüm halinde hazırlanan çalışmanın ilk bölümünde, konaklama işletmeleri ve termal turizm hakkında genel bilgiler verilmiştir. Bu kapsamda konaklama işletmelerinin tarihsel gelişimi, özellikleri ve sınıflandırılması; konaklama işletmeleri alt dalını oluşturan termal turizm işletmeleri tanımı, genel özellikleri, amaçları, organizasyon yapısı ve termal turizm işletmeleri muhasebe sistemi ayrıntılı olarak verilmiştir.

Bunu izleyen ikinci bölümde ise, çalışmanın esas konusunu oluşturan faaliyete dayalı maliyetleme sistemine geçilerek bu başlık altında sistemin iyi anlaşılabilmesi için öncelikli olarak termal turizm işletmelerinde maliyet muhasebesi sistemi üzerinde durulmuş, daha sonra faaliyete dayalı maliyetleme sistemi tanımı, genel kavramları, sistemin tarihsel gelişimi, faaliyete dayalı maliyetleme sistemine geçiş, optimal maliyet sistemi, sistem tasarımı, faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin işleyişi, sistemin yararları ve eksik yönleri ile faaliyete dayalı maliyetleme sistemi ile geleneksel maliyetleme sistemi arasındaki farklara ve sistemin varsayımları hakkında bilgilere yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümü ise, faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin hizmet üretim işletmelerinde uygulanabilirliğine ayrılmıştır. İlk olarak Afyon ilinde faaliyette bulunan termal turizm işletmesine ilişkin bilgilere ve işletmenin 2004 yılı maliyet verilerine yer verilmiştir. Sistemin termal turizm işletmesine uygulanarak, geleneksel maliyetleme sistemi ve faaliyete dayalı maliyetleme sistemine göre bulunan birim hizmet maliyetlerinin sonuçlarının karşılaştırılması ile çözümsel önerilerde bulunarak çalışma tamamlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KONAKLAMA İŞLETMELERİ VE TERMAL TURİZM HAKKINDA GENEL BİLGİLER

İnsanların yaşamlarını sürdürebilmeleri ve hayatta kalabilmeleri ihtiyaçlarının karşılanabilmesi ile mümkündür. Bu ihtiyaçlar mal veya hizmetten oluşmaktadır. Üretim öğeleri olan emek, sermaye, doğal kaynaklar ve teknolojinin sistemli şekilde bir araya gelerek insanoğlunun ihtiyaç duyduğu mal veya hizmeti üreten birimler işletmeleri oluşturmaktadır. (Karalar, 1997 : 35) Buradan hareketle işletmelerin mal ya da hizmet üreten birimler olduğunu söyleyebiliriz. Üretilen mal ve hizmetin çeşidi yönünden işletmeler aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir. (Benligiray, 1994 : 1)

- Ticaret işletmeleri,
- Üretim işletmeleri,
- Hizmet işletmeleri.

Ticaret kesiminde çalışan, üretici işletmelerin ürettikleri malların toptancılığını, yarı toptancılığını ve perakendeciliğini yapan işletmeler ticaret işletmelerini oluştururken; üretim sürecinde, kullanılan girdileri fiziksel ya da kimyasal yönden değişikliğe uğratarak yeni bir mala veya mamule dönüştüren işletmeler üretim işletmelerini oluşturmaktadır. Hizmet işletmesi denildiğinde, hizmeti üreten ve pazarlayan her boyuttaki işletmeyi içine almaktadır. (Karalar, 1997 : 50-51)

Hizmet işletmeleri içerisinde konaklama işletmeleri büyük yer almaktadır.

I. KONAKLAMA İŞLETMELERİ

Konaklama işletmeleri içerisinde, çok çeşitli hizmet yelpazesi yer almaktadır. Sadece konaklama hizmeti sağlayan küçük otellerden, konaklama hizmetinin yanında yiyecek ve içecek gereksinimlerini sürekli olarak sağlayan ve bunların yanında toplantı, seminer, kongre, havuz, hamam, sauna, berber, park yeri ve spor alanları gibi gereksinimleri de çok kaliteli bir şekilde sunan işletmelere kadar çeşitlilik göstermektedir. (Kaval, 1994: 4)

“Konaklama endüstrisi, insanların kendi konutlarının bulunduğu yer dışında değişik nedenlerle yaptıkları gezilerde; birinci planda geçici konaklama, ikinci planda yeme içme gibi zorunlu ihtiyaçlarının karşılanması için hammaddeden veya yarı mamul maddeden yararlanarak mal ve hizmet üreten ticari nitelikteki işletme faaliyetleridir.” Bu tanıma göre, konaklama işletmelerinin yapısal özelliğini ortaya koyan üç kriter şu şekilde sıralanabilir: (Çetiner, 2002: 9)

- Konaklama işletmeleri, geçici konaklama ihtiyacını karşılayan kuruluşlardır,
- Konaklama işletmeleri, ikinci derecede olmak üzere beslenme ihtiyacını karşılarlar,
- Konaklama işletmeleri, bu ihtiyaçlara cevap vermek üzere hizmet üretirler.

Bu durumda; konaklama, insanların buldukları mekanlardan ayrılıp başka mekanlarda yapmış oldukları geceleme faaliyeti olarak tanımlanabilir. (Şener, 2001: 3) Konaklama endüstrisinin amacı, insanları sadece ekonomik bir araç olarak görmeyip sosyal bir varlık olarak düşünmesini ve ihtiyaçlarının karşılanmasını sağlamaktır.

Bir diğer tanımda konaklama endüstrisi, ücret karşılığında yeme, içme, yatma, eğlenme, sportif faaliyetler ve tedavi hizmetlerinin ihtiyacı bulunan kişilere sunulduğu mekanlardır. (Çetiner, 2002: 9)

Günümüzde konaklama işletmeleri, ilk akla gelen geçici konaklama, yeme içme gibi asgari faaliyetlerin yanında, ulusal ve uluslararası düzeyde konferans salonları, güzellik merkezleri, hediyelik eşya satış yerleri, eğlence mekanları gibi

çok amaçlı bölümleri de bünyesinde taşıyan hizmet birimleri olarak karşımıza çıkmaktadır. (Şener, 2001: 3)

A) KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

İnsanların yer değiştirme istekleri, ilk çağlardan günümüze kadar gelmektedir. İlk çağlarda insanların yer değiştirme istekleri genellikle gıda gereksinmelerini karşılamaktan doğmuştur. Daha sonraki yıllarda ise, insanoğlunun çeşitli ihtiyaçlarından biriside yeni yerler keşfetmek olmuştur. İnsanoğlunun konaklama ihtiyacını karşılaması artık başka bir durumu ortaya çıkarmış ve seyahat nedenleri ile konaklama gerçekleşmiştir.

Konaklama, insanoğlunun ihtiyaçlarını karşıladığı için tarihi; insanlık tarihi kadar eskilere dayanmaktadır. Geniş bir perspektifle bakıldığında, konaklama olgusu denilince akla ilk olarak oteller gelmektedir. Oteller turizm literatürüne ana konaklama tesisi olarak girmiştir. (Ürger, 1993: 225)

Günümüzde kullanılan konaklama işletmelerinin geçmişi yaklaşık 200 yıl kadar öncesine dayanmaktadır. Paranın icat edilmesiyle birlikte, bugünkü anlamda konaklama endüstrisinden söz edilmektedir. Daha önceki yıllarda seyahat edenler hanlarda konaklama yaparlardı. (Ürger, 1993: 225) Daha sonraları ise hanların, kervansarayların yerini, nitelikli konaklama işletmeleri almaktadır.

Çağdaş konaklama anlayışını oluşturan faktörlerin başında: (Tunç ve Saç, 1998:12)

- Seyahat özgürlüklerinin tanınması,
- Ücretli tatil hakkının sağlanması,
- Sosyal güvenlik sistemlerinin işlerlik kazanması,
- Kentleşme olgusu,
- Sosyo- ekonomik gelişmeler gelmektedir.

1. Dünya’da Konaklama İşletmelerinin Gelişimi

Roma İmparatorluğu döneminde (yaklaşık M.Ö.200- M.S.500) hanlar ve tavernalar inşa edilmiş; bunların bazılarında konaklayacak odalar mevcutken, bazılarında ahırlar mevcut olup bu hanlar ve tavernalar öğrenci, sanatçı ve tüccarların kullanımı için yapılmıştır. Söz konusu hanlar ve tavernalarda, yiyecek ve içecek ile konaklama imkanlarının aynı anda sağlanması daha sonraki yıllarda gerçekleşmiştir. Rahiplerin yönettiği bu mekanlara Roma Hospice adı verilmiştir. XVI. ve XVIII. yüzyıllar arasında, konaklamada kaliteye önem verilmesi dikkat çekmektedir. Macaristan’da geliştirilen ve tüm kıta Avrupa’sına yayılan atlı arabalar konaklama kavramında değişiklikler ortaya çıkarmıştır. Avrupa’daki bu gelişmeler 1700’lü yılların başına kadar devam etmiş ve otel işletmelerinin başlangıcını oluşturmuştur. (Şener, 2001: 4)

Otel sözcüğü ilk olarak Fransa’da, daha sonra 1760 yılında İngiltere’de kullanılmıştır. (Ürger, 1993: 225)

Avrupa’da sanayi devrimi sonucu demiryollarının gelişimi konaklama endüstrisinin büyük şehirler dışına çıkmasını sağlamıştır. (Çetiner, 2002: 11) Ancak Avrupa’da ki anlayış konaklama endüstrisi sadece zengin ve soylu kesimin yararlanabileceği şekilde tesis edildiğinden, XX. yüzyılın ilk yarısında otel endüstrisi gerekli büyümeyi gösterememiş, aynı tarihlerde Amerikan otelciliği ise hızlı bir büyüme göstermiştir. Bunun en önemli nedeni, Amerikan otelciliği anlayışında Avrupa’da olduğu gibi bir ayrımcılığın söz konusu olmaması, parası olan ve gerekli ödemeyi gerçekleştirebilecek herkese kapılarının açık olmasıdır. Modern otelciliğin gelişmesinde ve doğuşunda Amerikan Otelciliği’nin büyük payı vardır. (Olahı ve Korzay, 1993: 8)

2. Türkiye’de Konaklama İşletmelerinin Gelişimi

Ülkemizdeki kervansarayların ilk örneklerine, Selçuklular zamanında rastlanılmıştır. Bu kervansaraylar sadece konaklama, yeme-içme, barınma imkanı sağlayan yerler değil; aynı zamanda, vakıf olarak işletilen ve toplumun sosyal tesis mekanları olarak hizmet gördükleri yerler olmuştur. (Şener, 2001: 6)

Osmanlılar döneminde de pek çok han ve kervansaraylar inşa edilmiştir. Modern anlamda ilk otel 1892 yılında Uluslararası Yataklı Vagonlar ve Büyük Avrupa Ekspresleri Kumpanyası tarafından inşa edilen ve İstanbul'da bulunan Pera Palas Oteli'dir. (Batman, 1999: 19) Daha sonra 1914 yılında inşa edilen Tokatlıyan Oteli, 1931 yılında İstanbul'da inşa edilen Park Otel uzun yıllar turizme hizmet eden oteller olmuştur. (Şener, 2001: 7)

Modern Türk turizmin öncülüğünü 1955 yılında İstanbul Hilton Oteli, 1956'da İstanbul Divan Oteli ve 1957'de faaliyete başlayan İzmir Kilim Oteli oluşturmaktadır. (Batman, 1999: 20)

1985'li yıllarda yabancı sermayenin kullanılmasının yarattığı etki ile teşvikler ve yap işlet devret gibi ekonomik modeller Türk turizm sektörünün önünü açmış, ülke ekonomisine büyük katkıları olan turizm sektörünün öneminin anlaşılmasına, bu alana gereken önemin verilmesine neden olmuştur. (Şener, 2001: 8)

B) KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ

Konaklama işletmeleri bir hizmet işletmesi olduğu için, ticaret ve üretim işletmelerinden bazı farklılıklar göstermektedir. Kişilere konaklama, yeme-içmenin yanında artık günümüz konaklama işletmelerinde çeşitli sosyal aktivitelerinde sunulduğu konaklama işletmelerinin belli başlı özellikleri şunlardır: (Bekçi, 2003: 2-4)

- Konaklama işletmeleri yalnız barınma ihtiyacını değil, bunun yanında beslenme ihtiyacını da gidermelidir.

- Konaklama işletmeleri kuruluşta ve faaliyetlerinin devamında büyük sermayeye ihtiyaç duyarlar.

- Konaklama işletmelerinde sunulan hizmetler stoklanamaz.

- Konaklama işletmelerinin aktiflerinin %85-90'ı duran varlıklardan, %10-15'i ise dönen varlıklardan meydana gelmektedir.

- Konaklama işletmeleri 7 gün 24 saat hizmet verdikleri için iyi bir iş gücü performansına sahip olmaları gerekmektedir.

- Konaklama işletmeleri emeğin yoğun olarak kullanıldığı işletmelerdir. Üretim işletmelerinde olduğu gibi makineleşmeye gidilmesi söz konusu değildir. Bu durum konaklama işletmelerinde personelin çok olmasına ve sosyal sorunların ön planda tutulmasını gerektirir.

- Sağlıklı ve modern yaşam felsefesini benimseyen, teknolojiyle uyumlu hizmet sunabilmesi için iyi bir ekip çalışmasını gerekli kılar. Konaklama işletmeleri yeterli sayıda teknik ve hizmet personeli bünyesinde bulundurmalıdır.

- Konaklama işletmelerinde talep durumu politik, ekonomik, iklimsel ve tatil gibi çeşitli etmenlere bağlı olduğu için talep tahminlerinde ve fiyatlandırmada güçlükler çekilmektedir. Bu durum, konaklama işletmelerinde riski daha yükseltmektedir.

- Satışlarda kredi kartı yaygın olarak kullanılmaktadır.

C) KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Otel işletmeciliği, konaklama endüstrisinin bir alt dalını oluşturmaktadır. (Çetiner, 2002:9) Konaklama işletmeleri, belirli kriterlere göre sınıflandırılabilir. Genel olarak konaklama işletmelerinin sınıflandırılmasında, şu kriterler dikkate alınmaktadır: (Bekçi, 2003: 4)

- Kuruluş yerine göre sınıflandırma,
- Sunulan hizmetin çeşitliliğine göre sınıflandırma,
- Yönetim şekline göre sınıflandırma,
- Ziyaret amacına göre sınıflandırma,
- Seyahat süresine göre sınıflandırma,
- Lisanslı ve lisansız oluşlarına göre sınıflandırma.

Konaklama işletmeleri, otel işletmeleri ve diğer konaklama işletmeleri olarak ikili bir ayırma sahiptir. (Olahı ve Korzay, 1993: 17) Bu nedenle

konaklama işletmelerinin sınıflandırılmasında otel işletmeleri için yapılan sınıflandırma bu çalışmada temel teşkil etmiştir. Ülkemiz şartlarında yaygın olarak kullanılan otel işletmeleri sınıflandırma şekli şu şekildedir:

1. Faaliyet Sürelerine Göre Sınıflandırma

Faaliyet sürelerine göre konaklama işletmeleri ikiye ayrılabilir. Bunlar devamlı ve mevsimlik otel işletmeleridir.

a) Devamlı Oteller

Devamlı oteller, bütün bir yıl boyunca faaliyet gösteren ve açık olan otel işletmelerini bünyesine alır. (Şener, 1997: 24)

b) Mevsimlik Oteller

Mevsimlik oteller, yılın belirli mevsimlerinde açık olan diğer zamanlarda ise, faaliyet göstermeyen otellerdir. Bu nedenle devamlı oteller ile mevsimlik oteller bazı konularda birbirinden farklılık gösterirler: (Olahı ve Korzay: 1993: 36)

- Mevsimlik oteller, yılın belli zamanlarında açık olduğu için genellikle dinlenmek, eğlenmek, gezi, tatil yapmak vb. amaçlarla konaklanan otellerdir. Oysa devamlı oteller gidilmesi zorunlu otellerdir.

- Mevsimlik oteller, çeşitli nedenlerle seyahat etmekte olan insanların konakladıkları otellerdir. Bu nedenle konaklama süreleri de farklılık gösterir. Mevsimlik otellerde bir-iki hafta arasında değişen sürelerde konaklama gerçekleşirken; devamlı otellerde bir-iki gün arasında konaklama yapılmaktadır.

- Yapı itibarıyla de iki otel arasında farklılıklar mevcuttur; devamlı oteller genellikle her ülkede aynı özelliği gösterirlerken, mevsimlik oteller kurulduğu yere göre, ülkeden ülkeye farklı özellikler göstermektedirler.

2. Karşıladıkları Konaklama İhtiyacının Türü Bakımından Sınıflandırma

Otel işletmeleri, karşıladıkları konaklama ihtiyacının türlerine bakıldığında farklı sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır. Bunların başında şehir otelleri gelmektedir. Kıyı otelleri, dağ-spor otelleri ve kaplıca-kür (termal) otelleri de bu sınıf içerisinde yer alan diğer otellerdir.

a) Şehir Otelleri

Şehir otellerine merkezi otellerde denilmektedir. Şehir merkezlerinde genellikle kısa süreli konaklama amacıyla kullanılan bu oteller, bölgeye gelen yerli ve yabancı konukların işlerini takip etmek amacıyla konakladıkları işletmelerdir. (Şener, 1997: 25)

b) Kıyı Otelleri

Kıyı otelleri, uzun süre için dinlenmek, eğlenmek, tatil geçirmek amacıyla konaklanılan otel işletmeleridir.

c) Dağ- Spor Otelleri

Dağcılık, kayak sporları gibi dinlenmek, sportif aktivitelerde bulunmak için konaklanılan otel işletmeleridir.

d) Kaplıca Otelleri

Kaplıca ve şifalı suların yaralanmak isteyen ve tedavi olmak amacıyla gelen otel işletmeleridir.

3. Mülkiyet Bakımından Sınıflandırma

Mülkiyet bakımından otel işletmeleri sınıflandırıldığında karşımıza üç türlü ayırım çıkmaktadır. Bunlar, özel mülkiyete ait oteller, kamu mülkiyetine ait oteller ve karma mülkiyetli otel işletmeleridir.

a) Özel Mülkiyete Ait Oteller

Sahiplik ilişkileri gerçek ve tüzel kişilerin bünyesinde bulunan otel işletmeleridir.

b) Kamu Mülkiyetine Ait Oteller

Tüm varlıkları ile, kamu idarelerinin sahipliğinde olan otel işletmeleridir. Örneğin Belediyeler, İl Özel İdareleri, Emekli Sandığı gibi kurumlara ait otel işletmeleri bu grup içerisine girmektedir.

c) Karma Mülkiyetli Oteller

Varlıklarının bir kısmı kamu idaresine, bir kısmı da özel mülkiyete ait olan otel işletmeleridir. Karma otel işletmelerinde alt yapının oluşması genellikle kamu tarafından gerçekleştirilmekte, işletimi ise özel mülkiyet tarafından yerine getirilmektedir. Yani devlet otel için gerekli yatırımı yaparak, alt yapıyı oluşturmakta, işletmesini bedelli veya bedelsiz olarak özel mülkiyete devredebilmektedir. (Olalı ve Korzay, 1993: 46)

4. Büyüklüklerine Göre Sınıflandırma

Otel işletmelerinin büyüklükleri belirli kriterlere bağlıdır. Bu kriterler genellikle: (Olalı ve Korzay, 1993: 47)

- Otel işletmesi için yatırılan sermayenin miktarına,

- İstihdam edilen personelin durumuna göre, yani çalışan personelin sayısı, ödenen ücretin miktarına,

- Otelde bulunan mevcut oda sayısına,

- Otelde bulunan ve diğer teşebbüslere kiralanın kısımların durumuna (kuaför, alışveriş merkezi, telekom, banka gibi merkezler) göre değişmektedir.

Büyükliklerine göre otel işletmeleri büyük, orta ve küçük olarak sınıflanabilir.

Büyük oteller, genellikle 300 ve daha fazla sayıda odaya sahip olan dekorasyon, donanım ve teknolojik açıdan gelişmiş özelliklere sahip en az 100-110 arasında personel çalıştıran otel işletmeleridir. Orta büyüklükte oteller, kesin bir ayırma gidilmemekle beraber 100-299 arasında oda sayısı ve 50 ile 100 arasında personel bulunduran otellerdir. Küçük oteller ise 25-99 odaya sahip hizmetlerin genel olarak 25-30 arasında değişen personel tarafından gerçekleştirilen otellerdir. (Bekçi, 2003: 7)

5. Mevzuat Açısından Sınıflandırma

Otel işletmeleri, pek çok ülkede uluslararası standartlara ve ülke koşullarına göre sınıflandırılmaktadır. Mevzuat açısından bakıldığında, Turizm Bakanlığı tarafından yayımlanan yönetmeliğe göre iki türlü sınıflandırma yapılmıştır. Bunlar; işletme belgeli oteller ile bu belgeye sahip olmayan işletme belgesiz otellerdir.

a) Turistik Oteller

“Turizm Yatırım ve İşletmeleri Nitelikleri Yönetmeliği”nin 61. maddesine göre oteller: (Benligiray, 1994: 32)

- Beş yıldızlı oteller- Lüks oteller,
- Dört yıldızlı oteller,
- Üç yıldızlı oteller,

- İki yıldızlı oteller,
- Tek yıldızlı oteller olarak beş guruba ayrılır.

b) Turistik Olmayan Oteller

Turizm işletme belgesi olmayan oteller, bu grup içerisinde yer alır. Turistik olmayan oteller, yerel yönetimler tarafından denetlenir ve yine yerel yönetimin belirlemiş olduğu normlara göre sınıflandırılırlar. (Benligiray, 1994: 32) Bu tür otellerde fiyatlandırmayı da aynı şekilde yerel yönetimler yerine getirmektedir. Turistik olmayan oteller genelde: Birinci sınıf oteller, ikinci sınıf oteller ve üçüncü sınıf oteller olarak sınıflandırılabilir. (Şener, 1997: 28)

II. TERMAL TURİZM HAKKINDA GENEL BİLGİLER

A) TERMAL TURİZM İLE İLGİLİ BAZI KAVRAMLAR

1. Turizm Kavramı

Turizm olgusu çok eskilere dayanmaktadır. Latince bir kelime olan “tornus” kökünden türetilmiştir. “Tornus” Latince de dönmek, etrafını dolaşmak ve geri dönmek anlamına gelmektedir. Daha sonraları Türkçe’de de kullanılan “tornistan” sözcüğünde aynı kökten geldiği görülmektedir. Bu tanımlamadan hareketle, turizm olgusunda hareket, seyahat ve gezme kavramları dikkat çekmektedir. (Sezgin, 2001: 13) Eğlenme ve dinlenme amacıyla yapılan kısa süreli seyahatler, sağlık ve spor amaçlı yer değiştirmeler, sanatsal ve kültürel etkinliklere katılmak amacıyla yapılan seyahatler, inceleme- araştırma amaçlı yapılan seyahatler turizm kavramı içinde yer almaktadır. (Barutçugil, 1982: 3) Bu tanımlamalardan da görüldüğü gibi, turizme ilişkin belirleyici özellikleri şunlar oluşturmaktadır:

- Turizm geçici süre ile asıl konaklanılan merkezden uzaklaşmak ve belli süre seyahat etmektir.

- Seyahat eden ve geçici süre konaklayan kişiler, turizm işletmeleri tarafından üretilen ve sunulan mal ve hizmetleri tüketirler.

Turizm dinlenme, eğlenme, ticari ve mesleki faaliyet amacı ile farklı nedenlerle yapılan seyahatlerin tümüdür. (Tunç ve Saç, 1998: 14) Turizm olgusunda belirleyici olan husus yapılan seyahatlerin yerleşmeye dönüşmemesi, yani ikamet yerinden ayrılışın geçici olması, seyahatlerin yerleşim yerleri arasında devamlılık gösteren yolculuklar olmaması gerektiğidir. Aksi takdirde turizm olgusundan söz edilemez.

2. Termal Kavramı

Bilinen en eski tedavi ve güzellik yöntemlerinden birisi olan termalizm, kaplıca, ılıca, içmeler gibi şifalı doğal su kaynaklarının sağlık kurallarına uygun bir biçimde tedavi aracı olarak kullanılmasıdır. (Akat, 2000: 19) Almanca kökenli olan “thermal” sözcüğü, Türkçe’ye “termal” olarak geçmiştir. Uluslararası Termalizm ve Klimatizm Federasyonu’na göre termal kavramı; bir litresinde en az 1 gr. eriyik halde mineral veya karbondioksit gazı içeren ve sıcaklığı 20° C üzerinde bulunan sıcak maden suları olarak tanımlanmıştır. (Fidancı, 2002: 5)

3. Termal Turizm

Termal sular ile yapılan kür uygulamaları, termal turizm türünü oluşturmaktadır. Günümüz koşullarına bakıldığında hava, su ve çevre kirliliği insanlar üzerinde pek çok olumsuz etkiye sahiptir. Bu duruma sanayileşme ve bozuk kentleşmede eklenince insanlar üzerinde; bedensel bozukluklar, stres, romatizma, solunum ve dolaşım yolları bozuklukları gibi hastalıklar içinde bulunduğumuz yüzyılın yaygın haslıkları olarak ortaya çıkmaktadır. Gelişmiş ülkeler; insan sağlığını korumak amacı ile doğal turizm kaynaklarından olan temiz hava, güneş , deniz ve şifalı termal suların dinlendirici ve tedavi edici etkileri

kullanılarak bu hastalık sorunlarını çözmeye çalışmaktadırlar. İşte seyahat etmek amacı ile yer değiştirmenin yanında tedavi olmak amacıyla termal kür merkezlerine ve kaplıcalara gelerek bir süre konaklayan insanlar, termal turizm olayını başlatmış bulunmaktadır. (Özbek, 1991:15)

Termal turizmi, kür uygulamaları için yapılan turizm hareketi olarak da tanımlanabilir.

4. Sağlık Turizmi

Turizmin fonksiyonlarından birisi de, sağlık fonksiyonudur. Bu fonksiyon içerisinde insanlar sağlık, spor, tedavi ve kür merkezlerinden faydalanmak üzere konaklama ihtiyacı duyarlar. Genellikle tedavi amaçlı kalınan bu konaklamalarda eğlence ve dinlenme aktiviteleri de yerine getirilerek ihtiyaçlar karşılanmaktadır. Bu ihtiyaçların karşılanması amacıyla oluşturan tesislerde, ekonomik yapı gereği arz – talep ilişkisi doğmakta ve sağlık turizmi oluşmaktadır. Turizm arzına etki eden doğal faktörlerin başında, kaplıca ve şifalı sular gelmektedir. İşte bu arzın, talep edilmesiyle paralel olarak doğan turizm sektörüne sağlık turizmi denmektedir. (Tunç ve Saç, 1998: 22)

Buradan hareketle insanların barınma, dinlenme, eğlence ve spor gibi insan sağlığını korumak, hastalıkları tedavi ve rehabilite etmek amacıyla bu dallarda uzmanlaşmış tıp, teknik, işletme gibi dalların birleşiminden oluşan ve hizmet sunan turizm sağlık turizmini oluşturmaktadır. (Özbek, 1991: 16)

Sağlık turizmi, sağlık sorunları olan kişiler ile, sağlıklı kalmak için kür uygulamasına ihtiyaç duyan kişilere yönelik hizmet veren özel bir turizm türüdür.

B) TERMAL TURİZM İŞLETMELERİNİN TANIMI VE GENEL ÖZELLİKLERİ

Termal turizm işletmeciliği, turizm işletmeciliğinin bir alt dalıdır. “Termal turizmi tesisleri, mineralize termal sular, içme suyu, deniz suyu, çamur gibi maddeler veya solunum yolu ile veya mekanik ve elektrikli araçlarla masaj ve

beden eğitimi gibi yöntemlerle insan sağlığını koruma ve tedavi amacı taşıyan uygulamalardan birinin veya birkaçının, hekim gözetiminde yapıldığı tesislerdir.” (Turizm Tesisleri Yönetmeliği Md.29, TC. Kültür ve Turizm Bakanlığı web sayfası, <http://www.kultur.gov.tr> 20.11.2004)

Başka bir tanımda termal turizm tesisleri; kaplıca, ılıca, kaynarca veya içme gibi isimler alan sıcak veya soğuk madensel suların yakınlarında veya sağlığa çok uygun iklim koşullarının bulunduğu yerlerde kurulan konaklama tesisleridir. (Özmen, 1995: 7)

Bir diğer tanımda ise; termal turizm işletmeleri, klasik konaklama işletmelerinin sunduğu konaklama, yeme-içme, eğlence gibi hizmetlere ek olarak termal uygulamalar ile destek ve tamamlayıcı tedaviler içeren hizmetler sunan tesislerdir şeklinde tanımlanmaktadır. (Kozak, 1992: 34)

Modern anlamda bir termal turizm işletmesinde bulunması gereken hizmet birimleri şunlardır:

- Kür Merkezi : Termal turizm işletmelerinin teşhis-tedavi birimlerinin bulunduğu bölümdür. Mineralize termal sular ile yapılan kür uygulamalarına “Balneotherapie”, deniz suyu ve deniz iklimi ile yapılan kür türüne “Thalassotherapie” sağlıklı iklimde bulunma ve iklim kürü uygulamalarına “Klimatherapie”, tatlı sularda yapılan kür uygulamalarına “Hidrotherapie” adı verilmektedir. (Özbek, 1991: 16)

- Konaklama Tesisi : Termal turizm işletmelerinin yeme, içme, eğlence ve konaklama gibi ihtiyaçlara cevap verebilen birimleridir. (Kozak, 1992: 35)

- Rekreasyon Üniteleri : Termal turizm işletmelerinden faydalanan insanlar bu tesislerden sadece konaklama ve tedavi olma amaçlı olarak yararlanmazlar. Bunun dışında boş zamanlarını geçirmek, tedaviden arta kalan zamanlarında açık ve kapalı spor sahaları, yüzme havuzları, tenis kortları, konser salonları, eğlence ve alışveriş merkezleri gibi alanlardan da faydalanırlar. Termal turizm işletmelerinde bulunan bu alanlar, rekreasyon ünitelerini oluşturmaktadır. (Özbek, 1991: 16)

Termal turizm işlemlerinin genel özellikleri; (Kozak, 1992: 36; Özmen, 1995: 11)

- Kişinin sahip olduğu rahatsızlığa, doktor tarafından uygulanan tedavinin süresine göre konaklama süresi değişmekle beraber genellikle, termal turizm işletmelerinde yapılan konaklama iki ile üç hafta arasında değişmektedir.

- Termal turizm işletmelerinde çalışan personelin işinde deneyimli ve uzman olması gerekmektedir.

- Termal turizm merkezlerine gelen insanların bir kısmı buralarda tedavi olmak amacıyla kür merkezlerinden yararlanırken; bazıları ise, hem tatil hem de kür merkezlerinden yararlanmak için bu merkezlere gelmektedir. Bu nedenle, farklı beklentileri olan insanlara tesislerin cevap verebilmesi için, termal turizm işletmelerinin iyi bir organizasyona sahip olması gerekmektedir.

- Termal turizm işletmelerinden faydalanan hastalara, kür merkezlerinde uygulanan balnoterapi uygulamalarının yanında; uyuma, dinlenme ve diet gibi uygulamalar da sunulmaktadır. Bu nedenle termal turizm işletmelerinde, diet yemekleri konusunda ciddi bir düzenleme ve uygulama yapılması gerekmektedir.

- Termal turizm işletmelerine tedavi olmak amacıyla gelen insanların varlığı, bu merkezlerde hijyen kurallarında daha fazla önem vermeyi gerekli kılmaktadır.

- Termal turizm işletmeleri, termal su kaynakları yanında üzerinde ya da çok yakınında kurulmalıdır.

- Termal turizm işletmeleri, termal otel, kür merkezi ve kür parkından oluştuğundan bu kompleks oluşumun ekonomikliği, yatırımı kısa sürede geri ödeyebilir.

C) TERMAL TURİZM İŞLETMELERİNİN AMAÇLARI

Yukarıdaki açıklamaların ışığında termal turizm işletmeleri, modern anlamda hem tıp ilminin termal uygulamalardaki gelişmelerini içeren, hem de turizmin gerektirdiği konaklama, rekreasyon ve boş zamanları değerlendirme

hizmetlerini amaçlayan kuruluşlardır. (Tutar, 1991: 233) Termal turizm işletmelerinin amaçlarının başında, tıp ilminin öngördüğü kurallara uygun olarak ve doktor denetiminde kür uygulamalarının gerçekleştirilmesi gelmektedir. (Ülker, 1988: 207)

Termal turizm işletmeleri, tedavi olanakları sunmanın yanında konaklama, rekreasyon ve boş zamanların değerlendirilmesini amaçlayan ve bulunduğu bölgeye turizm alanında katkı sağlayan kuruluşlardır.

Termal turizm işletmeleri, bir bölgenin ya da ülkenin turizmde üretilen tüm turistik ürünlere zenginlik katmayı ve özel müşterileri cezbetmeyi amaçlayan işletmelerdir. Termal turizmi aynı zamanda, yerel ekonomi üzerinde de olumlu etki yaratmayı amaçlar. (Selvi, 2000:58)

D. TERMAL TURİZMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

1. Dünyadaki Gelişimi

İlk çağlarda turizm dinsel, spor ve sağlık gibi belli başlı alanlarda yapılmış, çağın en önemli seyahat olaylarından birisini de, şifalı sular oluşturmuştur. Şifalı sulara yapılan seyahatlerin birinci nedeni insanoğlunun su ihtiyacını karşılamak olmuş, daha sonraları ise; şifalı suların tedavi edici özellikleri bulunmuştur. Şifalı suların bulunduğu bölgelere tapınaklar yapılarak, tanrının gücüne inanılmıştır. Hidroloji ve klimatoloji hakkında ilk yapıtlar hekimlerin babası sayılan Hipokrat tarafından Milattan 450 yıl önce yazılmıştır. (Özmen, 1995: 14)

Sıcak mineral sulara dayalı ilk kaplıca etkinlikleri, yaklaşık olarak 2000 yıl önce Romalılar zamanında geliştirilmiştir. 19. yy'da ise pek çok kaplıca tesisleri yapılmıştır. 1800'li yıllardan itibaren endüstri devrimi ile yoğun çalışma koşulları, insanları sağlık amaçlı seyahatlere yöneltmiş ve kaplıca merkezlerine olan ilgiyi artırmıştır. (Selvi, 2000: 47)

Dünya Turizm Teşkilatı (WTO)'nun 19 ülkede gerçekleştirdiği araştırma sonuçlarına göre, kür istasyonu sayısı ve oda ve yatak kapasiteleri bakımından termalizmin Dünya'da en çok Avrupa ülkelerinde yerleştiği ve geliştiği

görülmektedir. (Avcıkurt ve Çeken, 1998: 29) Dünya’da; Almanya, Macaristan, Yunanistan, Japonya, İsviçre, İspanya, Fransa, İtalya, Çekoslovakya ve Avusturya termal turizmde önem kazanmış ülkelerdir. (Özbek, 1991: 17)

Almanya, bu alanda önde gelen ülkelerdendir. Avrupa termal turizm pazarının yaklaşık %50’sini elinde bulundurmaktadır. İsviçre Alp dağlarında ve göl kenarlarında kurulu pek çok ünlü kaplıca ve kış turizm tesislerine sahiptir. (Selvi, 2000: 51) İtalya’da kaplıca kültürü Romalılar zamanından gelmektedir, İtalya’da termal açısından önemli Müntecatini Terme Termal Merkezi ve Terme Eugane Termal Bölgesi olmak üzere iki bölge bulunmaktadır. Bu bölgeler gerek termal su özellikleri, gerekse çamur banyoları bakımından ülkenin turizm açısından önemli bölgelerini oluşturmaktadır. (Avcıkurt ve Çeken, 1998: 29-30) Fransa teknoloji ve tıbbi ekipman açısından, Avrupa ülkeleri arasında termal turizmde ileri düzeydedir. (Özbek, 1991:17)

2. Türkiye’deki Gelişimi

Türkiye’de termal turizmin tarihsel gelişimi, konaklama işletmelerinin tarihsel gelişimiyle paralellik göstermektedir. Türkiye’deki konaklama hizmetleri Avrupa’dan daha önce başlamıştır. (Özmen, 1995:16)

Anadolu’da yaşayan ilk çağ devletleride termal kaynaklarından faydalanmışlardır. Bunların başında Ankara’nın Haymana ilçesi, Bolu’nun Aşağı Babas, Çiçekdağı’nın Bulamaçlı ve Kırşehir’in Karakurt Kaplıcaları Etiler zamanında kullanılmıştır. Manisa Sardes ve Denizli Pamukkale Kaplıcaları da eski Ege Medeniyetleri döneminde faydalanılan kaplıcalar arasındadır. Afyon Gazlıgöl ve Sivrihisar Çardak Kaplıcaları da Frigler döneminde insanlığın hizmetine sunulan yapılardır. Türkler Anadolu’ya girdiklerinde, Bizanslı asillerin faydalandıkları Yalova ve Bursa Kaplıcalarından başka sağlam kaplıca ile karşılaşmamışlardır. (Çelik, 2001: 12-13)

Ülkemizde çağdaş anlamda ilk termal turizm tesisleri, Yalova ve Gönen kaplıca merkezlerinde kurulmuştur. Cumhuriyet döneminde, Atatürk’ün emriyle Yalova Kaplıcaları yeniden restore edilerek, çağdaş bir yapıya kavuşturulmuştur.

Yalova Kaplıcalarının şifalı sularından, romatizmal hastalıklardan, hareket sisteminin ağrılı hastalıklarına, yüksek tansiyon, kırık-çıkık, ağrılı kadın hastalıkları ve göz bozuklukları gibi pek çok hastalıkların tedavisinde faydalanılmaktadır. (Özmen, 1995:17)

Türkiye, jeotermal kaynak zenginliği bakımından Dünya’da ilk yedi ülke arasında yer almaktadır. Termal sularımız nitelik ve nicelik bakımından Avrupa’daki termal sulardan daha üstün olup, geniş tedavi alanlarına cevap vermektedir. Diğer turizm çeşitleri ile iç içe olan termal turizmi, yurdun çeşitli bölgelerinde geniş çapta özellik arz etmektedir. (Özbek, 1991: 18)

Türkiye’de sıcaklıkları 20°C-110°C arasında, debileri ise 2-500L/sn arasında değişebilen yaklaşık 1000’in üzerinde kaynak bulunmaktadır. Bu kaynaklar üzerinde yaklaşık 200 tane termal merkez oluşturulmuştur. Merkezler, özellikle Marmara ve Ege Bölgesi’nde yoğunlaşmaktadır. Bahsedilen termal merkezlerin özellikleri şu şekildedir: (TC. Kültür ve Turizm Bakanlığı web sayfası, <http://www.kultur.gov.tr> 27.01.2005)

- İzmir - Balçova termal kaynakları, Roma çağında sularının tedavi özelliği ile bilinen ve yararlanılan, Agamemnon Hamamları mekanı içinde yer almaktadır.

- Bursa’da doğal termal Çekirge kaynakları, 1. Murat (1359-1389) döneminde Roma ve Bizans hamam komplekslerinden esinlenerek inşa edilmiştir.

- Ege kıyısında bulunan Çeşme, doğal termal kaynakları ve deniz sularının tedavi etkisi ile ünlüdür.

- Marmara Denizi'nin güney sahilindeki yeşil ormanlar arasında, Yalova termal kaynakları çeşitli rahatsızlıkları tedavi ettiğine inanılan, maden bakımından zengin sulara sahiptir.

- Orta Anadolu Bölgesinde yer alan Balıklı Kangal Termal Merkezi dünyada kendi türünde önde gelen bir termal merkezdir. Sivas ili Kangal ilçesine 13 km. mesafede yer alan bu merkez 36 derece sıcaklıktaki şifalı suları, bikarbonat, kalsiyum, magnezyum ve çeşitli cilt hastalıklarının tedavisinde hayati rol oynayan, (2 - 10 cm. uzunluğunda) küçük balıklar barındırmaktadır. Ayrıca

Sivas ilinde Sıcak Çermik ve Soğuk Çermik isimli iki termal merkez daha bulunmaktadır.

- Termal tedavi alanında uluslararası standartları ile ünlü diğer bir termal kompleks Kütahya yakınında Yoncalı'da yer almaktadır ve Tütav Termal Tesisleri adıyla ün yapmıştır.

- Bu termal merkezlerin dışında Afyon ilinde, Sandıklı; Balıkesir'de Gönen; Çanakkale'de Kestabol; Konya'da Ilgın; Ankara'da Kızılcahamam; Adana'da Haruniye; Rize'de Ayder; Samsun'da Ladik; Van'da Hasanapdal ve Siirt ilinde Billoris termal merkezleri bulunmaktadır.

Termal turizmüne dış turizm açısından da yaklaşmak gerekmektedir. Alt ve üst yapı yatırımları sağlandıktan sonra İzmir-Çeşme, Balıkesir-Gönen, Çanakkale, İstanbul, Köyceğiz, Sultaniye, Bursa ve Yalovada bulunan termal turizm merkezleri dış turizme açılmaya elverişli yerlerdir. (Akat, 2000: 19)

E) TERMAL TURİZM İŞLETMELERİNİN ORGANİZASYON YAPISI

1. Genel Olarak Otel İşletmeleri Organizasyon Yapısı

Organizasyon, işletmelerde belirlenen amaçlara varmak için düzenli ve sürekli işleyen bir sistemin oluşturulmasını gerekli kılar. (Karalar,1997:213) Otel işletmelerinde organizasyonun oluşturulabilmesi için, öncelikle faaliyetlerin belirlenmesi ve bölümlere ayrılması, daha sonra bu bölümlerin yeniden örgütlenmesi ile gerçekleşmektedir. Otel işletmeleri büyüklük durumları, çalıştırdıkları personel sayısı, kuruluş yeri gibi sınıflandırmalara göre değişik özellikler göstermekte ve farklı yapıda organizasyon yapısına sahip olmaktadır. Bu nedenle küçük bir otel işletmesi ile, büyük bir otel işletmesinin, aynı organizasyon yapısını belirlemesi mümkün değildir. (Çetiner, 2002: 19-20)

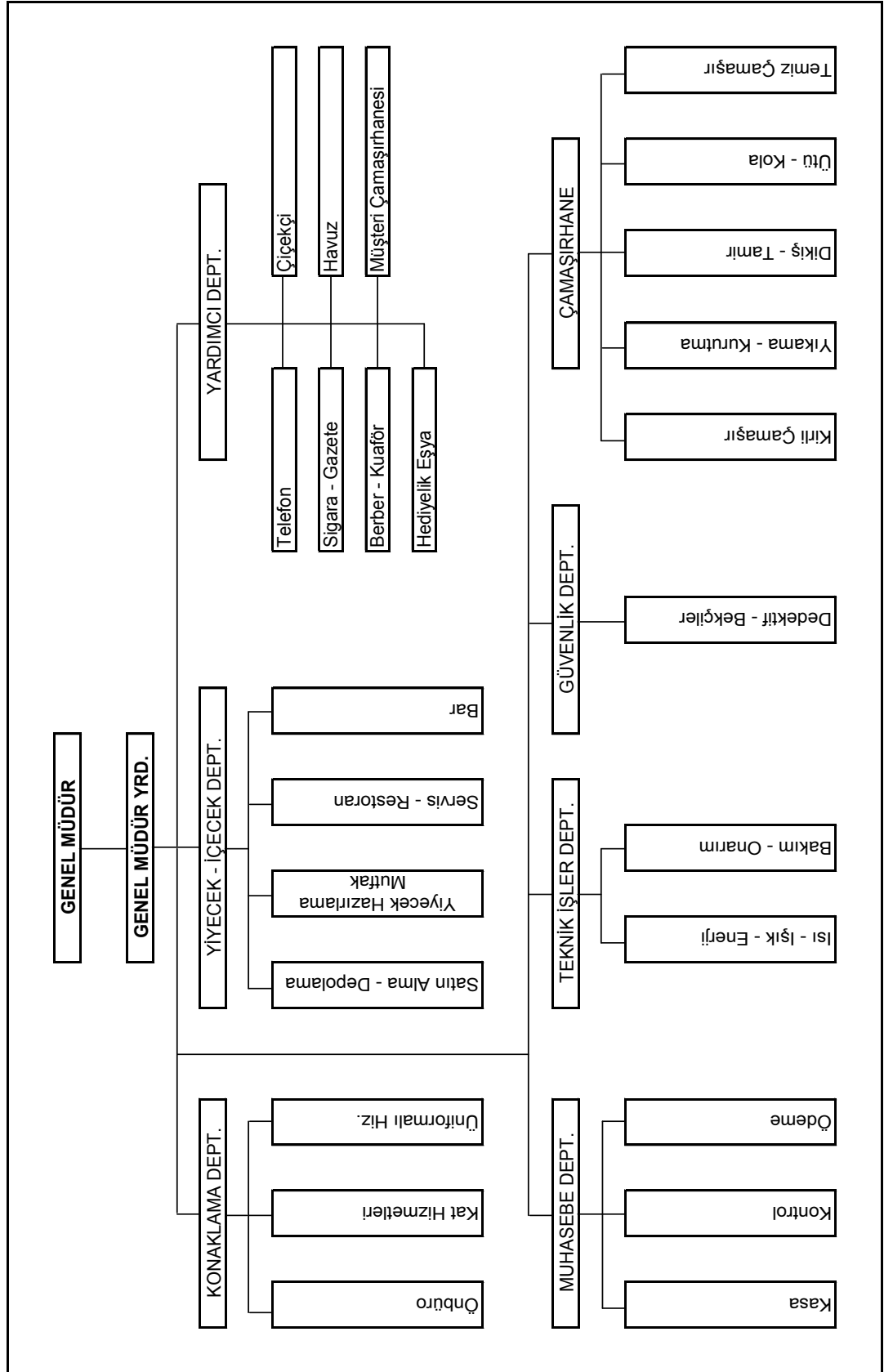
Tüm oteller için geçerli bir organizasyon şeması mevcut olmamakla birlikte, bir otel işletmesinde bulunan faaliyetler şu şekilde toplanabilir: (Olalı ve Korzay, 1993: 316)

- Yönetim ile ilgili faaliyetler,

- Konaklama ile ilgili faaliyetler,
- Yiyecek ve içecek ile ilgili faaliyetler,
- Güvenlik ile ilgili faaliyetler,
- Personel ile ilgili faaliyetler,
- Muhasebe ile ilgili faaliyetler,
- Teknik ile ilgili faaliyetler,
- Satış ile ilgili faaliyetler,
- Yardımcı faaliyetler.

Bir otel işletmesinin yapısına bakıldığında işletme içi ve işletme dışı faaliyette bulunan açık sistem olduğu görülmektedir. Otel işletmeleri organizasyon yapılarını oluştururken, çevrenin etkisini de dikkate almalı; işleyişi sürekli kılacak ve istikrarı sağlayacak kısa ve uzun vadeli hedefleri de göz önünde bulundurmalıdır. Amaçların gerçekleşebilmesi için, sistemli bir organizasyon çok önemlidir. (Şener, 1997, 114) Genelde bir otel işletmesinde organizasyon yapısı aşağıdaki Şekil 1’de verilmiştir.

Şekil 1’den de anlaşılacağı üzere, otel işletmelerinde yer alan faaliyetler, gelir getiren ve gelir getirmeyen faaliyetler olmak üzere ikiye ayrılabilir.



Şekil 1: Otel Organizasyon Şeması (Çetiner, 2002:21)

2. Termal Turizm İşletmeleri İçin Organizasyon Yapısı

Yukarıda yapılan açıklamalarda, otel işletmeleri için geçerli olan organizasyon yapısına değinilmiştir. Termal turizm işletmelerinde, bu şematik yapılandırmaya Termal Kür Departmanı ilave edilmektedir. Çalışmanın önemini de yansıtabilecek ayırım, bu noktada ortaya çıkmaktadır. Faaliyetlerin belirlenmesi ve bu faaliyetlerin departmanlar bazında ayırımının yapılabilmesi için, termal turizm işletmelerinde yer alan departmanlar gelir getiren ve getirmeyen departmanlar olarak iki sınıfa ayrılabilir.

a) Gelir Getiren Departmanlar

Tüm otel işletmelerinde olduğu gibi, termal turizm işletmelerinde de gelir getiren departmanların başında, konaklama ve yiyecek-içecek departmanı yer almaktadır. Bu iki departman, otel işletmelerinin ana gelir departmanıdır. Gelir getiren departmanlardan bir diğeri, termal kür departmanıdır. Bu departman termal turizm işletmelerinin özünü oluşturmaktadır. Gelir getiren departmanlardan bir diğeri, yardımcı departmandır. (Benligiray, 1994: 33) Bu gruba son yıllarda rekreasyon ve animasyon departmanı ilave edilebilir.

aa) Konaklama Departmanı

Konaklama departmanı, otel işletmelerinde olduğu gibi termal turizm işletmelerinde de müşterilerin geceleme ve barınmalarının sağlandığı departmandır. Mali açıdan en çok gelir getiren bölümdür.

Konaklama departmanı üç bölümden oluşmaktadır. Bunlar;

- Resepsiyon (Ön Büro) : Otel işletmelerinde ön büro, konukların otele gelmeden önce iletişimde bulunduğu ve otel içersinde konaklamaya başladığı ilk andan itibaren, hizmetin sunulmasında önemli rol oynayan bölümlerden biridir. Bu nedenle, ön büronun yeri ve konumu büyük önem taşımaktadır. (Şener, 2001: 21) Oda satışı, müşteri kayıtları, müşteri hesaplarının tutulması, ödemelerin

kabulü, posta, telefon, müşteriye gelen mesajların iletilmesi, rezervasyon gibi işler resepsiyon bölümünün görevleri arasındadır. (Çetiner, 2002: 20-21)

- Kat Hizmetleri: Odaların ve genel mekanların temizliği ve düzeninin sağlanmasını gerçekleştiren bölümdür. Bu bölümün başlıca görevleri arasında temizlikte kullanılan araç ve gereçlerin denetimi, müşteri yataklarının yapılması ve otelin genel temizliğinin sağlanması gelmektedir. (Batman, 1999: 121)

- Üniformalı Hizmetler-Servis: Otele gelen müşterilerin karşılanması ve otele ayrılan müşterilerin uğurlanması için, üniformalı personelin bulunduğu bölümdür. Otel müşterilerini karşılamak ve ön büroya getirmek, müşterilerin danışma işlemlerine yardımcı olmak, müşterilerin bagajlarını odalarına kadar taşımak bu bölümün görevleri arasındadır. (Çetiner, 2002: 22)

ab) Yiyecek ve İçecek Departmanı

Konaklama işletmesinde, yiyecek ve içecek hizmetlerinin yürütüldüğü departmandır. Yiyecek ve içecek malzemesini satın alma ve depolama, yiyecek hazırlama, servis yapma hizmetleri bu bölümün görevleri arasındadır. Konaklamadan sonra gelir kaynağının büyük bölümünü, yiyecek ve içecek bölümü oluşturmaktadır.

ac) Kür Merkezi Departmanı

Bu departman, termal turizm işletmelerini diğer otel işletmelerinden ayıran en önemli departmandır. Termal turizm işletmesinin tedavi biriminin bulunduğu, birim kür merkezi departmanıdır. (Özmen, 1995: 8)

ad) Rekreasyon ve Animasyon Departmanı

Rekreasyon, kelime anlamı ile boş zamanlarda eğlenme, dinlenme amaçlı ve tatmin motivasyonları ile gönüllü olarak katılan faaliyetlerin bütünü olarak tanımlanmaktadır. (Hacıoğlu, 1992: 22)

Termal turizm işletmelerinde, kür parkı olarak da adlandırılan bir departmandır. Kür merkezinden yararlanan küristlerin tedavilerinden arta kalan zamanlarını değerlendirmek adına açık ve kapalı spor alanları, yürüyüş alanları, gazinolar, oyun salonları, animasyon etkinliklerinin gerçekleştirildiği alanlar, alışveriş merkezleri, yüzme havuzları gibi yapı ve uygulamaları kapsayan bir departmandır. (Özmen, 1995: 9)

ae) Yardımcı Departmanlar

Müşterilerin konaklama ve yeme-içme ihtiyaçları dışında kalan ihtiyaçlarını karşılayan departmanlar yardımcı departman içerisine girmektedir. Bu bölümün görevlerine örnek olarak kuaför, hamam, çiçekçi, müşteri çamaşırhanesi, oto kiralama, doktor, havuz, plaj, alış-veriş merkezi gibi ek hizmetler verilebilir. (Bekçi, 2003: 17)

b) Gelir Getirmeyen Departmanlar

Termal turizm işletmelerinde gelir getiren departmanlardan sonra küristler ile doğrudan ilişkisi olmayan bölümler gelir getirmeyen departman içerisinde yer alır.

ba) Yönetim Departmanı

Termal turizm işletmelerinde, personel yönetimi ve denetiminden sorumlu olan bölümdür. Otel işletmelerinin yönetici veya yöneticileri, otel işletmesini yönetme yetkisine sahip kişilerdir. (Bekçi, 2003: 13)

bb) Muhasebe Departmanı

Termal turizm işletmelerinin önemli departmanlarından birisi de, muhasebe departmanıdır. Her ne kadar gelir getirmeyen departman olsada, işletmenin kayıtlarının tutulması, maliyet analizlerinin yapılması, mali tabloların ve gerekli

raporların hazırlanıp ilgili mercilere sunulması gibi faaliyetler bu departman tarafından yerine getirildiğinden otel işletmeleri için önemli bir departmandır.

bc) Teknik İşler Departmanı

Elektrik ve su tesisatı, ısıtma, soğutma, havalandırma, bakım-onarım gibi hizmetlerin görüldüğü departmandır. Departman içerisinde yapılan faaliyetler, gelir getirmeyen nitelikler taşımaktadır. (Baş, 1997: 6)

bd) Güvenlik Departmanı

Meydana gelebilecek olağandışı olayları önleyici tedbirler alan ve uygulayan departman, müşterilerin korunmasından sorumludur. (Baş, 1997:8)

be) Çamaşırhane Departmanı

Termal turizm işletmelerinde çamaşırhane departmanı, işletmede konaklayan kùristlerin çamaşırlarının yıkandığı müşteri çamaşırhanesi ve otel çamaşırlarının yıkandığı otel çamaşırhanesi olarak ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan müşteri çamaşırhanesi gelir getiren; otel çamaşırhanesi ise gelir getirmeyen departman olarak ayırırma tabi tutulmaktadır. (Çetiner, 2002: 24)

III. TERMAL TURİZM İŞLETMELERİ MUHASEBESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

A) MUHASEBENİN TANIMI VE KAPSAMI

Faaliyet esasına göre maliyet muhasebesi sistemi ve bunun termal turizm işletmelerindeki uygulamasına geçilmeden önce, bu uygulamanın sağlam bir temele dayandırılması için termal turizm işletmelerinde muhasebe yapısı hakkında

bilgi verilmesinde yarar vardır. Daha sonra, maliyet muhasebesi yaklaşımlarına ilişkin bilgilere yer verilecektir.

Muhasebe; herhangi bir işletmenin faaliyetlerinden para ile ifade olunan mali nitelikli işlemlerini kaydeden, sınıflandıran, mali raporlar halinde özetleyen, bu raporları analiz ederek yorumlayan, böylece işletme ile ilgili çeşitli kesimlere bilgi sağlayan bir bilimsel disiplindir. (Çonkar vd., 2002: 5) Tanımdan da anlaşılacağı gibi muhasebe, mali karakterli işlemlerin yevmiye defterine kaydının yapıldığı, buradan büyük deftere geçilerek sınıflandırma işlevinin yerine getirildiği, bu bilginin mali tablolara aktarılıp özetlendiği ve mali tablolardaki verilerin analiz ve yorumunun yapıldığı sistemli bir süreçtir. (Azaltun ve Kaya, 2004: 1) Analiz ve yorumlama aşamaları, muhasebe sürecinde muhasebe bilgi kullanıcılarına yapılmaktadır. Muhasebenin temel amacında da, yöneticilere karar alma süreçlerinde kullanılabilir veri akışlarının sağlanması yatmaktadır. (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 1)

B) TERMAL TURİZM İŞLETMELERİ MUHASEBESİNİN ÖZELLİKLERİ

Gelişen teknoloji ve ekonomik koşullar, turizmin gelişmesini de beraberinde getirmiştir. Seyahat harcamalarının büyük bir çoğunluğunu, konaklama harcamaları oluşturmaktadır. Bu durum konaklama muhasebesinin önemini arttırmaktadır. (Bekçi, 2003: 23)

Konaklama işletmeleri, gerek kuruluş işlemleri ve gerekse faaliyet dönemlerine ilişkin olmak üzere, işletme ile ilgili kişi ve kuruluşlara sürekli bilgi vermek durumundadır. Bu bilgiler genellikle mali nitelik taşımakta ve mali sonuçlar doğurmaktadır. Muhasebenin temel mantığı ve işleyişi bütün işletmeler için aynıdır. Ülkemizde 1994'ten bu yana tüm işletmelerde Tekdüzen Hesap Planı uygulanmakta ve işletmeler buna göre kayıtlarını tutmaktadırlar. Ancak, işletmelerin ait oldukları sektörün özelliklerine göre bazı hesaplar bir işletmede kullanılırken, diğer sektördeki bir işletmede kullanılmamaktadır. Örneğin, satışların maliyeti ticaret işletmelerinde SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ, sanayi işletmelerinde SATILAN MAMULLER MALİYETİ, hizmet

işletmelerin de ise SATILAN HİZMET MALİYETİ olarak kullanılmaktadır. (Azaltun ve Kaya, 2004: 1-2)

Konaklama işletmelerinde kullanılan muhasebe sistemi, diğer endüstrilerde kullanılan muhasebe sisteminden farklılıklar göstermektedir. Özellikle gelirlerin, nakit işlemlerin ve alacakların uygun bir şekilde kayıt ve kontrolü en önemli sorun olarak ortaya çıkmaktadır. (Bekçi, 2003:24) Termal turizm işletmeleri konaklama işletmelerinin bir alt dalını oluşturduğu için, konaklama işletmelerinde uygulanan muhasebe sistemi termal turizm işletmeleri için de geçerlidir. Konaklama işletmelerinde, harcamaların büyük bir çoğunluğunu, konaklama harcamaları oluşturmaktadır. Bu işletmelerde kullanılan muhasebe sistemleri de konaklama muhasebesi olarak tanımlanmaktadır. (Saraç, 1989: 20) Bu durumda, termal turizm işletmelerinde uygulanan muhasebe sisteminin temelleri, konaklama muhasebesine dayanmaktadır. Termal turizm işletmelerinde konaklama işletmelerine ilave olarak, harcamaların büyük bir kısmını termal kür merkezleri oluşturmaktadır.

Termal turizm işletmeleri muhasebesinin temel özelliklerini, şu şekilde sıralamak mümkündür: (Bekçi, 2003: 24-25; Azaltun ve Kaya, 2004: 2-4)

- Üretilen hizmetler stoklanamayacağı için, tekdüzen hesap planındaki mamul ve yarı mamul hesapları termal turizm işletmeleri muhasebesinde kullanılmayacaktır.

- Termal turizm işletmelerinde üretilen mal ve hizmetler, emek gücüne bağlıdır. Bu durum, personel maliyetlerini oldukça yükseltmektedir. Personel maliyetleri, işletme giderlerinin yaklaşık üçte birini oluşturmaktadır.

- Termal turizm işletmelerinde muhasebe çalışmaları; günlük gelir-gider raporu, oda planı gibi form ve raporlara ihtiyaç göstermektedir.

- Termal turizm işletmelerinde muhasebe çalışmaları dışında ayrıca, stok ve işçilik gibi kart sistemleri de uygulanmaktadır.

- Termal turizm işletmeleri 24 saat boyunca hizmet veren işletmelerdir. Bu süre içerisinde üretim ve satış aynı anda gerçekleşmektedir. Küristlerin talepleri

bekletilemez veya ertelenemez durumdadır. Bu çalışma sistemi nedeniyle, muhasebe kayıtları beklenilmeden günlük olarak tutulmalıdır.

- Termal turizm işletmelerinde, duran varlıkların oranının çok yüksek olmasından dolayı amortismanlar önemli tutarlar oluşturmaktadır. Yatırımın kendini amorti etme süresi, ortalama olarak 10 yılı bulmaktadır. Yatırımın kendini amorti etme süresinin gerçekçi bir şekilde tespit edilmesi, muhasebe kayıtlarının doğruluğuna dayanmaktadır.

- Termal turizm işletmeleri, birbirine bağımlı hizmet ünitelerinden oluşmaktadır. İşletmenin gelir ve giderleri birden fazla departmanda olduğundan, bu gelir ve giderlerin izlenmesi için çok iyi çalışan belge ve raporlama sistemine ihtiyaç duyulmaktadır.

C) TERMAL TURİZM İŞLETMELERİ MUHASEBESİNİN AMAÇLARI

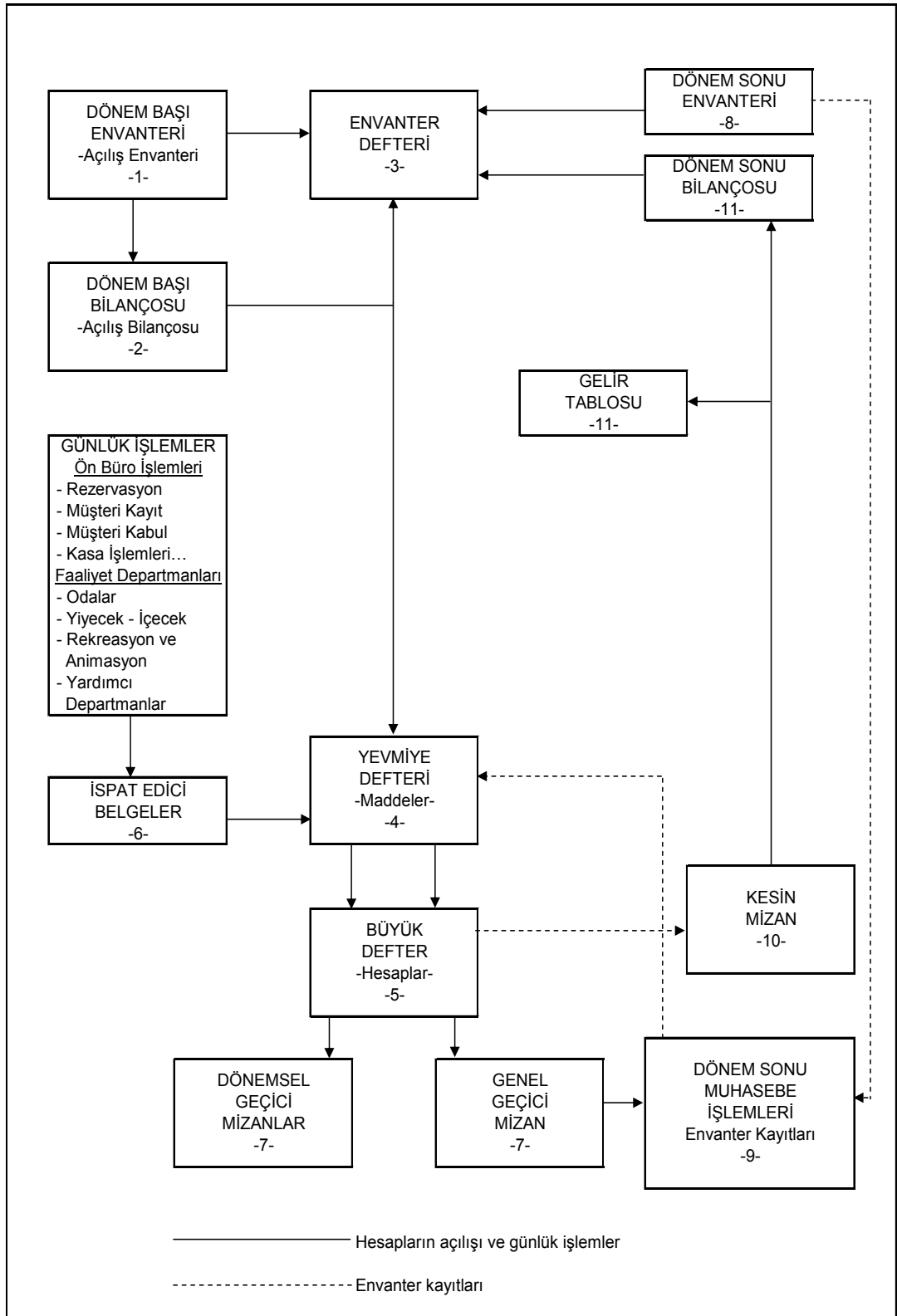
Termal turizm işletmelerinde, muhasebesinin temel amaçları şöyle özetlenebilir: (Benligiray, 1994: 37-38; Bekçi, 2003: 25-26)

- Küristlere sunulan hizmetin maliyetini ve işletmenin karını hesaplamak.
- Termal turizm işletmeleri hakkında bilgi vermek ve bu bilgiyi bilgi kullanıcılarına ulaştırmak.
- Termal turizm işletmelerinin varlıkları ve kaynaklarıyla ilgili değer hareketlerinin devamlı bir şekilde kaydını yapmak ve ilgili dönemin sonunda finansal durum hakkında bilançosunu hazırlanmak.
- Termal turizm işletmelerinin vergi ve sigorta ile ilgili işlemlerini takip ederek, gerekli beyannameleri düzenlemek.
- Termal turizm işletmelerinin gelir ve gider kalemlerini inceleyerek, kar ya da zararını gösteren gelir tablosunu hazırlamak.
- Termal turizm işletmelerinin ödeme durumu hakkında bilgi vermek.
- Termal turizm işletmelerinde talebin düşük olduğu dönemlerde fiyat indirimine gidilmesi durumunda, belirlenecek fiyatın alt ve üst sınırlarının tespit edilmesidir.

D) TERMAL TURİZM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SÜRECİ

Termal turizm işletmelerinde, konaklama işletmelerinde olduğu gibi muhasebe bilgi sisteminin oluşturulması ve muhasebe politikalarının oluşturulmasında muhasebenin temel kavramları esas alınmaktadır. Muhasebenin temel kavramları; işletmenin sürekliliği, dönemsellik, tutarlılık, ihtiyatlılık, tam açıklama, önemlilik, sosyal sorumluluk, tarafsızlık, özün önceliği, kişilik, parayla ölçülme ve maliyet esası kavramıdır. Termal turizm işletmelerinde muhasebe süreci, 1 Ocak – 31 Aralık tarihi itibarıyla yapılan muhasebe uygulamalarını kapsamaktadır. Muhasebe sürecinin temelleri, muhasebenin temel kavramlarından süreklilik ve dönemsellik kavramından ortaya çıkmaktadır. Termal turizm işletmeleri sürekli faaliyet göstermek üzere kurulurlar ve bu sürekliliğin sağlanması ise, faaliyetlerin belirli dönemler itibarıyla değerlendirilmesini gerektirir. (Azaltun ve Kaya, 2004: 6)

Termal turizm işletmelerinde muhasebe süreci aşağıda gösterilmiştir.



Şekil 2: Termal Turizm İşletmelerinde Muhasebe Süreci (Bektöre vd., 2005, 26)

E) TERMAL TURİZM İŞLETMELERİNDE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ

Ülkemizde, bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin faaliyetlerinin sağlıklı ve güvenilir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerin denetimin kolaylaştırılması amacı ile 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 Sayılı resmi Gazete’de Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) yayımlanmıştır. 1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren bu tebliğde, şu konularda düzenleme yapılmıştır: (Çetiner, 2002: 45)

- Muhasebe Temel Kavramları,
- Muhasebe Politikalarının Açıklanması,
- Mali Tablolar İlkeleri,
- Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,
- Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi.

1994 yılından itibaren tekdüzen hesap planının kullanımı, işletmelerde zorunlu hale gelmiştir. Konaklama işletmelerinde, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde yer alan THP’ni esas alarak hesap planlarını geliştirmişlerdir.

Hesap; işletmenin günlük işlemleri sonucunda varlık ve kaynaklarında meydana gelen artış ve azalışları göstermeye yarayan çizelgedir. (Çonkar vd., 2002: 39) Hesap planı ise; işletmelerde tutulan hesapların, belirli bir sistem içerisinde işletmenin amaçlarına ve kontrole uygun olarak gruplanması, bu grupların sınırlarının kesin çizilerek aynı olayların aynı hesaplara kaydedilmesiyle oluşan özel bir yönergedir. (Sözbilir ve Yenigün, 2003: 40)

Termal turizm işletmelerinde, muhasebe departmanında kullanılması gereken hesaplar dört gruba ayrılabilir. (Bekçi, 2003: 33)

- Bölüm hesapları; termal turizm işletmelerinde sunulan faaliyetlerin hesapları bu gruba girmektedir. Örneğin, termal kür departmanı ile ilgili hesaplar ve diğer gelir getirici hizmetlerle ilgili hesaplar.

- Diğer gelir hesapları; Termal turizm işletmeleri tarafından üretilip ancak kûristlere doğrudan sunulmayan hizmetlerden sağlanan gelirler bu guruba alınabilir. Örneğin kuaför, yüzme havuzu gibi gelir kalemleri.

- Gider hesapları; Hizmet üretim ve yönetim bölümüne ait giderlerdir. Bunlar içerisinde idari büro masrafları, bina-makine bakım giderleri, kırtasiye giderleri, personel ait giderler, termal kür giderleri, satın alma giderleri gibi giderler yer almaktadır.

- Diğer gider hesapları; Kira, faiz ödemeleri ve sigorta giderleri gibi işletmede oluşacak sabit giderlerdir.

Konaklama işletmeleri için, kanun koyucu tarafından düzenlenen hesap planının yapısı şöyledir:

1. DÖNEN VARLIKLAR
2. DURAN VARLIKLAR
3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
5. ÖZKAYNAKLAR
6. GELİR TABLOSU HESAPLARI
7. MALİYET HESAPLARI
9. NAZİM HESAPLAR

Hesap planında yer alan her hesap sınıfı ve yardımcı gruplar şu şekilde ayırım gösterir:

1. DÖNEN VARLIKLAR
- 10 HAZİR DEĞERLER
- 11 MENKUL KIYMETLER

Tekdüzen Hesap Çerçevesi şu şekildedir:

1. DÖNEN VARLIKLAR
- 10 HAZİR DEĞERLER

100 KASA HESABI

100.01. Merkez Kasası

100.02. Önburo YTL Kasası

100.03. Önburo TL. Kasası

100.04 Döviz Kasası

100.04.01. A.B.D. Doları Kasası

100.04.02. A.B. Avro (Euro) Kasası

İKİNCİ BÖLÜM

FAALİYETE DAYALI MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ

I. MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ VE İŞLEYİŞİ

A) MALİYET MUHASEBESİ TANIMI VE KAPSAMI

Ekonomik koşullar işletmeleri çeşitli yönlerde etkilemektedir. İşletmelerde meydana gelen değişimler, yönetim kararlarının alınmasında büyük etkiye sahiptir. İşletme yöneticilerine farklı sorumluluklar yüklemekte ve düzenli bilgi akışını gerekli kılmaktadır. İşletmelerde bilgi sistemi, işletme içinde oluşan tüm faaliyetlerin sistemsel akışını oluşturmaktadır. İşletme amaçlarının doğrultusunda ortaya çıkan finansal bilgi sistemi şu şekilde tanımlanabilir: (Hacırüstemoğlu, 2000: 1)

“Finansal bilgi sistemi; işletme yöneticilerinin finansal kontrol işlevini sürdürebilmeleri doğrultusunda, varlık kontrolü ve geleceğin planlanması için gerekli bilgileri oluşturan sistem elemanlarının bütünüdür.” Finansal bilgi sistemini oluşturan alt sistemler iki grupta toplanabilir: (Karacan, 2000: 28)

- Finansal Muhasebe Sistemi
- Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemi

Finansal muhasebe, işletmenin günlük işlemleri sonucu meydana gelen ve para ile ifade edilen mali nitelikli olayları işleyerek izleyen, takip ve kontrolünü üstlenen işlemler kümesidir. Finansal muhasebe; ticari muhasebe, genel muhasebe, mali muhasebe ve işlem muhasebesi gibi isimlerle adlandırılabilir.

Maliyet muhasebesini ise şu şekilde tanımlanabilir; “ işletmede üretilen mal ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için, işletmenin yaptığı fedakarlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri; türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkan verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünüdür.” Tanımdan da anlaşılacağı gibi maliyet muhasebesinin çalışma alanı geniş tutulmuştur. (Akdoğan, 2000: 6)

Dar anlamda maliyet muhasebesi; işletme içi maliyet verilerinin toplanması, sınıflandırılması, kayıtlanması, analiz edilerek raporlanması faaliyetlerini kapsamaktadır.

Bir maliyet yönetim sisteminin temel amacı, dünya pazarlarında zamanlama, maliyet, kalite, fonksiyonellik açısından rekabet edilebilir mamul ya da hizmet üretiminde, kaynakların verimli kullanımı için, yöneticilere yardımcı olacak bilgileri sağlamaktır. (Gökçen, 2004: 60)

İşletmelerin bünyelerinde oluşan hesaplarla ilgili ilişkileri miktar ve değer olarak izleyen maliyet muhasebesinin, başlıca amaçları ise: (Hacırüstemoğlu, 2000: 5)

- Kısa ve uzun dönemli işletme içi kararlar alınmasında gerekli maliyet verilerinin sağlanması,
- Üretilen mamul veya hizmetin birim maliyetinin doğru hesaplanması,
- İşletmelerde yönetimin alacağı kararlarda yardımcı olmak,
- Bütçelerin oluşturulmasına yardım etmektir.

Maliyet dönemi 1, 2, 3, 6 ve 12 aylık süre olabileceği gibi, genellikle 1 aylık süreyi kapsamaya uygun görülmektedir. (Savcı, 1999: 1)

Yönetim muhasebesi ise, genel olarak planlama ve denetim sürecinde kullanılabilir bilgiler sağlayan sistemdir. (Rüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 3)

Maliyet muhasebesi sisteminde, finansal muhasebe sisteminden elde edilen veriler ışığında üretilen mamul veya hizmet maliyeti hesaplanmakta; finansal muhasebe sisteminde de işletme sonuçlarının çıkartılmasında maliyet muhasebesi sisteminden sağlanacak bilgilerden yararlanılmaktadır. Bu çerçevede, finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi sistemleri birbirini tamamlayan iki alt sistemi oluşturur. İki sistem arasındaki tek fark ise; finansal muhasebenin işletmenin dışa dönük işlemleriyle ilgilenirken, maliyet muhasebesinin işletmenin içerisinde oluşan faaliyetleri izliyor olmasıdır. (Karacan, 2000: 29)

B) MALİYET, GİDER, HARCAMA VE MALİYET GİDERİ KAVRAMLARI

Maliyet muhasebesinde kullanılan maliyet, gider, harcama ve maliyet gideri kavramları birbiriyle içiçe olan kavramlar gibi gözükmeyle birlikte, farklı kavramlardır. Ancak bu kavramlar, literatürde çoğu zaman aynı anlamlarda kullanılmaktadır. Çalışmamızın bundan sonraki bölümlerinde bu kavramlara yer verileceğinden, tek tek tanımlanmasında fayda vardır.

Maliyet kavramı, geniş ve dar anlamda olmak üzere iki şekilde tanımlanabilir. Dar anlamda maliyet, belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakarlıkların toplamıdır. (Usal ve Kurgun, 2003: 25) Ancak tanımdan da anlaşılacağı gibi, burada işletme boyutuna yer verilmemiştir. O halde geniş anlamda maliyet, işletmenin amaçları doğrultusunda herhangi bir malın veya hizmetin oluşturabilmesi için doğrudan doğruya ve dolaylı olarak yapılan toplam fedakarlıkların para ile ölçülen değeridir. (Sözbilir vd., 2003: 5)

Bir başka ifade ile maliyet; bir mal ya da hizmetin edinilmesi için, o dönem içinde yapılan harcamalarla, daha önceki dönemde yapılan harcamalardan o mal ve hizmetin edinilmesinde katlanılan fedakarlıkların parasal tutarı olarak belirtilmektedir. (Akdoğan, 2000: 11) Tanımdan da anlaşılacağı gibi, maliyet ile harcama kavramları arasında bir ilişki kurulmaktadır. Harcama kavramı, genellikle nakden yapılan ödeme ve borçlanmaları anlatmak için kullanılır. Ancak, bu ödeme ve borçlanmalar, işletmenin faaliyetleri sonucu olabileceği gibi; olağanüstü bir durum karşısında da yapılabilir. Buna göre, harcama kavramı şu

şekilde tanımlanabilir: Bir varlık elde etmek, bir hizmet sağlamak veya bir zararı önlemek amacıyla yapılan ödemeler, borç altına girmelerdir. (Fidancı, 2002: 28) Harcama için temel unsur ödemedir. Yapılan ödeme karşılığında bir mal ya da hizmet elde edilebileceği gibi hasılatın elde edilmesi amacıyla da ödeme yapılmış olabilir. Her iki durumda da harcama olacaktır. Burada yeni bir kavram doğmakta ve hasılatın tanımlanması gerekmektedir. Hasılat; genel anlamda, satılan mal ya da hizmet karşılığında satış tutarına eşit olacak şekilde söz konusu mal ve hizmet alıcılarına yüklenen mükellefiyettir. (Kartal vd., 2003: 8)

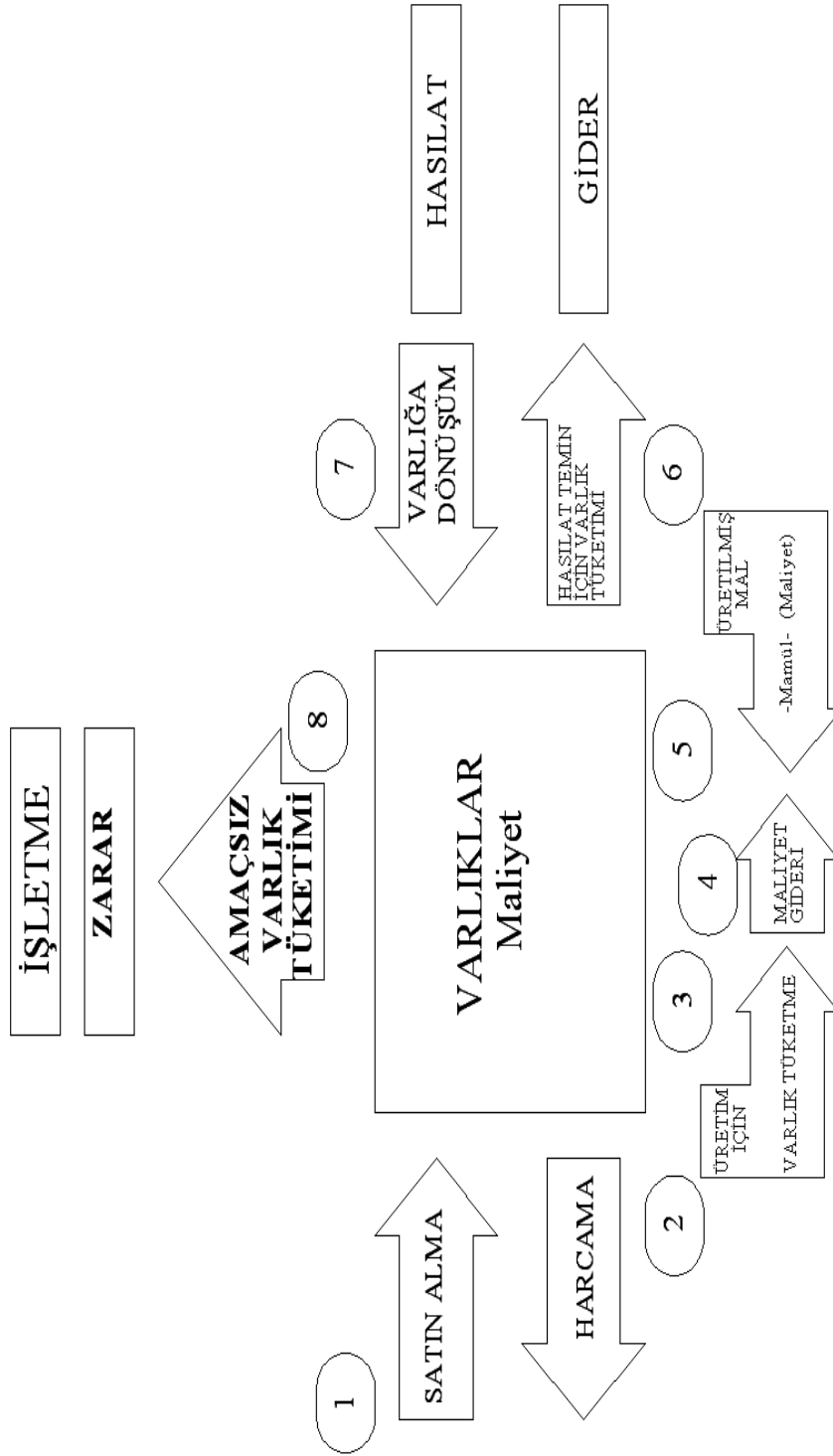
Harcamanın bir varlığın edilmesi için gerçekleştirilmesi durumunda, işletmenin bilanço yapısı bu durumdan doğrudan etkilenecek; harcamalar maliyete dönüşmüş olarak aktifte görünecektir. (Fidancı, 2002: 28) Harcamanın gider dönüşebilmesi için, harcama karşılığında elde edilen yararın, aynı dönemde tüketilmesi gerekmektedir. Buna göre, her harcama gider oluşturmayacağı gibi; her giderinde harcama olması beklenemez. (Sözbilir vd., 2003: 6)

Bu durumda gider, işletmenin belirli bir dönemdeki mamul ve hizmet üretimi veya kullanımı ya da sürekli ana iş konusuyla ilgili diğer işlemleri sonucunda işletmenin varlıklarında meydana gelen azalışlar veya yükümlülüklerinde meydana gelen artışlardır. (Akdoğan, 2000: 7) Bir başka tanımda ise gider, işletmenin faaliyetini ve varlığını sürdürebilmesi ve bir gelir elde etmesi için, belirli bir dönemde kullandığı ve tükettiği mamullerin ve hizmetlerin yararı tükenmiş maliyetlerinin gelirden düşülen kısmını oluşturmaktadır. İşletmelerde giderden söz edebilmek için, sağlanması gereken koşulların başında, maliyetlerin yararının belirli bir dönemde tükenmiş olması gerekmektedir. Yine yararı tükenen maliyetler, işletmenin faaliyetinin ve varlığının sürdürülmesi ile ilgili olmalıdır. (Savcı, 1999: 8)

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden, dönemsellik ilkesi gereği işletmeler faaliyetleri sonucu, ilgili dönemde oluşan tüm hasılatlarını, maliyet ve ortaya çıkan zarar veya karlarını mali tablolarında göstermek zorundadırlar. Yine bu ilke gereği, dönem sonuçlarına etkisi olan maliyetlerin etkisi olmayanlardan ayrılması gerekmektedir. Maliyetlerin dönem sonuçlarına etkili olmaları ise, dört olasılıktan birinin gerçekleşmesini gerektirmektedir. Bu olasılıklar; işleme, zaman

aşımı, kullanma ve teknolojik yıpranmalardır. Maliyetlerin mamul ya da hizmet üretimine etkisinde bu dört olasılıktan biri ile üretime dönüşen maliyetler, gider olarak nitelenmektedir.

İşletmeler kuruluş amaçları gereği, belirli maliyetlere katlanarak mal ve hizmet üretmektedir. Katlanılan maliyetler gelir oluşumu içindir. Maliyet ve gelir arasında oluşacak olumlu fark karı, olumsuz fark ise zararı oluşturacaktır. Zarar, aynı zamanda varlıkların amaçsız olarak tüketilmesi olarak da tanımlanabilir.



Şekil 3: Temel Maliyet Muhasebesi Kavramları İlişkisi (Kartal vd., 2003:7)

Şekil 3’de maliyet muhasebesinin temel kavramlarını oluşturan maliyet, harcama, gider ve gelir kavramları ayrıntılı bir şekilde verilmiştir. Gerek üretim gerekse hizmet işletmesinde, mamul veya hizmetin üretilmesi için katlanılan fedakarlıkların toplam maliyeti, mamul veya hizmet maliyetini oluşturmaktadır. Üretilen bu mamul veya hizmetler satıldığında maliyet; gidere dönüşmektedir. Aynı zamanda satış sonucunda hasılat da oluşmaktadır.

C) GELENEKSEL MALİYET SİSTEMLERİ

Geleneksel maliyet sistemlerini oluşturan maliyet yöntemleri, şu şekilde sınıflandırılabilir: (Küçüksavaş, 2002: 83)

i. Maliyetlerin Saptanması Zamanına Göre Maliyet Sistemleri:

- Fiili maliyet sistemi
- Tahmini maliyet sistemi
- Standart maliyet sistemi

ii. Üretimin Teknik Özelliğine Göre Maliyet Sistemleri:

- Sipariş maliyetleme sistemi
- Safha maliyet sistemi

iii. Maliyetlemede Esasa Alınan Kapsama Göre Maliyet Sistemleri:

- Tam maliyet sistemi
- Değişken maliyet sistemi

Bir maliyet sistemi oluşturulurken, yukarıdaki gruplar içerisinde yer alan sistemlerden en az birine yer verilmesi gerekmektedir. Örneğin; oluşturulan sistemde ilk gruptan fiili maliyet sistemi, ikinci gruptan sipariş maliyet sistemi ve son gruptan tam maliyet sistemi alınarak maliyet sistemi oluşturulabilir. (Karacan, 2000: 31)

Maliyet muhasebesinin ilk uygulandığı yıllardan, günümüze kadar olan süreçteki en önemli ilgi alanlarını; maliyetlerin ayırımı, maliyet dağıtım tabloları ve birim maliyetlerin hesaplanma yöntemleri oluşturmuştur. Belirtilen geleneksel

maliyet sistemleride bu görüş ışığında oluşturulmuştur. Maliyet muhasebesinin tarihi gelişimine bakıldığında da “Fiili Maliyet Sistemi-Normal Maliyet Sistemi-Standart Maliyet Sistemi” ve “Tam Maliyet Sistemi-Değişken Maliyet Sistemi” olmak üzere birbiriyle ilişkili iki gelişmenin oluşturduğu görülür. Bu ayırmada ki önemli nokta maliyet saptama tarihi ve maliyet hesabında maliyetlerin tümünün veya bir kısmının temel baz olarak alınmasıdır. (Küçüksavaş, 2002: 84)

Yukarıdaki ayırım hangi şekilde kullanılırsa kullanılsın, işletmelerin maliyet kalemleri incelendiğinde, iki tür maliyet ortaya çıkar. Mamulün veya hizmetin maliyetini doğrudan etkileyen yani üretilen mamulün veya hizmetin temelini oluşturan direkt maliyetler ve üretilen mamulün ve hizmetin faaliyetinin sürmesini sağlayan endirekt maliyetlerdir. İşletmeler hangi sistemi kullanırsa kullansın, maliyetlerini sınıflandırmak zorundadır. (Öker, 2003a: 7) Geleneksel muhasebe sistemlerinin amacı, verimli ve etkili bir şekilde mamulleri ve hizmetleri maliyetlendirmek, sonuç olarak da finansal raporlarda stokların durumunu yansıtmaktır. (Karacan, 2000: 32)

Ancak son yıllarda ekonomik çevrede yaşanan değişimler, işletmeler arası rekabet koşullarının artması, ekonominin hızla değişmesi, daha kaliteli ve daha özellikli malların karşılanabilir fiyatlardan talep edilmesi gibi durumlar işletmeleri çok yönlü olarak etkilemiştir. Bu durumlar, işletmeleri yüksek kalite, düşük maliyet arayışları içerisinde JIT (Just-in-Time) üretim yaklaşımıyla karşılaştırmıştır. Tam zamanında üretim sisteminde, sürekli üretim hedefine paralel stok düzeylerinin en aza indirilmesi amaçlanmaktadır. Tam zamanında üretim felsefesi, işletmelerde tüm fonksiyonları ve yönetim anlayışında önemli değişimleri beraberinde getirmektedir. Bu durum, işletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin bu yapıya uyumunu önemli hale getirmiş ve maliyet muhasebesi sistemi içerisinde yeni yaklaşımları ortaya çıkarmıştır. Bu yaklaşımlar aşağıdaki gibidir: (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 6-10)

- Faaliyete Dayalı Maliyetleme
- Hedef Maliyetleme
- Kaizen Maliyetleme
- Tam Zamanında (JIT) Yaklaşımı ve Muhasebesi

II. FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME SİSTEMİ

A) FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME SİSTEMİNİN TANIMI

Maliyet analizlerinde yeni bir boyut olan faaliyete dayalı maliyetleme, ilk olarak Prof. Robert Cooper, Robert Kaplan ve H.Thomas Johnson tarafından 1987 yılında Harvard’da ortaya atılmıştır. Başta üretim endüstrilerinde geliştirilen sistem, ilerleyen yıllarda hizmet endüstrisinde de uygulanmaya başlamıştır. (Mabberley, 1992: 1)

Faaliyete dayalı maliyetleme, mamul veya hizmet maliyetlerini geleneksel maliyet sistemlerine kıyasla daha doğru hesaplayan bir yaklaşım olarak ortaya çıkmıştır. (Köse, 2005:128) Faaliyete dayalı maliyetleme, maliyet sistemleri içerisinde yeni yaklaşıklarım en iyilerinden birini oluşturmaktadır. (Horngren vd., 2000: 140)

Faaliyete dayalı maliyetleme kısaca, genel üretim giderlerini mamullere veya hizmetlere faaliyet adı verilen ve maliyet havuzları üzerinden aktarılan bir maliyetleme sistemidir. (Gürsoy, 1999: 243)

Faaliyete dayalı maliyet sisteminde, mamul ya da hizmet maliyetini hesaplamak için kullanılan yöntem, faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi olarak tanımlanabilir. (Elitaş, 2001: 95)

Faaliyete dayalı maliyet kavramı çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. Genel anlamda, faaliyete dayalı maliyetleme (FTM); “bazı maliyet türlerinin üretim hacmine bağlı olmaksızın çok daha kolay saptanabileceğinden ortaya çıkarak, üretilen mamul ve hizmet maliyetlerinin sağlıklı saptanabilme düzeyinin yükseltilmesi” amacına dayanan bir maliyetleme sistemidir. (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 25)

Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi; mamul veya hizmetin birim fiyatını sağlıklı bir şekilde hesaplarken, aynı zamanda yönetimin alacağı kararlara yön veren bir sistemdir. (Sezer, 2001: 32) Buradan anlaşılması gereken faaliyete dayalı maliyetleme sağlıklı maliyetlerin oluşması ile, hem işletmenin mali yapısına yardımcı olup, hem de yönetim kararlarına yardımcı olmaktadır. Bu

durumda faaliyete dayalı maliyetleme; “ mamul veya hizmetlerin işletmenin kaynaklarını faaliyetler bazında tükettiği, onun için endirekt giderlerin faaliyetler bazında sınıflandırılması gerektiği anlayışı ile hareket eden ve mamul veya hizmet ile endirekt giderler arasında sadece üretim hacmine bağlı olmaksızın çeşitli seviyelerde ilişki kuran bir maliyet ve yönetim anlayışı olarak” tanımlanabilir. (Öker, 2003a: 32)

Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin temelinde yatan olay, her bir faaliyetin maliyet birim noktasını oluşturması ve endirekt maliyetlerin bu noktalarda biriktirilerek, daha sonra maliyet dağıtım anahtarları yardımıyla üretim maliyetlerinin mamullere ve hizmetlere yüklenmesidir. Sistem stratejik amaçlar için geliştirilmiştir. (Hacırüstemoğlu, 2000: 316)

Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin birbirinden farklı şekillerde tanımlanması, yöntemin çok amaçlı olarak kullanılabilmesini göstermektedir. Dar anlamda sisteme bakılacak olursa, genel üretim giderlerinin mamul veya hizmetlere yüklenmesinde, faaliyetlerin kullanılarak daha gerçekçi yüklemeler yapan yöntem, bu yüklemenin ötesinde işletme yöneticilerine kullanılabilir veriler sunan stratejik bir yönetim aracı olarak da değerlendirilebilir. Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, bu kapsamda yeni üretim ortamlarının ve çağdaş üretim felsefesinin bir sonucu olarak düşünülebilir. (Tanış ve Güner, 2003: 4)

Bu tanımların ışığında, faaliyete dayalı maliyetleme sistemini kullanacak olan işletmelerin, sistemin amaçlarına uygun olarak tasarlanmaları gerekir. Örneğin; termal turizm işletmesinde hizmet üretim maliyetleriyle ilgili değer analizi yapılmak istenildiğinde, her bir faaliyetin ayrı ayrı tanımlandığı bir sistemin tasarlanması gerekmektedir. Hizmet maliyetlemesine yönelik olarak da, faaliyetleri grup olarak tanımlayan bir sistemin tasarlanması gerekir. (Karacan, 2000: 40)

B) FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME SİSTEMİ İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

1. Faaliyet Kavramı

a) Faaliyetin Tanımı

Faaliyet, bir işletmede değişik hammaddelerden her birinin mamul veya hizmet haline gelinceye kadar tabi tutulduğu süreçlerin her biridir. Çeşitli süreçlerden geçtiği için faaliyetler arasındaki ilişkiler süreç değer analizi adı verilen bir analizle belirlenir ve akış diyagramları üzerinde gösterilir. (Gürsoy, 1999 : 238)

Faaliyeti bir başka tanımla şöyle niteleyebiliriz, işletmelerde birbirinden farklı girdinin her birinin mamul veya hizmet olarak geri bildirimde bulunurken, tabi tutulduğu işlemlerin bütünüdür. (Tanış ve Güner, 2003: 5) İşletmenin devamlılığını sağlayan işler olarak tanımlanan faaliyet kavramı, sistemin temelini oluşturmaktadır. (Sezer, 2001: 39)

Faaliyet, bir fonksiyonun amaçlarını ve hedeflerini başarabilmek için yerine getirilmesi gerekli olan eylemler olarak da tanımlanabilir. (Elitaş, 2001: 98) Diğer bir tanım ise; faaliyet, maliyeti yönetici bir olay ya da işler bütünüdür. (Garrison ve Noreen, 1994: 209)

Faaliyeti bir olay, görev ya da yapılan işin bir parçası olarak kabul eden tanımlarda söz konusudur. Örneğin, mamul tasarımı, makinelerin hazırlanması ve mamulün dağıtımı birer faaliyettir. (Horngren, 2000: 140)

Faaliyetler, işletmenin tüm üretim süreci içerisinde yer alırlar ve işletmenin ne yaptığını açıklarlar. Bir faaliyetin temel işlevi; girdileri çıktıya dönüştürmektir. Yani bir faaliyet, mamul veya hizmet çıktısına ulaşmak için kaynakların tüketildiği bir süreçtir. (Erdoğan, 1995: 33) Bu nedenle, işletmelerde kaynak tüketimine neden olan herhangi bir iş ya da eylem bir faaliyet olarak tanımlanmaktadır. (Doğan, 1996: 83)

Faaliyetler, değer yaratan ve değer yaratmayan faaliyetler olarak ikiye ayrılabilir. Değer yaratan faaliyetler, mal veya hizmet hususunda tüketici ihtiyaçlarının tatmini için gerekli ve önemli olan faaliyetlerdir. Değer yaratmayan faaliyetler ise, mamul veya hizmetin pazar değerini arttırmayan faaliyetlerdir. (Camgöz, 2004: 9)

Bir faaliyetin maliyeti, o faaliyetin oluşturulması için kullanılan tüm üretim faktörlerinin toplam maliyetini oluşturmaktadır. (Brimson, 1991: 398)

Faaliyetler, faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin temelini oluşturmakla birlikte işletme için bazı faydaları da sağlamaktadır. Bunlar şu şekilde değerlendirilebilir: (Güven, 1993: 31)

- İşletmenin karmaşıklığının anlaşılması,
- İşletme içindeki faaliyetlerin ilişkilendirilmesi,
- İş akışının belirlenmesi,
- İş akışında birim ve kişilerin, faaliyetlerinin ortaya çıkartılması,
- Katma değer yaratmayan faaliyetlerin elimine edilerek etkinliğin artırılması,
- Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin uygulanabilmesi için plan yapılması,
- Uygun maliyet merkezlerinin ve yansıtıcılarının belirlenmesi ve
- Kaynakların rasyonel bir şekilde faaliyetlere yansıtılmasını sağlamaktadır.

b) Faaliyet Düzeyleri

Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin temelinde, faaliyetlerin yerine gelmesi kaynakların tüketilmesine sebep olmaktadır. İşletme kaynaklarının tüketilmesi ise, maliyetleri meydana getirmektedir. Bu durumda, maliyetlerin asıl sebebini faaliyetler oluşturmaktadır. Üretilen mamuller veya hizmetler faaliyetlerin bir sonucunu oluşturmaktadır. Yani üretilen mamuller veya hizmetlerin asıl sebebi, ürünler değil faaliyetlerdir. Faaliyete dayalı maliyetleme

sistemi faaliyetlerin kaynakları tükettiği, mamullerin veya hizmetlerinde faaliyetleri tükettiği bir sistemdir. Bu sistem, mamulü veya hizmeti maliyetleme açısından faaliyetleri hiyerarşik bir sınıflamaya tabi tutmaktadır. (Özkan ve Aksoylu, 2002: 55)

Faaliyetler kendi içerisinde oluşma durumlarına göre, hiyerarşik bir düzeye sahiptirler. Buna göre faaliyetler dört ana gruba ayrılmaktadır: (Öker, 2003a: 38)

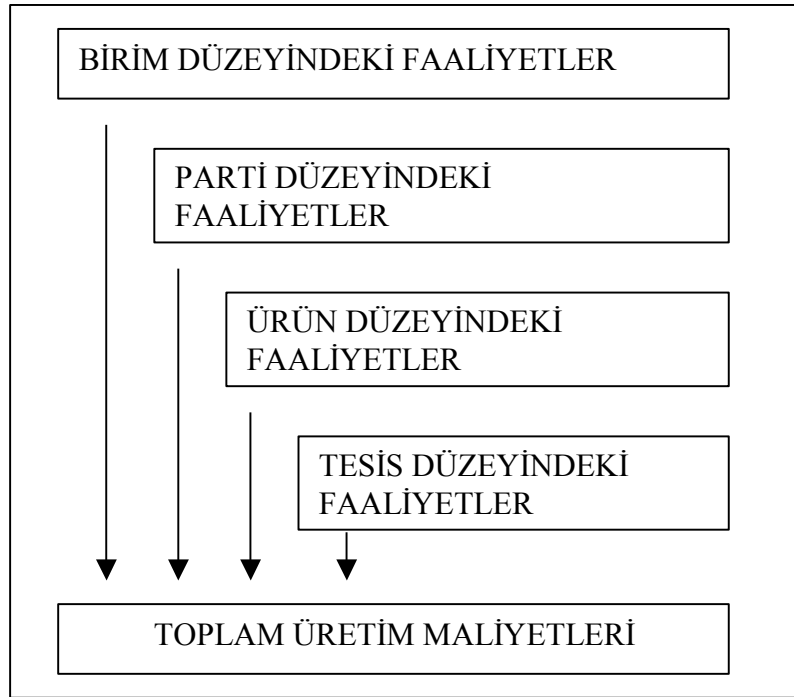
- Birim düzeyinde faaliyetler (unit-level activities): Üretilen her bir birim mamul veya hizmet için tekrarlanan faaliyetlerdir. Bu faaliyetler üretilen birimlerin sayısına göre değişmektedir. Yani üretim hacmiyle doğru orantılı olarak gerçekleşen faaliyetlerdir. Örneğin, enerji kullanımı, bakım onarım işleri, indirekt işçilik gibi.

- Parti düzeyinde faaliyetler (batch- level activities): Birim düzeyde değil de parti halinde üretim yapan işletmelerde gerçekleşen faaliyetlerdir. Maliyetler, parti seviyesinde hesaplanır. Konaklama işletmelerinde müşteri grubuna yönelik düzenlenen turlar, rezervasyonlar örnek verilebilir.

- Ürün düzeyinde faaliyetler (product- level activities): Belli bir mamul veya hizmetin üretilmesi için yapılan faaliyetlerdir. Bu faaliyetlere ürün veya hizmet bazında gerçekleşen araştırma geliştirme faaliyeti ve bir konaklama işletmesinde aynı oda tipi müşterilerine yönelik ortaya çıkan faaliyetler örnek verilebilir.

- Tesis düzeyinde faaliyetler (facility- level activities): Üretimin sürekliliğini sağlamak amacıyla ve işletmedeki bütün birimlerin ortak kullanımı için gerçekleşen faaliyetlerdir. Örneğin konaklama işletmelerinde otel odalarının güvenliğinin sağlanması, temizlik işleri, bina kira ve sigortasının ödenmesi gibi genel üretim işlemlerini destekleyen faaliyetlerdir.

Aşağıdaki Şekil 4’de toplu olarak gözüken faaliyet düzeyleri, hiyerarşik bir sınıflamaya tabi tutulmuştur. Burada mamul veya hizmetin oluşturulmasıyla, faaliyetlerin ilişki düzeyine göre bir sınıflama esas alınmıştır.



Şekil 4: Faaliyet Düzeyleri (Sezer, 2001: 52)

c) Faaliyetlerin Sınıflanması

Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin temelini, faaliyetler oluşturmaktadır. Ancak faaliyetler işletmelerin çeşitlerine göre farklılık göstermektedir. Faaliyetlerin belirlenmesi bu sistemin doğru uygulanmasında önemli bir noktadır. Genel olarak faaliyetleri niteliklerine göre dört gruba ayırabiliriz: (Sezer, 2001: 41-43)

- Gerçekleşme şekline göre faaliyetler: İşletme içerisinde veya dışında meydana gelen olaylar sonucu oluşan faaliyetlerdir. Zorunlu veya isteğe bağlı faaliyetler olarak da adlandırılabilir. Zorunlu faaliyetler işletmenin muhakkak yerine getirmesi gereken faaliyetlerdir. Örneğin, finansal raporların hazırlanması. İsteğe bağlı faaliyetler ise işletme yönetiminin kararlarına bağlı olarak gerçekleşen faaliyetlerdir.

- Gerçekleşme sıklığına göre belirlenen faaliyetler: İşletmedeki oluş sıklığına göre değişen faaliyetlerdir. Tekrar edilen ve edilmeyen olarak ikiye ayrılır. Tekrar edilen faaliyetler sürekli olarak yerine getirilmektedir. Örneğin,

konaklama işletmelerinde yatakların çarşaflarının değişmesi tekrar edilen bir faaliyettir. Tekrar edilmeyen faaliyetler ise, işletme içerisinde bir ya da iki kez yerine getirilen faaliyetlerdir.

- İşletmenin çalışma alanı ile ilgili faaliyetler: Bu faaliyetler, işletmelerin sürekliliğinin sağlanması amacıyla gerçekleşen faaliyetlerdir. Bunlar temel faaliyet, ikincil faaliyet ve stratejik faaliyet olarak sıralanır. Yine konaklama işletmelerinde örnek verecek olursak yiyecek/içecek departmanında masaların hazırlanması, konaklama departmanında odaların hazırlanması ve kat hizmetlerinde gerçekleşen faaliyetler temel faaliyetlerdir. İkincil faaliyetler, temel faaliyetleri destekler niteliktedir. Yönetim, sekreterlik faaliyetleri gibi faaliyetler ikincil faaliyetlere örnek olabilir. İşletmenin rekabetteki başarısını etkileyecek faaliyetler ise stratejik faaliyetlerdir.

- Mamul veya hizmet üretimine katkıda bulunma durumuna göre faaliyetler: Üretilen mamul ya da hizmetin değerine katkısına göre oluşan faaliyetlerdir. Bunlar katma değeri olan veya olmayan faaliyetlerdir. Örneğin, araştırma geliştirme faaliyeti üretilen mamul/hizmetin değerine katkısı olacağından katma değeri olan bir faaliyettir. Personele yönelik sosyal nitelikli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi ise, katma değeri olmayan bir faaliyettir.

Bir termal turizm işletmesinde oluşan faaliyetler:

- Sabah kahvaltısı, öğle ve akşam yemeği hizmetleri,
- Lobi hizmetleri,
- Rezervasyon işlemleri,
- Kür merkezi işlemleri,
- Kat hizmetleri,
- Animasyon,
- Sportif faaliyetler şeklinde ele alınabilir

2. Fonksiyon Kavramı

Literatürde faaliyet ve fonksiyon kavramları, birbiriyle içiçe girmiş durumdadır. Kimi zaman faaliyet kavramı yerine, fonksiyon kavramının kullanıldığı görülmektedir. Ancak iki kavramın tanımsal değerlemesine bakıldığında, farklı anlamları içerdiği görülmektedir. Fonksiyon, sözlük anlamıyla iş ya da görevdir. İşletme açısından bakıldığında fonksiyon; işletme amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik faaliyetler grubudur. Bu yüzden fonksiyon, faaliyete göre daha üst seviyede ve geniş kapsamlı bir kavramdır. (Doğan, 1996:83) Örneğin, termal turizm işletmesinde hizmetin üretilmesi fonksiyonken, rezervasyon işlemleri bir faaliyettir.

Fonksiyon bir organizasyon yapısı içerisinde değerlendirildiğinde; organizasyon içerisindeki işlerin yönetimini sağlayan farklı görev alanlarıdır. İşletmelerin kuruluş amaçlarının birbirinden farklı olduğu düşünülürse, görev alanları da birbirinden farklılık arzedeceğinden; çeşitli yapılarda oluşturulup tanımlanabilir. (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 28)

3. Kaynak Kavramı

Kaynak, bir faaliyetin yerine getirilmesinde başvuru alan ya da yönelinen ekonomik unsurlardır. (Arzova, 2002: 16) Kaynaklar maliyetin asıl kaynağını oluşturan unsurlardır ve faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin ilk finansal girdilerini sağlayan unsurlardır. (Doğan, 1996: 125) Bir hizmet işletmesindeki kaynaklar, şunları kapsamaktadır:

- Direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri,
- Hizmet üretimine ilişkin endirekt maliyetler,
- Hizmet üretimi dışındaki maliyetler.

Birbiriyle ilişkili faaliyetler, bir fonksiyon veya süreci içeren bilginin uygun şekilde raporlanabilmesi için bir faaliyet merkezi içerisinde toplanmaktadır. Bu durum, faaliyet merkezi kavramını ortaya çıkarmaktadır. (Erdoğan, 1995:40)

4. Faaliyet Merkezi Kavramı

Faaliyet merkezleri, bir veya birbirine benzer faaliyet gruplarının veya faaliyet havuzlarının maliyetlerinin toplandığı örgüt birimi olmaktadır. Faaliyet merkezleri maliyet havuzlarının bir araya gelmesinden oluşur. (Civelek, 2002: 556) Faaliyet merkezinden söz edildiğinde, homojen faaliyetlerin fonksiyonel ve ekonomik olarak gruplandırıldığı anlaşılmalıdır. (Sezer, 2001: 44)

Faaliyet merkezi, yönetimin istediği ve faaliyetlerin maliyetini içeren raporlardan oluşan, üretim sürecinin bir bölümü olarak da tanımlanabilir. (Garrison ve Noreen, 1994: 209)

5. Maliyet Etkeni Kavramı

Faaliyet esasına dayalı maliyetleme sisteminin temelini oluşturan maliyet etkeni, İngilizce cost driver kelimelerinin Türkçe karşılığı maliyet etkeni olarak yerleşmiştir. Kimi kaynaklarda, maliyet sürücüsü veya yükleyicisi olarak da karşımıza çıkabilmektedir. Faaliyete dayalı maliyet yöntemini, geleneksel sistemden ayıran temel özellik; maliyet etkeninden kaynaklanmaktadır.

Maliyet etkeni kavramı, işletme kaynaklarının tüketilmesine neden olan faaliyetlerle ilgili bir durumu yansıtmaktadır. (Doğan, 1996: 90) Faaliyet maliyetlerini, maliyet objelerine yani mamullere veya hizmetlere aktarmak için kullanılır. Maliyet etkenleri, maliyetlerde değişikliğe sebep olan faktörler bütünüdür. (Sezer, 2001: 53) Maliyet etkenleri, faaliyetin kendisini direkt olarak dikkate aldığı gibi diğer faaliyetlerin performansı ile ilgili faktörleri de içine almaktadır. (Erdoğan, 1995: 41) Bu durumda maliyet etkenleri, bir faaliyetin ya da faaliyetler bütününe nasıl oluştuğunu ortaya koyan bir süreçtir. (Arzova, 2002: 26)

Maliyet etkeni iki çeşittir. Bunlardan ilki; kaynak maliyet etkeni (resource cost driver) diğeri faaliyet maliyet etkeni (activity cost driver) dir. Kaynak maliyet etkeni; “faaliyetler tarafından tüketilen kaynakların miktarını ölçen bir etkidir.” Örneğin faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde gerekli olan alan için kullanılabilecek

kaynak maliyeti etkeni m^2 olabilmektedir. Faaliyet maliyet etkeni ise; “ bir maliyet unsurunun ne kadar miktarda faaliyet kullandığını ölçer.” Örneğin, X ürününün üretilmesi için çalışan makinelerin faaliyeti için makine saatinin kullanılması. (Köse, 2005: 130)

Uygun maliyet etkeninin seçiminde kullanılan üç önemli faktör şu şekildedir: (Hilton, 1997: 207)

- İlişki (Korelasyon) Derecesi : Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin temelinde, mamullerle endirekt giderler arasındaki ilişkinin kurularak faaliyetlerin belirlenmesi ve ürünlerin bu faaliyetleri tükettiği oranda maliyetlemesi yatmaktadır. Bu da maliyet etkeni ile faaliyetin kullanımı arasında doğrusal bir ilişkinin kurulabilmesini gerekli kılmaktadır.

- Ölçüm Maliyeti: Faaliyete dayalı maliyetle sistemini oluşturan pek çok faaliyet söz konusudur. Faaliyetlerin çokluğu, maliyet etkenlerinin de sayısının artmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla, elde edilmesi daha kolay olan maliyet etkenleri tercih edilmelidir.

- Davranışsal Etkiler: Maliyet etkenlerinin, işletme çalışanları üzerinde yarattığı etkidir. Bu etki iyi veya kötü olabilir. Ancak çalışanlar tarafından tespit edilen maliyet etkenleri, performansları üzerinde olumlu etki yaratacaktır.

Maliyet etkenlerinin temel özellikleri de şöyle sıralanabilir: (Sezer, 2001: 54)

- Kaynakların, faaliyet merkezleri arasında paylaşılmasını sağlayan bir sistemdir.

- Faaliyetin, birim maliyet olarak gösterilmesine yardımcı olur. Maliyet etkeni, birim başına maliyetleri hesaplarken aşağıdaki formülasyonu kullanmaktadır.

$$\text{Maliyet Etkeni Birimi Başına Maliyet} = \frac{\text{Toplam Faaliyet Maliyetleri}}{\text{Maliyet Etkeni Miktarı}}$$

- Farklı faaliyet düzeyleri için farklı maliyet etkenleri gerekmektedir: Birim düzeyindeki faaliyetler, tesis düzeyindeki faaliyetler gibi.

- Kısa dönem değişken maliyetleri için hacimle ilgili maliyet etkenleri kullanılır. Örneğin direkt işçilik giderleri, direkt işçilik saatleri gibi birim düzeydeki tüketimler esas alınmaktadır.

- Uzun dönem değişken maliyetler ise, faaliyet ölçüsüne bağlı olarak değişir ancak bu değişiklik hemen kendini göstermez.

Yukarıdaki tanımlama ve açıklamalar maliyet etkenini (cost driver) ortaya koymaktadır. Literatürde maliyet taşıyıcısı yani cost object olarak nitelenen kavramda mevcuttur. Ancak bu iki kavram farklı anlamlara gelmektedir. Maliyet taşıyıcısı, maliyeti ayrı olarak belirlenmek istenen herhangi bir mamul, hizmet ya da bir ürün grubunun bir bölümü oluşturmaktadır ve pasif yapıda bir kavramdır. Maliyet etkeni ise, maliyetlere sebep olan unsur olarak tanımlanmaktadır ki bu durum kavramı aktif kılmaktadır. Yani maliyet taşıyıcısının maliyeti, maliyet etkenini kullanılarak hesaplanmaktadır. Maliyet taşıyıcısı, maliyetleme aşamasının gerçek hedefiyken, maliyet etkeni ise; bu amaçla kullanılan faktörlerdir. (Doğan, 1996: 92)

Hizmet işletmelerinde genel üretim giderleri, mamul üretimi yapan işletmelerden iki noktada farklılık göstermektedir. İlk olarak, genel üretim giderleri bütün bir yıl boyunca düzenli dağılım göstermeyebilir. İkinci olarak, genel üretim giderlerinin dağıtılması daha fazla maliyet etkeni kullanılmasını gerektirmektedir. Örnek olarak bir konaklama işletmesini aldığımızda, birden fazla farklı tipte oda olacağı düşünülürse; konaklayan müşterilerin konaklama faaliyetlerinden ne ölçüde yararlandığına göre genel üretim giderleri dağıtılacaktır. (Kutukız, 2004: 183)

Aşağıda Tablo 1’de bir konaklama işletmesinde oluşabilecek faaliyet merkezlerini, maliyet etkenlerini ve dağılımı verilmiştir.

Tablo 1. Bir Konaklama İşleminde Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yaklaşımına Göre Maliyet Etkenleri ve Dağılımı (Kutukız, 2004: 183)

Faaliyet Merkezleri	Maliyet Etkeni	Yükleme Yapılabilecek Genel Üretim Giderleri
Sekreterlik hizmetleri	Doğudan ilgili faaliyette çalışan uzman işçilik saatleri	Endirekt işçilik, sigorta gideri ve amortisman giderlerinden düşen pay
Rezervasyon işlemleri	Doğudan ilgili faaliyette çalışan uzman işçilik saatleri	Endirekt işçilik, sigorta gideri ve amortisman giderlerinden düşen pay
Bilgisayar destek hizmetleri	Doğudan ilgili faaliyette çalışan uzman işçilik saatleri	Endirekt işçilik, sigorta gideri ve amortisman giderlerinden düşen pay
Telefon ve posta hizmetleri	Doğudan ilgili faaliyette çalışan uzman işçilik saatleri	Endirekt işçilik, sigorta gideri ve amortisman giderlerinden düşen pay
Müşteri ilişkileri	Doğudan ilgili faaliyette çalışan uzman işçilik saatleri	Endirekt işçilik, sigorta gideri ve amortisman giderlerinden düşen pay
Kat hizmetleri	İşçilik saatleri	Endirekt işçilik, sigorta gideri ve amortisman giderlerinden düşen pay
Animasyon	Doğudan ilgili faaliyette çalışan uzman işçilik saatleri	Endirekt işçilik, sigorta gideri ve amortisman giderlerinden düşen pay
Spor faaliyetleri	Doğudan ilgili faaliyette çalışan uzman işçilik saatleri	Endirekt işçilik, sigorta gideri ve amortisman giderlerinden düşen pay
Belboy	Doğudan ilgili faaliyetlere personel gideri	Endirekt işçilik
Taşıma	Doğrudan çalışan personel giderleri	Endirekt işçilik, sigorta gideri, amortisman gideri
Soğutma	Enerji tüketimi, işçilik saatleri	Endirekt işçilik, enerji giderleri
Depolama	Enerji tüketimi, işçilik saatleri	Endirekt işçilik, enerji giderleri
Bulaşık	Enerji tüketimi, işçilik saatleri	Endirekt işçilik, enerji giderleri, endirekt hammadde malzeme

6. Maliyet Havuzu Kavramı

Maliyet havuzu (cost pool) , aynı maliyet taşıyıcısını temsil eden maliyetlerin toplandığı yeri ya da tek bir maliyet taşıyıcısı kullanılarak, maliyet nesnelere dağıtılan farklı maliyetlerin oluşturduğu grubu ifade eder.

Faaliyet dayalı maliyetleme sistemi içerisinde, faaliyetlerin belirlenmesi işlemi tamamlandıktan sonra sıra bu faaliyetlerin maliyetlenmesine gelmektedir. Bazı maliyetlerin, yürütülen faaliyetlerle ilişkisi doğrudan ve kolaylıkla sağlanırken; bazı durumlarda bu gerçekleşmeyebilir. Örneğin, birden fazla faaliyete katılan çalışanların her bir faaliyetle ilişkisinin kurulması son derece güç olmaktadır. Bu kompleks durum, faaliyetlerin alt faaliyetlere ayrılmasını ve her bir faaliyetin maliyetlerinin ayrı ayrı bulunup toplanmasını gerektirecektir. İşte bu noktada, maliyet havuzu devreye girmektedir. Maliyet havuzunun sağlıklı bir şekilde oluşturulabilmesi için temel şart; işletmenin faaliyetlerinin, alt faaliyetlerinin ve bunları tükettiği kaynakların neler olduğunun iyi belirlenmesidir. (Arzova, 2002: 24)

C) FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

İşletmeler için genel bilgi sistemleri içerisinde muhasebe bilgi sistemi, önemli bir rol oynamaktadır. Muhasebe bilgi sistemi hem işletme için, hem de işletme dışı bilgi kullanıcılarına geri bildirim sağlamaktadır. Muhasebe bilgi sisteminin işletmeler için bu denli önemli olması, sistem içerisindeki değişimleri yakından takip etmeyi gerekli kılmaktadır. Muhasebe bilgi sisteminin, hem finansal muhasebe hem de yönetim muhasebesi için ayrı birer bilgi kaynağı oluşturduğuna, maliyet muhasebesi tanımı kapsamı içerisinde yukarıdaki bilgilerde değinilmiştir. Dünya’da yaşanan üretim sistemlerinde otomasyonun hızla yaygınlaşması, muhasebe anlayışını da yakından etkilemektedir. Özellikle 1980’li yıllarda ekonomide ve iletişim teknolojilerinde yaşanan değişimler, üretim ve kalite kontrolündeki yenilikler, haberleşme ve taşımacılıktaki gelişmeler, uluslararası rekabetin artması beraberinde işletme yönetimlerini de yakından

etkilemiştir. (Öker, 2003a: 14) Bu etkiler genel muhasebe ve maliyet sistemlerinin yetersiz kalmasına ve gereksinimlerin karşılanamamasına neden olmuştur.

Otomasyonun hızla yaygınlaşması üretim sistemlerinde iki önemli sonuç doğurmuştur. Bu sonuçların başında direkt işçilik maliyetlerinde düşüş oranında genel üretim maliyetlerinde bir artış; ikinci olarak, yardımcı ve destek hizmet maliyetlerindeki yükselme nedeniyle, genel üretim maliyetlerinin reel bazda da yükselmesidir. (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 26) Böylece hem planlama ve kontrol açısından, hem de finansal raporlama açısından, endirekt maliyetlerle ilgili maliyet muhasebesi tekniklerinin yeniden gözden geçirilmesi gereği doğmuştur. (Tanış ve Güner, 2003: 3)

Sonuç olarak, yeni üretim ortamları olarak nitelendirilen otomasyona dayalı esnek üretim ortamlarında, geleneksel maliyetleme sistemleriyle hesaplanan ürün maliyetleri gerçek maliyetleri yansıtmaktan uzaklaşmıştır. Bu durumların paralelinde yeni maliyet yöntemleri arayışları içerisine girilmiştir.

Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin, günümüze değin geçirdiği dönemleri dört kuşağa ayırabiliriz: (Ferrara, 1995: 30)

- Birinci kuşak: 1940'lı yıllara kadar olan dönemi içerisine olmaktadır. Sanayi devriminin yaşandığı bir çağda, geleneksel maliyetleme sistemi uygulanmıştır.

- İkinci kuşak: 1940'lardan 1980'lere kadar olan dönemi içerisine almaktadır. Maliyet-değer-kar üçlüsünün analizini ve direkt maliyetleri dikkate alan bir yaklaşım dönemidir.

- Üçüncü kuşak: 1980'lerin sonu ve 1990'ların başlangıcını içine alan dönem faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin hissedilmeye başlandığı çağdır.

- Dördüncü kuşak: 1990'lı yıllardan günümüze kadar geçen zamanı kapsamaktadır. Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi ile hedef maliyetleme sistemi de bu kuşakta ortaya çıkmıştır.

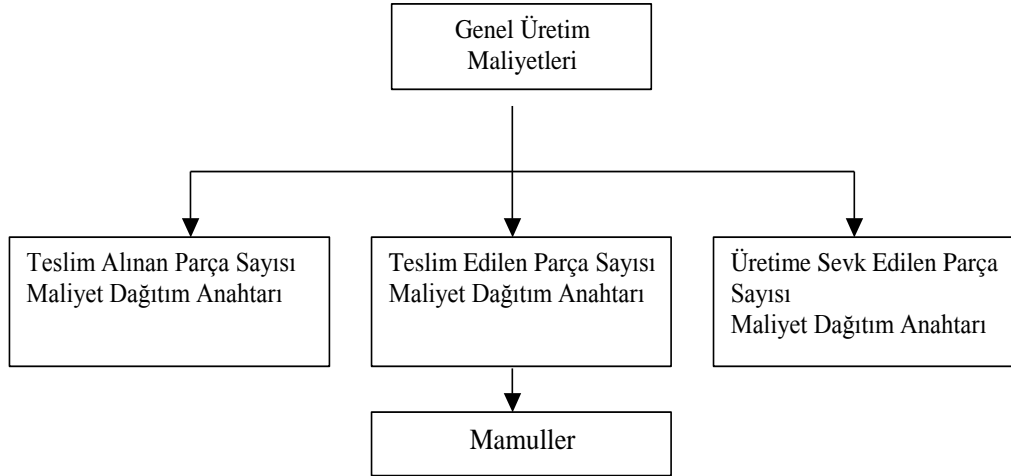
Günümüzde faaliyete dayalı maliyetleme, özellikle mamul veya hizmet maliyet bilgisinin doğruluğunu arttırmaya yönelik olarak geliştirilmiştir. Faaliyete dayalı maliyetleme, maliyet muhasebesinde yeni bir kavramı oluşturmaktadır.

Sistem endirek ve direkt maliyetleri mamul veya hizmetlerle ilişkilendirmektedir. 1960 yılında maliyet dağıtımları için geliştirilen bu sistem kimi muhasebeciler ve analistler tarafından kabul edilmemiştir. (Lewis, 1993: 91) Geleneksel sistemde yaşanan, daha önceki bölümde değinilen problemler bilinmekle birlikte, 1980’li yıllara gelinceye kadar bir çözüm yolu bulunamamıştır. 1980’li yıllardan sonraki gelişmeler ise; 1984 yılında Harvard Üniversitesi profesörlerinden Robert Kaplan’ın yeni üretim ortamlarındaki gelişmelerin geleneksel maliyetleme ve yönetim muhasebesini etkilediği yönündeki eleştirel yazıları ve 1985 yılında Robin Cooper ve ekip arkadaşlarının Shrader Bellows Group isimli işletmede yaptığı çalışmalar, faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin geliştirilmesinde önemli bir rol oynamıştır. (Öker, 2003a: 27-28) İzleyen yıllarda John Deere, Union Pacific, Caterpillar ve Hewlett- Packard gibi firmalarda sistem geliştirilmiştir. (Sezer, 2001: 36)

D) FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME SİSTEMİNİN AMAÇLARI

Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin amacında, işletme amaçları doğrultusunda doğru kararların verilmesi için gerekli olan bilginin sağlanmasında bütün departmanlarda oluşan faaliyetleri analiz etmek yatmaktadır. (Mabberley, 1992: 1)

Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi temelde iki amaç etrafında toplanabilir. Bunlardan ilki, tüm üretim öğelerinin faaliyet tüketimini maliyet alanları oluşturularak detaylı bilginin sağlanması ve ikinci olarak, bu bilgiyle yöneticilerin doğru kararlar verebilmelerini sağlamaktır. Yani sistem üretim ve destek faaliyetleri ile, mamul ve hizmet maliyetleri hakkında doğru veri sağlamak amacıyla tasarlanmıştır. Sistem, dar anlamda endirekt bir faaliyetin maliyetini direkt olarak o faaliyeti talep eden mamulle ilişkilendirmeyi amaçlar. (Doğan, 1996: 100) Maliyetlerin mamullere ve hizmetlere yüklenmesi için kullanılan, hacim tabanlı anahtarlar nedeniyle ortaya çıkan yanlışlıkların giderilmesi, sisteminin başlıca amaçları içerisinde yer almaktadır. (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 30)



Şekil 5. Faaliyete Dayalı Maliyetleme (Kartal vd., 2003, s:124)

Faaliyete dayalı maliyetlemede genel üretim maliyetlerinin ilgili olduğu ürünlere nasıl dağıldığı Şekil 5’te verilmiştir. Buradan da anlaşılacağı gibi, faaliyete dayalı maliyetleme sistemi ile mamule veya hizmete, daha detaylı fakat daha sağlıklı bir yükleme yapılması amaçlanmaktadır. Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin işletmelerde uygulanmasının temel amaçları, aşağıdaki biçimde sıralanabilir: (Yükçü, 1999: 898; Hacırüstemoğu ve Şakrak, 2002: 31)

- Genel üretim giderlerini mamullere uygun dağıtım anahtarları yardımıyla yükleyerek, sağlıklı maliyetler elde etmek.
- Daha basit ve daha kolay anlaşılabilir hesaplar oluşturmak. Bu sayede etkin ve verimli bir bilgi tabanı sağlamak.
- Daha iyi bir yönetsel muhasebe anlayışı ve kontrolü sağlamak için doğru işletme ortamı sağlamak.
- Zayıf varsayımlar ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak.
- JIT (Tam zamanlı üretim) / MRP (Malzeme ihtiyaç planlaması) gibi tekniklerde ortaya çıkan gelişmeleri izleyebilmek için doğru işletme ortamı sağlamak.

Faaliyete dayalı maliyetleme, temel maliyet unsuru olarak faaliyetleri baz alan ve ona odaklanan; diğer faaliyet unsurlarının maliyetlerini hesaplamak için bu faaliyetlerin maliyetlerini kullanan bir sistemdir. (Aydemir, 2005: 170)

E) FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME SİSTEMİ KULLANIMININ UYGUNLUĞUNU BELİRLEME

1. Optimal Maliyet Sistemi

Buraya kadar üzerinde durulan nokta, sistem içerisinde yer alan kavramsal tanımların ortaya konularak sistemin tanıtılması olmuştur. Geleneksel maliyetleme sisteminin eksikliklerinin giderilmeye çalışıldığı sistem, faaliyetlere odaklı bir yapıya sahiptir. Sistemin işleyişinin nasıl yerine getirildiğine değinilmeden önce, işleyiş içerisinde sistemin gerektirdiği maliyet ölçümlerinin ve hataların maliyetlerini en aza indirecek ideal veya optimal sistemin oluşturulması gerekmektedir. Çünkü, işlemlerde bulunan ürün çeşitliliği beraberinde, üretim yapısında farklılığa sebep olacaktır. Her bir ürünün kendine özgü nitelikleri ortaya konulmaya çalışılacaktır. Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin yararlarının başında gelen, gerçek maliyetlerin tespitinde etkili olan faktörler şu şekildedir: (Erdoğan, 1995: 52)

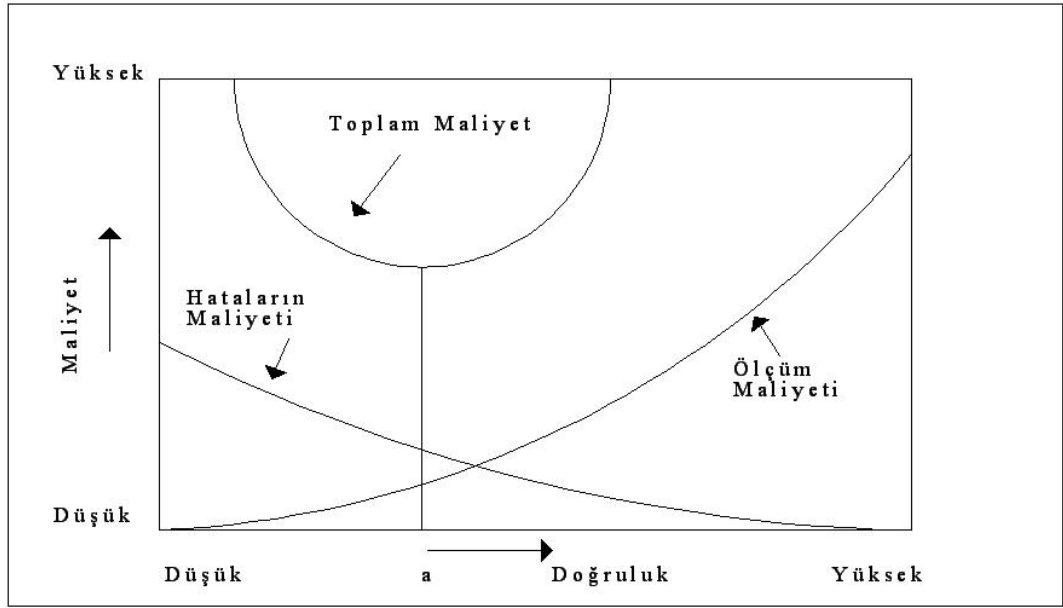
- Ölçüm maliyetleri,
- İşletmenin bilgi sisteminin yapısı,
- Hataların maliyeti,
- İşletmenin ürünlerinin farklılığı.

Ürün farklılığı ne kadar çok olursa, ölçüm maliyetleri ve hataların maliyeti de o denli az olacaktır. Ölçüm maliyetleri düşük olsa bile, bunun sonucunda ortaya çıkabilecek mamul veya hizmet maliyetleri yöneticilerin yanlış kararlar vermesine neden olacağından hata maliyeti yüksek olacaktır. Maliyet sistemleri ne kadar geniş tutulursa, hata maliyetleri o oranda azalacaktır. Örneğin, basit bir maliyet sisteminden karışık bir maliyetleme sistemine geçildiğinde; başlangıçta bir maliyet havuzu kullanılırken, sistemin genişlemesi ile birlikte birden çok maliyet havuzunun kullanılacağı açıktır. Bu durum, maliyet bilgilerinin raporlanmasındaki problemleri azaltacak ve hata maliyetlerinin düşmesine neden olacaktır. Özetlenecek olursa, karmaşık bir maliyetleme sisteminin geliştirilmesinin marjinal maliyeti, hata maliyetlerinin azalmasının sağladığı

yarardan daha fazladır. Karmaşık sistemin marjinal maliyetinin, karmaşık sistemin marjinal yararına eşit olduğu nokta, optimal maliyet sistemini vermektedir. Ölçüm maliyetlerindeki değişme, hata yapmanın maliyeti ve mamul veya hizmet farklılığındaki değişikliklerin nasıl ve niçin oluştuğunun ortaya konulması faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin hangi durumlarda kullanımının uygun olduğunu açıklamaktadır. (Erdoğan, 1995: 53)

Verimli işletme kararlarının alınması, karmaşık ve ayrıntılı maliyetleme sisteminden geçmektedir. Ancak, bu sistemin oluşturulmasının da bir maliyeti vardır. Önemli olan, bu oluşturulan maliyetin optimize edilmesidir. (Karacan, 2000: 81)

Optimal maliyet sistemi, doğru olmayan mamul veya hizmet maliyetlemesi sonucu ortaya çıkan hatalara ilişkin maliyetleri en az düzeye indirmeye çalışan bir sistemdir. Aşağıdaki Şekil 6’da da görüldüğü gibi, ölçüm maliyetleri ve hataların maliyetleri arasındaki ilişki durumuna göre optimal maliyet sistemi oluşmaktadır. Şekil üzerinde yatay ekseninde maliyet sistemlerinin doğruluk derecesi, dikey ekseninde ise, maliyetler yer almaktadır. Optimal maliyet sistemi “a” noktasında sağlanmıştır. Bu noktada marjinal maliyet, marjinal faydaya eşittir. Ölçüm maliyetleri arttıkça, maliyet sistemlerinin doğruluk derecesi artmakta aksi takdirde ölçüm maliyetleri düştükçe, hataların maliyeti artmaktadır. Her iki durumda da işletme, optimal maliyet seviyesinden uzaklaşmış olacaktır. (Gündüz, 1997: 57-58)



Şekil 6. Optimal Maliyet Sistemi (Gündüz, 1997: 57-58)

2. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sisteminin Gerekliliğinin Belirlenmesi

Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin uygulanması ve yürütülmesinin maliyeti, sistemden elde edilen uzun dönemli yararlar düşünüldüğünde sistemin gerekliliği ortaya çıkmaktadır. (Erdoğan, 1999: 54) Özellikle, faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin gerekliliğinin belirlenmesinde, eğer uygulamada olan maliyetleme sistemi aşağıdaki koşullarda oluşturulmuşsa;

- Rekabetin zayıf,
- Ölçüm maliyetlerinin yüksek ve
- Mamul çeşitliliğinin az olduğu durumda olan işletmelerin; şimdiki durumda koşulların değişmesiyle:
- Ölçüm maliyetlerinin düşük,
- Rekabetin şiddetli ve
- Mamul çeşitliliğinin çok olduğu bir durumda faaliyete dayalı maliyetleme sistemini uygulaması uygun olacaktır. Eğer işletmeler yukarıda sayılan koşulları

sağlayamasalar da, faaliyete dayalı maliyetleme sistemine geçmeleri uygun olacaktır. Çünkü, işletmelerin varolan sistemden başka bir sisteme geçmeleri her seferinde ayrı bir maliyetli oluşturacağından, yeni sistemi benimsemeleri daha uygun olacaktır. (Cooper ve Kaplan, 1991: 372)

İşletmelerin uygulamakta oldukları maliyetleme sistemlerinden, faaliyete dayalı maliyetleme sistemine geçmeleri için, aşağıdaki gerekçelere sahip oldukları söylenebilir: (Karacan, 2000: 83)

- Genel üretim maliyetlerinin geleneksel maliyetleme sistemi esaslarına göre direkt işçilik aracılığı ile maliyetlere yüklemenin gittikçe zorlaşması,

- Ekonomik koşullar nedeniyle yüksek tutarlara ulaşan genel üretim maliyetlerinin, mamul veya hizmet maliyetlerinin hacmi ile orantılı bir oluşum göstermemesi,

- Üretilen mamul veya hizmetlerin çeşitliliğinin artması,

- Üretilen mamul veya hizmetlerin zorluk derecesine göre kar veya zarar durumlarının oluşması gibi nedenler sisteme duyulan gerekliliği oluşturmaktadır.

Özetlemek gerekirse, bir üretim işletmesinde faaliyete dayalı maliyetleme sistemi aşağıdaki nedenler için kullanılır: (Mabberley, 1992: 6)

- Kontrol ve yönetim maliyetleri,

- Ürünler ve işletme çeşitleri için hatasız maliyetlerin ilişkilendirilmesi,

- Fiyat ve ücret derecelerini belirleme ve

- Performans yönetimi ve maliyet analizlerinin belirlenmesidir.

Faaliyet dayalı maliyetleme sisteminin uygulanmasıyla, en yüksek faydayı sağlayacak işletmeler şunlardır: (Öker, 2003a: 34)

- Endirekt maliyetlerin toplam maliyetler içerisindeki payı yüksek olan işletmeler,

- Endirekt giderleri birim bazda oluşmayan işletmeler,

- Mamul veya hizmet çeşitliliği çok olan işletmeler.

F) FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME SİSTEMİNİN TASARIMI

Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin işletmelerde uygulanabilirlik kazanabilmesi için, iyi bir sistemin tasarlanması gerekmektedir. Tasarım, sistemin yapı taşlarının oluşturulduğu ve bilgilerin bir araya getirildiği bir aşamadır. (Gündüz, 1997: 115)

Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin uygulanması, işletmeden işletmeye farklılık göstermekle birlikte; sistemin tasarımı genelde beş adımdan oluşmaktadır. Bunların başında faaliyetlerin analiz edilmesi ve belirlenmesi gelmektedir. Bunu faaliyetlerin gruplandırılması, maliyetlerin faaliyet merkezlerine aktarılması, maliyet etkenlerinin seçimi ve maliyetlerin ürünlere yüklenmesi takip etmektedir.

Genel olarak, faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin tasarımında; şu konular göz önünde bulundurulmalıdır: (Elitaş, 2001: 118)

- İşlemenin faaliyetlerini belirlemek,
- Faaliyetlerin maliyet ve performanslarını belirlemek,
- Faaliyetlerin çıktısını belirlemek,
- Maliyet hedefleri için faaliyet maliyetlerini belirlemek,
- İşletmenin kısa ve uzun dönemli amaçlarını belirlemek,
- Faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini belirlemektir.

Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminde maliyet dağıtımını aşağıdaki şekilde gerçekleştirmektedir. (Civelek, 2000: 563)

- Kaynaklar faaliyetleri tükettiği için öncelikli olarak, aynı cins faaliyetler belirlenir ve sınıflandırılır.

- Bu faaliyetlerin tükettiği kaynakların maliyetleri izlenir ve belirlenen faaliyetler maliyet havuzlarında toplanır.

- Bu maliyetlerin devamlılığını sağlayan uygun maliyet etkenleri tespit edilir.

- Havuzlarda toplanan maliyetlerin, maliyet etkenleri aracılığı ile yükleme oranları hesaplanarak ürünlere dağıtılır.

Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin tasarımını oluşturan bu süreçlere, aşağıda ayrıntılı olarak değinilmiştir.

1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

Geleneksel maliyetleme sistemi hacim esasına dayanmaktadır. Yani genel üretim giderleri, üretim kapasitesiyle orantılı olarak dağıtılmaktadır. Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi ise, bir mamulü üretmek için üretim süreci içinde kullanılan faaliyetler üzerinde durmaktadır. Bu yüzden sistemin tasarımının oluşturulmasında, faaliyetlerin belirlenmesi ve uygun faaliyetlerin seçimi önemli bir unsurdur. Ancak seçim işleminde önemli bir nokta, faaliyetlerin amaca uygun sınıflandırılmasıdır.

Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin temelini oluşturan unsurlardan birisi de, faaliyetlerin belirlenmesidir. Faaliyetler, üretimin gerçekleşmesini sağlar ve alanında uzmanlaşmış kişilerin oluşturduğu gruplar tarafından yapılan işler ve görevlerdir. (Romano, 1988: 73)

Üretime başlama aşaması da dahil olmak üzere, tüm faaliyetlerin birbiriyle çakışmayacak şekilde belirlenmesi gerekmektedir. İşletmelerde çalışma alanlarına göre faaliyetlerin sayısı oldukça fazla olabilir. (Öker, 2003a: 37)

Sürekli gelişme ve stratejik amaçların yerine getirilmesi açısından değerlendirildiğinde en önemli faaliyet sınıflandırmasını; katma değeri olan ve olmayan faaliyetleri ile mikro ve makro faaliyetler oluşturmaktadır. Katma değeri olan faaliyetler, işletmelerin amaçlarına ulaşmasını ve sürekliliğini sağlamak üzere yerine getirilen faaliyetleri teşkil etmektedir. İşletme için yerine getirilmesi zorunlu faaliyetler olarak da nitelenebilir. Katma değeri olmayan faaliyetler ise; ürünün özelliklerine ve satış sonrası hizmetlere katkısı olmayan faaliyetlerdir. (Gündüz, 1997: 122-123)

2. Faaliyetlerin Gruplandırılması

Faaliyetlerin gruplandırılması, faaliyet merkezlerinin tespiti ile gerçekleşmektedir. Faaliyetlere uygun faaliyet merkezlerinin belirlenmesi faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin doğru uygulanabilmesi için titizlikle üzerinde durulması gereken bir noktadır. Çünkü, analizler sonucu ürünün üretilmesi için; gereken faaliyetler belirlenmiş olacaktır. Bu faaliyetlerin işletmenin iş koluna göre sayılarının fazlalık durumuna göre ayrı ayrı izlenmeleri ekonomik olarak yapılabilir olamayacağından, bu faaliyetlerin belirli maliyet merkezlerinde toplanarak gruplanması sağlanacaktır. (Erdoğan, 1995: 69)

Faaliyet merkezleri üretim sürecinin bir parçasını oluşturduğundan, doğru tespiti de bu oranda önemlidir. Faaliyetlerin sayılarının işletmelere göre değişiklik göstereceğinden, çoğu işletme için her bir faaliyeti ayrı bir maliyet merkezi olarak ele almak ekonomik açıdan uygun olmayabilir. (Elitaş, 2001: 120)

Faaliyetlerin gruplandırılmasında, iki noktaya dikkat edilmesi gerekmektedir. Birincisi ortak havuzlara atılacak faaliyetlerin belirli bir maliyet nesnesi için tüketiliyor olması, ikinci olarak dikkat edilmesi gereken durum faaliyetlerin aynı maliyet etkenini kullanıp kullanmadığıdır. (Öker, 2003a: 39-40)

3. Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması

Faaliyetler belirlendikten ve gruplandıktan sonra bu faaliyetlerin maliyetlerinin belirlenmesi gerekmektedir. (Öker, 2003a: 45)

Faaliyete dayalı maliyetle sisteminin işleyişine bakıldığında, iki aşamalı dağıtım sürecinin kullanıldığı görülmektedir. Birinci aşamada, genel üretim maliyetleri faaliyetlerle ilişkili olarak mamullere yüklenmeyi beklemek üzere biriktirildikleri faaliyet merkezlerine dağıtılır. İkinci aşamada ise, her bir maliyet havuzunda toplanan faaliyetler, maliyet merkezlerine ya doğrudan ya da birinci aşama maliyet taşıyıcıları kullanılarak maliyete dağıtılır.

Maliyetler, faaliyetlere olanaklar elverdiğince doğrudan yüklenmelidir. Ancak, doğrudan yüklemenin gerçekleşmediği durumlarda, uygun bir dağıtım

ölçüsü kullanılarak dağıtım gerçekleşmelidir. Faaliyetlerin ve faaliyet maliyetlerinin bölümlendirilebilmesi, kurulacak olan sistemin ayrıntılı bir şekilde oluşturulmasına bağlıdır. Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi oluşturulurken, uygun faaliyetlerin belirlenmesi kadar; maliyetlerin faaliyet merkezlerine aktarılması da önemlidir. (Karacan, 2000: 68)

4. Maliyet Etkenlerinin Seçimi

Faaliyetlerde biriken maliyetlerin mamullere ya da hizmetlere aktarılmasında, maliyet etkenlerinin sayısı ve faaliyetlere uygunluk kriterlerinin belirlenmesi gerekmektedir. (Öker, 2003a: 46)

Maliyet etkenleri, faaliyet merkezlerinde biriken maliyetlerin maliyet nesnelere aktarılması için kullanılmaktadır. (Gündüz, 1997:144) Yanlış tespit edilecek bir maliyet etkeni, işletmeyi yanlış maliyete götürecektir.

Maliyet etkeni, faaliyete dayalı maliyetleme sistemi içerisinde faaliyet ve faaliyet merkezi arasındaki neden sonuç ilişkisini yansıtmaktadır. Maliyet etkenlerinin tespitinde, iki faktör gözönüne alınmalıdır: (Erdoğan, 1995: 72-73)

- Maliyet etkenleriyle ilgili verilerin elde edilmesinde kolaylık, işletmeler er zaman tespit ettikleri maliyet etkenleri için rahatlıkla veri elde etme olanağına sahip olmayabilirler. Ekonomik koşullar faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin uygulanabilmesi için engel oluşturabilir.

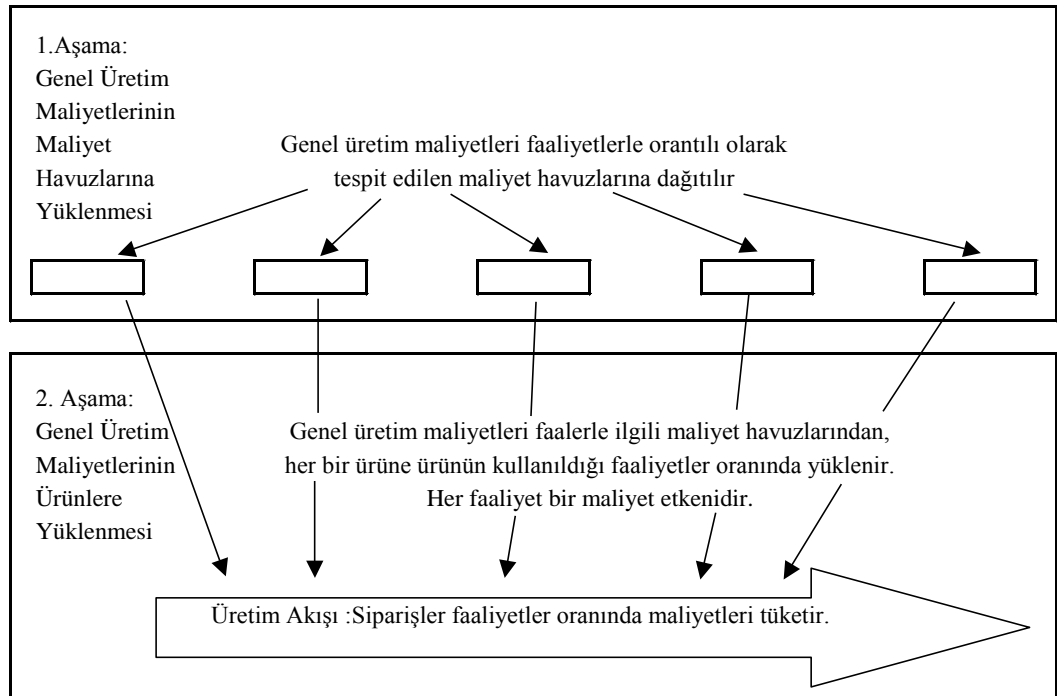
- Faaliyetlerin maliyet merkezlerine aktarılması yani faaliyet taşıyıcılarının, faaliyeti içeren mamullerin ya da hizmetlerin gerçek kaynak tüketimini ölçme derecesidir. Yani bir faaliyet merkezi için bir faaliyet taşıyıcısı tespit edilirken, mamuller ya da hizmetler tarafından tüketilen faaliyetlerin gerçek tüketimini doğru olarak yansıttığından emin olunmalıdır. Eğer maliyet etkeni ile gerçek tüketim arasında yüksek derece korelasyon kurulmamışsa, maliyetleme yanlış gerçekleşecektir.

5. Maliyetlerin Ürünlere Yüklenmesi

Faaliyet merkezleri için uygun maliyet etkenleri tespit edildikten sonra, her mamul ya da hizmet grubunun tespit edilen maliyet etkenlerini kullanma miktarına göre faaliyetlerde toplanmış maliyetler; ürün gruplarına aktarılacaktır. Bu süreç sistemin son aşamasını oluşturmaktadır. (Öker, 2003a: 51)

G) FAALİYET DAYALI MALİYETLEME SİSTEMİNİN İŞLEYİŞİ

Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminde de, geleneksel maliyetleme sisteminde olduğu gibi, iki aşamalı bir süreç söz konusudur. Bu sürecin birinci aşamasında, dolaylı kaynak maliyetleri maliyet havuzlarına dağıtılır. İkinci aşamada ise, maliyet havuzlarında biriken maliyetler ürünlere dağıtılır. (Erdoğan, 1995: 49-50) Faaliyet dayalı maliyetleme sistemi, faaliyetlerin maliyetleri hesaplandıktan sonra ürünlere bu maliyetlerin dağıtılması ile oluşan bir sistemdir. (Hansen, 1992:244)



Şekil 7. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sisteminin İşleyişi (Küçüksavaş, 2002: 587)

Yukarıdaki Şekil 7'den de anlaşılacağı gibi, birinci aşama işletmedeki tüm üretim faaliyetlerini amaca uygun olacak şekilde belirlemektedir. Daha sonra faaliyetler ortak faaliyet havuzlarında toplandıktan sonra, bu faaliyetlerin maliyetleri belirlenmektedir. İkinci aşama da ise, maliyetlerin ürünlere aktarılması gelmektedir. (Öker, 2003a: 36)

H) FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME SİSTEMİNİN YARARLARI VE EKSİK YÖNLERİ

Bir maliyet sisteminin, dört farklı fonksiyonu yüklediği söylenebilir: (Karacan, 2000: 88)

- Proses (süreç) kontrolünü kolaylaştırmak,
- Mamul veya hizmet maliyetlerini hesaplamak,
- Karara yönelik özel çalışmaları desteklemek,
- Düzenli olarak oluşturulan finansal tablolar için maliyet bilgilerini sağlamak.

Yukarıda sayılan kapsamda, bir maliyet sisteminin tasarımında faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin uygulanması zaman alacak bir süreçtir. Böyle bir ortamda; faaliyete dayalı maliyetleme sisteminden üç önemli katkı sağlanabilecektir: (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 32)

- Daha sağlıklı mamul maliyetlerinin elde edilmesi,
- Üretim koşullarının anlaşılmasının kolaylaştırılması,
- İşletme tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin açık bir perspektifini oluşturması.

Geleneksel maliyetleme sisteminin sakıncalarının önemli ölçüde azaltan maliyet dağıtım yönü ve süreç yönü olmak üzere iki boyutu olan faaliyete dayalı maliyetleme yaklaşımı ayrıca, müşteri ve ürün karlılık analizleri, mamul ve hizmet fiyatlandırma gibi stratejik karar süreçlerine yönelik uygun ve doğru bilgi sağlama akışını da yerine getirerek işletmelere bir avantaj daha sağlamaktadır. (Akgün, 2005: 39) Faaliyet tabanlı maliyetleme olarak adlandırılan yöntem

maliyet bilgilerinin yönetim kararlarında kullanılmasına imkan vermektedir. (Öker, 2003b: 137)

Geleneksel maliyetleme sisteminin dezavantajları ise, aşağıdaki gibi sıralanabilir: (Susmuş, ty, <http://bornava.ege.edu.tr/turkers/ABC.html>)

- Sabit maliyetler, büyük ölçüde direkt işçiliğe göre dağıtılmaktadır. Direkt işçilik giderlerinin, yapı bakımından sabit olduğu ve toplam maliyet içinde çok küçük bir yeri olduğu düşünüldüğünde, dağıtım anahtarı olarak kullanılması uygun olmamaktadır.

- Kâr merkezi raporlaması gittikçe anlamsız hale gelmekte ve yıllık kârlılık tam anlamıyla belirlenmemektedir. Bununla beraber, envanter politikalarının belirlenmesi ve GÜG'nin mamul maliyetlerine yüklenmesi faaliyet hacmi esasına göre yapıldığından, sorunları tespit etmek güçleşmekte ve böylece bölüm yöneticilerinin performansları hakkında açık bir kanıya varılamamaktadır.

- GÜG'nde ortaya çıkan büyümenin sonucu olarak, dağıtılacak olan maliyetlerin miktarı da artmakta, bunun sonucunda harcanan giderlerin sorumluluğunun kime ait olduğu belirlenmemektedir. Yöneticiler, sorumlu olmadıkları sonuçlar üzerinden değerlendirmeye tutulmaktadır. GÜG'nin dağıtım sürecinden kolay bir şekilde geçmesi nedeniyle bu durum, yöneticilerin sağlıklı olarak performanslarının değerlendirilmesine yol açmaktadır.

- Yönetim raporlarının içerik bakımından yetersiz kaldığı durumlarda eğer giderler, sorumluluk alanlarına göre analiz edilirse, anlaşılabilirliği daha kolay olacak ve yöneticiler de bu giderlerden sorumlu tutulabileceklerdir.

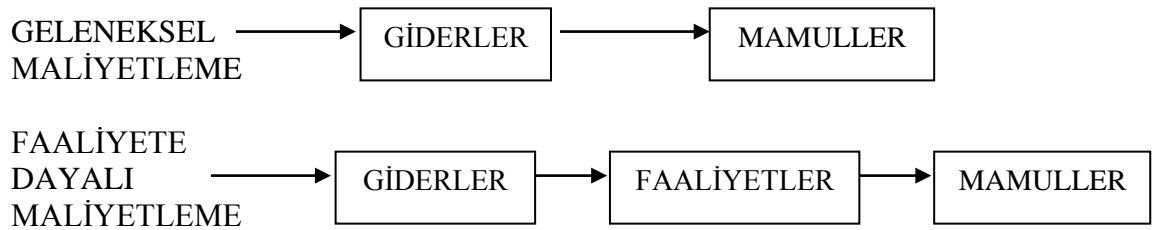
- Geleneksel maliyetleme sistemleri JIT (tam zamanlı üretim) ve MRP (malzeme ihtiyaç planlaması) gibi esnek üretim sistemlerine uyum sağlayamamaktadır. Bu nedenle, organizasyondaki bölümlerin ve işletmenin karlılığının izlenmesi performansın ölçülmesi açısından önemlidir. Klasik maliyetleme yaklaşımları kullanılarak bu ölçümlerinin sağlıklı yapılabilmesi güç olmaktadır. Bu durum, işletmeleri faaliyete dayalı maliyetleme sistemine yöneltmektedir.

- Geleneksel maliyetleme sisteminde genel üretim maliyetlerinin yüklenmesinde daha çok parça kullanılmaktadır. Daha karmaşık üretim sürecinden geçen, daha farklı özellikler taşıyan, daha küçük partiler halinde üretilen mamullere işletmelerin yeteri kadar maliyet yükleyememesini doğurmaktadır. Buna karşılık daha az karmaşık özellik taşıyan büyük partiler halinde gerçekleşen üretimler ise aynı oranda faaliyet gerçekleştirmiş gibi kabul edilip maliyet yüklenecektir. İşte bu durumlar geleneksel maliyetleme sistemlerinin dezavantajlarını oluşturmaktadır. (Civelek, 200: 557-558)

D) FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME SİSTEMİ İLE GELENEKSEL MALİYETLEME SİSTEMİ ARASINDAKİ FARKLAR

İki sistem arasındaki farkları da şöyle sıralayabiliriz:

- Aşağıdaki Şekil 8’de de görüldüğü gibi, geleneksel maliyetleme sisteminde maliyetler mamullere çeşitli dağıtım anahtarları aracılığı ile yüklenir. Faaliyete dayalı maliyetlemede ise, maliyetler maliyet havuzlarında toplanır ve genel üretim/hizmet maliyetleri önce her biri anahtar faaliyetler aracılığıyla küçük maliyet havuzları şeklinde toplanır. Daha sonra bu maliyet havuzlarında toplanan maliyetler, faaliyetler itibariyle maliyet havuzlarında toplanan genel üretim/hizmet maliyetleri de ilgili mamulün veya hizmetin oluşturulmasında kullanılan çeşitli dağıtım anahtarları aracılığı ile ilgili mamullere veya hizmetlere yüklenir. (Elitaş, 2001: 110)



Şekil 8. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi İle Geleneksel Maliyetleme Sistemi Arasındaki Farklar (Kutukız, 2004: 180)

- Geleneksel maliyetleme sistemi mamullerin veya hizmetlerin kaynakları tükettiği varsayımına dayanarak, maliyetler mamul ve veya hizmetin üretim birimlerine dağılmaktadır. Buna karşılık faaliyete dayalı maliyetleme sistemi faaliyetler üzerinde yoğunlaşmaktadır ve faaliyetlerin maliyeti, her bir mamul veya hizmetin faaliyetleri tüketimine dayanarak ürünlere dağılmaktadır. (Erdoğan, 1995: 51)

- Geleneksel maliyet sistemlerinde kullanılan dağıtım anahtarları genellikle işçilik ve makine saatleri, hammadde tutarları ve üretilen birimler gibi, üretimin hacmine bağlı olan taşıyıcılardır. (Cooper vd., 1992: 9) Geleneksel maliyetleme sisteminde tek bir dağıtım anahtarı kullanılırken; faaliyete dayalı maliyetleme sisteminde ise her bir faaliyet bazında dağıtım söz konusu olduğundan, daha fazla maliyet taşıyıcısına bağlı olarak dağıtım yapılmakta ve böylece maliyet taşıyıcısı ile mamul veya hizmetin ilgili faaliyetten alacağı pay arasındaki ilişki daha sağlıklı olmaktadır.

- Geleneksel maliyetleme sistemi sadece tek bir hacim ölçüsüne dayalı olarak genel üretim veya hizmet maliyetlerini (GÜM/GHM) mamullere veya hizmetlere yüklediğinden ve genel üretim veya hizmet maliyetlerinin bir bölümü de üretim hacmine göre tam ilişki içinde mamul veya hizmetler bazında dağılım göstermediğinden hesaplamalarda yanlışlık olmaktadır.

Aşağıdaki Tablo iki dağıtım sürecini yapısal olarak karşılaştırmaktadır.

Tablo 2. Geleneksel İki Aşamalı Dağıtım Süreci İle Faaliyete Dayalı İki Aşamalı Dağıtım Sürecinin Yapısal Olarak Karşılaştırılması (Elitaş, 2004: 142)

GELENEKSEL İKİ AŞAMALI DAĞITIM SÜRECİNİN YAPISI	FAALİYETE DAYALI İKİ AŞAMALI DAĞITIM SÜRECİNİN YAPISI
1. AŞAMA DAĞITIM	1. AŞAMA DAĞITIM
<ul style="list-style-type: none"> • Adım 1 Tüm genel üretim maliyetleri, üretim ve hizmet maliyet yerlerine dağıtılır. • Adım 2 Hizmet maliyet yeri maliyetleri, üretim maliyet yerlerine dağıtılır. 	Tüm genel üretim maliyetleri, farklı maliyet etkenleri aracılığıyla faaliyet maliyet havuzlarına dağıtılır.
2. AŞAMA DAĞITIM	2. AŞAMA DAĞITIM
Maliyetler, üretim maliyet yerleri (bölümsel) yükleme oranlarına göre, mamul ve hizmetlere dağıtılır. Yükleme oranı, her bir üretim yerinde biriken genel üretim maliyetlerinin; o üretim yerindeki, üretim hacmi ile ilişkili hacim tabanlı bir dağıtım anahtarı ölçüsü düzeyine bölünmesi ile bulunur.	Maliyetler, faaliyet yükleme oranlarına göre mamul veya hizmetlere dağıtılır. Faaliyet yükleme oranı, her bir maliyet havuzunda biriken genel üretim maliyetlerinin, faaliyet maliyet taşıyıcısı düzeyine bölünmesiyle bulunur.

İ) FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME SİSTEMİNİN VARSAYIMLARI

Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi basit ve temel iki önermeye dayanmaktadır: (Civelek, 2000: 558)

- Kaynakları kullanan ve tüketen işletme faaliyetleridir.

- Mamul ve hizmetler bu faaliyetleri tüketir. Bu nedenle, aynı tür maliyetleri belirleyip bunların tükettiği maliyetleri hesapladıktan sonra; bu maliyetleri tüketilen faaliyet oranında mamullere ve hizmetlere dağıtmak gerekmektedir.

Faaliyete dayalı maliyetleme, maliyet unsurları ve faaliyetler arasındaki ilişkili sürecin maliyetini ve başarısını kurarak faaliyet etkenleri ile faaliyetler arasındaki neden sonuç ilişkisini ortaya çıkaran bir sistemdir. Bu sistem içerisinde maliyetler, kaynakların kullanımına göre faaliyetlere yüklendikten sonra,

faaliyetlerin kullanımı esasına göre mamullere veya hizmetlere yüklenir. Bu noktadan hareketle faaliyete dayalı maliyetle sisteminin varsayımları şu şekilde sınıflandırabilir: (Susmuş, ty , <http://bornava.ege.edu.tr/turkers/ABC.html>)

- Faaliyetler kaynakları ve ürünlerin de faaliyetleri tükettiği ve sağlanan kaynakların maliyeti oluşturduğu varsayımı faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin temelini oluşturmaktadır.

- Mamuller veya hizmetler siparişleri tüketir.

- Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, harcamadan çok tüketimi model alır. Bu belki de en önemli varsayımdır. Maliyetleri azaltmak için harcamada bir değişikliğin olması gereklidir. Ancak, faaliyete dayalı maliyetleme sistemi harcamayı değil tüketimi ölçen bir sistemdir.

- Dördüncü varsayım, ilk iki varsayımla yakından ilişkilidir. Burada, önemli faaliyetler belirlenir. Daha sonra, çoklu dağıtım anahtarları kullanılarak faaliyetlerin tüketmiş olduğu kaynakların maliyetlerinin önce maliyet gruplarında, oradan da mamullerde veya hizmetlerde izlenmesi sağlanır.

- Her maliyet grubu için sadece tek bir faaliyet bulunduğunu ve bu maliyet gruplarının da homojen olduğunu belirtir. Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, klasik maliyet sistemlerinden çok daha fazla maliyet gruplarına sahip olmaktadır.

- Bir diğer varsayım ise, her bir maliyet grubundaki genel üretim giderlerinin değişken olduğudur. Varsayım, önceki faaliyet maliyet grubunun homojenlik varsayımı ile birleştirildiğinde, klasik anlamda sabit olarak nitelendirilen giderlerin, sadece işletme düzeyli faaliyet olarak nitelenebileceğini kabul ettiği varsayılmaktadır.

Bu varsayımları dikkate alarak faaliyet dayalı maliyetleme sisteminde geçerli olan varsayımları iki ana başlık altında toplayabiliriz: (Gündüz, 1997: 94-95)

- Faaliyete dayalı maliyetleme sistemleri, faaliyetlerin maliyet oluşumlarına neden olan varsayımla doğmaktadır. Yani işletmenin mamul veya hizmet kaynaklarının, dağıtılacak maliyetlerin oluşumlarına neden olmadığı; kaynakların faaliyetlerin yerine getirilmesi için ayrıldığı gerçeğine dayandığının

varsayılmıştır. Birinci varsayımın yerine getirilmesiyle ikinci varsayım devreye girmektedir.

- İkinci olarak, mamullerin veya hizmetlerin faaliyetlerin yerine getirilmesi için bir talep oluşturduğudur. Buradaki durum; mamulün veya hizmetin faaliyetleri tükettiği miktarlar göz önünde bulundurularak faaliyet maliyetlerinin mamullere veya hizmetlere aktarılmasıdır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TERMAL TURİZM İŞLETMELERİNDE FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME SİSTEMİNİN UYGULANMASI

I. GENEL AÇIKLAMA

Buraya kadar anlatılan bölümler faaliyete dayalı maliyetleme sistemi ile geleneksel maliyetleme sistemi arasındaki geçiş ve sistemlerin biriyle karşılaştırılmasını kapsamaktadır. Geleneksel maliyetleme sistemi, mamullerin kaynakları tükettiği varsayımına dayanırken; faaliyete dayalı maliyetleme sistemi genel üretim giderlerini faaliyetlere dayalı olarak maliyetleri gruplandırarak maliyet etkenlerini kullanmaktadır. Faaliyete dayalı maliyetlendirme sistemi ile doğru maliyetlere ulaşılmaktadır. Hizmet işletmelerinin çeşitlenmesi, işletmelerden dinlenmeden sağlık amaçlı yararlanmaya kadar faydalanılması sektörün gelişmesine ve işletmelerin doğru maliyetlere ulaşmalarının gerekliliğini her geçen gün artırmaktadır.

Bu uygulama, bir hizmet sektörü olan termal turizm işletmelerinde faaliyet dayalı maliyetleme sisteminin uygulanabilirliğini araştırmaktadır. Afyon'da faaliyette bulunan bir termal turizm işletmesi, incelemeye alınarak model kurulmuştur. Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin uygulanması, işletmelere özgü farklılıklar gösterdiği için standart bir model oluşturulması söz konusu değildir. Ancak çalışma literatür anlamında bu alanda faaliyet gösteren işletmelere model teşkil edecektir.

Günümüzde hizmet sektörü içerisinde büyük önem taşıyan termal turizmde, işletmelerin sayısı hızla artmaktadır. Özellikle sağlık amaçlı bu işletmelerden faydalanılması sektörün önemini daha da artırmaktadır. Bu durum termal turizmde faaliyet gösteren işletmelerin maliyetlerin oluşturulması ve kontrol

mekanizmalarının sağlanabilmesi detaylı bir çalışmanın yapılmasını gerekli kılmaktadır. Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin yeni bir uygulama alanı oluşturduğu hizmet sektöründeki işletmelerdeki tüm sorumluluk merkezlerinin gözönüne alınarak sistemli bir çalışmanın oluşturulması gerekmektedir. Termal turizm işletmelerinde geleneksel maliyetleme sisteminin özünü konaklama muhasebesi teşkil etmektedir. Maliyetleme sistemlerini tüm konaklama işletmelerinde uygulanan yıl içerisinde oluşmuş tüm giderlerin konaklayan müşteri sayısına bölünmesiyle oluşan kişi başı gider ve aynı şekilde kişi başı gelirin bulunması oluşturmaktadır. Termal turizm işletmelerinde, birbirinden farklı faaliyet ve bu faaliyetlerin toplandığı faaliyet merkezleri söz konusudur. Her bir faaliyet merkezinde oluşmuş maliyetlerin tespiti, faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin önemini vurgulamaktadır.

Sistemin 1990'lı yıllarda ABD'de geliştirildiği düşünülecek olursa ülkemiz literatürü içinde yeni bir maliyetleme sistemidir. Uygulamanın oluşturulabilmesi ekip çalışması ve takım ruhunu gerektirmektedir.

A) ÖRNEK TERMAL TURİZM İŞLETMESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Örnek işletme olarak seçilen termal turizm işletmesi, Afyon ilinin İzmir Karayolu üzerinde 9. Km.'de faaliyet gösteren beş yıldızlı termal turizm işletmesidir. Bu işletmenin model olarak seçilmesi termal turizm alanındaki turizm, sağlık , spor ve konaklama faaliyetlerini içermesi temel ölçütleri oluşturmuştur. İşletmenin ana faaliyetlerini de teşkil eden departmanları dört ana grupta toplayabiliriz. Bunlar konaklama, yiyecek-içecek, kür ve yardımcı departmanlardır.

1. Konaklama Departmanı

Örnek termal turizm işletmesinde, konaklama için toplam 284 oda mevcuttur. Bu odalardan 244'ü standart, 4'ü özürlü odası, 14'ü connection (bağlantılı) oda, 12'si Queen suit, 8'i Princess siut, 2'si ise King suittir. Tüm

odalarda kvetli banyo, tuvalet, merkezi ısıtma ve soğutma sistemi, uydu kanallı televizyon, direkt telefon, minibar, banyolarda telefon ve saç kurutma makinası mevcuttur.

2. Yiyecek ve İçecek Departmanı

Örnek termal turizm işletmesinde, yiyecek ve içecek hizmetlerinin sunulduğu iki adet ana yemek salonu mevcuttur. Bu alanlarda açık büfe ve A La Carte şeklinde sunulan yiyecek ve içecek hizmetleri dışında termal turizm içerisinde bulunan barlarda sunulan içecek hizmetleri bu departmanın faaliyetlerini oluşturmaktadır. Ayrıca departman içerinde mutfak hizmetleri kapsamında yiyeceklerin ve içeceklerin hazırlanması, pişirilmesi ve servise hazır hale getirilmesi ve sunulması faaliyetleri de mevcuttur.

3. Kür Merkezi Departmanı

Yerin 700 metre derinliklerinde 41° sıcaklıkta gelen ve içerinde hiçbir kimyasal madde katılmayan saf ve doğal termal suları ile pek çok hastalığa iyi gelen termal sularla sunulan hizmetler departmanın faaliyetlerini oluşturmaktadır. Tedaviler doktor gözetiminde gerçekleşmektedir. Afyon Kocatepe Üniversitesi Tıp Fakültesi'nin Fizik Tedavi Bölümü ile anlaşmalı olan termal turizm işletmesi hastalara hizmet sunmaktadır. Sağlık merkezi bünyesinde 2 termal havuz ve 10 özel havuzlu aile banyosundan oluşan termal üniteleri, kaplıca sularıyla uzmanların hazırladığı özel programlar ışığında romatizmal, ortopedik ve dermatolojik hastalıkların tedavisinde kullanılmaktadır. Bunlara ek olarak çamur banyoları, sauna ve jet duş uygulamaları mevcuttur.

Güzellik merkezlerinde ise cilt, yüz, vücut bakımı, yosun ve elektroterapi seansları, çiçek banyosu ve saç bakımı ile hizmet vermektedir.

4. Yardımcı Departmanlar

Termal turizm işletmelerinden faydalanan kürüstler sağlanan hizmetlerin yanında merkezden spor olanaklarından da yararlanabilmektedirler. 1 fitnesscenter, 1 squash center, standartlara uygun 2 futbol sahası ve 1 tenis kortuyla hizmet vermektedir. Yine Afyon Kocatepe Üniversitesi ile ortaklaşa gerçekleştirilen ve her türlü analiz, ölçüm ve tedavinin uygulanabildiği “Spor Travmatoloji ve Rehabilitasyon Merkezi” (Sportrem) ile hizmet sunmaktadır. Tüm takım ve sporculara hidroterapi, fizik tedavi ve rehabilitasyon hizmeti veren tesis, Türkiye’nin bu alanda hizmet veren uluslararası tek donanımlı spor oluşumudur.

1 büyük, 3 çok amaçlı konferans salonu, taşınabilir özellikli modern ses, ışık ve görüntü sistemleri ile geniş konaklama imkanı veren konferans salonları ile her türlü organizasyonlarda hizmet vermektedir. Animasyon ve rekreasyon alanları ile kürüslere boş zamanlarını değerlendirici faaliyetler sunulmaktadır. Banket uygulamalarında ve yiyecek ve içecek sunulan mekanlarda eğlence faaliyetleri içiçe verilmektedir.

B) ÖRNEK TERMAL TURİZM İŞLETMESİNE AİT FAALİYET DÖNEMİ VERİLERİ

Örnek işletmede, dönem olarak 2004 yılı seçilmiştir. Bu döneme ait işletme yönetiminin sunduğu maliyet verileri aşağıdaki gibidir:

Tablo 3. Örnek Termal Turizm İşletmesi 2004 Yılı Endirekt Maliyetleri

<u>ENDİREKT GİDERLER</u>	<u>TUTAR</u>
Elektrik	418.330.864.404.- TL
Noter Gideri	1.783.377.903.- TL
Damga Vergisi	33.773.304.- TL
Bina Bakım-Onarım	61.200.000.000.- TL
Makine Bakım-Onarım	91.800.000.000.- TL
LPG	36.323.003.715.- TL
Kömür	206.531.240.943.- TL

Motorin Giderleri	3.870.423.729.- TL
Personel Ücretleri	1.039.093.162.792.- TL
SSK	267.413.681.601.- TL
Personel Servis Otomobili	18.279.525.438.- TL
İlan ve Reklam Giderleri	67.424.443.770.- TL
İlaç Tedavi	5.436.812.118.- TL
Havuz Kimyasalları	19.360.946.019.- TL
Personel İaşe Gideri	10.848.313.851.- TL
Bilgi İşlem	9.104.691.663.- TL
Müzisyen	148.381.299.999.- TL
İlaçlama Bakım	3.600.000.000.- TL
Animasyon Eğlence Gideri	8.419.615.686.- TL
Personel Yemeği	89.148.530.205.- TL
Uniforma Gideri	5.531.109.042.- TL
Güzellik Krem Gideri	10.455.636.000.- TL
Yağlar, Kremler	19.200.000.000.- TL
Telefon	44.946.701.403.- TL
Kağıt Malzemesi	10.479.535.914.- TL
Kırtasiye	54.477.537.438.- TL
Temizlik	125.064.975.924.- TL
Araç Sigorta Gideri	4.074.560.202.- TL
Bina Sigorta Gideri	59.222.036.259.- TL
Motorlu Taşıt Vergisi	1.504.389.831.- TL
Çevre Temizlik Vergisi	2.261.000.001.- TL
Toplam :	2.843.601.189.154.- TL

Yukarıda termal turizm işletmesine ait endirekt giderler toplamı verilmiştir. İşletmeye ait genel giderler toplamı ise; endirekt ve direkt giderler toplamı: 4.956.477.345.000.-TL'dir.

Tablo 4. Örnek Termal Turizm İşletmesinin 2004 Yılı Gelirleri

<u>DEPARTMANLAR</u>	<u>TOPLAM GELİRLERİ</u>
Oda Geliri	3.827.851.777.624.- TL
Restaurant	1.498.400.815.047.- TL
Lobby	57.193.192.053.- TL
Room Servis	26.599.974.150.- TL
Barlar	231.230.565.678.- TL
Telefon Geliri	9.380.558.499.- TL
Disco	34.663.591.524.- TL
Termal Kür Geliri	501.683.590.029.- TL
AKÜ	239.970.000.000.- TL

Fitnes Center	25.576.716.318.- TL
Çamaşırhane	6.126.819.915.- TL
Diğer Gelirler	29.801.134.545.- TL
Toplam :	6.488.478.735.382.- TL

Tablo 5. Örnek Termal Turizm İşletmesinin 2004 Yılı Müşteri Sayıları Dağılımı

	MÜŞTERİ SAYILARI
Odalar Departmanında Sadece Konaklayan Müşteri	9.021
Konaklayan + Yiyecek/İçecekten Yararlanan Müşteri	81.216
Sadece Yiyecek/İçecekten Yararlanan Müşteri	21.600
Termal Kür Merkezinden Yararlanan Müşteri	13.068
Sadece Hasta Olan Müşteri	2.880
Sadece Eğlence ve Spor Etkinliklerinden Yararlanan Müşteri	12.741
Toplam :	140.526

Tablo 6. Örnek Termal Turizm İşletmesinin 2004 Yılı Personel Sayıları Dağılımı

<u>DEPARTMANLAR</u>	<u>PERSONEL SAYILARI</u>
Odalar Departmanı	42
Restaurant/Banket	75
Termal/Kür Merkezi	31
Barlar	11
Room Servis	2
Çamaşırhane	11
Fitnes Center	3
Telefon/Fax	2
Yönetim	7
Muhasebe	14
Satış-Pazarlama	4
Güvenlik	10
Teknik	15
Diğer	6
Toplam :	233

Tablo 7. Örnek Termal Turizm İşletmesinin 2004 Yılı Araç Sayıları Dağılımı

	<u>ARAÇ SAYILARI</u>
Teknik Servis	1
Genel Yönetim	1
Personel Servisi	2
Günlük Hizmetlerde Kullanılan	2
Toplam :	6

Tablo 8. Örnek Termal Turizm İşletmesinin Departmanlar Bazında Kapladığı Alanlar(m2)

DEPARTMANLAR	KAPLADIĞI ALAN (M2)
Odalar Departmanı	8.232,65
Yiyecek/İçecek Departmanı*	2.626,91
Termal/Kür Departmanı	5.414,28
Yardımcı Departmanlar**	1.179,75
Toplam :	17.453,59
Diğer Alanlar	<u>9.539,91</u>
Genel Toplam :	26.993,50
Binanın arsaya oturma alanı :%67,715	

* Yiyecek ve içecek departmanı içerisinde tüm barlar, restaurantlar, mutfak, bulaşıkhanesi ve balo salonu yer almaktadır.

** Yardımcı departmanlar içerisinde oyun salonları, çocuk kulübü, toplantı salonları, kondisyon ve zayıflama salonu, aerobik salonu, fitness center, çamaşırhane ve yüzme havuzu yer almaktadır.

C) ÖRNEK TERMAL TURİZM İŞLETMESİNİN GELENEKSEL MALİYETLEME SİSTEMİNE GÖRE G.Ü.G.'LERİNİN DAĞITIMI VE BİRİM HİZMET MALİYETLERİNİN BULUNMASI

Yukarıdaki bilgiler ışığında örnek seçilen termal turizm işletmesinde halen uygulanmakta olan maliyetleme sistemine göre işletmede kullanılan faaliyet hacmi toplam müşteri sayısıdır. Ancak burada müşteri sayılarının tespitinde sadece konaklayan müşteri sayıları baz alınmaktadır. Ve yine faaliyet dönemi

içinde meydana gelen genel giderleri direkt ve endirek olmak üzere ikili ayırıma tabi tutmadan toplam olarak almaktadır. Buna göre örnek işletmede halen uygulanmakta olan yöntemle göre bulunan sonuçlar aşağıda verilmiştir.

Tablo 9. Örnek Termal Turizm İşletmesinde Halen Uygulanan Yönteme Göre Bulunan Sonuçlar

Toplam Giderler:	4.956.477.345.000.-TL	Toplam Gelirler:	6.488.478.735.382.-TL
Müşteri Sayısı *:	90.237	Müşteri Sayısı *:	90.237
Kişi Başı Gider **::	54.927.328,53.-TL	Kişi Başı Gelir***:	71.904.858,71.-TL
2004 Yılı Kârı ****: 1.532.001.390.382.-TL			
Kişi Başı Kar *****: 16.977.530,18.-TL			

* Örnek termal turizm işletmesi sadece konaklayan + yiyecek ve içecekten yararlanan müşteri sayısını baz almaktadır.

$$** \text{ Kişi Başı Giderin Bulunması} = \frac{4.956.477.345.000.-TL}{90.237} = 54.927.328,53.-TL$$

$$*** \text{ Kişi Başı Gelirin Bulunması} = \frac{6.488.478.735.382.-TL}{90.237} = 71.904.858,71.-TL$$

$$**** \text{ 2004 Yılı Kârı} = 6.488.478.735.382.-TL - 4.956.477.345.000.-TL = 1.532.001.390.382.-TL$$

$$***** \text{ Kişi Başı Kârın Bulunması} = 71.904.858,71 - 54.927.328,53 = 16.977.530,18.-TL$$

İşletmenin geleneksel maliyet sistemine göre endirekt maliyetlerinin kişi başına göre dağılımı ise;

$$= \frac{2.843.601.189.154.- TL}{90.237 \text{ Kişi}} = 31.512.585,63.-TL/Kişi$$

II. ÖRNEK TERMAL TURİZM İŞLETMESİNDE FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME SİSTEMİNİN UYGULANMASI

Modelde yer alan veriler, örnek işletmenin 2004 yılına ait gerçek maliyet verilerini içermektedir. Veri toplama tekniği olarak gözlem ve karşılıklı görüşme teknikleri kullanılmıştır. Genel müdür, muhasebe müdürü ve cost departmanı çalışanı ile yapılan görüşmelerle uygun faaliyetler ve faaliyet merkezleri tespit edilmiştir. İşletmenin maliyet verileri incelenmiş, hesap planlarından yola çıkarak endirekt maliyetleri ve dağılımları tespit edilmeye çalışılmıştır.

A) ÖRNEK TERMAL TURİZM İŞLETMESİNDE FAALİYETLERİN BELİRLENMESİ

Bu kapsamda yapılan çalışmalar sonunda aşağıdaki faaliyet ve maliyet etkenleri tespit edilmiştir.

<u>Faaliyetler</u>	<u>Maliyet Etkeni</u>
* Yasal Ödeme Yükümlülükleri - Noter Gideri - Damga Vergisi - Çevre Temizlik - Motorlu Taşıtlar Vergisi - Bina Sigortası	→ Tüm Faaliyet Merkezine Eşit
* Araç Sigorta Gideri	→ Toplam Araç Sigorta Gid. * Departmandaki Personel Payı (%)
* Isıtma ve Aydınlatma Gideri - Elektrik - LPG - Kömür - Motorin Giderleri	→ Alan (m ²)
* Bina Bakım – Onarım	→ Tüm Faaliyet Merkezine Eşit
* Makine Bakım – Onarım	→ Departmanlara Yüzdesel Dağılım
* Bilgi Edinme – İletişim - Kağıt Malzemesi - Bilgi İşlem - Kırtasiye - Telefon	→ Merkezin Müş. Sayısı / Top. Müş.Sayısı

- * İlan ve Reklam Giderleri → Tüm Faaliyet Merkezine Eşit
- * Eğlence ve Spor → Merkezin Müş. Sayısı / Top. Müş.Sayısı
 - Müzisyen
 - Animasyon ve Eğlence Gideri
- * Kür Giderleri → Hasta Sayısı
 - İlaç Tedavi
 - Havuz Kimyasalları
 - İlaçlama Bakım
 - Güzellik
 - Yağlar ve Kremeler
- * Personel Endirekt Giderleri → Mrk. Per.Sayısı / Top. Per.Sayısı
 - Ücret Giderleri
 - Personel İaşe Giderleri
 - Üniforma Giderleri
 - Servis Giderleri
 - Yiyecek / İçecek Giderleri
 - Sosyal Güvenlik Kesintileri
 - Personel Servisi
- * Temizlik → Alan (m²)

B) ÖRNEK TERMAL TURİZM İŞLETMESİNDE FAALİYET MERKEZLERİNİN BELİRLENMESİ

Faaliyetlerin belirlenmesinin ardından, bu faaliyetlerin dağıtılacağı uygun faaliyet merkezlerinin tespiti gerekmektedir. Yine örnek termal turizm işletmesinin görevlileriyle yapılan görüşmeler sonucunda, işletmenin organizasyon yapısında göz önüne alınarak dört ana faaliyet merkezi tespit edilmiştir.

Yukarıda ortak olarak nitelendirilebilecek faaliyetler birleştirilmiştir. Aynı şekilde belirlenen faaliyetler daha az sayıdaki faaliyet merkezlerinde toplanmıştır. Belirlenen faaliyet merkezleri;

- Odalar Faaliyet Merkezi
- Yiyecek / İçecek Faaliyet Merkezi
- Termal / Kür Faaliyet Merkezi

- Yardımcı Faaliyet Merkezidir.

Bu faaliyet merkezleri, işletmenin maliyet yapısını oluşturan faaliyet merkezlerdir. Bunlara ilave olarak hizmet faaliyet merkezi oluşturulabilir. Hizmet faaliyet merkezi; bünyesinde güvenlik, personel çamaşırhanesi, bahçe düzenleme, genel yönetim giderleri gibi hizmet üretim maliyetiyle ilişkili olmayan ancak işletmenin dönem kârı veya zararını etkileyen birimlerden oluşmaktadır. Onun için çalışmada bu faaliyet merkezi dikkate alınmamaktadır.

C) ÖRNEK TERMAL TURİZM İŞLETMESİNDE MALİYETLERİN FAALİYET MERKEZLERİNE AKTARILMASI

Yasal Ödeme Yükümlülükleri Faaliyeti Maliyetinin Dağıtımı (Tüm Faaliyet Merkezlerine Eşit)

Örnek termal turizm işletmesi vergisel yükümlük faaliyetinin toplam maliyetlerinin oluşumu şöyledir:

Noter Gideri	1.783.377.903.-TL
Damga Vergisi	33.773.304.-TL
Çevre Temizlik	2.261.000.001.-TL
Motorlu Taşıtlar Vergisi	1.504.389.831.-TL
Bina Sigortası	<u>59.222.036.259.-TL</u>
Toplam :	64.804.577.298.-TL

$$64.804.577.298.-TL / 4 \text{ (Faaliyet Merkezi Sayısı)} = 16.201.144.324,5-TL$$

Faaliyet Merkezi	Faaliyet Merkezine Düşen Yasal Ödeme Yükümlülükleri Maliyet Payı
Odalar Faaliyet Merkezi	16.201.144.324,5.-TL
Yiyecek / İçecek Faaliyet Merkezi	16.201.144.324,5.-TL
Termal / Kür Faaliyet Merkezi	16.201.144.324,5.-TL
Yardımcı Faaliyet Merkezi	16.201.144.324,5.-TL

Araç Sigorta Gideri Faaliyeti Maliyetinin Dağıtımı (Departmandaki Personel Sayısı)

Örnek termal turizm işletmesi araç sigorta giderlerinin %40'ını personel servis araçları oluşturmaktadır. Kalan kısım direkt hizmet üretim maliyetlerini oluşturduğu için dikkate alınmamıştır.

$$4.074.560.202.-TL * \%40 = 1.629.824.081.- TL$$

Tablo 10. Örnek Termal Turizm İşletmesi Toplam Personelin Departmanlara Dağılım Oranı

Faaliyet Merkezi	Personel Sayısı	Genel Toplam İçerisindeki Payı (%)
Odalar Faaliyet Merkezi	44	24,86
Yiyecek / İçecek Faaliyet Merkezi	86	48,59
Termal / Kür Faaliyet Merkezi	31	17,51
Yardımcı Faaliyet Merkezi	16	9,04
Toplam:	177	100

Faaliyet Merkezi	Toplam Araç Sigorta Gid. * Departmandaki Personel Payı (%)	Faaliyet Merkezine Düşen Araç Sigorta Gideri Maliyeti Payı
Odalar Faaliyet Merkezi	1.629.824.081.-TL * 24,86 =	405.174.266,54.-TL
Yiyecek / İçecek Faaliyet Merkezi	1.629.824.081.-TL * 48,59 =	791.931.520,96.-TL
Termal / Kür Faaliyet Merkezi	1.629.824.081.-TL * 17,51 =	285.382.196,58.-TL
Yardımcı Faaliyet Merkezi	1.629.824.081.-TL * 9,04 =	147.336.096,92.-TL

Isınma ve Aydınlatma Faaliyeti Maliyetinin Dağıtımı (Alan m²)

Örnek termal turizm işletmesi ısınma ve aydınlatma faaliyetinin toplam maliyetlerinin oluşumu şöyledir:

Elektrik	418.330.864.404.-TL
LPG	36.323.003.715.-TL
Kömür	206.531.240.943.-TL
Motorin Giderleri	<u>3.870.423.729.-TL</u>
	665.055.532.791.-TL

Örnek termal turizm işletmesinin toplam alanı (m²) : **26.993,50 m²**

Örnek termal turizm işletmesinin faaliyet merkezlerinin oransal olarak dağılımı :

Faaliyet Merkezi	Alan (m²)	(%)
Odalar Faaliyet Merkezi	8.232,65	47,16
Yiyecek/İçecek Faaliyet Merkezi	2.626,91	15,05
Termal / Kür Faaliyet Merkezi	5.414,28	31,02
Yardımcı Faaliyet Merkezi	1.179,75	6,77
Toplam :	17.453,59	100

Örnek termal turizm işletmesinin, faaliyet merkezlerinden ayrı 9.539,91 m²'lik diğer alanları da mevcuttur. Diğer alanlarında faaliyet merkezlerine yüzdesel olarak dağılımı şu şekildedir:

Faaliyet Merkezi	
Odalar Faaliyet Merkezi	9.539,91 m ² * % 47,16 = 4.499,02 m ²
Yiyecek/İçecek Faaliyet Merkezi	9.539,91 m ² * % 15,05 = 1.435,76 m ²
Termal / Kür Faaliyet Merkezi	9.539,91 m ² * % 31,02 = 2.959,28 m ²
Yardımcı Faaliyet Merkezi	9.539,91 m ² * % 6,77 = 645,85 m ²

$$\begin{array}{l} \text{Isınma ve Aydınlatma} \\ \text{Faaliyeti} \\ \text{Maliyeti Yükleme Oranı} \end{array} = \frac{\text{Top.Isın. ve Ayd.Mly.}}{\text{Toplam Alan (m}^2\text{)}}$$

$$= \frac{665.055.532.791.-\text{TL}}{26.993,50 \text{ m}^2} = 24.637,6779 \text{ TL/m}^2$$

$$\cong 24.637.617,68 \text{ TL/m}^2$$

Faaliyet Merkezi		
Odalar Faaliyet Merkezi	8.232,65 m ² * 24.637.617,68.-TL/m ² =	202.832.883.193.-TL
Yiyecek / İçecek Faaliyet Merkezi	2.626,91 m ² * 24.637.617,68.-TL/m ² =	64.720.804.260.-TL
Termal / Kür Faaliyet Merkezi	5.414,28 m ² * 24.637.617,68.-TL/m ² =	133.394.960.652.-TL
Yardımcı Faaliyet Merkezi	1.179,75 m ² * 24.637.617,68.-TL/m ² =	29.066.229.458.-TL
Toplam :		430.014.877.563.-TL

Örnek termal turizm işletmesine ait toplam ısınma ve aydınlatma faaliyeti maliyetinden, faaliyet merkezlerine ait olan maliyet tutarı düşüldüğünde; kalan kısım, diğer alanları ilgilendiren aydınlatma ve ısıtma faaliyeti maliyet tutarını verecektir. Bu şu şekilde ifade edilebilir:

665.055.532.791.-TL - 430.014.877.563.-TL = 235.040.655.228.-TL, bu tutarın faaliyet merkezlerine dağılımı ise aşağıdaki şekildedir:

Faaliyet Merkezi		
Odalar Faaliyet Merkezi	$4.499,02 \text{ m}^2 * 24.637.617,68.-\text{TL}/\text{m}^2 =$	110.845.134.695-TL
Yiyecek / İçecek Faaliyet Merkezi	$1.435,76 \text{ m}^2 * 24.637.617,68.-\text{TL}/\text{m}^2 =$	35.373.705.960-TL
Termal / Kür Faaliyet Merkezi	$2.959,28 \text{ m}^2 * 24.637.617,68.-\text{TL}/\text{m}^2 =$	72.909.609.248-TL
Yardımcı Faaliyet Merkezi	$645,85 \text{ m}^2 * 24.637.617,68.-\text{TL}/\text{m}^2 =$	15.912.205.379.-TL
Toplam :		235.040.655.282-TL

Faaliyet Merkezi	
Odalar Faaliyet Merkezi	$202.832.883.193.-\text{TL} + 110.845.134.695.-\text{TL} =$ 313.678.017.888.-TL
Yiyecek / İçecek Faaliyet Merkezi	$64.720.804.260.-\text{TL} + 35.373.705.960.-\text{TL} =$ 100.094.510.220.-TL
Termal / Kür Faaliyet Merkezi	$133.394.960.652.-\text{TL} + 72.909.609.248.-\text{TL} =$ 206.304.569.900.-TL
Yardımcı Faaliyet Merkezi	$29.066.229.458.-\text{TL} + 15.912.205.379.-\text{TL} =$ 44.978.434.837.-TL
Genel Toplam	665.055.532.845.-TL

Bina Bakım-Onarım Faaliyeti Maliyetinin Dağıtımı (Tüm Faaliyet Merkezine Eşit)

Bina Bakım-Onarım Mly. = 61.200.000.000.-TL / 4 (Faaliyet Merkezi Sayısı) = 15.300.000.000-TL

Faaliyet Merkezi	Faaliyet Merkezine Düşen Bina Bakım-Onarım Maliyeti Payı
Odalar Faaliyet Merkezi	15.300.000.000-TL
Yiyecek / İçecek Faaliyet Merkezi	15.300.000.000-TL
Termal / Kür Faaliyet Merkezi	15.300.000.000-TL
Yardımcı Faaliyet Merkezi	15.300.000.000-TL

Makine Bakım-Onarım Faaliyeti Maliyetinin Dağıtımı (Departmanlara Yüzdesel Dağılım)

Makine Bakım-Onarım Mly. = 91.800.000.000.-TL

Makine bakım-onarımın gerçekleştiği alanların yüzdesel dağılımı :

Çamaşırhane* %30

Mutfak %15

Oda %5

Teknik** %40

Termal Alanlar %10

* Çamaşırhane giderlerinin %20'si gelir getiren, %10'nu ise gelir getirmeyen bir paya sahiptir. Çamaşırhane giderlerinin %10'u hizmet üretim maliyetini oluşturduğu için dikkate alınmamıştır.

** Makine bakım-onarım giderlerinin %40'ını teknik servis oluşturmaktadır. Teknik servis direkt hizmet üretim maliyetini oluşturduğu için dikkate alınmamıştır.

Faaliyet Merkezi	Faaliyet Merkezine Düşen Makine Bakım-Onarım Maliyeti Payı
Odalar Faaliyet Merkezi	91.800.000.000.-TL * %5 = 4.590.000.000.-TL
Yiyecek / İçecek Faaliyet Merkezi	91.800.000.000.-TL * %15 = 13.770.000.000.-TL
Termal / Kür Faaliyet Merkezi	91.800.000.000.-TL * %10 = 9.180.000.000.-TL
Yardımcı Faaliyet Merkezi	91.800.000.000.-TL * %20 = 18.360.000.000.-TL

Bilgi Edinme ve İletişim Faaliyeti Maliyetinin Dağıtımı (Merkezin Müşteri Sayısı / Toplam Müşteri Sayısı)

Örnek termal turizm işletmesi bilgi edinme ve iletişim faaliyetinin toplam maliyetlerinin oluşumu şöyledir:

Kağıt Malzemesi	10.479.535.914.-TL
Bilgi İşlem	9.104.691.663.-TL
Kırtasiye	54.477.537.438.-TL
Telefon	<u>44.946.701.403.-TL</u>
	119.008.466.418.-TL

$$\text{Bilgi Edinme ve İletişim Faaliyeti Maliyeti Yükleme Oranı} = \frac{\text{Merkezin Müşteri Sayısı}}{\text{Toplam Müşteri Sayısı}}$$

Faaliyet Merkezi	Bilgi Edinme ve İletişim Faaliyeti Maliyeti Yükleme Oranı
Odalar Faaliyet Merkezi	119.008.466.418.-TL * (90.237 / 140.526) = 76.419.786.973.-TL
Yiyecek /İçecek Faaliyet Merkezi	119.008.466.418.-TL * (21.600 /140.526) = 18.292.578.417-TL
Termal / Kür Faaliyet Merkezi	119.008.466.418.-TL * (15.948 / 140.526) = 13.506.020.398.-TL
Yardımcı Faaliyet Merkezi	119.008.466.418.-TL * (12.741 / 140.526) = 10.790.080.630-TL

İlan ve Reklam Faaliyeti Maliyetinin Dağıtımı (Tüm Faaliyet Merkezlerine Eşit)

$$\text{İlan ve Reklam Mly.} = 67.424.443.770.-\text{TL} / 4 \text{ (Faaliyet Merkezi Sayısı)} = 16.856.110.942,5.-\text{TL}$$

Faaliyet Merkezi	Faaliyet Merkezine Düşen İlan ve Reklam Maliyeti Payı
Odalar Faaliyet Merkezi	16.856.110.942,5.-TL
Yiyecek / İçecek Faaliyet Merkezi	16.856.110.942,5.-TL
Termal / Kür Faaliyet Merkezi	16.856.110.942,5.-TL
Yardımcı Faaliyet Merkezi	16.856.110.942,5.-TL

Eğlence ve Spor Faaliyeti Maliyetinin Dağıtımı (Merkezin Müşteri Sayısı / Toplam Müşteri Sayısı)

Örnek termal turizm işletmesi eğlence ve spor faaliyetinin toplam maliyetlerinin oluşumu şöyledir:

Müziyen	148.381.299.999.-TL
Animasyon ve Eğlence Gideri	8.419.615.686.-TL
	<u>156.800.915.685.-TL</u>

$$\text{Eğlence ve Spor Faaliyeti Maliyeti} = \frac{\text{Merkezin Müşteri Sayısı}}{\text{Toplam Müşteri Sayısı}} \times \text{Yüklem Oranı}$$

Faaliyet Merkezi	Eğlence ve Spor Faaliyeti Maliyeti Yüklem Oranı
Odalar Faaliyet Merkezi	156.800.915.685.-TL * (90.237 / 140.526) = 100.687.732.012.-TL
Yiyecek /İçecek Faaliyet Merkezi	156.800.915.685.-TL * (21.600 /140.526) = 24.101.588.167.-TL
Termal / Kür Faaliyet Merkezi	156.800.915.685.-TL * (15.948 / 140.526) = 17.795.005.930.-TL
Yardımcı Faaliyet Merkezi	156.800.915.685.-TL * (12.741 / 140.526) = 14.216.589.576.-TL

Kür Gideri Faaliyeti Maliyetinin Dağıtımı (Hasta Sayısı)

Örnek termal turizm işletmesi kür gideri faaliyetinin toplam maliyetlerinin oluşumu şöyledir:

İlaç Tedavi	5.436.812.118.-TL
Havuz Kimyasalları	19.360.946.019.-TL
İlaçlama Bakım	3.600.000.000.-TL
Güzellik	10.455.636.000.-TL
Yağlar ve Kremler	<u>19.200.000.000.-TL</u>
	58.053.394.137.-TL

$$\frac{\text{Kür Gideri Faaliyeti Maliyeti Yükleme Oranı}}{\text{Merkezin Hasta Sayısı}} = \frac{\text{}}{\text{Toplam Hasta Sayısı}}$$

Faaliyet Merkezi	Kür Gideri Faaliyeti Maliyeti Yükleme Oranı
Odalar Faaliyet Merkezi	Pay Almaz
Yiyecek /İçecek Faaliyet Merkezi	Pay Almaz
Termal / Kür Faaliyet Merkezi	58.053.394.137.-TL * (15.948 / 28.689) = 32.271.446.537.-TL
Yardımcı Faaliyet Merkezi	58.053.394.137.-TL * (12.741 / 28.689) = 25.781.947.600.-TL

Personel Endirekt Giderleri Faaliyeti Maliyetinin Dağıtımını (Merkezin Personel Sayısı / Toplam Personel Sayısı)

Örnek termal turizm işletmesi personel endirekt giderleri faaliyetinin toplam maliyetlerinin oluşumu şöyledir:

Ücret Giderleri	1.039.093.162.792.-TL
Personel İaşe Giderleri	10.848.313.851.-TL
Üniforma Giderleri	5.531.109.042.-TL
Personel Servisi Giderleri	18.279.525.438.-TL
Personel Yemeği	89.148.530.205.-TL
SSK	267.413.681.601.-TL
	<u>1.430.314.322.929.-TL</u>

$$\frac{\text{Personel Endirekt Giderleri Faaliyeti Maliyeti Yükleme Oranı}}{\text{Merkezin Personel Sayısı}} = \frac{\text{}}{\text{Toplam Personel Sayısı}}$$

İşletmemizdeki personel sayıları dağılımını incelendiğinde 56 kişi direkt personeli oluşturmakta, toplam sayıdan bu rakam düşüldüğünde 177 kişi endirekt personel sayısına ulaşılmaktadır. Faaliyet dayalı maliyetleme kapsamında endirekt

maliyetlerin dağıtımı temel alındığından, toplam personel sayısı 177 olarak alınmıştır.

Faaliyet Merkezi	Personel Endirekt Giderleri Faaliyeti Maliyeti Yükleme Oranı
Odalar Faaliyet Merkezi	1.430.314.322.929.-TL * (44 / 177) = 355.558.362.762.-TL
Yiyecek /İçecek Faaliyet Merkezi	1.430.314.322.929.-TL * (86 / 177) = 694.954.981.762.-TL
Termal / Kür Faaliyet Merkezi	1.430.314.322.929.-TL * (31 / 177) = 250.507.028.310.-TL
Yardımcı Faaliyet Merkezi	1.430.314.322.929.-TL * (16 / 177) = 129.293.950.095.-TL

Temizlik Faaliyeti Maliyetinin Dağıtımı (Alan m²)

Temizlik faaliyeti maliyeti 125.064.975.924.-TL'dir.

$$\begin{aligned}
 \text{Temizlik Faaliyeti Maliyeti Yükleme Oranı} &= \frac{\text{Top.Temizlik Faa.Mly}}{\text{Toplam Alan (m}^2\text{)}} \\
 &= \frac{125.064.975.924.-\text{TL}}{26.993,50 \text{ m}^2} = 4.633.151,5336 \text{ TL/m}^2 \\
 &\cong 4.633.151,53 \text{ TL/m}^2
 \end{aligned}$$

Örnek termal turizm işletmesinin toplam alanı (m²) : **26.993,50 m²**

Örnek termal turizm işletmesinin faaliyet merkezlerinin oransal olarak dağılımı :

Faaliyet Merkezi	Alan (m²)	(%)
Odalar Faaliyet Merkezi	8.232,65	47,16
Yiyecek/İçecek Faaliyet Merkezi	2.626,91	15,05
Termal / Kür Faaliyet Merkezi	5.414,28	31,02
Yardımcı Faaliyet Merkezi	1.179,75	6,77
Toplam :	17.453,59	100

Örnek termal turizm işletmesinin, faaliyet merkezlerinden ayrı 9.539,91 m²'lik diğer alanlarında mevcuttur. Diğer alanlarında faaliyet merkezlerine yüzdesel olarak dağılımı şu şekildedir:

Faaliyet Merkezi	
Odalar Faaliyet Merkezi	9.539,91 m ² * % 47,16 = 4.499,02 m ²
Yiyecek/İçecek Faaliyet Merkezi	9.539,91 m ² * % 15,05 = 1.435,76 m ²
Termal / Kür Faaliyet Merkezi	9.539,91 m ² * % 31,02 = 2.959,28 m ²
Yardımcı Faaliyet Merkezi	9.539,91 m ² * % 6,77 = 645,85 m ²

Faaliyet Merkezi		
Odalar Faaliyet Merkezi	8.232,65 m ² * 4.633.151,53.-TL/m ² =	38.143.114.943.-TL
Yiyecek / İçecek Faaliyet Merkezi	2.626,91 m ² * 4.633.151,53.-TL/m ² =	12.170.872.086.-TL
Termal / Kür Faaliyet Merkezi	5.414,28 m ² * 4.633.151,53.-TL/m ² =	25.085.179.666.-TL
Yardımcı Faaliyet Merkezi	1.179,75 m ² * 4.633.151,53.-TL/m ² =	5.465.960.518.-TL
Toplam :		80.865.127.213.-TL

Örnek termal turizm işletmesine ait toplam temizlik faaliyeti maliyetinden, faaliyet merkezlerine ait olan maliyet tutarı düşüldüğünde; kalan kısım diğer alanları ilgilendiren temizlik faaliyeti maliyet tutarını verecektir. Bu durum şu şekilde ifade edilebilir:

125.064.975.900.-TL – 80.865.127.213.-TL = 44.199.848.687.-TL, bu tutarın faaliyet merkezlerine dağılımı ise aşağıdaki şekildedir:

Faaliyet Merkezi		
Odalar Faaliyet Merkezi	$4.499,02 \text{ m}^2 * 4.633.151,53.-\text{TL}/\text{m}^2 =$	20.844.641.397.-TL
Yiyecek / İçecek Faaliyet Merkezi	$1.435,76 \text{ m}^2 * 4.633.151,53.-\text{TL}/\text{m}^2 =$	6.652.093.641.-TL
Termal / Kür Faaliyet Merkezi	$2.959,28 \text{ m}^2 * 4.633.151,53.-\text{TL}/\text{m}^2 =$	13.710.792.660.-TL
Yardımcı Faaliyet Merkezi	$645,85 \text{ m}^2 * 4.633.151,53.-\text{TL}/\text{m}^2 =$	2.992.320.916-TL
Toplam :		44.199.848.614.-TL

Faaliyet Merkezi	
Odalar Faaliyet Merkezi	$38.143.114.943.-\text{TL} + 20.844.641.397.-\text{TL} =$ 58.987.756.340.-TL
Yiyecek / İçecek Faaliyet Merkezi	$12.170.872.086.-\text{TL} + 6.652.093.641.-\text{TL} =$ 18.822.965.727.-TL
Termal / Kür Faaliyet Merkezi	$25.085.179.666.-\text{TL} + 13.710.792.660.-\text{TL} =$ 38.795.972.326.-TL
Yardımcı Faaliyet Merkezi	$5.465.960.518.-\text{TL} + 2.992.320.916.-\text{TL} =$ 8.458.281.434.-TL
Genel Toplam \cong	125.064.975.827.-TL

**D) FAALİYETE DAYALI MALİYETMELEME SİSTEMİNE GÖRE
BİRİM HİZMET MALİYETLERİN BULUNMASI**

Her bir faaliyet merkezinde toplanan faaliyetlerin maliyet etkenleriyle toplam maliyetleri aşağıdaki Tablo 11’de verilmiştir.

Tablo 11. Örnek Termal Turizm İşletmesinin 2004 Yılı Endirekt Maliyetlerinin Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemine Göre Dağıtım Tablosu

	FAALİYET MERKEZLERİ			
	ODALAR	YİYECEK/ İÇECEK	TERMAL/KÜR	YARDIMCI
FAALİYETLER				
Yasal Ödeme Yükümlülükleri	16.201.144.324,50	16.201.144.324,50	16.201.144.324,50	16.201.144.324,50
Araç Sig. Gideri	405.174.266,54	791.931.520,96	285.382.196,58	147.336.096,92
Isınma ve Aydınlatma	313.678.017.888	100.094.510.220	206.304.569.900	44.978.434.837
Bina Bakım- Onarım	15.300.000.000	15.300.000.000	15.300.000.000	15.300.000.000
Mak. Bak.- Onarım	4.590.000.000	13.770.000.000	9.180.000.000	18.360.000.000
Bilgi Edi. ve İletişim	76.419.786.973	18.292.578.417	13.506.020.398	10.790.080.630
İlan ve Reklam Giderleri	16.856.110.942,50	16.856.110.942,50	16.856.110.942,50	16.856.110.942,50
Eğlence ve Spor	100.687.732.012	24.101.588.167	17.795.005.930	14.216.589.576
Kür Giderleri	0	0	32.271.446.537	25.781.947.600
Personel Endirekt Gid.	355.558.362.762	694.954.981.762	250.507.028.310	129.293.950.095
Temizlik Giderleri	58.987.756.340	18.822.965.727	38.795.972.326	8.458.281.434
TOPLAM	958.684.085.508,54	919.185.811.080,96	617.002.680.864,58	300.383.875.535,52

1. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemine Göre Faaliyet Merkezlerinin Birim Maliyetlerinin Hesaplanması

$$\text{Odalar Faaliyet Merkezi Birim Maliyeti} = \frac{\text{Faaliyet Merkezinin Toplam Maliyeti}}{\text{Faaliyet Merkezinin Müşteri Sayısı}}$$

$$= \frac{958.684.085.508,54.-\text{TL}}{90.237 \text{ Kişi}} = 10.624.068,68 \text{ TL/Kişi}$$

$$\text{Yiyecek/İçecek Faaliyet Merkezi Birim Maliyeti} = \frac{\text{Faaliyet Merkezinin Toplam Maliyeti}}{\text{Faaliyet Merkezinin Müşteri Sayısı}}$$

$$= \frac{919.185.811.080,96.-\text{TL}}{21.600 \text{ Kişi}} = 42.554.898,66 \text{ TL/Kişi}$$

$$\text{Termal/Kür Faaliyet Merkezi Birim Maliyeti} = \frac{\text{Faaliyet Merkezinin Toplam Maliyeti}}{\text{Faaliyet Merkezinin Müşteri Sayısı}}$$

$$= \frac{617.002.680.864,58.-\text{TL}}{15.948 \text{ Kişi}} = 38.688.404,87 \text{ TL/Kişi}$$

$$\text{Yardımcı Faaliyet Merkezi Birim Maliyeti} = \frac{\text{Faaliyet Merkezinin Toplam Maliyeti}}{\text{Faaliyet Merkezinin Müşteri Sayısı}}$$

$$= \frac{300.383.875.535,52.-\text{TL}}{12.741 \text{ Kişi}} = 23.576.161,64 \text{ TL/Kişi}$$

2. Geleneksel Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemine Göre Elde Edilen Birim Maliyetlerin Karşılaştırılması

Geleneksel maliyetleme sistemi ve faaliyete dayalı maliyetleme sistemine göre hesaplanan örnek termal turizm işletmesinin hizmet maliyetlerinin sonuçları karşılaştırılarak farklılıklar tespit edilmiştir. Sonuçlar, aşağıdaki Tablo 12.de ayrıntılı olarak verilmiştir.

Tablo 12. Geleneksel Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemine Göre Hizmet Maliyetlerinin Karşılaştırılması

	FAALİYET MERKEZLERİ			
	ODALAR	YİYECEK/İÇECEK	TERMAL/KÜR	YARDIMCI
Geleneksel Maliyetleme Sistemi	31.512.585,63.-TL/Kişi	31.512.585,63.-TL/Kişi	31.512.585,63.-TL/Kişi	31.512.585,63.-TL/Kişi
Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi	10.624.068,68.-TL/Kişi	42.554.898,66.-TL/Kişi	38.688.404,87.-TL/Kişi	23.576.161,64.-TL/Kişi
FARK	20.888.516,95.-TL/Kişi	(11.042.313,03.-TL/Kişi)	(7.175.819,24.-TL/Kişi)	7.936.423,99.-TL/Kişi

Tablo 12’de görüldüğü gibi, her iki sistemin sonuçları birbirinden oldukça farklıdır. Geleneksel maliyetleme sistemine göre her bir faaliyet merkezine hizmet maliyetleri 31.512.585,63.-TL/Kişi olarak eşit dağıtılmıştır. Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi bu maliyetleri faaliyet merkezlerine göre uygun dağıtım anahtarlarıyla dağıtmıştır. Odalar faaliyet merkezine 10.624.068,68.-TL/Kişi, yiyecek/içecek faaliyet merkezine 42.554.898,66.-TL/Kişi, termal/kür faaliyet merkezine 38.688.404,87.-TL/Kişi ve yardımcı faaliyet merkezine 23.576.161,64.-TL/Kişi maliyet yüklenmiştir.

Örnek termal turizm işletmesinin odalar faaliyet merkezinde birim hizmet maliyeti başına 20.888.516,95.- TL daha fazla maliyet yüklenmiş olduğu ve odaların gerçek karlılığının her bir kişi başına 20.888.516,95.- TL daha az tespit edildiği anlaşılmaktadır. Aynı durum yardımcı faaliyet merkezinde de gerçekleşmektedir. Yardımcı hizmet maliyetinde geleneksel maliyetleme

sistemine göre 31.512.585,63.-TL/Kişi olan birim maliyet faaliyete dayalı maliyetleme sisteminde ise 23.576.161,64.-TL/Kişidir. Aradaki fark 7.936.423,99.-TL/Kişi yardımcı faaliyet merkezinde fazla yapılan yüklemenin tutarını yansıtmaktadır.

Yiyecek/içecek ve termal/kür faaliyet merkezinde ise durum tam tersidir. Hizmet birim maliyetleri faaliyete dayalı maliyetleme sisteminde geleneksel maliyetleme sistemine göre daha fazladır. Yiyecek/içecek faaliyet merkezi kişi başına geleneksel maliyetleme sistemine göre 31.512.585,63.-TL/Kişi pay alırken bu tutar faaliyete dayalı maliyetleme sisteminde 42.554.898,66.-TL/Kişidir. Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin özünde gerçek maliyetlere ulaşmak yatmaktadır. Bu sistem, maliyet düşürme tekniği olarak algılanmamalıdır. Nitekim çıkan sonuçlar, kimi faaliyet merkezlerinde yüksekken kimisinde düşük çıkmıştır.

Termal/kür faaliyet merkezinde de geleneksel maliyetleme sistemine göre birim bazda 31.512.585,63.-TL/Kişi pay alırken, faaliyete dayalı maliyetleme sisteminde 38.688.404,87.-TL/Kişidir. Daha az bir maliyetleme söz konusudur.

Sistem maliyetlerin yanı sıra işletme faaliyetlerini de sistemli olarak analiz edebilmektedir. Başka bir deyişle, işletme geleneksel maliyetleme sistemini uygulamakla hatalı tutarlarda maliyet yüklemiş olduğundan; söz konusu faaliyetlerle ilgili olarak alacağı kararlarda gerçeği yansıtmaya olasılığı düşük olacaktır.

SONUÇ

İşletmelerin son yıllarda her alanda birbirleriyle rakip duruma gelmeleri ve bu rekabete karşı koymaya çalışmaları, işletmeleri yeni arayışlar içerisine itmiştir. Bu oluşumlar sonucunda üretim teknolojisinde yenilikler yaşanmaya başlamış, otomasyona geçişle beraber üretim maliyetlerinin hesaplanmasına ve doğru mamul maliyetlerine ulaşmaya büyük önem verilmiştir.

Otomasyonun hızla ilerlemesinin, işletmelerin üretim sistemleri üzerinde etkilerinin olduğu görülmektedir. Üretim sistemlerinde ortaya çıkan iki önemli sonuçtan birisi, direk işçilik maliyetlerinde düşüş ve bu oranda genel üretim maliyetlerindeki artıştır. Bir diğeri ise; yardımcı ve destek hizmet maliyetlerindeki yükselme nedeniyle, genel üretim giderlerinin reel bazda da yükselmesidir. Bu sonuçlar, işletmelerde genel üretim giderleriyle ilgili maliyetleme tekniklerinde yeni arayışları doğurmuştur.

Mamul ve hizmet maliyetlerinin hesaplanmasında, maliyet yükleme süreciyle oluşan faaliyete dayalı maliyetleme sistemi; yukarıda belirtilen gelişmelerin ışığında ortaya çıkmıştır. Faaliyete dayalı maliyetleme, geleneksel maliyetleme sistemden farklı olarak endirekt giderleri daha detaylı ele alan bir sistemdir.

Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminde, geleneksel sistemde olduğu gibi mamullerin kaynakları değil, ürünün üretilmesi için yapılan faaliyetlerin kaynakları tükettiği, mamullerin ise faaliyetleri tükettiği kabul edilmektedir.

Maliyet muhasebesinde yaşanan bu yenilikler içerisinde faaliyete dayalı maliyetleme, önce üretim işletmelerinde, daha sonraları ise, hizmet işletmelerinde uygulanabilirlik kazanmıştır.

Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, daha çok işletmenin stratejik kararlarına hizmet etmektedir. Bu sistemden elde edilen bilgilerle; fiyatlandırma, karlılık analizleri, maliyetlerin planlanması, maliyet kontrolü gibi konular daha sağlıklı değerlendirmeye tabi tutulabilir. Sistem, departmanlararası koordinasyonu gerektirdiği için, işletme bölümleri arasında bilgi alışverişini sağlamaktadır.

Bugünün modern üretim koşullarında geleneksel maliyet sistemlerine göre yapılan hesaplamalar, hatalı sonuçlar verebilmektedir. Bu nedenle, işletmeler maliyet sistemlerini modern üretim koşullarına uyarlamalıdır.

Bilinmesi gereken faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin her zaman ve her koşulda daha düşük maliyetler vermeyeceğidir. Bu sistem, özellikle genel üretim / hizmet giderlerini gerçeğe daha yakın ve ayrıntılı olarak ele almaktır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin amacının maliyetleri düşürmek değil, daha ayrıntılı maliyetler elde etmek olduğudur. Yöntem, yöneticilerin kaynakların kullanılması ve ürünlerin fiyatlandırılması konusunda alacakları kararlarda yardımcı olmaktadır.

Yukarıda sayılan nedenlerden hareketle ortaya çıkan bu çalışmada, faaliyete dayalı maliyetleme sistemi bir hizmet üretim işletmesi olan termal turizm işletmesinde uygulanmıştır. İşletmenin uyguladığı geleneksel maliyetleme sistemi ile faaliyete dayalı maliyetleme sistemi arasında farklılık olup olmadığı çalışmanın temelini oluşturmuştur. Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, geleneksel maliyet sisteminden farklı olarak; indirekt giderlerin daha detaylı olarak hesaplanmasıyla ortaya konulmaktadır. Yapılan uygulama ile elde edilen sonuçlar şu şekildedir:

İşletmede 4 ana faaliyet merkezi belirlenmiştir. Bu faaliyet merkezleri odalar, yiyecek / içecek, termal / kür ve yardımcı faaliyet merkezleridir. Bu faaliyet merkezlerinde faaliyete dayalı maliyetleme sistemi ile oluşan birim maliyetler sırası ile; 10.624.068,68.-TL, 42.554.898,66.-TL, 38.688.404,87.-TL ve 23.576.161,64.-TL'dir. Geleneksel maliyetleme sistemine göre, tüm faaliyet merkezlerinin birim maliyetleri 31.512.585,63.-TL'dir.

Bu sonuçlardan, odalar ve yardımcı faaliyet merkezlerinde belirlenen birim maliyetlerin daha düşük olduğu görülmektedir. Yiyecek / içecek ve termal / kür faaliyet merkezlerinde ise, kullanılan sisteme göre daha yüksek birim maliyetlere ulaşılmıştır. Görüldüğü gibi, faaliyete dayalı maliyetleme sistemi maliyet düşürme sistemi değildir. Doğru ve gerçeğe yakın maliyetlere ulaşılması sistemin özünü oluşturmaktadır. Rakamların geleneksel maliyetleme sistemine göre bu kadar farklılık oluşturmasının nedenlerinin başında, örnek termal turizm işletmemizin

geleneksel maliyetleme sistemine göre tek bir dağıtım anahtarı (bir yıl içerisinde konaklayan müşteri sayısı) seçmiş olması gelmektedir.

Ancak faaliyete dayalı maliyetleme sistemi oluşturulurken ilk olarak faaliyetler tek tek belirlenerek her bir faaliyeti kapsayan faaliyet merkezlerine uygun maliyet etkeni tespit edilmiştir. Ve örnek termal turizm işletmesinde bir yıl içerisinde yararlanan (Odalar, yiyecek/ içecek, termal kür ve yardımcı departmanlardan yararlanan müşteri sayıları ayrı ayrı tespit edilmiş. Sadece konaklayan müşteri sayıları baz alınmamıştır.) tüm müşteri sayıları belirlenmiştir. İkinci olarak termal turizm işletmesi bazı faaliyetlerde oluşan direkt giderleri endirekt gider olarak almaktadır. Örneğin, araç sigorta giderlerinin %60'lık bölümü direkt giderleri oluştururken, işletme tutarın hepsini endirekt giderler içerisinde göstermektedir. Aynı şekilde makine bakım-onarım giderlerinin %40'lık bölümü teknik bölüme ait direkt gider olmasına rağmen endirekt giderler içerisinde yer almaktadır. Bu karışıklığın sebebi, termal turizm işletmesinde direkt ve endirekt giderlerin ayrımının gerçekleşmemiş olmasıdır. Bu durum işletmeyi yanlış verilere ve yanlış kararlar almaya götürmektedir.

Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, mevcut uygulanan sistemden temel olarak iki yönden ayrılmaktadır. İlk olarak, maliyet merkezleri belirlenerek faaliyetler tek tek tespit edilmiştir ve her faaliyet grubu için ayrı maliyet havuzları tanımlanmıştır. İkinci olarak, maliyet havuzlarında toplanan faaliyet maliyetlerini hizmet maliyetlerine yüklemek için kullanılan maliyet etkenleri işletmede uygulanan sistemde kullanılan dağıtım ölçütlerinden yapısal olarak farklıdır ve daha fazla sayıdadır.

Termal turizm işletmelerinde kapsamlı bir maliyet muhasebesi sisteminin mevcut olmaması, yeni maliyet muhasebesi tekniklerinden haberdar olunmaması, muhasebe personelinin bilgi yetersizliği, bu hususta iç denetim mekanizmalarının bulunmaması ve konaklama işletmelerinde faaliyet merkezlerinin birbiriyle kompleks bir yapı içerisinde bulunması araştırmada gerekli verilerin elde edilmesinde, zorluklarla karşılaşılmasına neden olmuştur.

Sonuç olarak, faaliyete dayalı maliyetleme sistemi konaklama işletmelerinde uygulanmasının zor olmasına karşın, günümüzün yeni ve ileri

Üretim ortamlarında hatasız maliyet hesaplama açısından gerekli hale gelmiştir. Konaklama işletmelerinde otomasyona dayalı teknolojilerin kullanımı arttıça, bu yaklaşımın kullanımı da yaygınlaşacaktır. Sistemin yaygınlaşması daha sağlıklı ve titiz çalışmaların yapılarak sistemden alınacak faydanın artmasına ve sağlıklı maliyet verilerine ulaşmaya olanak sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Akat, Ö., 2000, Pazarlama Ağırlıklı Turizm İşletmeciliği, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Akdoğan, N., 2000, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akgün, M., 2005, Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu, Muhasebe ve Denetime Bakış, 5 (15), s.31-48.
- Arzova, B., 2002, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Avcıkurt, C. Ve Çeken, H., 1998, Dünya’da ve Türkiye’de Sağlık Turizmi ve Geliştirilmesi, Turizmde seçme Makaleler:30, Turizm Geliştirme ve Eğitim Vakfı Yayını (47), s.27-36.
- Aydemir, İ., 2005, Maliyet Yönetimi Konusundaki Yeni Yaklaşımlar ve Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarına Yansıması, XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muğla Üniversitesi Basımevi, Fethiye, Muğla. s.
- Azaltun, M. ve Kaya, E., 2004, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Barutçugil, İ. S., 1982, Turizm işletmeciliği, Uludağ Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 3-081-0061, Bursa.
- Baş, E., 1997, Otel İşletmelerinde Gelir Gider Bütçesinin Düzenlenmesi ve Yönetimde Kontrol Aracı Olarak Kullanılması, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Muhasebe Bölümü, Ankara.
- Batman, O., 1999, Otel işletmelerinin Yönetimi, Değişim Yayınları, Adapazarı.
- Bekçi, İ., 2003, Konaklama Muhasebesi, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayını No: 36, Isparta.
- Bektöre, S., Benligiray Y. ve Erdoğan, N., 2005, Envanter ve Bilanço, Birlik Ofset, Eskişehir.
- Benligiray, Y., 1994, Konaklama İşletmeleri Muhasebesi, Anadolu Üniversitesi Turizm ve Otel İşletmeciliği Yüksekokulu, Eskişehir.

- Brimson, A. James, 1991, An Activity Based Costing Approach, John Wiley & Sons Inc., A.B.D.
- Camgöz, Y., 2004, Gelişen Teknolojinin Mamul Maliyetlerine Etkisi Ve Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi, Yüksek Lisans Bitirme Projesi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyon. (Yayımlanmamış).
- Civelek, M., 2000, Maliyet Muhasebesi Sorunlar Sorular Cevaplar, A Ajans Tesisleri, İstanbul.
- Cooper, R. ve Kaplan, R. S., 1991, The Design Of Cost Management Systems, Prentice-Hall, Inc., USA.
- Cooper, R., Kaplan, R.S., Maisel, S. L., Morrissey, E. ve Oehm, M. R., 1992, Implementing Activity Based Costing Management, Institute Of Management Accountants, New Jersey.
- Çelik, S., 2001, Termal Turizm İşletmelerinin Yapısı, İşleyişi ve Müşterilerin Rekreasyon Talebi “Sandıklı Hüdai Kaplıcası Modeli”, Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya, (Yayımlanmamış)
- Çetiner, E., 2002, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çonkar, K., Uluşan, H. ve Öztürk, M., 2002, Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Doğan, A., 1996, Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Uygulaması, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara. (Yayımlanmamış)
- Elitaş, C., 2001, Sigorta İşletmeleri Sigorta İşletmelerinde Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Işık Sigorta Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir. (Yayımlanmamış)
- _____, 2004, Sigorta İşletmeleri İçin Maliyetleme Önerisi: Faaliyete Dayalı Maliyetleme, Muhasebe ve Denetime Bakış, 4 (13), s.139-161

- Erdoğan, N., 1995, Faaliyete Dayalı Maliyetleme, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:867, Eskişehir.
- Ferrara, W.L., 1995, Cost/Mangement Accounting The 21st Century Paradigm, , Management Accounting , 77 (6), s.31-36.
- Fidancı, T., 2002, Termal Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri, Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Afyon. (Yayımlanmamış)
- Garrison, R., H.ve Noreen, E., W., 1994, Managerial Accounting, 7th ed., Sydney, Australia.
- Gökçen, G., 2004, Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (23), s. 58-67.
- Gündüz, H.E., 1997, Dünya Klasındaki İletmelerde Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No: 99, Ankara.
- Gürsoy, C.T., 1999, Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Güven, R., 1993, Türkiye Elektrik Kurumu Genel Müdürlüğü'nde Faaliyet Esaslı Maliyet Muhasebesi Uygulama Denemesi, Uzmanlık Tezi, İktisadi Planlama Genel Müdürlüğü Yıllık Programlar ve Finansman Dairesi, DPT Yayınları, Yayın No: 2333-İPGM: 438, Ankara.
- Hacıoğlu, N., 1992, Boş Zaman ve Rekreasyon Yönetimi, Uludağ Üniversitesi Balıkesir Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Yüksekokulu, Balıkesir.
- Hacırüstemoğlu, R., 2000, Maliyet Muhasebesi, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Hacırüstemoğlu, R. ve Şakrak, M., 2002, Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Hansen, D., R., 1992, Management Accounting, College Division South-Western Publishing Co., 2nd ed., Cincinnati Ohio.
- Hilton, Ronald W., 1997, Managerial Accounting, Institute of Management Accountant, North America.

- Hornigren, C.T., Foster, G. Ve Datar, S.M., 2000, Cost Accounting A Managerial Emphasis, Hall Inc., New Jersey, United States Of America.
- Karacan, S., 2000, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Hizmet Sektörü İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, İstanbul. (Yayımlanmamış)
- Karalar, R., 1997, İşletme Temel Bilgiler İşlevler, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir.
- Kartal, A., Sevim, A. ve Gündüz, H.E., 2003, Maliyet Muhasebesi, TC. Anadolu Üniversitesi Yayını, No: 1524, Eskişehir.
- Kaval, H., 1994, Konaklama İşletmeleri Muhasebesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Kozak, N., 1998, Otel İşletmeciliği Kavramlar-Uygulamalar, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Köse, T., 2005, Faaliyete dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisinin Bütünleştirilmesi, Muhasebe ve Denetime Bakış, 4 (14), s.127-148.
- Kutukız, D., 2004, Faaliyet Esaslı Maliyetlemenin Konaklama İşletmelerinde Uygulanması, Yaklaşım Dergisi , 12 (139). s. 179-184.
- Küçüksavaş, N., 2002, Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi, Beta Yayınları, İstanbul.
- Lewis, R. J., 1993, Activity-Based Costing For Marketing And Manufacturing, Greenwood Publishing Group.
- Mabberley, J., 1992, Activity-Based Costing In Financial Institutions, Biddles Ltd.Guildford, Great Britain.
- Olalı, H. ve Korzay, M., 1993, Otel İşletmeciliği, Beta Yayınları, İstanbul.
- Öker, F., 2003a, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar, Literatür Yayıncılık, İstanbul.
- _____, 2003b, Activity Based Costing: An Implementation In A Manufacturing Company, Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi, 5(3), s.137-157.

- Özbek, T., 1991, Dünya’da ve Türkiye’de Termal Turizmin Önemi, *Anatolia Turizm Çevre ve Kültür Dergisi*, 2 (Mayıs-Haziran). s.17-18.
- Özkan, A. ve Aksoylu, S., 2002, Kaizen ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 4 (3) , Eylül, s. 49-63.
- Özmen, Alparslan, 1995, Termal Turizm İşletmelerinde Satış Çabalarının Müşteri Üzerindeki Etkinlik Boyutlarının İncelenmesi ve Afyon ilinde Bir Uygulama, Yüksek Lisans, Tezi Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Afyon. (Yayımlanmamış)
- Romano, P.L., 1988, Trends In Management Accounting : Activity Accounting, *Management Accounting*, May, s.73-74
- Saraç, S. 1989, Turizm İşletmecileri ve Turizm İşletmeciliği Öğrencileri İçin Konaklama Muhabesi, Adım Yayıncılık, Ankara.
- Savcı, M. 1999, Maliyet muhasebesine Giriş, Akademi Yayınevi, Rize.
- Selvi, M.S., 2000, Dünya’da ve Türkiye’de Kaplıca Turizmi, Turizmde Seçme Makaleler:34, Turizm Geliştirme ve Eğitim Vakfı Yayını (51), s.47-61.
- Sezer, S., 2001, Faaliyet Bazında Maliyet Yaklaşımı ve Bir Örnek Uygulama, Yüksek Lisans Tezi Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Bilim Dalı, Ankara. (Yayımlanmamış)
- Sezgin, O. M. 2001, Genel Turizm ve Turizm Mevzuatı, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Sözbilir, H. ve Yenigün, T., 2003, Muhasebeye Giriş, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF, Afyon.
- Sözbilir, N., Kaymaz, A.R. ve Fidancı, T., 2003, Maliyet Muhasebesi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırmalar Vakfı Yayını:17, Uyum Ajans, Ankara.
- Susmuş, T., ty , Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme, <http://bornava.ege.edu.tr/turkers/ABC.html> (12.09.2004)

- Şener, B., 1997, Modern Otel İşletmelerinde Yönetim ve Organizasyon, Gazi Kitabevi, Ankara.
- _____, 2001, Konaklama İşletmelerinde Önbüro Yönetimi, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Tanış, V. N., Güner, M. F., 2003, Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Açısından Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi: Bir Konfeksiyon İşletmesinde Uygulama, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 5 (3), s.1-21.
- Tunç, A. ve Saç, F. 1998, Genel Turizm Gelişimi-Geleceği, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Tutar, E., 1991, Afyonkarahisar'da Termal Turizm Potansiyeli, Turizm Yıllığı, (Ağustos), s. 223-233, Türkiye Kalkınma Bankası, Ankara.
- Usal, A. ve Kurgun, O. A. 2001, Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Usal, A. ve Oral, S. 2001, Turizm Pazarlaması, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir.
- Ülker, İ., 1988, Sağlık Turizmi ve Kaplıca Sularımızın Değerlendirilmesi, Turizm Yıllığı, (Ocak), s. 205-219, Türkiye Kalkınma Bankası, Ankara.
- Ürger, S. 1993, Genel Turizm Bilgisi, Akdeniz Üniversitesi Basımevi, Antalya.
- Yükçü, S. 1999, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Cem Ofset, İzmir.
- TC. Kültür ve Turizm Bakanlığı Web Sayfası, www.kultur.gov.tr