

**T.C.
KARABÜK ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
TURİZM İŞLETMECİLİĞİ ANABİLİM DALI**

**TURİZM İŞLETMELERİNDE GELENEKSEL MALİYET YÖNTEMLERİNE
ALTERNATİF BİR UYGULAMA ÖNERİSİ: KAYNAK TÜKETİM
MUHASEBESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Şengül SELÇUK**

**Tez Danışmanı
Dr. Öğr. Üyesi Ayşe KURTLU**

**Karabük
ARALIK/2019**

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	1
TEZ ONAY FORMU.....	4
DOĞRULUK BEYANI.....	5
TEŞEKKÜR.....	6
ÖZ.....	7
ABSTRACT.....	8
ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ.....	9
ARCHIVE RECORD INFORMATION.....	10
KISALTMALAR.....	11
ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ VE AMACI.....	12
ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	13
GİRİŞ.....	14
BİRİNCİ BÖLÜM.....	17
ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİ.....	17
1.1. Maliyet Muhasebesi Kavramı Ve Gelişimi.....	17
1.1.1. Maliyet Muhasebesi Kavramı.....	17
1.1.2. Maliyet Muhasebesinin Özellikleri.....	18
1.1.3. Maliyet Muhasebesinin Gelişimi.....	19
1.2. MALİYET YÖNETİMİ KAVRAMI VE MALİYET MUHASEBESİNDE GELENEKSEL MALİYET YÖNTEMLERİ.....	21
1.2.1. Maliyet Yönetimi Kavramı.....	21
1.2.2. Maliyet Muhasebesinde Geleneksel Maliyet Yöntemleri.....	22
1.2.2.1. Maliyet Artı Yöntemi.....	22
1.2.2.2. Standart Maliyet Yönetimi.....	23
1.2.2.3. Başabaş Noktası Analizi.....	24
1.3. GELENEKSEL MALİYET YÖNTEMLERİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR.....	25
1.4. MALİYET MUHASEBESİNDE YAŞANAN GELİŞMELER.....	28
1.4.1. Küresel Rekabet.....	28
1.4.2. Bilgi ve İletişim Teknolojilerinde Yaşanan Gelişmeler.....	29
1.4.3. Üretim Ortamlarında Yaşanan Gelişmeler.....	31
1.4.4. Bilgisayar Destekli Üretim.....	33
1.4.5. Toplam Kalite Yönetimi.....	34
1.5. ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİNDE OLMASI GEREKEN ÖZELLİKLER.....	35
1.6. BAŞLICA ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİ.....	36

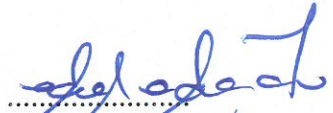
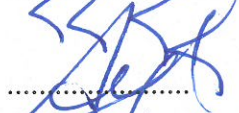

1.6.1.	Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme.....	37
1.6.2.	Tam Zamanında Üretim (Just In Time).....	39
1.6.3.	Değer Mühendisliği.....	40
1.6.4.	Hedef Maliyetleme.....	42
1.6.5.	Kaizen Maliyetleme.....	43
1.6.6.	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.....	44
1.6.7.	Kaynak Tüketim Muhasebesi.....	45
1.7.	TURİZM İŞLETMELERİNDE ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİ	46
İKİNCİ BÖLÜM.....		52
TURİZM İŞLETMELERİNDE KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN		
İNCELENMESİ.....		52
2.1.	Kaynak Tabanlı Yaklaşım.....	52
2.1.1.	Kaynak Tabanlı Yaklaşım Kavramı ve Tarihsel Gelişimi.....	52
2.1.2.	Kaynak Tabanlı Yaklaşımın Temel Kavramları.....	53
2.2.	KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ KAVRAMI.....	53
2.2.1.	Kaynak Tüketim Muhasebesi Kavramı, Gelişimi, Özellikleri ve Faydaları.....	53
2.2.2.	Alman Maliyet Muhasebesi; Grenzplankostenrechnung (GPK).....	57
2.2.3.	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.....	58
2.2.4.	KTM-FTM ve GPK Karşılaştırılması.....	58
2.3.	KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN TEMEL KAVRAMLARI...61	
2.3.1.	Kaynak.....	61
2.3.2.	Kaynak Havuzu.....	62
2.3.3.	Kaynak Etkeni.....	62
2.3.4.	Faaliyet.....	63
2.3.5.	Faaliyet Etkeni.....	63
2.3.6.	Maliyet Objesi.....	64
2.3.7.	Sabit ve Değişken Gider.....	64
2.3.8.	Teorik Kapasite, Pratik Kapasite ve Atıl Kapasite.....	65
2.4.	KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN İLKELERİ.....	66
2.4.1.	Nedensellik İlkesi.....	66
2.4.2.	Cevaplanabilirlik İlkesi.....	66
2.4.3.	İş/Süreç İlkesi.....	66

2.5. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN TEMEL UNSURLARI.....	67
2.5.1. Kaynakların Analizi.....	67
2.5.2. Maliyetlerin Nitelikleri.....	68
2.5.3. Miktara Dayalı Yöntem.....	69
2.6. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ UYGULAMA SÜRECİ.....	69
2.7. ATIL KAPASİTE MALİYETLERİ.....	70
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	72
BEŞ YILDIZLI BİR KONAKLAMA İŞLETMESİNİN ALAKART RESTORANINDA KTM UYGULAMASI.....	72
3.1. ARAŞTIRMA YAPILAN İŞLETMENİN TANITILMASI.....	72
3.2. ARAŞTIRMA YAPILAN ALAKART RESTORANIN ÜRETİM PROSESLERİ.....	73
3.3. ARAŞTIRMA YAPILAN ALAKART RESTORANIN AĞUSTOS 2019 DÖNEMİNE AİT MÖNÜ BİLGİLERİ.....	74
3.4. KTM UYGULAMASI.....	75
SONUÇ.....	88
KAYNAKLAR.....	90
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	110
TABLolar LİSTESİ.....	111
ÖZGEÇMİŞ.....	112

TEZ ONAY SAYFASI

Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Şengül SELÇUK'a ait "Turizm İşletmelerinde Geleneksel Maliyet Yöntemlerine Alternatif Bir Uygulama Önerisi: Kaynak Tüketim Muhasebesi" adlı bu tez çalışması Tez Kurulumuz tarafından Turizm İşletmeciliği Yüksek Lisans programı tezi olarak oybirliği / oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

	Akademik Unvanı, Adı ve Soyadı	İmzası
Tez Kurulu Başkanı	: Dr. Öğr. Üyesi Aydoğan AYDOĞDU	
Danışman Üye	: Dr. Öğr. Üyesi Ayşe KURTLU	
Üye	:Dr. Öğr. Üyesi Cenk M. KOÇOĞLU	
Üye	:.....
Üye	:.....

Tez Sınavı Tarihi:11/10/2019

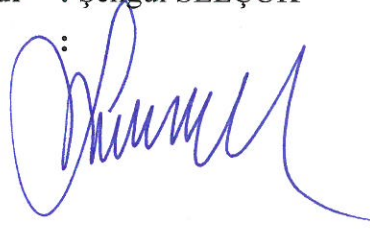
DOĞRULUK BEYANI

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum, bu çalışmayı, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yol ve yardıma başvurmaksızın yazdığımı, yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bu eserleri her kullarışımda alıntı yaparak yararlandığımı belirtir; bunu onurumla doğrularım.

Enstitü tarafından belli bir zamana bağılı olmaksızın, tezimle ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara katlanacağımı bildiririm.

Adı Soyadı : Şengül SELÇUK

İmza :



TEŞEKKÜR

Muhasebe alanındaki bir boşluğu doldurması amacıyla böyle bir çalışmayı yapmamda desteğini, bilgi ve tecrubesini hep hizmetime koőturan tez danıőmanım Dr. Öğr. Üyesi Ayşe KURTLU'ya müteőekkirim. Ayrıca tez savunma jürisinde görev alan değerli hocalarım Dr. Öğr. Üy. Aydoğan AYDOĞDU ve Dr. Öğr. Üy. Cenk Murat KOÇOĞLU'na, akademik çalıőmamda fedakârlık gösteren sevgili aileme teşekkür eder, őükranlarımı sunarım.

Şengül SELÇUK

ÖZ

Küreselleşmeyle birlikte gelişen teknoloji pazardaki rakiplerin artmasına, üretim teknolojilerinin gelişmesine, ürün çeşitliliğine, müşteri profillerinde değişimlere ve ürün yaşam sürelerinin kısalmasına neden olmuştur. Bu gelişmeler beraberinde indirekt giderlerin toplam üretim maliyetleri içindeki payının artmasına ve dolayısıyla geleneksel maliyet yöntemlerinin değişen koşullara ayak uydurmakta ve işletme ihtiyaçlarına cevap vermekte yetersiz kalmasına neden olmuştur. Diğer tüm işletmeler gibi turizm işletmeleri de bu gelişme ve değişimlerden etkilenmiştir. Tamamıyla müşteri odaklı hizmet veren turizm işletmeleri hem karlılığını arttırmak hem müşteri memnuniyetinin sürekliliğini sağlamak hem de rakipleri karşısında tercih edilebilirliğini artırmak ve bunu kaliteyi düşürmeden düşük maliyetle yapmak amacıyla maliyet analizi ve kontrolü konusunda katkı sağlayacak maliyetleme sistemlerini uygulama yoluna gitmiştir. Bu yöntemlerden biri de faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yöntemi ile Alman maliyet muhasebesi olarak adlandırılan Grenzplankostenrechnung (GPK) yöntemlerini birleştiren kaynak tüketim muhasebesidir.

Çalışmanın amacı, turizm işletmelerinde kaynak tüketim muhasebesi yöntemiyle atıl kapasitenin belirlenmesini, analiz edilerek azaltılmasını ve maliyetlerin kontrol altına alınarak minimize edilmesini sağlamaktır. Bu amaçla Antalya’da beş yıldızlı bir konaklama işletmesinin alakart restoranında kaynak tüketim muhasebesi (KTM) uygulaması gerçekleştirilmiştir. Elde edilen bulgulara göre konaklama işletmesinin alakart restoranında 2019 Ağustos ayında 2.816,20 TL atıl kapasite maliyeti bulunmaktadır. Atıl kapasite maliyeti ürünlere dağıtılmayarak dönem gideri olarak alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Maliyet Muhasebesi, Çağdaş Maliyetleme Yöntemleri, Kaynak Tüketim Muhasebesi, Turizm İşletmesi

ABSTRACT

With the globalization, the developing technology has led to an increase in the competitors in the market, development of production technologies, product diversity, changes in customer profiles and shortened product life spans. These developments have led to an increase in the share of indirect costs in total production costs, and hence, traditional cost methods have been unable to adapt to changing conditions and to meet operational needs. Like all other enterprises, tourism enterprises have been affected by these developments and changes. Completely customer-oriented tourism enterprises have implemented costing systems that will contribute to cost analysis and control in order to increase profitability, to ensure continuity of customer satisfaction and to increase preferability against competitors and to do this at low cost without reducing quality. One of these methods is resource consumption accounting, which combines the activity-based costing (ABC) method and the so-called Grenzplankostenrechnung (GPK) methods, which are called German cost accounting.

The aim of this study is to determine the idle capacity in tourism enterprises by using resource consumption accounting method, to analyze and reduce it and to minimize the costs by controlling. For this purpose, resource consumption accounting (RCA) was implemented in the a la carte restaurant of a five-star accommodation enterprise in Antalya. According to the findings, there is an idle capacity cost of TL 2,816.20 in August 2019 in the a la carte restaurant of the accommodation enterprise. The idle capacity cost is not allocated to the products and is taken as expense.

Keywords: Cost Accounting, Contemporary Costing Methods, Resource Consumption Accounting, Tourism Enterprise

ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ

Tezin Adı	Turizm İşletmelerinde Geleneksel Maliyet Yöntemlerine Alternatif Bir Uygulama Önerisi: Kaynak Tüketim Muhasebesi
Tezin Yazarı	Şengül SELÇUK
Tezin Danışmanı	Ayşe KURTLU
Tezin Derecesi	Yüksek Lisans Tezi
Tezin Tarihi	11/10/2019
Tezin Alanı	Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı
Tezin Yeri	KBÜ / LEE
Tezin Sayfa Sayısı	113
Anahtar Kelimeler	Maliyet Muhasebesi, Çağdaş Maliyetleme Yöntemleri, Kaynak Tüketim Muhasebesi, Turizm İşletmesi

ARCHIVE RECORD INFORMATION

Name of the Thesis	An Alternative Application Proposal to Traditional Cost Methods in Tourism Enterprises: Resource Consumption Accounting
Author of the Thesis	Şengül SELÇUK
Advisor of the Thesis	Ayşe KURTLU
Status of the Thesis	Master Thesis
Date of the Thesis	11/10/2019
Field of the Thesis	Department of Tourism Management
Place of the Thesis	KBÜ / LEE
Total Page Number	113
Keywords	Cost Accounting, Contemporary Costing Methods, Resource Consumption Accounting, Tourism Enterprise

KISALTMALAR

ABC	: Activity Based Costing (Faaliyet Tabanlı Maliyetleme)
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
Ar-Ge	: Araştırma Geliştirme
CAM_I	:The Consortium of Advanced Management International – Uluslararası İleri Yönetim Birliği
DM	: Değer Mühendisliği
FTM	: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
FTMS	: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi
GPK	: German Cost Management (Alman Maliyet Yöntemi)
JIT	: Just In Time (Tam Zamanında Üretim)
KTM	: Kaynak Tüketim Muhasebesi
pp.	: Pages (Sayfalar)
RCA	: Resource Consumption Accounting (Kaynak Tüketim Muhasebesi)
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
TKY	: Toplam Kalite Yönetimi
TZÜ	: Tam Zamanında Üretim
Vb.	: Ve benzerleri
Vd.	: Ve Diğerleri

ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ VE AMACI

Gelişen teknolojinin iş dünyasını global çapta ve her alanda sürekli bir değişime ittiği yadsınamaz bir gerçektir. Gerek hizmet sunanlar gerekse hizmeti alanlar, değişen bir pazarlama anlayışı ve değişen bir talep olgusu ile karşı karşıya kalmıştır. Üretim aktörleri sadece artan rekabete direnmek zorunda kalmamış, aynı zamanda satın alma tercihleri değişen tüketim aktörlerine karşı da uygulama ve stratejilerinde değişiklik yapmak zorunda kalmıştır. Geleneksel üretim ortamlarının yerini çağdaş üretim koşul ve teknikleri almıştır. Diğer tüm sektörlerde olduğu gibi turizm işletmelerinde de yöneticiler, müşteri beklentilerini ön planda tutmak ve rakiplerine karşı tercih edilebilir olmak adına çağdaş maliyet yöntemlerine ihtiyaç duymuştur. Turizm işletmesi denildiğinde akla, konaklama işletmeleri, yiyecek içecek işletmeleri, seyahat işletmeleri, eğlence işletmeleri vb. turistlere çeşitli ürünler sunan işletmeler gelmektedir. Bütün turizm işletmelerinde ürün ve hizmet alıcıları, farklı ülkelerden ve farklı müşteri profillerinden oluşmaktadır. Dolayısıyla turizm işletmeleri başka sektör işletmelerinden daha fazla küresel anlayışta rekabet edebilecek kapasite ve stratejide olmak durumundadır. Bu nedenle turizm işletmeleri, küresel rekabetten ve gelişen teknoloji, değişen pazar anlayışı ve değişen müşteri beklentilerinden en çok etkilenen sektörlerdendir. Küresel çaptaki söz konusu bu gelişmelerden büyük ölçüde etkilenen turizm işletmelerinin karlılık hedeflerine ulaşmaları için maliyetlerinde minimizasyon yapmalarına olanak verecek yöntemleri kullanmaları zorunlu hale gelmiştir. Turizm işletmelerinin ayakta kalabilmeleri için faaliyetlerinde etkin bir analiz, maliyetlerinde verimli bir kontrol ve planlamaya duyduğu bu ihtiyaç sonucunda yeni maliyetleme sistemleri, işletmenin maliyetlerin yanında verimliliğini de en üst düzeyde kontrol etme imkânı sunmaktadır.

Çalışmanın amacı işletme yöneticileri tarafından büyük önem arz eden maliyet bilgilerini daha doğru sağlamak, daha doğru maliyet etkinliği sağlamak ve maliyetlerini çağın gerektirdiği şekilde analiz etmek için turizm işletmelerinde geleneksel maliyet yöntemlerine alternatif olarak çağdaş maliyet yöntemlerinden biri olan KTM yönteminin bir konaklama işletmesinde uygulamasını göstermektir. Böylece, KTM yöntemiyle işletmenin atıl kapasitesi belirlenerek analiz edilecek ve gerek atıl kapasite gerekse maliyetler kontrol altına alınarak minimize edilebilecektir. Atıl kapasitenin azaltılarak hatta yok edilerek maliyet minimizasyonu sağlanması ise

turizm işletmelerinin küresel rekabet ortamında rekabet güçlerini ve karlılıklarını artırmalarını sağlayacaktır. Çalışma bu açıdan önem taşımaktadır.

ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırma yöntemi olarak bir konaklama işletmesinin alakart restoranına ait maliyet verileri KTM yöntemi ile hesaplanmış ve analiz edilmiştir. Turizm sektöründe yer alan işletmelere geleneksel maliyetleme yöntemlerine alternatif bir öneri getirilerek maliyet bilgileri KTM yöntemi ile analiz edilmiş ve böylece atıl kapasiteye ulaşılarak daha gerçekçi maliyetleme yapılabilmektedir.

GİRİŞ

Küreselleşen dünyada her alanda yeni tekniklerin uygulanması gerekliliği, gelişen yeni üretim teknikleri ve teknolojik ortamlar beraberinde maliyet muhasebesi sistemlerinde de yeni teknikler ve anlayışlar getirmiştir. İşletmeler emek yoğun anlayıştan otomasyon sistemlerine geçiş yapmıştır. Bu sayede zamandan ve iş gücünden tasarruf edilmiş üretim sürecinin daha pratik ve hızlı gerçekleşmesine katkı sağlanmıştır. Otomasyonun artması ve üretim tekniklerinin gelişmesiyle birlikte direkt işçilik giderlerinin üretim giderleri içindeki payı azalırken amortismanlar vb. nedeniyle indirekt giderlerin payı artmıştır. Teknolojik gelişim ayrıca ürün yaşam dönemlerinin kısalmasına ve ürün çeşitliliğinin artmasına neden olmuştur.

Üretim ortamlarına teknolojinin getirdiği değişim ve gelişmeler sonucu 80'li yıllardan itibaren kullanılagelen geleneksel maliyet yöntemleri ile ilgili yetersizlikler daha çok kendini göstermiştir. İşletmeler rekabet edebilirliklerinde yetersiz olduklarını anlamasıyla birlikte bu yetersizlikleri çözme yoluna gitmiştir ve geleneksel yöntemlerin şikâyet edenleri, çağdaş yöntemlerin uygulayıcıları olmuştur. Geleneksel maliyet yöntemlerindeki yetersizliklerin literatüre geçmesi de yine 80'li yıllarda olmuştur (French, 1980, s.18-19). Bu dönemde araştırmacılar ve akademisyenler geleneksel yöntemlerin eksikliklerini araştırıp geliştirilmesi ya da değiştirilmesi gereken yönleri ortaya koymuşlardır. Geleneksel yöntemlerdeki eksikliklerin fark edilmesiyle ve teknolojik gelişmelerin de etkisiyle üretim tekniklerinde ve muhasebe sistemlerinde hızlı bir değişim yaşanmıştır. Uygulanıla gelen emek yoğun sistem yerini sermaye yoğun bir anlayışa bırakmıştır. Üretim maliyetlerindeki direkt maliyetlerin payı azalmış indirekt maliyetlerin payı artmıştır. Bununla birlikte işletmelerdeki sabit maliyetler artış gösterirken değişken maliyet oranı azalmıştır (Charlos ve Bader, 1986, s. 106-107).

Yukarıda açıklanan ve araştırmanın temel problemini oluşturan değişim ve gelişimler turizm sektörünü de etkilemekte ve turizm sektörünün bel kemiği olan konaklama işletmelerinde geleneksel maliyet yöntemleri yetersiz kalmasına neden olmaktadır. Her ne kadar turizm sektörü emek yoğun bir sektör olsa da gelişen teknoloji ile birlikte otomasyon belli bir oranda artmıştır. Otomasyonun artması sonucunda yiyecek içecek bölümü gibi bölümlerde üretim teknolojileri gelişmiş, makineleşme nedeniyle genel üretim giderleri artarken, direkt işçilikler belli bir oranda

azalmıştır. Birden fazla ürün ya da hizmetin üretildiği turizm işletmelerinde doğru maliyet bilgilerine ulaşmak oldukça önem kazanmıştır. Ayrıca turizm faaliyetleri dönemsel nitelikte olması nedeniyle konaklama işletmeleri için doğru maliyet bilgileri üreten etkin bir maliyetleme yöntemi önemli hale gelmiştir.

Turizm işletmeleri genellikle tek yönlü hizmet veren işletmeler olmayıp, konaklama, yeme içme, eğlence, toplantı gibi birçok faaliyet sunan hizmet işletmeleri niteliği taşımaktadır. Bu yüzden turizm işletmelerinde maliyetlerin kontrol edilmesi, karlılığın ve rekabetçiliğin arttırılabilmesi ancak etkin bir maliyetleme yöntemi ile mümkün olabilmektedir. Bir işletmede ne kadar çok faaliyet varsa o kadar çok kaynak ihtiyacı olacaktır. Çoklu kaynak kullanılması da işletmelerin kaynak maliyetlerini doğru bir şekilde saptayabilecek maliyetleme yöntemine olan ihtiyacını arttıracaktır. Geleneksel maliyetleme yöntemlerinin çoklu kaynakların söz konusu olduğu turizm işletmelerinde yetersiz kalması kaçınılmaz olmuştur. Ürün giderlerinin tek bir havuzda toplandığı ve dolayısıyla maliyetlerin hesaplanması için tek bir dağıtım anahtarının bulunduğu geleneksel maliyet yöntemlerinde (Unutkan, 2010, s. 93) doğru maliyet bilgilerine ulaşmak oldukça zordur (Gürsoy, Yöntem, Onursal, 2016, s. 68). Ayrıca geleneksel yöntemlerin ürün yaşam dönemi maliyetlerini göz ardı etmesi, üretim maliyetlerine odaklanması da konaklama işletmelerinde etkin bir maliyetleme sağlanamamasına neden olmaktadır (Kurtlu vd., 2017, s. 522). Turizm işletmeleri, ürün ve hizmet üretirken birçok kaynaktan yararlanmaktadır ve geleneksel maliyet yöntemleri ürün ve hizmetlerin tasarım aşamasından müşteriye ulaşmasına kadar olan süreçte kullanılan kaynaklara ait maliyetler konusunda doğru bilgiler sağlamakta yetersiz kalmaktadır (Karğın, 2013, s. 24). Ayrıca diğer tüm sektörlerde olduğu gibi turizm işletmelerinde de stratejik planlama büyük önem taşımaktadır. Geleneksel maliyet yöntemleri ile stratejik planlama sistemi arasında sağlıklı bir geri bildirim bulunmamakta ve bu da geleneksel maliyet yöntemlerinin işletme stratejilerinin etkinliğini ölçmede yetersiz olmasına neden olmaktadır (Karcıoğlu ve Binboğa, 2010, s. 7). Bunun sonucunda özellikle 80'li yıllardan itibaren çağdaş maliyet yöntemleri gelişme göstermeye başlamıştır. Bu yöntemlerinden biri de kaynakların kullanımına ve kaynakların analizine odaklanarak, atıl kapasite kontrolü, maliyet yönetimi ve dolayısıyla işletmelere rekabet avantajı sağlayan kaynak tüketim muhasebesidir.

Çalışmanın amacı, turizm işletmelerine geleneksel maliyet yöntemlerine alternatif bir çağdaş maliyet yöntemi önerisi getirmek, KTM yöntemiyle işletmenin atıl

kapasitesini belirleyerek analiz etmek ve böylece işletmede maliyet etkinliği sağlamaktır. Bu amaçla Antalya’da faaliyet gösteren bir konaklama işletmesinin alakart restoranında KTM uygulaması gerçekleştirilmiştir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde maliyet muhasebesi kavramı, geleneksel maliyet yöntemleri, eksiklikleri, başlıca çağdaş maliyet yöntemleri ele alınmıştır. İkinci bölümde KTM yöntemi özellikleri, gelişimi, unsurları, aşamaları yönünden incelenmiş detaylı bir şekilde incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise KTM yöntemini açıklamak amacıyla bir konaklama işletmesinin alakart restoranında KTM yönteminin uygulaması gerçekleştirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİ

1.1. MALİYET MUHASEBESİ KAVRAMI VE GELİŞİMİ

İşletme yöneticilerinin bir ürünün üretim maliyetinin ayrıntılı bilgisine sahip olma ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla ortaya çıkarılan maliyet muhasebesi kavramı, maliyet muhasebesi sistemlerinin çoğunun temel işlevini oluşturmaktadır (Altınbay, 2006b, s. 2). Bu bölümde maliyet muhasebesi kavramına, özelliklerine ve gelişimine değinilmiştir.

1.1.1. Maliyet Muhasebesi Kavramı

Gelişimi 19. yüzyılın başlarına rastlayan maliyet muhasebesi kavramı, önceleri sadece üretilen ürünlerin maliyetlerini hesaplamak olan bir sistemken dünya genelinde ekonominin ve ticaretin dengesini değiştiren olaylar bu kavramı da değiştirmiştir. Değişen ekonomi ve sanayi anlayışı sonucunda maliyet muhasebesi yalnızca üretilen ürünlerin maliyetlerini belirlemekle kalmayıp analiz, denetim, planlama gibi sadece işletme içi kararları etkilemeyen, işletme dışı bilgiler konusunda da yöneticilere yardımcı olan yönetim muhasebesinin de çalışma ve karar alanlarına etki eden bir kavram halini almıştır (Şener, 2004, s. 8-13; Büyükmirza, 2003, s. 82).

Maliyet muhasebesi sistemi, işletmede üretilen mal ve hizmet birimlerinin sağlanması, bu ürün ve hizmetlerin alıcılara ulaştırılıp paraya dönüştürülmesi için işletmelerin katlandığı fedakarlıkların finansal ölçüsünü gösteren maliyetlerin hangi harcamalar sonucu oluştuğunu belirleyen ve bu harcamaları işlevleri, türleri, harcandıkları yerleri bakımından sınıflandırıp analiz eden, bu maliyet bilgilerinin de analiz edilip yorumlanmasını sağlayacak raporları oluşturan, sonuç olarak maliyetlerin kontrol edilmesi amacıyla hizmet eden işlemlerdir (Akdoğan, 1994, s. 6). Bir işletmede üretilen ürün ve hizmetlerin maliyetini meydana getiren, maliyet unsurlarının türleri, oluş yerleri ve ilgili oldukları ürün ve hizmetlerin türleri açısından birim ve toplam maliyetin hesaplanmasını ve takip edilmesini sağlayan hesaplama ve kayıt sistemine “maliyet muhasebesi” denilmektedir (Ayboğa, 2003).

Maliyet muhasebesi, bir işletmenin maliyet verilerinin sınıflandırılıp raporlanması yoluyla işletme yöneticilerine alacakları stratejik kararlar konusunda

yardımcı olacak maliyet bilgileri olarak sunulması olarak tanımlanabilir (Hacıüstemoğlu, 2002, s. 5). En kısa tanımıyla maliyet muhasebesi, işletmenin üretim maliyetlerinin belirlenmesi, analiz edilip raporlanması işlemleri bütünüdür (Kürkçü, 2015, s. 19).

1.1.2. Maliyet Muhasebesinin Özellikleri

Maliyet muhasebesi, işletmenin maliyet verilerinin toplanması, sınıflandırılması, analizi, raporlanması ve bu verilerin işletme yöneticilerine maliyet bilgileri olarak rapor edilip sunulması faaliyetlerini kapsayan bir sistem olup (Hacıüstemoğlu, 1995, s. 5) işletmelere ürettikleri ürün ya da hizmetin faaliyetleri ve hesaplamaları dönemlerinde maliyetlerini hesaplamada ve harcamaların izlenip kontrol edilmesinde destek olmaktadır (Çabuk, 2003, s. 111). Maliyet muhasebesi sistemi, maliyet sistemi ve maliyet kayıt sistemi olarak iki alt sistemden oluşmaktadır (Başçil, 2015, s. 4). Muhasebe kayıt sistemi işletmelerin faaliyetlerinin sonuçlarının toplanması ve raporlanması için muhasebe sistemine bilgileri sağlamaktadır, maliyet sistemi ise maliyetleri hesaplayıp analiz ederek hem yöneticilere hem de maliyet kayıt sistemine gerekli maliyet bilgilerini sağlamaktadır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s. 18).

Bir işletmede etkin bir maliyet muhasebesi sisteminin uygulanıyor olması o işletmede üretilen mal ve hizmetlere ait maliyetlerin ortaya çıkışının belirlenmesi, takip ve analiz edilmesine olanak vermektedir (Akdoğan, 2009, s. 5). Maliyet muhasebesinin temel amacı işletme yöneticilerinin üretim faaliyetleriyle ilgili kararlarında ihtiyaç duyacağı bilgileri sağlamaktır. Bu amacın en önemli basamağı da üretilen ürün ve hizmetin işletmeye olan maliyetini belirlemektir (Ertuna, 1977). İşletmelerde üretilen ürün ve hizmetlerin maliyetlerini belirlemek, işletme yöneticilerinin karar almalarına ve işletme başarısına katkı sağlamak amacıyla oluşturulan bir muhasebe bilgi sistemi olan maliyet muhasebesinin amaçları şu şekilde özetlenmektedir (Akdoğan, 2014, s. 11; Jakoben, 1974, s. 34; Kartal ve Bozok, 2011, s. 3-4):

- **Ürünlerin maliyetlerini belirlemek;** ürün maliyetinin belirlenmesi, üretilen ürünün maliyeti ve satış fiyatı, satışı olan ürün maliyetinin hesaplanmasıyla satış kar veya zararı ve satışı olmamış ürün stoklarının tutarının belirlenmesine ilişkin soruların cevaplandırılmasına katkı sağlamaktadır.

- **Maliyet kontrolüne yardımcı olmak;** işletmelerin maliyetlerini doğru ve vaktinde belirlemesi, maliyetleri kontrol etmeleri açısından önem taşımaktadır. Maliyetler kontrol edilirken ortaya çıkan durumla önceki mevcut durum karşılaştırılarak maliyetlerdeki sapmalar tespit edilir ve bu sapmaların nedenleri araştırılarak önlemler alınır, böylece maliyetlerin kontrol altında tutulmasına katkı sağlanmaktadır.
- **Planlamaya yardımcı olmak;** birim maliyetlerin kontrol ve tespiti amaçlarıyla ilgisi bulunmaktadır. Kısa ve uzun dönemli planlama faaliyetleri için gerekli bilgileri sağlamaktadır. Gelecekte izlenecek strateji ve ulaşılmak istenen sonucu belirtmektedir.
- **Özel yönetim kararlarına yardımcı olmak;** yöntem, işletme yöneticilerine günlük kararları almalarında destek olmanın yanında özel yönetim kararlarında da yöneticilere fayda sağlayacak bilgileri sunma amacı taşımaktadır.

1.1.3. Maliyet Muhasebesinin Gelişimi

İşletmelerin faaliyetlerini ve performanslarını finansal açıdan analiz eden muhasebe kavramının geçmişi M.Ö 3000 yılına dayanmaktadır (Güvemli, 2000, s. 8). Fransız Devrimi, Sanayi Devrimi, Dünya Ekonomik Krizi, Birinci Dünya savaşı, İkinci Dünya Savaşı gibi dünya ekonomisini ve sanayisini global çapta etkileyen gelişmeler sonrasında geleneksel üretim sistemlerini uygulayan işletmeler yerini daha ucuz aynı zamanda daha kaliteli ürün ortaya çıkaran işletmelere bırakmıştır. Tüm bu gelişmeler maliyet muhasebesi kavramının gelişmesine ön ayak olmuştur (Yükçü ve Atağan, 2012, s. 39). Sanayi Devrimi sonrasında teknolojinin, ulaşımın, haberleşme ve bilgi teknolojilerinin gelişmesiyle, emek yoğun üretimden makineleşme ve endüstrileşmeye geçilmesiyle ürün çeşitliliğinin yanı sıra işletme sayılarında da büyük ölçüde artış meydana gelmiştir. İşletme sayılarının artmasıyla birlikte rekabet anlayışı da değişerek işletmelerin birincil amacı kar elde etmek iken daha düşük maliyette daha fazla üretim yapmak, yeni üretim sistemleri, yeni maliyetleme yöntemleri ve maliyet yönetim anlayışları benimsemek olmuştur (Cooper ve Kaplan, 1992, s. 204). Maliyet muhasebesi uygulamalarının öncülüğünü tüm bu gelişme ve değişimler yapmıştır.

Maliyet muhasebesiyle ilgili kayda değer gelişmeler 19. yüzyıla rastlamaktadır (Uragun, 1993, s. 3). Üretimde makineleşmenin yaygınlaşması, tekstil ve demir çelik

fabrikalarının ortaya çıkması 19. yüzyıla rastladığından maliyet muhasebesi kavramının da 19. yüzyılda ortaya çıktığı savunulmaktadır (Baltacıoğulları, 2018, s. 6). Maliyet muhasebesinin gelişim süreci sanayi devrimi, bilimsel yönetim hareketleri, geleneksel maliyet muhasebesi ve çağdaş maliyet muhasebesi olmak üzere dört dönemden oluşmaktadır (Altınbay, 2006b, s. 3):

Sanayi Devrimi: Sanayi devrimim sonrasında kurulan işletmelerde sermaye yoğun üretim yaygınlaşmış, işletmeler üretim süreçlerine büyük oranda sermaye tahsis etmiştir. Çünkü bu dönemde kitle üretim sistemi benimsenmiştir. Bu dönemde özellikle ABD’de kurulan tekstil fabrikaları, demiryolu işletmeleri ve çelik işletmeleri maliyet muhasebesinin önemini ortaya çıkarmıştır (Şakrak, 1997, s. 97).

Bilimsel Yönetim Hareketleri: Muhasebe uygulamalarının metal işleme endüstrisiyle başladığı bilimsel yönetim hareketleri döneminde, hammadde ve işçilik maliyetleriyle standartları üzerinde durularak genel üretim giderleri ile ürünler arasındaki ilişkiye odaklanılmıştır (Altınbay, 2006b, s. 3).

Geleneksel Maliyet Muhasebesi: 1925 ile 1980 yılları arasında olan ve maliyet muhasebe sistemlerinin geliştirildiği dönem geleneksel maliyet muhasebesi dönemi olarak adlandırılmaktadır. Bu dönemde maliyetler, satılan ürünler ve dönem sonu stoklar arasında paylaştırılmış, genel üretim giderleri ürünlere yüklenmiş, üretim ve faaliyet giderleri arasında ayırım çalışmaları yapılmıştır (Hacırüstemoğlu, 1995, s. 5-6).

Çağdaş Maliyet Muhasebesi: Bu dönemde ortaya çıkarılan “maliyet yönetimi” kavramıyla önerilen yeni yöntemler, maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarına yeni bir boyut kazandırmıştır. 1986’da ABD’de maliyet muhasebesinin önemini vurgulamak üzere hükümet temsilcileri, büyük sanayi kuruluşları ve serbest muhasebecilerden oluşan konsorsiyumun (CAM_I (The Consortium of Advanced Management International – Uluslararası İleri Yönetim Birliği) kurulmasıyla, maliyet yönetimi uzmanlarının tecrübe ve fikirlerini paylaştıkları bir zemin oluşturulmuştur. Oluşturulan bu etkileşim sürecinde gruplar, maliyet yönetimi konusundaki yaklaşımlarını bir araya getirerek yeni fikir ve yöntemlerin uygulanmasına ön ayak olmuşlardır (Şakrak, 1997, s. 47-48).

1.2. MALİYET YÖNETİMİ KAVRAMI VE MALİYET MUHASEBESİNDE GELENEKSEL MALİYET YÖNTEMLERİ

Maliyet muhasebesi kavramı geçirdiği aşamalar sonucunda yerini maliyet yönetimi kavramına bırakmıştır. Aşağıda geleneksel maliyet yöntemlerinden, maliyet muhasebesinin geçirdiği aşamalardan ve maliyet yönetimi kavramından bahsedilmiştir.

1.2.1. Maliyet Yönetimi Kavramı

Maliyet muhasebesi; maliyetlerin belirlenmesi, dağıtılması, birim maliyetlere odaklı geleneksel tam maliyetleme, denetleme ve planlama esasına dayanan değişken maliyetleme ve karar vermeye odaklı direkt maliyetleme aşamalarından geçerek yerini “maliyet yönetimi” kavramına bırakmıştır (Bilginoğlu, 1994, s. 3). Maliyet muhasebesinin geçirdiği bu aşamalar ışığında, maliyet muhasebesi sisteminin gelişen teknolojik ve ekonomik koşullara göre oluştuğu ve maliyet muhasebesinin işlevinin ürün veya hizmetin maliyetinin belirlenmesinden ziyade elde edilen maliyet bilgilerinin yönetim kararlarında, işletme planlamalarında, maliyet ve gider azaltmalarında kullanılması gündeme gelmiş ve bunların sonucunda da maliyet yönetimi kavramı ortaya çıkmıştır (Karcıoğlu, 2000, s. 62).

Maliyet yönetimi işletmede ürün maliyetlerini belirlemek, maliyet faktörlerini saptamak, işletme stratejilerine katkı sağlayacak şekilde işletme faaliyetlerini planlamak, yönetmek ve maliyetleri kontrol ederek israfı önlemek amacıyla uygulanan bir yönetim ve kontrol aracı olarak tanımlanmaktadır (Yüzbaşıoğlu, 2004, s. 392). Maliyet yönetimi kavramı, birim maliyetlerin doğru belirlenmesinde önemli rol oynadığı gibi kaynakları kullanırken atıl kapasiteyi en aza indirerek maliyetlerin azaltılmasına katkıda bulunmaktadır (Kurşunel, 2007, s. 3). Maliyet yönetimi, işletmelere ortaya çıkacak maliyetlerin yönetici ve karar alıcıların aldığı kararlardan meydana geldiğini savunur ve alınacak herhangi bir kararın sonucunda meydana gelecek maliyetler konusunda yönetime bilgiler verir (Otlu ve Karaca, 2005, s. 246-247). Böylece maliyetler işletmelerin maruz kaldığı ve maruz kaldıktan sonra herhangi bir kısıtlama, düzenleme ve kontrol faaliyetini yapacağı bir durum değil henüz

gerçekleşmeden üzerinde düzenleme, tasarruf ve kontrol altına alma çabalarını yapabileceği bir durum haline gelmiştir (Erden, 2004, s. 62).

Maliyet yönetimi, ürün ve hizmetlerin alıcıları tarafından talep görebilmesi için katlanılan maliyetlerin azaltılmasını, kontrol ve planlamasına olanak sağlar (Bhimani ve Horngren, 2008, s. 6). Sistem, işletmenin amaçlarını gerçekleştirmek üzere yürüttüğü faaliyetlere sebep olan maliyetlerin araştırılması ve bu faaliyetlerde yapılabilecek herhangi bir değişim ve düzenlemenin maliyetler üzerindeki etkilerinin saptanması, faaliyetlerin etkililiğinin değerlendirilmesi ve işletmenin başarısını olumlu etkileyebilecek yeni faaliyetlerin araştırılması ve yapılabilecek yeni faaliyet ve düzenlemelerin gelişen teknoloji ve buna bağlı olarak değişen pazar ve müşteri durumuyla uyumunun kontrolünü amaçlamaktadır (Şakrak, 1997, s. 67). Maliyet esnekliğinin incelenmesi, maliyet karmaşasını giderme, maliyet artış ve azalışını etkileyen faktörleri saptama, maliyet şeffaflığının sağlanması ve maliyet davranışlarını etkileme de maliyet yönetiminin amaçları arasındadır (Bilginoğlu, 1994, s. 4-5). Sistem üretim, yönetim, muhasebe ve planlama faaliyet ve sonuçlarını inceleyip bir araya getirerek işletmenin maliyet yapısının analiz edilmesini sağlamaktadır (Hoque, 2006, s. 5).

1.2.2. Maliyet Muhasebesinde Geleneksel Maliyet Yöntemleri

Geleneksel maliyet yöntemleri, teknolojinin daha az kullanıldığı, otomasyonun ve elektronik cihazların, bilgi ve iletişim araçlarının kullanılmadığı, daha çok insan gücünün kullanıldığı üretim ortamları için uygulanan yöntemlerdir (Çabuk, 2003, s. 110). Geleneksel yöntemlerin kullanıldığı ortamlarda maliyet muhasebesinin görevi finansal tablolar oluşturmak ve stok analizi yapmaktır. Geleneksel maliyet yöntemleri, üretim maliyetlerini, direkt ilk madde, direkt işçilik ve genel üretim giderleri olmak üzere üç grupta izlemektedir (Çetin, 2006, s. 6). Geleneksel maliyetleme yöntemleri, direkt işçilik giderlerinin toplam maliyetler içinde payının fazla olduğu şartlarda gelişir, bu yüzden de geleneksel maliyet yöntemlerinin odağı direkt işçilik oranının analizi ve kontrolüdür (Blocher vd., 2002, s. 103). Aşağıda geleneksel maliyet yöntemleri olarak ifade edilen maliyet artı, standart maliyet ve başa baş noktası analizine kısaca değinilmiştir.

1.2.2.1. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yönteminde işletmeler önce bir üretim maliyeti belirlemekte sonra da bu maliyete bir kar payı ekleyerek satışa sunmaktadır, alıcılar oluşturulan bu fiyatla ürünü talep etmiyorsa işletmeler maliyeti azaltma yoluna gitmektedir (Aktaş, 2003, s. 4; Bozdemir, 2010, s. 60). Yaklaşım işletme merkezlidir ve satış için belirlenen fiyatlar işletme bünyesinde elde edilen bilgiler kullanarak karar verilen tutarlardır. Ürüne eklenen kar payları paydaşların talep ettikleri tutarlar ve ürün için ihtiyaç duyulacak tanıtım, pazarlama ve ar-ge faaliyetleri için kullanılacak tutarlardan meydana gelmektedir (Chen ve Chung, 2002, s. 2).

Bugünkü rekabetçi piyasa koşullarında bir ürünün satışa sunulduğu fiyat belirlenirken maliyetler dikkate alınmamakta, aksine emsal ürün fiyatlarına ve piyasa ortamına uygun olmasına dikkat ederek satış fiyatı belirlenmektedir. Bu yüzden maliyet artı yöntemi bugünün işletme ortamlarının ihtiyaçlarını karşılayamamaktadır (Lucas, 1997, s. 35). Yöntemde işletme ve işletmenin muhatap olduğu çevre arasındaki ilişki kapsamlı bir şekilde düşünülmemektedir. Bu yüzden maliyet artı yöntemi kapalı bir sistem olarak düşünülmektedir ve yöntemde işletme adına sorun giderici tedbirler ve düzenlemeler yapılması için harekete geçilmesi fiili sonuçlara ulaşıldıktan sonra olmaktadır ve tedbir ve düzenlemeler ortaya çıkan bu fiili sonuçlara göre önceden karar verilmiş standartlara uygunlaştırarak yapılmaktadır (Altınbay, 2006a, s. 160; Doğan, 1998, s. 203; Ertürk, 2005, s. 35).

1.2.2.2. Standart Maliyet Yönetimi

Standart maliyet yöntemi, standart maliyetleri baz alarak muhasebe raporlarının tutulmasını savunan maliyet muhasebesi sistemidir (Büyükmirza, 2007, s. 611). Standart maliyet, öngörülen şartlarda maliyet miktarlarının ne kadar olması gerektiğini belirleyen değer olup belirli incelemeler sonucunda ulaşılmaktadır (Büyükmirza, 2007, s. 606). Standartların nasıl meydana geldiği, standartların olduğu seviye ve oluşturulan standartların nasıl kullanıldığı, standart maliyetlerin anlaşılmasında cevaplandırılması gereken sorulardır (Altug, 2006, s. 353).

Yöntem, işletme yöneticileri için planlama ve denetim işlevi gören finansal bir yönetim aracıdır (Savcı, 2009, s. 70; Yükçü, 1999, s. 665; Atamanalp vd., 2001, s. 293). İşletme verimliliği ve karlılığının artırılması yanında maliyetlerin dengelenmesi konularında da işletme yönetimine yardımcı olmaktadır (Akdoğan, 1994, s. 488). Standart maliyetleme sisteminin, üretim maliyetlerini denetlemek ve gerektiği

durumlarda düşürmek, performans analizi yapmak, gerçek ve standart maliyet arasındaki farkı ortaya çıkararak işletmelere maliyet konusunda bilgiler vermek, ürün veya hizmetlerin satışa sunulacağı fiyatları belirlemek ve öngörülen herhangi bir koşulda maliyetin ne olması gerektiğine karar vermek, işletme faaliyetlerinin verimliliğini değerlendirmek ve bu faaliyetleri geliştirme yoluna gitmek, üretim işlemlerinde tasarruf bilinci yaratmak, işletmeye uygun bütçeleme ve planlama yapılmasını sağlamak gibi amaçları vardır (Altuğ, 2006, s. 355). Yöntem, üretimi gerçekleştiren birimlerde bilgi, kaynak, insan, materyal akışını takip ederek üretimin ve maliyetlerinin denetim altında tutulmasını sağlar. Yöntemin işletmenin her bir birimine olan ayrı ayrı faydalarından dolayı özellikle küçük ve orta ölçüdeki işletmelerde kullanılması önerilmektedir (Lepedatu, 2010, s. 34-35). Standart maliyet yönetiminin diğer maliyet yöntemlerinden farkı, üretim maliyetlerinin bilimsel yöntemler aracılığıyla ve üretim meydana gelmeden önce hesaplanmasıdır, en önemli özelliği ise üretim gerçekleşmeden önce olması gereken maliyetin belirlendiği bir kıstas özelliği taşımasıdır (Görmüş vd., 2015, s. 71).

Standart maliyet sistemi uygulanabilirliğinde bazı sınırlılıklar söz konusu olduğundan sistem bazen istenmeyen sonuçlara sebep olmaktadır (Gagne ve Discenza, 1995, s. 17). Sistem, sürekli iyileştirme anlayışının benimsendiği ve otomasyon bazlı işletme ortamlarında istenilen verime sahip değildir. Yöntemin özellikle sürekli geliştirme, iyileştirme ilkesine cevap verememesi, işletme bünyesinde karmaşık bir ortam meydana getirmesi, sapma analizinin işletme yönetiminin kararlarında yanlışlıklara yol açması (Türk vd., 2003, s. 90) ve doğru, işlevsel bilgi üretmemesi gibi durumları nedeniyle sistem benimsenmemektedir (Stammerjohan, 2001, s. 16).

1.2.2.3. Başabaş Noktası Analizi

Kar eşiği noktası da denilen başabaş noktası, bir işletmede toplam gider ile toplam gelirin aynı olduğu durumda gerçekleştirilen üretim oranını gösteren seviyedir (Cinemre, 2004). Başabaş noktası analizi, işletmenin bir dönemde toplam giderleriyle toplam gelirlerinin karşılaştırılması sonucu yapılan analizdir (Tandoğan, 2015, s. 3). Tahmini başabaş noktasını bulmak için ilgili dönemde belli bir fiyattan ve miktardan sağlanacak satış geliri ve yine ilgili dönemde oluşacak toplam giderlerin tahminlenmesi yapılır. Bu verilerden hareketle başabaş noktası hesaplanmaktadır (Palia, 2008, s. 197-204).

Başabaş analizi, yapılacak olan yatırımlarda en düşük kapasite oranını saptamada, işletmeleri olabilecek zararlardan koruyacak minimum üretim miktarını belirlemede, uygulanmakta olan üretim politikalarının gözden geçirilmesinde, minimum satış fiyatının saptanmasında ve kara geçmek adına gerçekleştirilmesi gereken iş hacmi ve üretim oranının belirlenmesinde uygulanan yöntemdir (Polat, 2012). Başabaş noktası analizine göre; işletmenin tek tip ürün ürettiği varsayılmaktadır, giderler sabit ve değişken olarak ayrılmaktadır, değişken giderler üretim hacmiyle doğru orantılı olarak azalıp artmaktadır, sabit giderler bazı üretim seviyelerinde değişmemektedir, birim satış fiyatı değişken değildir (Erkan, 2006).

1.3. GELENEKSEL MALİYET YÖNTEMLERİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Geleneksel maliyet yöntemleri, genellikle geleneksel üretim sistemlerini kullanan işletme ortamlarında uygulama alanı bulmaktadır. Bu ortamlar genellikle tek tip ürün üreten, otomasyonun yaygın kullanılmadığı, daha çok emek yoğun üretimin söz konusu olduğu (Çabuk, 2003, s. 110) ve ürünlerini üretirken piyasanın taleplerini değil üreticilerin taleplerini göz önünde bulunduran işletmelerdir (Turney, 1989, s. 14). Geleneksel maliyet yöntemlerinden olan başabaş noktası analizi, maliyet artı yöntemi ve standart maliyetleme Sanayi Devrimi'nden sonra kitle üretimi yapan işletmelerin ortaya çıkmasıyla direkt işçilik maliyetlerinin önem kazanmaya başlaması ve üretim maliyetleri içinde payının artmasıyla direkt işçilik giderlerini ve genel üretim giderlerini kontrol ve takip etme amacıyla geliştirilmiştir (Alataş, 2015, s. 12).

Üretim maliyetlerindeki yapısal değişiklikler, geleneksel maliyet sistemlerinin yeni üretim ortamlarıyla uyumsuzmasının sebebidir. Üretim ortamlarında teknolojinin kendini hissettirmesi sonucu üretim maliyetlerinde direkt işçiliğin payı azalırken genel üretim giderlerinin payı artmıştır. Üretim maliyetleri içerisinde direkt işçiliğin payının azalmasına rağmen dağıtım anahtarı olarak kullanılması maliyet bilgilerinin yanlış olmasına yol açmaktadır (Kurşunel vd., 2007, s. 8). Direkt işçiliğin dağıtım anahtarı olarak kullanılması faaliyetler ile maliyetler arasındaki ilişkiyi net olarak ortaya koyamadığı için işletme kararlarının alınmasında hatalı sonuçlara sebep olabilmektedir. Ayrıca geleneksel maliyetleme yöntemlerinin genel yönetim giderlerini tüm ürünlere eşit şekilde dağıtması işletme süreçlerinin yanlış kurgulanmasına neden olmaktadır. Çünkü faaliyetlerde meydana gelecek değişimlerin maliyete nasıl yansıtacağı tam

olarak hesaplanamamaktadır. Özellikle de endirekt maliyetlerin sadece üretim hacmiyle ilişkilendirilmesi yöneticilerin yanlış bilgilenmesine ve yanlış kararlar almasına yol açmaktadır (Lewis, 1993, s. 99). Üretim hacmi genel üretim giderlerinin oluşmasında belirleyici bir faktör olmamakta (Kaygusuzoğlu, 2010, s. 255; Unutkan, 2010, s. 91) ve genel üretim giderlerinin hacim bazlı dağıtım anahtarıyla dağıtılması maliyet bilgilerinin doğruluğunu engellemektedir (Kaplan, 1988, s. 62; Aktaş ve Karğın, 2011, s. 110; Öker, 2003, s. 18; Kaygusuzoğlu, 2010, s. 249; Gümüş, 2012, s. 111).

Ancak çağdaş maliyetleme yöntemlerinde finansal olan veya olmayan üretim hacmi ile bağlantılı veya bağlantısız maliyetlerin meydana gelişini en net şekilde açıklayacak dağıtım anahtarları kullanılmaktadır (Öker, 2003, s. 18). Örneğin turizm işletmeleri müşterilerine daha hızlı hizmet verebilmek için kahve vb. içecekler için makine kullanmaktadırlar. Bu tür makineler işletmeler için hem işçilik giderlerini azaltmakta, hem de müşterilerine daha hızlı şekilde hizmet verebilmektedir. Ayrıca işçilik giderlerini düşüren bu tür makinelerin kullanımı sabit yatırımlar olduğundan sermayeyi arttırmaktadır. Kahve makinası yatırımı işletmeye gelip bu makinelerden hizmet alan müşterilerin sayısına göre artıp azalabileceği için işçiliğin dağıtım anahtarı olarak kullanılması doğru bir maliyet bilgisi olmayacaktır. Ancak tüketilen içecek miktarı fincan/bardak ya da müşteri sayısı dağıtım anahtarı olarak kullanılırsa doğru maliyet bilgisi sağlayacaktır (Ergül, 2014).

İşlemlerin kontrolü, stok analizi ve ürünlerin maliyetlerini hesaplama olmak üzere üç amaca ulaşmak için uygulanan geleneksel maliyet yöntemleriyle eskiden bu amaçlara ulaşılabilirken, bugün artık tek bir yöntemle her üç amaca da ulaşılabilir (Altınbay, 2006b, s. 6). Geleneksel maliyet sistemleri ücret ve amortismanları departman bazında hesaplamaktadır ve departmanda çalışan personellerin katma değer yaratan faaliyetlerine ilişkin bilgiler vermemektedir (Gunasekaran, 1999, s. 119). Ayrıca geleneksel maliyet yöntemleri karlılık oranı, yatırım getiri seviyesi, pazar payı gibi mali bilgiler vermekte ancak müşteriye ve piyasaya verilen değer arttığı bugünün işletmeleri için önem arz eden hizmet kalitesi gibi mali olmayan bilgileri sağlamakta yetersiz kalmaktadır (Ağyar, 2006, s. 49). Yani sağlanan bilgiler birim maliyetler ile hesaplanan üretim verimliliği gibi bilgilerin büyük çoğunluğu kısa dönemli mali performans bilgilerinden oluşmaktadır. Bu bilgiler dönem sonu üretildikleri için de dar kapsamlı bilgilerdir (Gersil, 2006, s. 11; İzbudak,

2005, s. 10). Kısaca özetlemek gerekirse, geleneksel maliyet yöntemlerinde karşılaşılan başlıca sorunlar şunlardır (Köse, 2004, s. 73);

- Genel üretim giderlerinin saptanmasında direkt işçiliğin dağıtım anahtarı olarak kullanılması,
- Üretim merkezlerinin yerini ürün merkezlerinin alması,
- Sabit maliyetlerin artış göstermesi,
- Stok maliyetlerinin fazlalığı,
- Maliyet yöntemlerinin işlevlerini gerçekleştirmekte yetersiz kalması,
- Emek yoğun işletmelerin yerini sermaye yoğun işletmelerin almasıdır.

Advards ve Heard (1984, s. 46) ise geleneksel yöntemlerde karşılaşılan ve işletmelerin yeni maliyetleme yöntemleri geliştirmek zorunda bırakan sebepleri şu şekilde sıralamaktadır:

- Geleneksel maliyetleme yöntemlerinin işletme yönetiminin alacağı kararlarda ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlamada yetersizliği,
- İşletmenin stratejik kararlarına katkı sağlayıcı nitelikte öneriler ve bilgiler sunamaması,
- Bilgileri sağlamada hızlı olmaması,
- Sağladığı bilgilerin sınıflandırılmamış olması, genel olması,
- Stratejik kararlar vermek için verimli ve doğru olmaması,
- Maliyet dağıtımları yaparken doğru ve etkin olmaması,
- Kaynak tüketimini ve maliyet giderlerini ölçmede sağlıklı sonuçlar verememesi,
- Üretim süreci ve üretim faaliyetleri hakkında faydalı önerilerde bulunamaması,
- İşletme başarısını ölçmede yetersiz kalması,
- İşletmenin çevresinde bulunan rakipler, müşteriler ve tedarikçiler hakkında işletmeye stratejik bilgiler sağlayamaması,

- Sürekli değişen piyasa ortamı ve rekabet koşulları hakkında hızlı değişimler ve önlemlere elverişli olmamasıdır.

Ürün yaşam sürelerinin kısalması, müşteri talep ve beklentilerindeki artış ve değişimler iş dünyasını ve piyasa koşullarını daha da karmaşıklştırmıştır (Aksoylu ve Dursun, 2001, s. 358). Değişen rekabet koşulları nedeniyle işletmeler ürün farklılaştırma yoluna gitmiştir. Çeşitlendirilen bu ürünler az miktarda üretme esnekliğine sahip yeni üretim metotları geliştirilmiştir (Kaygusuzoğlu, 2010, s. 245). Ayrıca global rekabetin giderek artması işletmeleri daha ileri teknolojiler kullanma ve yeni üretim sistemleri geliştirmeye yöneltmiştir (Altınbay, 2006a, s. 141-142). Sürekli değişmekte olan pazar koşulları ve gelişen teknoloji, maliyet yönetimi kavramlarında da yeni anlayış ve gelişmeleri gerektirmektedir. Çünkü geleneksel maliyet yöntemleri, işletmelerin rekabet edebilirlik amacıyla global çapta performans göstermelerinde yetersiz kalmaktadır (Ergun, 2002, s. 34). Bu nedenle de maliyet yöntemleri de meydana gelen değişiklikler sonucu çağın gereksinimlerine cevap verecek nitelikte olmak zorunda kalmıştır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s. 7).

1.4. MALİYET MUHASEBESİNDE YAŞANAN GELİŞMELER

İşletmelerin hizmet ve ürünlerini pazara sunarken uyguladığı süreç ve yöntemlerdeki değişimlerle beraber muhasebe verilerindeki bilgilerin doğruluğu konusundaki beklentiyi karşılayamadığına yönelik belirtiler işletmelerin kullanılagelen muhasebe sistemlerini sorgulaması gerektiğini göstermiştir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s. 6). İşletme yöneticilerinin işletmelerini iyi bir şekilde yönetebilmeleri ancak elde ettiği sağlıklı muhasebe verileri ile mümkün olabilmektedir, bu yüzden muhasebenin gelecekle ilgili planlama, maliyet kontrolü ve karlılık adına alacağı kararlarda işletmelere doğru ve faydalı bilgiler vermesi temel görevi haline gelmiştir (Titiz ve Çetin 2000, s. 123). Gelişen teknoloji ve artan rekabet ortamı işletmeleri, maliyete sebep olan unsurları saptamaya ve bu unsurlar üzerinde durmaya zorlamıştır (Yüzbasıoğlu, 2004, s. 390). Artmakta olan rekabet olgusu, benimsenen yeni üretim ve pazarlama teknikleri maliyet muhasebesi yöntemlerinde yeni anlayışların geliştirilmesine sebep olmuştur (Brimson, 1987, s. 27). Maliyet muhasebesinde yaşanan bu gelişmeler aşağıda başlıklar halinde incelenmiştir.

1.4.1. Küresel Rekabet

Küreselleşme, dünyanın tek bir yer, insanların ise evrensel insan olarak nitelendirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s. 8). En genel tanımıyla; işletmelerle ilgili tüm konularda milli ve evrensel kapsamların ötesine ulaşma, planlama, denetleme ve yürütme faaliyetlerinin tek ve en uç normlara göre şekillendirilmesidir (Akdemir, 1996, s. 90). Ekonomik anlamda küreselleşme ise, ürün ve hizmetlerin üretim faktörlerinin, teknolojik unsurlarının ve ekonomik kaynaklarının dolaşımı konusundaki sınırlamaların kaldırılması, serbest piyasa koşulları altında ülke ekonomilerinin bütünleştiği süreçtir (Özel, 2011, s. 92).

Genel olarak ülkeler arası ilişkilerde ekonomik faaliyetlerde sınır ötesi kavramına dikkat çeken küreselleşme, insanların kültürel ya da siyasi açıdan çok ticari faaliyetlerde bulunmak için bir arada olması olarak değerlendirilmektedir (Acar, 2005, s. 6). Küreselleşme sonucu gelişen toplumsal, ekonomik ve teknolojik yapı rekabet ortamını da değiştirmiş ve bu global rekabet ortamında işletmeler yeni stratejik plan ve uygulamalar geliştirmek zorunda kalmıştır (Uygur, 2009, s. 148). Artan rekabet, düşük maliyette, yüksek kalitede ve daha fazla çeşitlilikte üretim yapmayı zorunlu kılmış, müşteri memnuniyeti kavramını ön plana çıkararak muhasebe birimini işletmeler için kayıt sistemi olmasından başka ileriye dönük strateji ve uygulamalara yön veren ve yönetimin olası ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir araç haline getirmiştir (Yüzbaşıoğlu, 2004, s. 388).

Küresel rekabet olgusunun yaygınlaşmasıyla tüm dünyanın tek bir noktada toplanması, teknolojinin hızla gelişmesi ve üretim ortamlarının değişmesi sonucu işletmeler de değişen bu koşullara ayak uydurmak için maliyet sistemlerini değiştirme yoluna gitmiştir (Kurşunel ve diğerleri, 2007, s. 2). Artan rekabet olgusu, kaynakların verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayarak işletmeler için önemli bir ekonomik amaca katkıda bulunmaktadır (Acar, 1992, s. 8). Yapısı ve sektörel özellikleri gereği küresel bir rekabet ortamında faaliyet gösteren turizm işletmeleri de teknolojinin gelişmesinden ve müşteri taleplerinin değişmesinden en az diğer sektör işletmeleri kadar etkilenecek ürün ve hizmetlerinde farklılaşmaya ve geliştirmeye odaklanmış ve maliyet sistemlerinde de çağdaş yöntemleri benimsemeye başlamıştır. Diğer sektör işletmelerine oranla turizm işletmelerinin müşteri profilleri daha çeşitli özellikte olup, küresel rekabet ve küresel pazar koşullarına diğer sektör işletmelerinden daha fazla ayak uydurma zorunluğuna sahiptir.

1.4.2. Bilgi ve İletişim Teknolojilerinde Yaşanan Gelişmeler

İşletme faaliyetlerini önemli ölçüde etkileyen gelişmelerin başında teknolojik gelişmeler gelmektedir. Teknoloji, amacı doğrudan verimliliği arttırmak olan kavramdır (Eren, 1993, s. 8). Teknolojik gelişmeler sonucunda bilgi, işletmeler için geleneksel üretim faktörlerinden çok daha önemli bir kaynak haline gelmiştir (Tekin ve diğerleri, 2003). Bilgi, sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlamak için önemli bir araçtır (Davenport ve Prusak, 2001, s. 41). Bugünün yoğun rekabet ortamının işletmeleri ürettiği ürün ve hizmetlerde nitelikli olmaya zorlaması, yönetim ve karar aşamalarında işletmelerin bilgiye olan ihtiyacını büyük ölçüde arttırmıştır (Gil, 2009, s. 104). Artan bu ihtiyaç beraberinde işletmelerin karar ve planlama aşamalarında gerek duyacağı bilgilerin sistematik biçimde akışını sağlayan bilgi iletişim sistemini gerektirmiştir (Lucey, 2005, s. 2). Bu gereklilik özellikle turizm işletmeleri gibi hizmet işletmelerinde daha çok kendini göstermektedir. Çünkü hizmet işletmelerinde üretim ve tüketim aynı anda olmaktadır ve bu durumda hız çok daha önem taşıyan bir gereklilik haline gelmektedir. Bugünün teknolojik gelişmeleri sayesinde turizm işletmeleri ihtiyaç duydukları bilgilerin akışını ve ulaşımını rahat bir şekilde sağlayabilmektedir.

Hızla gelişen teknolojik ve sosyo-ekonomik çevrenin her seviyedeki işletmeye hızlı ve doğru kararlar alma zorunluluğu getirmesi işletmelerde etkin bir iletişim sisteminin gerekliliğini ortaya koymaktadır (Ülgen, 1990, s. 11). İletişim teknolojileri, şahıslar, örgütler ve uluslararası etkileşimi hızlandıran, küreselleşme sürecine büyük ölçüde katkı sağlayan veri tabanlı teknolojik gelişmelerdir (Öğüt, 2001, s. 176). Bilişim teknolojileri ve bilgi işleme sistemleri, maliyet düşürülmesi, verimlilik artırılması ve üretim sistemlerine destek unsuru olarak kullanılmaktadır (Simpson ve Swatman, 2005) ve işletmeler faaliyetlerinde bilgi iletişim sistemlerini kullanarak bilgi yönetimi ve stratejik planlamalar konusunda üstünlük sağlayabilmektedir (Ülgen ve Mirza, 2004, s. 354-355).

Bilgi sistemleri, işletmelerin belirledikleri hedefleri karşılamak üzere verileri, karar vericiler için anlamlı bilgilere dönüştüren insan gücü, programlar ve süreçlerden oluşan setlerdir (Behan ve Holmes, 1990, s. 5). İşletmelerce uygulanan bilgi teknolojilerine ofis otomasyon uygulamaları, yönetim bilişim sistemleri, elektronik data değişim sistemleri, karar destek sistemleri, intranet, ekstranet ve internet kullanımı

dahildir (Uzay, 2004, s. 35-36). Etkin bir muhasebe sisteminde verilerin doğru bir şekilde işlenmesi ve gerektiği zaman veriye ulaşmayı sağlayacak bir veri saklama sisteminin mevcut olması gerekmektedir (Karakaya, 1994, s. 102).

İletişim teknolojisindeki hızlı gelişmeler ve bilgisayar kullanımının yaygınlaşması üretim konusunda her türlü bilgi alışverişini hızlandırıp kolaylaştırmasının yanında, zaman konusunda tasarruf sağlama avantajıyla da üretimde verimliliğe katkı sağlamaktadır (Erkan, 1993, s. 53). Aynı zamanda muhasebe işlemlerinde bilgisayarların kullanılması, muhasebenin kaydetme, rapor ve belgeleme gibi süreçlerini değiştirmiş, önceleri geçmiş faaliyetleri kaydetme görevini üstlenen muhasebe, bilgi teknolojileri sayesinde analiz ve planlama aracı olmaya başlayarak muhasebecilerin görev ve sorumluluklarında değişime yol açmıştır (Demir, 2012, s. 112). Bu gelişmelerle birlikte işletme yöneticileri muhasebecilerin, teknolojik bilgi ve kontrol sistemlerinin işletilmesi konusunda etkin olmalarını beklemektedir (Uyar, 2006). İşletme idarecileri, muhasebe verilerinin üretimi, kontrolü ve işleyişinden sorumlu kişiler olan muhasebecilerden teknolojik bilgi ve denetim sistemlerinin işletilmesi, yönetilmesi ve denetlenmesi konusunda işlevsel rol üstlenmesini beklemektedir (Uyar, 2006).

İşletmelerde muhasebe birimlerinin diğer birimlerle entegre çalışması maliyet kontrolü açısından önem taşımaktadır. Özellikle turizm işletmeleri bünyelerinde birçok departman barındırdığından, bu departmanların muhasebe birimiyle entegre olabilmesi teknolojik bilgi sistemleri sayesinde sağlanabilmektedir. Örneğin bir restoranda satın alma, üretim ve tedarik aşamalarında bu birimlerin muhasebe ile entegre bir bilgi teknolojisi ile faaliyetlerini sürdürmesi, maliyet analizi, kontrolü ve planlamasında önemli rol oynayacaktır. Yine bir turizm işletmesi olan konaklama işletmelerinde ön büro, satın alma, yiyecek içecek ve kat hizmetleri bölümlerinde bilgi iletişim teknolojilerinin muhasebe sistemiyle entegre olması maliyet kontrolüne olanak vererek karlılığa etki edeceği gibi, faaliyetlerde de süreçlerin hızlı gerçekleşmesine katkı sağlayacaktır.

1.4.3. Üretim Ortamlarında Yaşanan Gelişmeler

Küreselleşmeyle birlikte bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmelerden başka üretim ortamlarında da gelişmeler ortaya çıkmıştır. Üretim sistemlerindeki bu gelişmeler, tam zamanında üretim, bilgisayar destekli üretim ve

toplam kalite yöntemi olarak sınıflandırılabilir (Gersil, 2007, s. 108). Yeni üretim ortamları, teknoloji yoğun üretim teknik ve anlayışlarının benimsendiği ortamlardır (Karakaya, 1999, s. 74).

İşletmelerin sürekli artan rekabet ve değişen pazarlama politikaları ortamında daimi bir tercih edilebilirlik elde etmesi için sürekli ve istikrarlı olarak yenilenme, değişen piyasa koşullarına ayak uydurma zorunluluğu söz konusu olmaktadır. Ayrıca gelişen koşullar ve değişen ortamlarla bugün her sektör ve alanda karşılaşmakta ve özellikle bugünkü çalışma hayatının en belirgin özelliği de yine sürekli olarak meydana gelen bu gelişme ve değişimlerdir (Papatya, 2006).

Üretim sistemlerinde bilgisayarların kullanılması, tasarım verimliliğine, deneme üretimlerin kısa sürede gerçekleşmesine, ürün bileşenlerinin sayısının azaltılmasına ve maliyet tasarrufuna katkıda bulunmaktadır (Güneş ve diğerleri, 1999, s. 87-88). Çağdaş üretim sistemlerinde, genel maliyetler içindeki direkt maliyetlerin payı azalırken endirekt maliyetlerin oranı artmaktadır (Sağmanlı, 2002, s. 145). Üretim teknolojisinde yaşanan gelişmeler üretim sürecinde bilgi akışını kolaylaştırıp hızlandırdığı, zaman ve iş gücü konusunda tasarruf sağlayarak üretim verimliliğini arttırdığı gibi muhasebe fonksiyonlarını ve sorumluluklarını da vurgulamıştır (Papatya, 1996, s. 139).

Üretim ortamlarında meydana gelen bir başka önemli gelişme minimum düzeyde stokla üretim yapmayı savunan tam zamanında üretim sistemi olup sistem stok değerlendirme odaklı maliyet muhasebesi anlayışlarında etkili olmuştur (Karakaya, 2004, s. 569). Üretimde bilgisayarların ve otomasyonun yaygınlaşması, ileri üretim teknolojilerinin benimsenmesi, yeni maliyet ve üretim anlayışlarının uygulanması, maliyetlerin azaltılıp, kalitenin artırılması sonucu hem uluslararası hem de işletmeler arası rekabetin artmasına ve dolayısıyla da yeni çağdaş bir üretim ortamının oluşmasına yol açmıştır (Yüzbaşıoğlu, 2004, s. 390).

Üretim ortamlarındaki teknolojik gelişmelerden bir diğeri ise üretim robotların kullanımınıdır. Robotlar, insanların yaptığı tekrarlamalı işlemleri gerçekleştiren, malzeme, parça ve araçları hareket ettirebilen fonksiyonel ve tekrar tekrar programlanabilen araçlar (Üreten, 2002, s. 225) olup, kullanım amacı üretimde kalite ve esnekliği arttırmaktır. Robotlar, insanlar için zor ve riskli olan işlemlerde kullanılmaktadır (Akin, 2001).

Yeni üretim teknolojileri ve dolayısıyla da yeni kalite standartları ve kalite anlayışları, iletişim ağındaki ve lojistik alandaki gelişmeler de işletmeleri gelişmelere ve değişmelere ayak uydurmaya iten sebeplerdendir (Öker, 2003, s. 11). Bu sebepler sayesinde de işletmeler üretim süreçlerinde yeni sistemler, kalite standartlarında yeni anlayışlar benimseme imkanlarına sahip olmuşlar ve dolayısıyla da maliyetlerini azaltma, zararlarını en aza indirme ve nihai amaçları olan kar elde etme ve rekabetçi olabilmede başarıya ulaşmışlardır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s. 11).

1.4.4. Bilgisayar Destekli Üretim

Üretim alanında büyük değişimlere öncülük eden bilgisayar destekli üretim sisteminin oluşturduğu teknolojik yapı “Esnek Üretim Sistemleri” olarak adlandırılmaktadır (Titiz ve Çetin, 2000, s. 127). Esnek üretim sistemleri, üretim faktörlerinin verimliliğinin ve esnekliğinin artırılmasını hedefleyen otomasyon gelişiminin son aşamasıdır (Civan ve Yıldız, 2004, s. 88).

Bilgisayar destekli üretim, işletme içi bilgi akışından malzeme tasarımı ve üretimine kadar olan süreçte her işlem ve faaliyetin bilgisayar destekli ve sistematik olarak işleyişi anlamına gelmektedir (Karadal vd., 2002). Esnek üretim sistemleri, ürün maliyetlerinin belirlenmesinde direkt maliyet kanallarındaki değişimler, endirekt maliyet dağılımındaki değişimler ve dönem giderleri olarak adlandırılan maliyetlerdeki değişimleri değerlendiren sistemdir (Foster ve Florngren, 1998; 22). Esnek üretim sistemleri, birbirinden bağımsız faaliyet gruplarıyla otomatikleştirilmiş, hammaddeleri üretime katma ve üretim faaliyetlerinin birleştirilmesiyle oluşmuş ve bilgisayar sistemleri tarafından dijital olarak denetlenebilen üretim sistemleridir (Doğruer, 1993, s. 37). Örneğin bugün mado, kahve dünyası vb. zincir restoranlar esnek üretim sistemlerine sahip olan fabrikalarında standart bir şekilde hazırlanmış donmuş yiyecekleri şubelerine sunuma hazırlanmış bir şekilde vermektedirler. Böylece esnek üretim sistemleri Foster ve Florngren (1998) ‘in tanımında olduğu gibi direkt ve endirekt maliyet kanallarında ve dönem giderlerindeki değişimlere göre ürün maliyetlerinin belirlenmesini sağlayarak maliyetlemeye yardımcı olmaktadırlar.

İşletmelerin birimlerini ve faaliyet süreçlerini birleştirerek rekabet avantajı sağlamak amacıyla en verimli uygulamaları, teknikleri ve araçları benimsemeyi hedefleyen (Mabert ve diğerleri, 2000), ERP (Kurumsal Kaynak Planlaması) de bilgi ve iletişim teknolojileri kapsamında uygulanan bir yönetim anlayışıdır. Bilgisayar

destekli üretim sayesinde tasarım, analiz, denetleme, üretim, kurulum ve malzeme tedarik fonksiyonları otomatik olarak gerçekleşmekte aynı zamanda her bir fonksiyon bir diğeri ile entegre bir şekilde ve üretim programlarıyla beraber gerçekleşmektedir (Erden, 2004, s. 45).

1.4.5. Toplam Kalite Yönetimi

Toplam Kalite Yönetimi (TKY), standartları müşteriler tarafından belirlenmiş kaliteyi amaçlayan, personelini maksimum kalitede mal ve hizmet sunma doğrultusunda güdüleyen, sürekli gelişen ve değişen standartlara dayalı bir örgüt kültürü hedefleyen yönetim anlayışıdır (Akin, 2001, s. 35). Sistem değişik tipteki birçok otomobilin aynı üretim şekliyle üretilmesi isteği üzerine ortaya çıkarılmıştır. Taiichi Ohno'nun ortaya çıkardığı bu fikir daha sonra başka Japon firmalarınca da benimsenerek bir üretim sistemi olarak yaygınlaşmıştır (Yükçü, 1999, s. 769).

TKY, müşteri odaklı bir anlayış olup örgüt içindeki tüm faaliyetleri bu amaç doğrultusunda yönetmeyi hedeflemektedir. Aynı zamanda TKY, çalışanları iç müşteri olarak değerlendirmekte ve beklentilerine cevap vermeyi amaçlamaktadır, bu durum çalışanların müşteri istek ve beklentilerine doğru cevap vermeleri konusunda olumlu bir etkileşime neden olmaktadır (Aydoğan, 2004, s. 133). Tüm faaliyetlerin yürütülmesi sırasında kaliteyi müşteri tarafından tarif edilen şekliyle uygulayan TKY (Halis, 2000, s. 91) anlayışı, işletmenin sadece ürün ve hizmetlerinin değil, yönetimin de kalitesinin ve etkinliğinin istenilen seviyede olması gerektiğini savunur (Akal, 1995, s. 11).

TKY'nin en genel amacı üretim süreci bitimindeki denetimi beklemeden zamandan da kar ederek üretim sonunda ortaya çıkabilecek olan israfı en başından engellemektir. Böylece işletmeyi hem zaman olarak hem de mali olarak kayıptan korumuş olunacaktır. İşletmelerle müşteriler arasında pozitif bağ oluşturmada önemli bir iletişim anahtarı görevindedir (Aydoğan, 2004, s. 134).

TKY uygulamaları müşteri memnuniyeti, liderlik, personel eğitimi, personel katılımı, sürdürülebilir kalite ve gelişme şartlarını taşıdığı ölçüde başarılı olabilmektedir (Şimşek, 1996, s. 103). Ayrıca müşteri odaklılık kavramı ürünün sadece

üretilmesi aşamasında değil gerek satış gerekse satış sonrası destek hizmetleri sırasında da hedeflenen bir kavramdır (Bolat, 2000, s. 28) ve örgütüm tüm çalışanlarının katılımı temeline dayanmaktadır (Şale, 2001, s. 25).

1.5.ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİNDE OLMASI GEREKEN ÖZELLİKLER

Teknolojik ve ekonomik gelişmeler sonucunda değişen piyasa koşullarında işletmelerin faaliyetlerini verimli bir şekilde gerçekleştirebilmeleri ve sürdürülebilirliklerini korumaları amacıyla çağdaş maliyet yöntemlerini uygulamaları zorunlu hale gelmiştir. Kullanılmakta olan sistemler gerek üretim yöntemleri gerek maliyetleme yöntemleri olarak işletmelerin rekabetçi olmalarını sağlamakta yetersiz kalmıştır. Çağdaş maliyetleme sistemleri değişen bu şartlara ve işletmelerin değişen ihtiyaçlarına ve odaklarına hizmet edecek işlevler üstlenmelidirler.

Çağdaş maliyetleme yöntemlerinin birincil amacı müşteri odaklı olmasıdır (Gagne ve Dizcenza, 1995, s. 16). Müşteri odaklı bir maliyet muhasebesi sistemi küresel rekabet koşullarına ulaşmış, teknolojik gelişmelere entegre bir anlayış benimsemiş olmalıdır. Aynı zamanda çağdaş bir maliyet yönetimi benimseyen işletmenin amaçlarına ulaşması için ürünün tasarım sürecinden, üretim, satış ve satış sonrası destek hizmetlerini de kaliteli ve faydalı bir şekilde yürütmesine bağlıdır (Kartal ve Bozok, 2011, s. 2). Ayrıca işletmelerin daha sağlıklı ve faydalı kararlar alabilmeleri için bir maliyet yönteminin kullanılması yeterli olmamakta, gereksinimleri karşılayacak kararların alınması için başka yöntemlerin de kullanılması faydalı olmaktadır (Gürdal, 2007, s. 18).

Çağdaş maliyetleme yöntemlerinde olması gereken özellikler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Kaplan, 1984, s. 96-98; Gürdal, 2007, s. 16-17);

- Ürün maliyetleri konusunda doğru bilgi vermeli, ürün yaşam dönemi maliyetlerine odaklanmalıdır.
- Çok sayıda türden ürünün üretildiği esnek üretim ortamlarında her ürünün maliyetini hesaplayacak esnekliğe sahip olmalıdır.

- İşletmenin kullandığı diğer yöntemler ile entegre bir şekilde kullanılmadadır.
- Genel üretim giderlerinin dağıtımını olabildiğince azaltılarak bir ürün veya safhaya direkt yüklenebilmelidir.
- Kalite ve kalitesizlik maliyetlerini hesaplama imkanı vermelidir.
- Ürün maliyetlerinin meydana gelişini daha net gösteren daha doğru ve uygun, finansal ve finansal olmayan dağıtım anahtarları kullanılmalıdır.
- Çağdaş maliyetleme yöntemleri, ürünlerin maliyetlerini düşürmeye olduğu kadar, müşteri beklentisini en iyi derecede ve en düşük maliyette karşılayacak şekilde yeni ürünlerin üretilmesine de destek olmalıdır (Gagne ve Discenza, 1995, s. 16).

Çağdaş maliyet yöntemlerinin yukarıda bahsedilen özelliklerinden de anlaşılacağı gibi, küreselleşme sonucu değişen üretim ortamları çağdaş maliyet yöntemlerinin birbiriyle entegre bir şekilde kullanılmasını gerektirerek, değişen üretim ve pazar ortamlarında rekabetçi olunması konusunda işletmelere yardımcı olmaktadır. Çağdaş maliyetleme yöntemleri en çok da ürün çeşitliliğinin, kaynakların ve faaliyetlerin fazla olduğu işletmelerde faydalı olan yöntemlerdir. Turizm işletmeleri de her ne kadar hizmet sektörü olmaları nedeniyle emek yoğun işletmeler olsalar da kaynakları, faaliyetleri ve ürün çeşitlilikleri fazla olduğundan çağdaş maliyetleme yöntemlerini uygulamaları halinde doğru maliyet kontrolü ve analizi sağlama imkanı bulmaktadırlar. Turizm işletmeleri çağdaş maliyet yöntemleri sayesinde bilgi ve iletişimlerini daha hızlı ve doğru olarak sağlamakta, doğru maliyet bilgileri sayesinde de stratejik kararlarında daha etkin ve verimli sonuçlara ulaşmaktadırlar. Ayrıca giderlerini ölçme ve kontrol etmede, işletme başarısını değerlendirmede daha başarılı olmakta, rekabet koşullarına ayak uydurarak müşteri tatmininde daha verimli olabilmektedirler.

1.6. BAŞLICA ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİ

İşletmeler müşteri memnuniyetini sağlayabilmek, rekabetin gün geçtikçe arttığı pazar ortamında yer edinebilmek, en düşük maliyetle en kaliteli ürün ve hizmet sunabilmek adına yeni maliyetleme yöntemleri benimsemek durumunda kalmıştır. Teknoloji geliştikçe rekabet koşulları da değişmiştir bunlara bağlı olarak da müşteri talep ve beklentileri de değişmiştir. Bu değişimler karşısında kullanılan muhasebe

yöntemlerinin de zamanla etkinliğini kaybetmesi söz konusu olmuş ve kullanılmakta olan sistemler yerini daha çağdaş koşullara uyumlu muhasebe sistemlerine bırakmıştır.

1980'li yıllardan itibaren işletmeler maliyet muhasebesinde doğru olmayan bilgiler yüzünden işletmeyle ilgili faydalı kararlar alamamış bu yüzden de teknoloji yoğun ortama ayak uydurabilmek için yeni yöntemlere yönelmeye başlamışlardır. Çağdaş maliyet yöntemlerinin her birinin geleneksel maliyet yöntemlerinin eksikliklerini giderici özellikleri bulunmaktadır. Geleneksel maliyet yöntemlerinin gelişerek değişen rekabet ortamında yetersiz kalmaya başlaması (Şaban ve İrak, 2009, s. 98), maliyet hesaplamalarında gerçek ve geçerli olmamaları (Gürsoy vd., 2016, s. 67) ve gerçek maliyetleri gösterememesi (Karğın, 2013, s. 24) gibi sebeplerden ötürü 1980'li yıllarda çağdaş maliyet yöntemleri geliştirilmiştir (Okutmuş ve Ergül, 2015, s. 97).

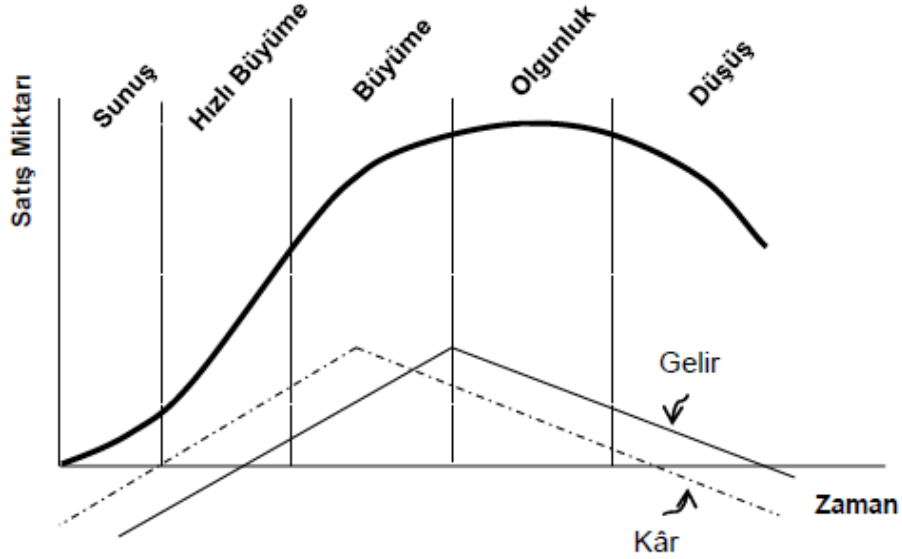
Ortak ve genel amaçları, işletmelerin artan rekabet ortamlarında pazar payına sahip olabilmeleri için sürekli iyileştirme, kaliteli ürün ve hizmet üretme, maliyetleri azaltarak atıl giderleri önleme olan başlıca çağdaş maliyetleme sistemleri şu şekilde sıralanabilir:

- Ürün Yaşam Dönemince Maliyetleme,
- Tam Zamanında Üretim,
- Değer Mühendisliği,
- Hedef Maliyetleme,
- Kaizen Maliyetleme,
- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme,
- Kaynak Tüketim Muhasebesidir.

1.6.1. Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme

Ürün yaşam dönemi, bir ürün veya hizmete olan talebin zaman boyutu açısından gösterdiği eğilim veya yapı olarak tanımlanmaktadır. Her ürünün pazara sunulmasıyla başlayan, kullanımıyla devam edip tasfiye edilmesiyle biten bir yaşam süreci söz konusudur (Karcıoğlu, 2000, s. 90). Ürün yaşam dönemi, işletmelere her ürünün zamanla karsızlaşacağını vurgulamaktadır (Cemalcılar, 1988, s. 130). Bu

bağlamda her ürünün yaşam döneminin, başlangıç, gelişme, olgunluk ve düşüş dönemleri bulunmakta ve ürünün satış hacmi ile bu dönemler arasında ilişki kurulmaktadır (Walker, 2003, s. 123; Woodward, 1997; Gürdal, 2007, s. 77). Ürün yaşam seyri dönemleri aşağıda Şekil 1’de gösterilmektedir.



Şekil 1. Ürün Yaşam Seyri Dönemleri

Kaynak: (Botten ve Sims, 2006, s. 135)

Şekil 1’de de görüldüğü üzere bir ürünün yaşam dönemi, sunuş, gelişim, büyüme, yetişkinlik ve gerileme olarak beş safhada incelenmektedir (Mucuk, 1997, s. 142-143). Ancak yaşam dönemi üründen ürüne farklılık göstermektedir. Ürün yaşam dönemi genelde Ar-ge çalışmalarıyla başlayıp, ürün satışı ve satış sonrası destek hizmetleriyle devam eden ve ürünün pazardan çekilmesiyle biten süreci kapsamaktadır. Örneğin otomobil sektöründe araçlar için yaşam süreci 12-15 yıl aralığındayken; ilaç sanayisi sektöründe 15-20 yıl aralığında olmaktadır (Horngren vd., 2006, s. 436). Her üründe olduğu gibi turistik ürünlerin de zamanla popülerliğinin azalması, tercih edilirliliğini kaybetmesi durumu söz konusudur. Turistik ürün yaşam dönemi kavramı ilk kez 1980 yılında Butler tarafından ileri sürülmüştür. Turistik yaşam dönemi modeli; keşif, gelişme, büyüme, olgunluk, durgunluk ve durgunluk sonrası gerileme dönemi şeklinde ifade edilmektedir (Zhang vd., 2008, s. 842).

ABD Savunma Bakanlığı tarafından 1960’lı yıllarda kullanılmaya başlanan ürün yaşam dönemi maliyetleme yöntemi, tedarik sürecinde stratejik bir karar verme aracı olması açısından önem taşımaktadır. Yöntem 1980’li yıllarda artan rekabet

sonucunda geliştirilmiş hem ticari alanda hem tedarik alanında, hem de üretim sürecinde bir karar verme aracı olarak başvurulan bir yöntem olmuştur (Dunk, 2004, s. 402).

Bir ürünün ömrü süresinde ürün tasarımı, üretimi, kullanımı ve kullanılmaz hale gelmesine kadar katlanılan maliyetlerin bütünü olan ve (Sten, 2005, s. 108) işletme hedeflerinin şekillenmesinde önemli rol oynayan ürün yaşam dönemi maliyetleme, ürünle ilgili stratejilerin belirlenmesine önemli katkı sağlamaktadır (Sevim, 2002; Karafakıoğlu, 2005, s. 131). Yöntem, en düşük maliyetle yaşam dönemi sağlamak amacıyla (Uyar, 2008, s. 134) bir ürünün sadece üretim maliyetlerine ek olarak tasarım, geliştirme, satış, dağıtım, satış sonrası bakım, tamir vb. tüm yaşam dönemi maliyetleriyle ilgilenmektedir (Ceran ve Özdemir, 2013, s. 460). Ürün yaşam dönemi maliyetlerini hem üreticiler hem tüketiciler açısından minimize etmek yöntemin temel amacıdır (Kaya, 2010, s. 321).

Yöntemin uygulanması yaşam dönemi boyunca maliyetleme analizleri ile gerçekleşmektedir (Kleyner ve Sandborn, 2008, s. 796). Ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin geneli tasarım aşamasında ortaya çıkmaktadır (Ergül, 2014, s. 18). Ürün yaşam dönemi maliyetleme süreci analiz ile başlayıp analiz ile bitmektedir. Yöntemin uygulanması için duyarlılık analizleri, olasılık analizleri, iskonto oranı, güncel net değer gibi yöntemlerden faydalanılmakta ve maliyetleme bu analizlere göre yapılmaktadır (Yılmaz ve Arı, 2011, s. 79-80).

1.6.2. Tam Zamanında Üretim (Just In Time)

İşletmelerin bugünkü rekabet ortamlarında rekabetle baş etmesi, pazarda pay sahibi olması gittikçe zorlaşmaktadır. İşletmeler bu zorlaşan koşullarda amaçlarına ulaşmak için ileri üretim tekniklerinden faydalanmaktadır (Hoque and Mia, 2011, s. 26-29). İşletmelerin rekabet edebilirlik ve karlılık amaçlarına ulaşmak için faydalandığı ileri yönetim ve üretim tekniklerinden biri olan tam zamanında üretim (TZÜ) sistemi, ürünlerin zamanında üretilmesi ve alıcılara tam zamanında iletilmesi anlayışını ifade etmektedir (Garrison and Noreen, 1994, s. 343).

İlk kez Toyota motor firması yöneticisi tarafından uygulanan yöntemin ortaya çıkışı II. Dünya Savaşının ardından Japonya'nın maruz kaldığı ekonomik krizle 1940 yıllarında olmuştur (Acar, 1992, s. 85). TZÜ, işletmelere ürününe değer kazandıracak aşamaları belirleyip fayda sağlamayacak faaliyetleri elimine etmesi konusunda

bilgilendirerek işletme karını arttırıp zararını azaltmaktadır (Deluzio, 1993, s. 13). Yöntem, aynı zamanda işletmelerin stoklarını denetlemesi, bakım ve analizi için gereken birimin oluşturulması konusunda yardımcı olan önemli bir araçtır (Boone ve Kurtz, 1996, s. 331). TZÜ, iyileştirme faaliyetlerinin sürekliliğini savunarak oluşması muhtemel tüm israfın önüne geçilmesini sağlamaktadır (Acar, 1992, s. 87). TZÜ sistemine göre işletmeler “sıfır hata” ve “sıfır stok” ilkelerini hedef haline getirdiği ölçüde israfı önleyebilecektir (İpekgil ve Gökşen, 1994, s. 168). TZÜ ürünleri tek tek kontrol etmektense üretim kalitesini arttırmayı ve böylece zaman açısından da israfı önlemeyi savunan bir sistemdir (Pegels, 1998, s. 267).

TZÜ bir işletmede yalnızca stok düzenlemesi ve üretim planlamasını değil aynı zamanda işletmenin diğer bütün işlevlerinde sürekli bir iyileştirme, hata önleme ve israf azaltma faaliyetlerini uygulayarak işletmenin tüm birimleri için süreç ve aşamalarını sistematize eden koordinasyon ve disiplin hedefli bir üretim sistemidir (Adam ve Ebert, 1992, s. 567-568). TZÜ sisteminin başarısında işletmelerin kalite kontrol programlarının, önleyici bakım programlarının ve tedarikçi sistemlerinin sağlam ve güvenilir olması gerekmektedir (Dilworth, 1993, s. 48-49).

Sıfır stok prensibine dayalı olan TZÜ yöntemi uygulanırken malzeme hareketlerini denetlemek için kanbanlar kullanılmaktadır (Fullerton ve McWatters, 2001, s. 712). Kanban sistemi bir iş sürecinde malzeme çekilmesini veya malzeme üretiminin sadece gerekli olduğu zaman yapılması gerektiğini savunmaktadır (Meredith, 1992, s. 535). Çekme yönteminin uygulandığı Kanban, malzeme hareketlerini kontrol etmek üzere kullanılan bir çizelge yöntemidir (Iwase ve Ohno, 2011, s. 217). Kısaca Kanban, tam zamanında üretim gerçekleştirebilmek için TZÜ sisteminin ne zaman ve ne kadar üretim yapılacağı konusunda yararlandığı bilgi sistemidir (Acar, 1997).

1.6.3. Değer Mühendisliği

Lawrance Miles tarafından General Electric’te karşılaşılan olumsuzluklara çözüm sunmak için geliştirilen değer mühendisliği (DM) ürün ve hizmetlerin üretim sürecinde müşteriler için önemsiz olan fonksiyonların maliyetlerinin azaltılarak önem derecesi yüksek fonksiyonların geliştirilmesi için yapılan analizler bütünü olarak tanımlanmaktadır (Örnek, 2003, s. 215). Bir maliyet analiz yöntemi olan değer mühendisliği, üretim faaliyetlerine müşteri gözünden bakarak kaliteden ödün

vermeden maliyetleri düşürmeyi amaçlayan analizler yapar. Bu analizler sonucu kaynak ve zaman israf eden faaliyetlerin süreçten çıkarılması ve faaliyetler içinde süreç açısından büyük önem arz edenlerin iyileştirilmesi, geliştirilmesi için öneriler getiren değer mühendisliği, işletmeler için önemli bir maliyet analiz ve kontrol yöntemidir (Örnek, 2003, s. 215). DM üreticiler ve tüketiciler açısından iki şekilde formüle edilmektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s. 130). Bunlar;

- Üreticiler açısından; Değer = Fonksiyon / Maliyet
- Tüketiciler açısından; Saptanan Değer = Saptanan Fayda / Fiyat

DM sadece üretim sürecindeki faaliyetleri inceleyen bir üretim denetleme yöntemi değil işletmede ürün tasarımı, satın alma, pazarlama, planlama ve yönetme gibi diğer işletme fonksiyonlarında da uygulanabilir bir yöntemdir (Yükçü, 2000, s. 30). Bu özelliği ile DM diğer maliyet kontrol ve azaltma tekniklerinden ayrılmaktadır. Değer mühendisliği işletmeye ürünün işlevselliği, başarısı, sürdürülebilir olması ve müşterinin talep edeceği niteliklerde olması gerekliliği konularında yardımcı olmaktadır (Cooper ve Slagmulder, 1999, s.80). DM yönteminden işletmenin beklentisi ürünlerin işlevselliğinden bir şey kaybettirmeksizin maliyetten tasarruf edilmesini sağlamasıdır (Cooper ve Slagmulder, 1999, s. 81-83). Kısaca DM'nin odak noktası kalite ve maliyettir.

Yöntemin maliyet düşürme hedefleri işletmelerin tedarikçileriyle başlayıp müşteriyle biten süreç içinde gerçekleşmektedir (Acar ve Alkan, 2003, s. 63). DM yöntemi kapsamlı ve sistemli bir çalışma gerektirdiği için işletmenin tüm bölümlerini kapsayan planlamalar yapılmakta, işletmenin bütün bölümleri arasında koordinasyon, etkin bir iletişim ve iş birliği olması durumlarında sistem başarılı olmaktadır. Ekip ruhunun olmadığı, iş belirsizliklerinin, statü ve kişilik çatışmalarının, iletişimsizliğin olduğu bir işletmede değer mühendisliği yönteminin amacına ulaşması beklenemez (Acar ve Alkan, 2003, s. 82).

İşletmeler, maliyet ve kalite yönetimi faaliyetlerini gerçekleştirirken, yöntemin etkinliğini arttırmak için DM ile Hedef maliyetleme yöntemini beraber kullanmaktadır, yani DM, Hedef maliyetleme yönteminin önemli unsurlarındandır (Cooper ve Slagmurder, 1999, s. 13). DM, diğer maliyetleme yöntemleri gibi aşamalardan oluşmaktadır, Morup'a göre DM, proje planlama sürecindeki doğal bir süreçtir. Cooper

ve Salgımurder ise DM'nin Hedef maliyetleme ile bütünleşik bir süreç olduğunu savunmaktadır (Örnek, 2003, s.215).

1.6.4. Hedef Maliyetleme

Hedef maliyetleme (HM) yöntemi ilk kez 1965 yılında Japon otomotiv üretici olan Toyota tarafından uygulanmıştır (Çetin ve Atmaca, 2009, s. 317; Kato, 1993, s. 33). HM, bir ürünün araştırma, geliştirme, planlama, tasarım ve üretim süreçlerini en az maliyetle gerçekleştirmek için tüm faaliyetlerin yeniden gözden geçirilmesi ve bunları yaparken müşterilerin kalite ve güvenilirlik beklentilerini gözetmeyi aynı zamanda da ürün yaşam dönemi maliyetlerini en aza indirmeyi hedefleyen bir yaklaşımdır (Aksoylu ve Dursun, 2001, s. 362).

HM, bir ürün veya hizmet için makul olan maksimum maliyetin saptandığı süreçtir (Yükçü ve Gönen, 2008). Diğer bir deyişle, bir ürün ve hizmetle ilgili olarak istenen kar oranını sağlayacak kabul edilebilir maliyet oranıdır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002). HM'nin odak noktası ürün yaşam dönemi maliyetlerini azaltmak için üretim sürecindeki faaliyetlerin maliyet analizi ve kontrolüdür (Sundara ve Ahmed, 2005, s. 67). Hedef satış fiyatı, müşteriden sağlanan bilgilerle belirlenmekte, hedef kar ise beklenen kar oranları göz önünde bulundurularak yapılacak olan kar analizleri sonucunda belirlenmektedir. Bu ikisi arasındaki fark ise hedef maliyettir (Coşkun, 2002, s. 25). Yani hedef maliyetlemede satış fiyatını piyasa, kar marjını ise ortaklar belirlemektedir.

Hem bir kar analiz sistemi hem de bir maliyet planlama yöntemi olan HM'nin odak noktaları fiyat, tasarım ve müşteri odaklılıktır (Nicolini vd., 2000, s. 306). Hedef maliyetleme bir ürünün tasarım ve mühendislik aşamalarına dikkat çekmektedir. Yönteme göre bir ürünün tasarım ve mühendislik aşamalarındaki planlama ve yöntemler o ürünün üretim ve sunum aşamalarındaki maliyetleri doğrudan etkilemektedir. Tasarım ve mühendislik aşamalarında yapılacak ekstra bir maliyet ile üretim ve sonrasında meydana gelebilecek daha fazla bir maliyetin ortadan kalkacağını savunmaktadır (Yükçü, 2000, s. 26). Rekabetin sürekli artmakta olduğu bugünün pazar ortamlarında sadece üreticinin penceresinden ele alınan bir hedef maliyetleme, ürünün başarısını engelleyecektir. Bir hedef maliyetleme planı öncelikle işletmenin tüm faaliyetlerinin planlanması gerektiğini savunur ve işletme için sürdürülebilir bir

rekabetçilik, etkin bir maliyet yönetimi ve kar elde etmeyi amaçlar (Monden, 1991, s. 18).

Hedef maliyetleme süreci pazar araştırmasından başlayıp satış sonrasına kadarki süreci kapsamaktadır (Seidenschwarz, 1995, s. 120). İlk adımında müşteri beklentilerine göre ürün tasarlayan HM daha sonra işletme stratejisinden hedef maliyetleri çıkararak ulaşılabilir maliyetlere yöneltmekte ve son olarak değer mühendisliği, kaizen maliyetleme gibi maliyet azaltma yöntemlerinden faydalanarak hedef maliyetlere ulaşmaktadır (Sakurai, 1997, s. 57).

1.6.5. Kaizen Maliyetleme

Japonca “sürekli iyileştirme” anlamına gelen Kaizen, üretim faaliyetlerinde değişimler yapmak suretiyle iyileştirme hedefleyen bir süreçtir (Altınbay, 2006b, s. 14). Kaizen maliyetleme (KM) 1900’lü yıllarda literatüre Masaali Imai tarafından kazandırılmıştır (Bozdemir ve Orhan, 2011, s. 464). II. Dünya savaşından sonra Japonya’nın Amerika ve Avrupa ülkeleriyle rekabet edebilmek için bir rekabet silahı olarak geliştirdiği yönetim anlayışıdır. KM, bir ürünün üretim aşamasındaki maliyet azaltılmasına yönelik yapılan iyileştirme uygulamalarını kapsamaktadır (Altınbay, 2006a, s. 104). Bir ürünün üretim süresince maliyetlerinin iyileştirme amacıyla olması sebebiyle işletmelerin hedef maliyetlerine ulaşmasında rol oynamaktadır (Köse, 2002, s. 100).

Bazı ürünlerin yaşam süreleri üretim süreçlerinden daha kısadır, bu ürünleri üreten işletmeler ürünün kendi maliyetiyle ilgilenmekten çok üretim süreçlerini ele alarak daha büyük maliyet azaltımı yapabilmektedir (Cooper, 1999, s. 271-273). KM ile HM arasında amaçları açısından ilişki söz konusudur (Guilding vd., 2000, s. 120). Bu iki yöntem birbirinin ikamesi değil, işletmenin ürün üretirken hedef maliyetine ulaşması amacıyla hizmet eden, birbirini takip eden üretim süreçlerinde uygulanan, birbirini tamamlayan yöntemlerdir (Bozdemir, 2010, s. 152). KM yöntemi, HM yöntemiyle beraber kullanıldığında işletmelerin maliyet düşürme hedefleri başarıyla gerçekleşmektedir. Bir ürünün üretim süreci, ürünü geliştirme, tasarlama ve üretim safhaları olarak takibe alındığında kaizen maliyetleme hedef maliyetlemeyi izlemektedir (Bozdemir ve Orhan, 2011, s. 466). Kaizen maliyetleme sisteminin genel özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Gürdal, 2007, s. 161):

- Kaizen maliyetleme sisteminin, maliyetleri düşürmek üzere planlandığı faaliyetlerin sürekli olarak olması sistemin başarısı için esastır,
- İşletmenin tüm şartları mevcut maliyetleri mümkün olduğunca aza indirebilmek için sürekli değiştirilmektedir,
- Fiili maliyetleri standart maliyetlere indirmek en temel amacdır,
- Hedef maliyetler ile mevcut maliyetler arasındaki fark analiz edilmekte ve hedef maliyetlere ulaşabilmek için alternatif faaliyetler uygulanmaktadır,
- Planlanan bu alternatif faaliyetler hedeflenen karı maksimize etmek üzere tasarlanmaktadır,
- Maliyet azaltma hedefleri ritmik bir şekilde düzenli olarak belirlenmekte ve bu amaç için geliştirilen faaliyetler sürekli olarak uygulanmaktadır,
- Maliyeti azaltmak üzere uygulanan yöntemler başarılı olmadığında bunun sebepleri üzerinde durulmakta ve bu konuda önlemler alınmaktadır.

KM bir ürünün tasarımında rol oynamaz, ürünün üretim sürecinde faaliyet gösterir ve rolü, üretim sürecindeki aşamalardan etkin olmayanları tespit edip üretim sürecinden kaldırmak suretiyle maliyet azaltılması hedefine ulaşmaktır (Cooper, 1995, s. 240). KM uygulamasında maliyet azaltımı yapılırken üretim sürecinde geçmişte katlanılmış maliyetlere odaklanılarak gelecekte hedeflenen karlılık seviyesine ulaşılmaya çalışılır (Modarress vd., 2005, s. 1753).

1.6.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM), 1980'li yıllarda ABD'de geliştirilen, 20. yüzyılda yönetim muhasebesinin icat ettiği en önemli yöntem olarak kabul edilmektedir (Wegmann, 2009, s. 7). FTM'nin hareket noktası, maliyet unsurlarının üretim süreçlerinin gerçekleşmesi için uygulanması zorunlu olan faaliyetlerdir. FTM'ye göre faaliyetler ile maliyetler arasında sebep sonuç ilişkisi söz konusu olup faaliyetleri sebep maliyetleri sonuç olarak nitelendirmektedir. FTM maliyetleri ürünlere dağıtırken kurmuş olduğu bu sebep sonuç ilişkisini baz almaktadır. Her ürüne tükettiği kaynak oranında maliyet oranı yüklediğinden dolayı FTM daha doğru ve verimli bilgi sağlamaktadır (Parlakkaya, 2003, s. 74).

FTM'yi geleneksel maliyetleme sistemlerinden ayıran en belirgin özelliği, maliyetlere sebep olan unsurun ürünler değil faaliyetler olduğudur, FTM anlayışına göre ürünler faaliyetleri tüketici unsurdur (Çakıcı, 2001, s. 106). İşletme organizasyonunda yer alan ürün ve faaliyetlere ait veri tabanı oluşturan ve o bilgileri

kaydedip raporlayan sistem olan FTM işletmelerde gerçekleşen faaliyetleri tanımlayarak faaliyetler esnasındaki maliyetleri takip ve kontrol eder. Daha sonra da bu faaliyetlere ilişkin maliyetlerin ürünlere dağıtılmasını sağlar. Maliyetleri ürünlere yüklerken kullandığı bu dağıtım anahtarları faaliyetlerin tüketimi konusunda bilgiler vermektedir (Turney, 1989, s. 19). FTM’de bir faaliyet hiyerarşisi söz konusudur. Bu sıralama, faaliyetlerin üretilen ürün ya da hizmete değer katıp katmadığını analiz etmeden önce yapılan aşama olup faaliyetleri birim bazında, parti bazında, ürün bazında ve işletme bazında olmak üzere gruplandırmaktadır (Swenson, 1998, s. 20).

FTM, ürün ortaya çıkarmak için kullanılan kaynakları ve bu kaynakların bağlantılı olduğu sürücülerini tespit eden ve bu kaynak ve sürücülerin maliyetlerini belirlemeye çalışan maliyetleme sistemidir. FTM önce işletme faaliyetlerini belirler ve daha sonra ürünlerde fayda sağlayacakları oranda bu faaliyetlerden dağıtım yapılır (Hornsgren ve Forster, 1991, s.150-159). İşletmedeki faaliyetleri belirleyen işletmenin kaynakları olduğundan tüketilen kaynakların değeri aynı zamanda faaliyetlerin de toplam değeridir. Yani bir faaliyetin maliyeti, o faaliyeti gerçekleştirirken kullanılan üretim unsurlarının maliyeti demektir (Brimson, 1991). Üretim sürecinde bir faaliyetin analizi, söz konusu ürünü ortaya çıkarmak için kullanılan kaynakların analiziyle yapılmaktadır. Ortaya çıkan faaliyetler dizisinden birbiriyle bağlantılı olan faaliyetlerin bir tek faaliyetle mümkün kılınmasıyla maliyet tasarrufu yapılması faaliyet tabanlı maliyetlemenin işlevlerindedir (Garrison ve Eric, 1992).

FTM’nin maliyetlerin analizi, faaliyet maliyetlerinin belirlenmesi, sürekli bir iyileştirme stratejisi doğrultusunda hizmet etmesi (Atmaca, 2007), ortaya çıkan sorunların nedenlerinin belirlenmesi ve düzeltilmesi (Çiğer, 2006, s. 92), ürün ve hizmet maliyetlerinin doğru bir biçimde saptanabilmesi (Yılmaz ve Banal, 2007, s. 4) ve yöneticilere alacakları stratejik kararlar konusunda faydalı bilgiler sunması (Ülker ve İskender, 2005, s. 195) gibi amaç ve özellikleri bulunmaktadır. FTM süreci, faaliyet analizi, faaliyet maliyetlerinin belirlenmesi, maliyetlerin faaliyetlere dağıtımı, çıktı kistaslarının saptanması ve maliyetlerin analizi olarak beş aşamada ilerlemektedir (Edds ve Nielsen, 2000, s. 12).

1.6.7. Kaynak Tüketim Muhasebesi

Kaynak tüketim muhasebesi, Alman maliyetleme sistemiyle faaliyet tabanlı muhasebe yönteminin birleşiminden ortaya çıkmış bir maliyetleme sistemi olup

faaliyet tabanlı muhasebe gibi işletmede maliyete sebep olan objelere ve üretilen ürün maliyetlerine dağılımında kullanılan sistemdir (Karaca ve Küçük, 2017, s. 354). Kaynak tüketim muhasebesi (KTM), maliyet davranışlarını kaynak düzeyinde inceleyen, neden sonuç ilişkileriyle FTM'nin kaynak kapasitesinin bilgilerini içeren faaliyet analizinin birleşiminden oluşan sistemdir (Perkins ve Stovall, 2011, s. 47).

KTM, rekabet edebilirlik adına maliyetlerin azaltılması ve işletme verimliliğinin artırılması için güvenilir ve doğru bilgi üretme hedefli bir muhasebe yönetim aracıdır (Abbas, 2015, s. 14). İkinci bölümde KTM yöntemi, gelişimi, özellikleri, ilkeleri ve faydaları açısından kapsamlı bir şekilde açıklanmıştır.

1.7. TURİZM İŞLETMELERİNDE ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİ

Bu bölümde ürün yaşam dönemi, tam zamanında üretim sistemi, değer mühendisliği, hedef maliyetleme, kaizen maliyetleme ve faaliyet tabanlı maliyetleme olmak üzere başlıca çağdaş maliyetleme yöntemleri ile turizm işletmelerinde yapılmış birkaç literatür taramasına yer verilmiştir.

Ürün Yaşam Dönemi: Ürün yaşam dönemi kavramı turizm alanında yapılmış çalışmalar literatürlerde geçen “turistik destinasyonların sürdürülebilirliği” kavramıyla benzeşmektedir. Karataş ve Babür (2013)'ün gelişen dünyada turizm sektörünün yeri hakkındaki çalışmasında, gelişen bilgi teknolojileri ile donatılan dünyanın turizm sektörü üzerindeki etkilerini incelemişlerdir. Çalışma kapsamında ekonomik değişimlerin turizmle olan ilişkisinin analiziyle ilgili literatür taraması yapılmış ve sektör üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Çalışma neticesinde ekonomik gelişmelerin turizm işletmelerinin faaliyetlerini ve turizm tüketicilerinin bilgi arama, turistik ürün ve hizmet satın alma davranışlarını ve beklentilerini büyük ölçüde değiştirdiği ortaya çıkmıştır. Alkan (2015), Alaçatı destinasyonuna yönelik bir uygulama çalışmasında sürdürülebilir turizmi incelemiştir. Turistik destinasyonların sahip olduğu doğal ve kültürel kaynaklar, turistik destinasyonların yaşam sürelerini etkileyen en önemli faktörlerdir. Bu kaynaklarda meydana gelecek tahribatlar destinasyonların yaşam sürelerini yani sürdürülebilirliğini olumsuz etkilemektedir. Çalışma Alaçatı destinasyonunun sahip olduğu turistik çekiciliklerin yaşam dönemlerinin yani sürdürülebilirliğinin irdelenmesi amacıyla gerçekleştirilmiştir. Sivil toplum kuruluşları, işletme yöneticileri ve yerel yönetim olmak üzere 15 kişiyle görüşülerek veri toplama

araçlarından faydalanılarak gerçekleştirilen araştırma sonucunda destinasyonların yaşam sürelerinin yani sürdürülebilirliğinin korunması kamu, özel sektör ve sivil toplum kuruluşlarının ortak iş birliği çerçevesinde uygulamaya geçilmesi halinde mümkün olacağı tespit edilmiştir. Akgündüz ve Akdağ (2009), turistik destinasyonların yaşam sürelerini ve turistik ürün yaşam dönemi modelini Kuşadası örneği üzerinde ele almıştır. Akdağ ve Akgündüz (2009)'e göre turistik destinasyonların var oluş ve gelişim süreçlerini inceleyen turistik ürün yaşam dönemi modeli yaklaşık otuz yıldır üzerinde tartışılan ve geçerliliğini koruyan bir modeldir. Çalışma, turistik ürün yaşam dönemi modeli kavramına açıklayıcı bir bakış açısı getirmeyi amaçlamaktadır. Ayrıca Kuşadası destinasyonunun geçmişten bugüne kadar gelişimi, bugünkü konumu ve problemlerini inceleyerek turistik ürün yaşam dönemi modeli içinde nerede olduğu benzer yabancı kaynaklar ile karşılaştırılarak ifade edilmeye çalışılmıştır.

Tam Zamanında Üretim: Kandır vd., (2007), Türk turizm sektöründe büyüme göstergelerinin turizm işletmelerinin finansal performanslarına etkisinin incelenmesi amacıyla yaptıkları araştırmada tam zamanında üretim yapan işletmelerin finansal performanslarının sistemi uygulamayan işletmelerin finansal performanslarından daha yüksek olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Cihangir ve Şenol, (2018), Antalya bölgesinde faaliyet gösteren beş yıldızlı konaklama işletmelerinin TZÜ yöntemi hakkındaki bilgilerini analiz etmek ve sistemi uygulayan işletmelerin sahip oldukları üstünlükleri, sistemi uygulamayan konaklama işletmelerinin de uygulamama sebeplerini araştırmak üzere yaptıkları çalışma sonucunda konaklama işletmelerinin farkında olarak ya da farkında olmadan TZÜ yöntemini ya da yönteme benzeyen bir sistemi uyguladığını saptamışlardır. Araştırma neticesinde konaklama işletmelerinin kullandığı tedarik yöntemlerinin TZÜ'ye benzese de işletme yöneticilerinin yöntem hakkında yeterince bilgi sahibi olmadığı belirlenmiştir. Çalışma ayrıca yöntemin avantajları konusunda işletme yöneticilerinin personel eğitimi konusuna özen göstermesi gerektiğini, TZÜ yönteminin uygulanmasını kolaylaştırıcı tedarik planlamasının önemini ve yöntemin uygulanması halinde ilk madde ve malzemenin kullanılmasına ilişkin israfın önüne geçilebileceği, stok maliyetlerinin azaltılabileceği, kaynakların daha verimli kullanılabilmesi ve müşteri taleplerine daha hızlı ve verimli cevap verilebileceği gibi avantajları konusunda bilgilendirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

Değer Mühendisliği: Okutmuş ve Ergül (2015), konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme, değer analizi ve kaizen maliyetleme yöntemlerinin birlikte

uygulanabilirliğine yönelik yaptıkları çalışmada müşteri talep ve beklentilerine uygun ürün ve hizmet sunabilmek ve işletmecilerin hedeflediği kara ulaşabilmeleri için işletmelerin hangi öğelerde ne oranda maliyet düşüreceğini ve hangi özelliklerinin geliştirileceğini belirlemişlerdir.

Hedef Maliyetleme: Çolak (2018) her şey dahil sistemde fiyat duyarlılık ölçümü ve kalite maliyetleri yönetiminin hedef maliyetleme sürecine entegrasyonunu bir otel işletmesinde uygulamasını örnek göstererek yaptığı çalışmasında, her şey dahil sistemin otellerde nasıl kullanıldığını açıklayarak bu sistemde müşterilerin tüm vakitlerini otelde geçirmeleri durumunun bakım onarım gibi birçok başarısızlık maliyetini oluşturduğundan bahsetmektedir. Çolak (2018), otel işletmelerinin artan bu maliyetlere karşı satış fiyatında kontrol gücüne sahip olmadıklarından dolayı kaliteyi düşürerek rekabet etmeye çalıştıklarını savunmaktadır. Araştırma, hizmet sektörü işletmeleri olan otellerin müşterilerin isteklerine uygun fiyatta ve kalitede cevap vermeleri gerekliliğinin, düşük maliyet ve yüksek kaliteyle daha verimli kaynak kullanımını sağlayan hedef maliyetleme yöntemiyle mümkün olduğunu savunmaktadır. Yapılan araştırma kapsamında belirlenen problemlerin çözümüne yönelik bir model geliştirilmiştir. Bu modelde hedef maliyetlemenin uygulama sürecine fiyat duyarlılık ölçümü ve kalite maliyetleri yönetimi eklenmiştir. Araştırma kapsamında Aydın'da faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir otel işletmesinde örnek olay incelemesi gerçekleştirilmiştir. Araştırma neticesinde işletmenin oda satış gelirlerinin üzerinde bir gelire ulaşabileceği, başarısızlık maliyetlerini azaltarak hedeflediği kar ve maliyet amacına ulaşabileceği ve ilave yatırım gerekmeden kalite seviyesini arttıracak belirlenmiştir. Bilici ve Tuncel (2019), müşteri değer algısı ile hedef maliyet arasındaki ilişkiyi araştırdığı çalışmasını bir otel işletmesi örneği üzerinde incelemiştir. Bir otel işletmesi müşterilerinin değer algısını ölçmek üzere yaptığı anket çalışması sonucunda Bilici ve Tuncel (2019) konaklama işletmelerinde geleneksel yöntemlerin yerine kullanılmaya başlanan hedef maliyet yönteminin çağa ayak uyduran bir yöntem olduğunu belirlemiştir. Yöntemin kalifiye personel tarafından uygulanması halinde yöneticilerin stratejik karar alırken ki süreçte bilgiye ulaşmasında güvenilir bir yol sunacağı vurgulanmıştır. Aksoylu ve Dursun (2001), hedef maliyetleme yönteminin işletmelere rekabetçi üstünlük sağlamadaki önemini tartıştığı araştırmalarında, işletmelerin hızla değişen bir çevrede faaliyetlerini sürdürmeleri ve varlığını devam ettirebilmelerinin, hedef pazarın beklediği fiyat ve kalitede ürün ve hizmet üretme

kapasitesine bağılı olduğunu savunmaktadır. Bu bağlamda araştırma, hedef maliyetleme yönteminin hedef pazarın kalite ve fiyat beklentisini karşılayan ürün üretmek için kullanılan en önemli araçlardan olduğunu savunmaktadır. Hedef maliyetleme sisteminin nasıl başarı sağlayabileceğı, uygulanabilirlik seviyesini ve uygulamasının önündeki engellerin neler olacağını araştırdığı çalışmada İrdem (2014), bu noktaları konaklama işletmesi bünyesindeki yiyecek içecek maliyetleri üzerinde incelemiştir. Çalışma otel restoranlarında hangi yiyeceğın az, hangi yiyeceğın çok sipariş edileceğının önceden bilinmemesinden dolayı yiyecek çeşitlerinin fazla miktarda üretilme eğiliminde olduğunu ve üretilen toplam yiyecek sayısının toplam sipariş sayısından fazla olma durumu üzerinde durmaktadır. Artan bu yiyecek sayısının israf değil doğal bir maliyet unsuru olduğunu ve çeşit sayısını azaltmanın maliyet düşürücü bir etki sağlayacağını savunmaktadır. Araştırma yiyeceklerin toplam çeşit sayısının azaltılmasını bir hedef maliyetleme çalışması niteliğinde önermektedir.

Kaizen Maliyetleme: Ergül ve Çakır (2019) konaklama işletmelerinde maliyet minimizasyonu sağlamada kaizen maliyetlemenin rolü üzerine çalıştıkları araştırmada Antalya’da faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir konaklama işletmesinde kaizen maliyetleme yönteminin uygulaması örneğini incelemiştir. Kaizen maliyetleme alan araştırması yapılan konaklama işletmesinde maliyet minimizasyonu sağlamak amacıyla kullanılmıştır. Çalışma bulgularına göre işletmenin amaçladığı karlılığa ulaşabilmesi için işletme bölümlerinde ne oranda maliyet minimizasyonuna gidilmesi gerektiğı saptanmış ama bu bölümlerde hangi faaliyetler üzerinde maliyet minimizasyonuna gidileceğı saptanamamıştır. Bu yüzden daha üretim aşamasında bir ürün ya da hizmete uygulanan kaizen maliyetleme yönteminin bölümlerde uygulanacak maliyet minimizasyonunun hangi öge ve faaliyetlerde olacağını belirlenebilmesi için hedef maliyetleme, değer mühendisliğı gibi işlevsel analiz sağlayan başka bir çağdaş maliyetleme yöntemiyle birlikte çalışılması gerektiğı sonucuna ulaşılmıştır.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Şen (2008)’in faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin otel işletmelerinde uygulamasını araştırdığı çalışmasında genel üretim giderlerinin fazla olması sebebiyle hizmet ve ürün maliyetlerinin hesaplanmasının zor olduğu otel işletmelerinde FTM sayesinde geleneksel muhasebe sistemlerine göre hizmet ve ürün maliyetlerinin daha doğru ve hassas şekilde hesaplanabileceğı vurgulanmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin otel işletmelerinde uygulanabilirliğini inceleyen araştırma sonuçlarına göre otel işletmelerinde genel

üretim giderlerinin yıl boyunca dengeli bir dağılımda olmaması, ürünlerle ilişkilendirilemeyen ve süreklilik arz etmeyen faaliyetlerin olması, yöntemin otel işletmelerinde uygulamasını zorlaştıran faktörler olduğu saptanmıştır. Araştırma, FTM uygulamasının otelin büyüklüğü, türü, sınıfı, konsepti ve konumu gibi özelliklerine bağlı olarak değişiklik gösterebileceğini savunmaktadır. Pavlatos ve Paggious (2007)'un Yunanistan'da faaliyet gösteren konaklama işletmelerinde kullanılan maliyet muhasebesi yöntemleri üzerine yaptığı araştırmaya göre geleneksel maliyetleme yöntemlerine kıyasla FTM yönteminin uygulanması işletmenin alacağı kararlara daha fazla etki ettiği ve daha ayrıntılı bilgi sağladığı sonucuna ulaşılmıştır (Tanç, 2012, s. 173). Başdin (2016), faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin bir konaklama işletmesinde uygulaması üzerine yaptığı araştırmasında, küreselleşen dünyada işletmelerin maliyet yapılarında yaşanan önemli değişimlerin işletmelere ürettikleri hizmet ve ürünlerin maliyetlerini daha doğru hesaplamak zorunda bıraktığını belirtmiştir. Araştırmaya göre geleneksel maliyetleme yöntemlerinin, işletmelerin doğru maliyet bilgisine olan ihtiyacına cevap verememesinden kaynaklanan arayış neticesinde ortaya çıkan yöntemlerden olan faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin bugün maliyetleme sorunlarının çözümünde istenen sonuçlar vermesi nedeniyle birçok çalışmaya konu olmasına rağmen işletmelerde kullanılabilecek bir FTM modeli henüz oluşturulmamıştır. Araştırma FTM uygulamalarının farklı alanlarda yapılmasına olan ihtiyaç üzerine gerçekleştirilmiştir. Bozkurt (2010)'un faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin 5 yıldızlı bir otel işletmesinde örnek uygulamasını yaptığı araştırmasında turizm faaliyetlerinin Türkiye'de sezonluk olmasından dolayı sektörde faaliyet gösteren konaklama işletmeleri için doğru ve güvenilir maliyet bilgilerinin varlıklarının devamı için önemi vurgulanmaktadır. Çalışmada konaklama işletmelerinin yapıları üzerinde durularak bilgi sistemleri ve maliyet yapılarının bu işletmeler için öneminden bahsedilmiştir. Ayrıca FTM'nin nasıl bir maliyetleme modeli olduğu üzerinde durulmuştur. Çalışmada FTM'nin bir otel işletmesi üzerinde örnek uygulaması yapılarak sonuçların mevcut yöntemler ile kıyaslaması yapılmıştır.

Ayrıca Kurtlu vd. (2017)'nin çağdaş maliyetleme yöntemlerinin konaklama işletmelerinde uygulanabilirliği üzerine yapmış olduğu araştırmada çağdaş maliyetleme yöntemlerinin avantajları ve uygulanabilirliği Amasra ve Safranbolu ilçelerindeki konaklama işletmeleri yöneticileri olmak üzere 480 kişiye anket

yöntemiyle uygulanmış olup çağdaş maliyetleme yöntemlerinin üstünlüklerinin, yöntemlerin uygulanmasına etkisi olduğu tespit edilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

TURİZM İŞLETMELERİNDE KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN İNCELENMESİ

Geleneksel maliyet muhasebe yöntemlerinin yöneticilere işletme adına alacakları kararlarda yeterli olmaması, doğru sonuçlara ulaştırmaması ve işletmelerin rekabet edebilirliğine katkı sağlayamaması sonucu yeni maliyet muhasebesi yöntemleri geliştirilmiştir bu yöntemlerden biri olan kaynak tüketim muhasebesi aşağıda detaylı bir şekilde incelenmiştir.

2.1. KAYNAK TABANLI YAKLAŞIM

Son yıllarda işletme stratejilerinin temelini teşkil eden kaynaklara ilgi artmıştır (Grant, 1991, s. 14). İşletmenin zayıf ve güçlü yönlerine odaklanan kaynak tabanlı yaklaşım, finansal olan ve finansal olmayan stratejik analiz yöntemleriyle tarih boyunca farklılaşarak gelişmiştir (Tümer, 2011, s. 136). Bu bağlamda kaynak tabanlı yaklaşımı anlatmak için finansal açıdan ve stratejik yöntem açısından incelemek gerekmektedir (Tanış, 2018, s. 6). Kaynak tabanlı yaklaşım, kavramı, özellikleri ve tarihsel gelişimi açısından aşağıda detaylı bir şekilde açıklanmaktadır.

2.1.1. Kaynak Tabanlı Yaklaşım Kavramı ve Tarihsel Gelişimi

Sürdürülebilir bir rekabet avantajına sahip olmanın işletmelerin sahip oldukları kaynaklar olduğunu savunan Kaynak Tabanlı Yaklaşım ilk olarak 1959 yılında Penrose tarafından ileri sürülmüştür (Bal, 2010, s. 269). Yaklaşımına daha sonra Ansoff (1965), Andrews (1971), Selznick (1975) ve Wernerfelt (1984) tarafından katkıda bulunulmuştur (Rangone, 1999, s. 233). 1959'da Penrose ve diğer araştırmacılardan sonra ilk tutarlı tanımlama 1984'te Wernerfelt tarafından olmuştur (Wright, Dunford ve Snell, 2011, s. 702). Barney yaklaşımının sürdürülebilir rekabet avantajı kaynakları için temel oluşturan teorik model taslağını çizmesiyle stratejik insan kaynakları yönetiminde hem kavram olarak gelişmesini hem de ampirik araştırmalarda kullanılmasını yaygınlaştırmıştır (Wright vd., 2011, s. 703).

Sonuç olarak kaynak tabanlı yaklaşım, insan kaynaklarının stratejik kaynaklar üzerindeki etkinliğini anlamak için geniş bir bakış açısı sunmuştur. Kaynak tabanlı yaklaşım, insan kaynakları yönetimine, alanın daha geniş bir perspektif kazanmasına

sebebe olmuş ve aynı zamanda alana teorik bir anlam kazandırmıştır (Wright vd., 2011, s. 711). Kaynak Tabanlı Yaklaşım, işletmenin kaynak ve yeteneklerinin taklit edilmesinin zorluğu ile işletme içi analiz yapılmasıyla rekabet üstünlüğü sağlamayı amaç edinen bir anlayıştır (Barca vd., 2012, s. 104).

2.1.2. Kaynak Tabanlı Yaklaşımın Temel Kavramları

Yaklaşım, işletmelerin sürdürülebilir rekabet için sahip oldukları kaynak ve yetenekleri geliştirmeleri ve kullanmaları gerektiğini savunmaktadır. Yani yaklaşıma göre işletmeler kendi iç konum ve şartlarını analiz ederek stratejik planlamalar yapmalıdır (Cantürk ve Çiçek, 2015, s. 99). İşletmelerin kaynaklarının sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlaması için değerli olmak, taklit edilememek, ikamesi olmamak ve nadir olmak gibi özelliklere sahip olması gerekmektedir (Barney, 1991, s. 105-106). İşletme yeteneği de işletmenin sahip olduğu maddi ve maddi olmayan varlıklarını koordine bir şekilde amacına uygun olarak kullanabilme kapasitesidir. Hemen hemen her işletmede bu varlıklardan söz edilebilmektedir. Önemli olan bu varlıklara sahip olmak değil, bu varlıkların etkin ve faydalı olacak şekilde kullanılmasıdır (Ülgen vd., 2014, s. 117).

İşletmelerin ortalamanın üstünde bir kar sağlayabilmeleri için eşsiz kaynaklara sahip olması ve bu kaynakları stratejik olarak kullanabilmesi gerekmektedir (Papatya, 2007, s. 52). Barney'e göre de işletmelerdeki her kaynak ve yetenek rekabet avantajı sağlamaz, sadece stratejik olarak değerlendirilen kaynak ve yetenekler bu avantajı sağlayabilmektedir (Karmaşak vd., 2013, s. 118-119).

2.2. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ KAVRAMI

Bu bölümde çağdaş maliyetleme yöntemlerinden olan Kaynak Tüketim Muhasebesi kavramı, gelişimi, özellikleri ve faydaları açıklanmıştır.

2.2.1. Kaynak Tüketim Muhasebesi Kavramı, Gelişimi, Özellikleri ve Faydaları

Kaynak Tüketim Muhasebesi'nin (KTM) ortaya çıkmasıyla ilgili ilk gelişme Alman Yönetim Muhasebesi Grenzplankostenrechnung (GPK) ile olmuştur. KTM maliyetlerin özelliklerini, yapılarını ve davranışlarını izlerken faaliyetlere odaklanan ve onları neden sonuç ilişkilerine göre analiz eden FTM ve GPK yöntemlerinin birleşmesinden oluşan bir yöntemdir (Perkins, 2011, s. 47). 2000'li yılların başında bir

maliyet yönetim şekli olarak ortaya çıkan KTM, sonrasında CAM_I (The Consortium of Advanced Management International – Uluslararası İleri Yönetim Birliği) tarafından 2001 yılı sonunda bugünkü halini almıştır (Köse ve Ağdeniz, 2015, s. 52). Çağdaş maliyetleme yöntemlerinden biri olan FTM ve .gpk yöntemlerini geliştirerek destekleyen KTM (Wang vd., 2009, s. 84), daha kapsamlı ve daha doğru sonuçlar üreten bütünleşik bir maliyet yönetim sistemidir (Merwe ve Keys, 2002, s. 31). KTM kapsamlı bir maliyet yönetim sistemi olması nedeniyle Avrupa ve Amerika’da en çok tercih edilen muhasebe yönetim yaklaşımıdır (Van der Merwe ve Keys, 2002, s. 31).

Maliyetlere nelerin sebep olduğuna tüm maliyetleme sistemlerinin başka cevapları vardır. KTM’nin maliyetlere neyin sebep olduğu sorusuna cevabı da kaynaklardır (White, 2009, s. 64-65). KTM’ye göre kaynak tanımı daha geneldir, kaynaklar yalnızca faaliyetlerin kullandığı kaynaklardan oluşmaz, kaynakların kendi içinde kullandığı kaynakları da kapsar. Yöntem, maliyet hesaplaması yaparken kaynakların tüketimini baz almaktadır, yani maliyetleri kaynakların kullanımına göre dağıtır ve maliyetlerin işletme içi bir bölümden diğer bölüme geçişini sağlar (Wang vd., 2009, s. 84).

KTM, işletmelerin doğru adımlar atabilmeleri için doğru finansal bilgiler, sağlıklı maliyet hesaplamaları ihtiyaçlarına hizmet edebilmek amacıyla ortaya çıkarılmış bir sistemdir (Öğünç ve Tekşen, 2018, s. 391). KTM, ilke temelli, dinamik, entegre ve yöneticilerin örgütsel stratejik kararlarına fayda sağlayacak bilgileri üreten yönetim muhasebesi yaklaşımıdır (Rahimi vd., 2014, s. 534; Inanlou vd., 2014, s. 200). Kaynaklara odaklanması ve miktar temelli bir anlayışta olması sebebiyle KTM, detaylı bir maliyet analizine ihtiyaç duymaktadır. Karar aşamasında KTM, işletme yöneticilerine ürün bazında değil kaynak bazında bilgiler sunmaktadır (Köse ve Ağdeniz, 2015, s. 59). Ayrıca sistem, işletmeleri kaynak temelli ele alarak, işletmelere tüketilen kaynakları ve bu kaynakların maliyetlerini detaylı analiz imkânı sağlamaktadır (Karaca ve Küçük, 2017, s. 356). Yöntem, maliyet hesaplaması yaparken kaynak tüketimini dikkate alarak ürünlere tükettiği kaynaklara göre maliyet dağıtımını yapmaktadır (Wang vd., 2009, s. 84).

KTM, işletmelere maliyet bilgileri sunarken kaynak tabanlı anlayışla yaklaşır ve üretim sürecinde kullanılan kaynakların miktarlarını, bu kaynakların işletmeye olan maliyetini ayrıntılı şekilde inceler. KTM, işletmelerde maliyet bilgilerini ayrıntılı

olarak izlemenin yanında atıl kapasitenin de kontrol edilmesini ve maliyet bilgilerini sınıflandırarak analiz edilmesini sağlar (Peacock ve Juras, 2006, s. 55). Atıl kapasitenin izlenmesi, tarihi maliyetlerden çok yerine koyma maliyetlerinin kullanılması ve farklı seviyelerdeki maliyet bilgilerini takip etme ve sınıflandırma KTM yönteminin en belirgin özelliklerindedir (Peacock ve Juras, 2006, s. 55). Yöntem ayrıca kaynak kapasitelerini, üretken olan, üretken olmayan ve boş kapasite olarak sınıflandırarak işletmelere kaynakları kullanımları konusunda faydalı bilgiler sunmaktadır (Ahmed ve Moosa, 2011, s. 756). KTM uygulamasını benimseyen işletmeler, doğruluk oranı yüksek maliyet bilgilerine, ayrıntılı maliyet analizine sahip olmaktadır (Fisher ve Krumwiede, 2012, s. 46).

KTM yöntemini diğer çağdaş yöntemlerden ayıran en belirgin özelliği atıl kapasite belirlenirken kaynak havuzlarında toplanan maliyetleri sabit ve değişken olarak sınıflandırılmasıdır. Sabit maliyetler, teorik kapasiteye göre; değişken maliyetler de bütçelenmiş kaynak çıktılarına göre dağıtılmaktadır (Perkins ve Stovall, 2011, s. 47). Bu ayrımı yapabilmesi işletmeye atıl kapasite kontrolü imkanı vermektedir (Karaca ve Küçük, 2017, s. 356). Kaynak havuzlarının teorik kapasite belirlendikten sonra bu kapasiteden kullanılan kaynakların kapasiteleri çıkarıldığında atıl kapasite maliyetleri belirlenmektedir. Kaynak maliyetleri, ürünlere dağıtılarak, atıl kapasite maliyetleri ise dağıtılmayarak atıl kapasite maliyetleri dönemsel giderler olarak alınmaktadır (Tse ve Gong, 2009, s. 42-43). Kaynak havuzlarında toplanıp sabit ve değişken olarak sınıflandırılan kaynaklar atıl kapasite oranının belirlenmesi için kullanılabilir. Sabit maliyetlerin kullanım oranı belirlenirken kaynağın teorik kapasitesi göz önünde bulundurulurken, değişken maliyetlerin kullanım oranı belirlenirken bütçelendirilmiş kaynaklar dikkate alınmaktadır (Perkins ve Stovall, 2011, s. 47).

Kaynakların gereken düzeyde kullanılması demek olan kapasite yönetimi de yine KTM sistemin en önemli maliyet yönetim aracıdır. Kapasitenin en gerekli ve makul seviyede kullanılması atıl kapasitenin ya da aşırı kaynak oluşması gibi istenmeyen durumların oluşmasına engel olmaktadır. Sistem, kapasite kontrolü yaparak işletmenin verimliliğini artmasını sağlamakta ve işletmeye maliyet kontrolü konusunda büyük ölçüde fayda sağlamaktadır. Maliyetlerin kaynak tüketimi sonucu oluştuğunu savunan KTM'ye göre maliyete sebep olan unsurun yani kaynağın ortadan kaldırılması veya süreçteki başka bir faaliyete aktarılması söz konusu olmadıkça

maliyet azaltılması söz konusu olmayacaktır (White, 2009, s. 65). KTM yönteminin üstünlükleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Clinton ve Sally, 2004, s. 23);

- İşletmelerin karar alma süreçlerinde destek olacak bilgileri sağlamak için amortisman hesaplamada eski maliyetler yerine güncel maliyetleri kullanır,
- Atıl kapasiteyi ürünlere yüklemeyi, kaynaktan sorumlu birimlere yükler,
- Maliyetleri belirlerken kaynak tabanlı anlayıştadır ve kaynakları sabit ve değişken olarak sınıflandırarak maliyetlerle ilgili bilgilerde kesin sonuçlar sağlar,
- Karar alıcılara maliyet bilgilerini takip ve kontrol etmelerinde gruplandırma imkanı sunar,
- Belirtilmiş ya da standart miktarlarla miktara dayalı bir şekilde mali olmayan bilgileri karşılaştırarak faaliyetlerin ve kaynak kullanımlarının yönetimine olanağı sunar,
- Ürün-tüketim miktarı dengesinde nedensellik ilkesini esas alır, tüketilen kaynak maliyetlerini maliyet nesnelere yükler,
- Teorik kapasite hacimlerine dikkat çekerek yöneticilere atıl kapasite hakkında bilgiler vererek atıl kapasiteyi yönetmelerini sağlar.

KTM, çoklu kaynaklar arasındaki ilişkiyi belirlemekte, maliyet dağıtımında yüklenebilir tüm giderleri içermekte ve kapasite yönetimi için bir çerçeve oluşturmaktadır. Maliyet yapısının izlenmesi, maliyetlerin doğasının belirlenmesini ve temelde değişken olan maliyetlerin tüketim davranışlarına bağlı olarak sabit maliyete dönüştürülebileceğini göstermektedir. Miktar temelli maliyet akışlarının miktar ilişkiler temelinde izlenmesi de kaynak tüketiminin tanımlanarak maliyet değerini ilişkilerden ayırmayı ifade etmektedir (Clinton ve Weber, 2004, s. 24). KTM ile ulaşılabilecek sonuçlar ise şöyledir (Weber ve Clinton, 2004, s. 12);

- Atıl veya fazla kapasite giderleri ürün ve hizmetlere dağıtılmadığından gerçeğe uygun dağıtım maliyetleri oluşturması,
- Teorik kapasiteye göre yapılan gider dağıtımıyla sadece tüketim nesnelere kullanılan kaynakların maliyetlerinin dağıtımının yapılması,
- Ürün ve hizmet maliyetlerinin sadece tüketilen kaynak maliyetlerinden oluşması,

- Diğer sistemlerde sabit gider olarak değerlendirilen ama aslında değişken olan gider ilişkisini ortaya çıkarması,
- Diğer sistemlerden farklı olarak yardımcı gider yerlerindeki giderlerle bunların tüketim objeleri (dağıtılacağı diğer yerler) arasındaki nedensel ilişkiyi tanımlaması,
- Yerine koyma maliyetiyle amortisman hesaplaması ve teorik kapasitenin kullanılması birbirini götüren etki oluşturmaktadır. Yerine koyma maliyetinin kullanılması birim maliyetleri arttırırken, teorik kapasiteye göre hesaplanmış iş hacmi nedeniyle birim maliyetlerin azalması,
- Diğer sistemlerden farklı olarak her seviyedeki yöneticiye maliyetleri izlene ve sınıflandırma imkanı sunmasıdır.

İşletme yönetiminin vereceği kararlarda maliyetle ilgili veriler, işletmelerin amaçlarına ulaşmalarında çok önemli bilgilerdir. KTM sistemine göre de işletme yönetiminin alacağı kararlarda son derece önemli rol oynayan maliyetlere de kaynaklar sebep olduğundan kaynakların özelliklerinin iyi analiz edilmesi çok önem arz etmektedir. Kaynaklar ile kaynakları tüketen maliyet bilgileri arasındaki ilişkilerin analiz edilmesi çok önemlidir (Webber ve Clinton, 2004, s. 3-4). KTM de söz konusu bu ilişkinin analizine olanak vermesi dolayısıyla önem arz etmektedir.

2.2.2. Alman Maliyet Muhasebesi; Grenzplankostenrechnung (GPK)

Alman maliyet muhasebesi (GPK) için kaynak tüketim muhasebesinin ortaya çıkmasındaki ilk adım denilebilir. II. Dünya Savaşı'ndan sonra Almanya'nın bozulan ekonomisini canlandırmak amacıyla geliştirilen sistem, Almanya'da en yaygın kullanılan muhasebe yönetim uygulaması olmuştur (Baltacıoğulları, 2018, s. 14). Yöntem 1940'ların sonunda yönetim muhasebesi alanıyla ilgili çalışmalar yapan bir otomotiv mühendisi olan Hans George Plaut tarafından geliştirilmiştir (Sharman, 2004, s. 28). 1940'lı yıllarda Hans George Plaut GPK sistemini ortaya çıkardıktan sonra 1946 yılında 2000'den fazla danışmanı, danışmanlık şirketi kurup yetiştirmiş daha sonra 1953 yılında metot ile ilgili makale yayınlarak sistemin tanınip yaygınlaşmasını sağlamıştır (Sharman, 2004, s. 29). GPK yöntemi, kaynak tabanlı yaklaşımı benimsemekte ve maliyetlere kaynakların sebep olduğunu savunmaktadır (Tutkavul ve Elmacı, 2016, s. 81).

Alman maliyetleme sistemi tamamıyla miktar temelli bir anlayıştır. Yıllık olarak seviye analizlerini uygulayan sistemin kaynakların farklılaştırılmış şekillerini gösteren ayrıntılı bir maliyetleme sistemi bulunmaktadır. Girdileri, ilişkili oldukları çıktılarının yapısına göre sabit ve orantısal olarak sınıflandıran yöntem karlılık analizi yapmak adına detaylı ve çok boyutlu bir raporlama sistemine hakimdir (Zimmermann ve Sedgley, 2010, s. s.43). Alman Maliyetleme Sistemi'nin temel ilkeleri Zimmerman, 2010, s. 43);

- Miktar temelli bir anlayıştır.
- Yıllık performans saptamaları ve planlamaları yapmaktadır.
- Kaynakları farklılaştırarak detaylı bir şekilde analiz etmektedir.
- Girdileri bağlantılı oldukları çıktılara göre sabit ve değişken olarak kategorize etmektedir.
- Karlılık analizi yaparken çok boyutlu olarak raporlama yapmaktadır.

GPK, üretim planlaması, fiyatlandırma ve satın alma kararları gibi kısa vadeli yönetsel kararları desteklemektedir. Yöntem, işletme yöneticilerine, maliyetlerin saptanması, personel davranışlarını etkileme ve mevcut eksiklikleri belirleme gibi destekleyici avantajlar sunmaktadır (Polejewski, 1997). Alman Maliyetleme Sisteminin, maliyet denetlemesi, satış ve üretim planlaması, satın alma analizi, kapasite planlaması, maliyet bilgilerinde şeffaflık sağlamak gibi yararlı üstünlükleri bulunmaktadır (Krumwiede, 2005, s. 26).

2.2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi birinci bölümde detaylı bir şekilde açıklandığı için burada tekrar değinilmemiştir.

2.2.4. KTM-FTM ve GPK Karşılaştırılması

GPK yönteminin kaynaklara odaklanma özelliğiyle, FTM yönteminin faaliyetlere odaklanma özelliğinin birleşimi olan KTM, GPK ve FTM'ye kıyasla daha entegre bir maliyetleme modelidir (Weber ve Clinton, 2004, s. 1). FTM'de kaynak maliyetleri, önce faaliyetlere, daha sonra maliyet objelerine dağıtılmak üzere iki aşamada gerçekleşmektedir, KTM'de ise kaynak maliyetleri önce kaynak havuzlarında toplanıp sonra faaliyetlere, faaliyet havuzlarından da ürünlere dağıtılmaktadır (Aktaş,

2013, s. 60). KTM, atıl kapasite maliyetlerini çıktılara yüklememektedir, bu özelliği ile KTM, geleneksel maliyetleme yöntemlerinden ve FTM'den ayrılmaktadır (Karaca ve Küçük, 2017, s. 357). Wegmann (2009, s. 13-14) FTM'nin odaklandığı faaliyetlerin içerdiği fazla detaylar nedeniyle faydasız ve alakasız analizlere sebep olabileceğini vurgulanmaktadır. KTM ise aksine işletme yöneticilerine işlemlerle ilgili açık ve net bilgiler sunmaktadır (Aktaş, 2013, s. 59).

KTM modeli bilgisayar tabanlı bir yöntem olarak geliştirilmiştir ve FTM ile GPK modellerine göre uygulanması daha pratik ve elde edilen bilgileri daha sağlıklı ve güvenilirdir. KTM'nin bileşim şeması Şekil 2'de olduğu gibidir (Van der Merwe, 2007).

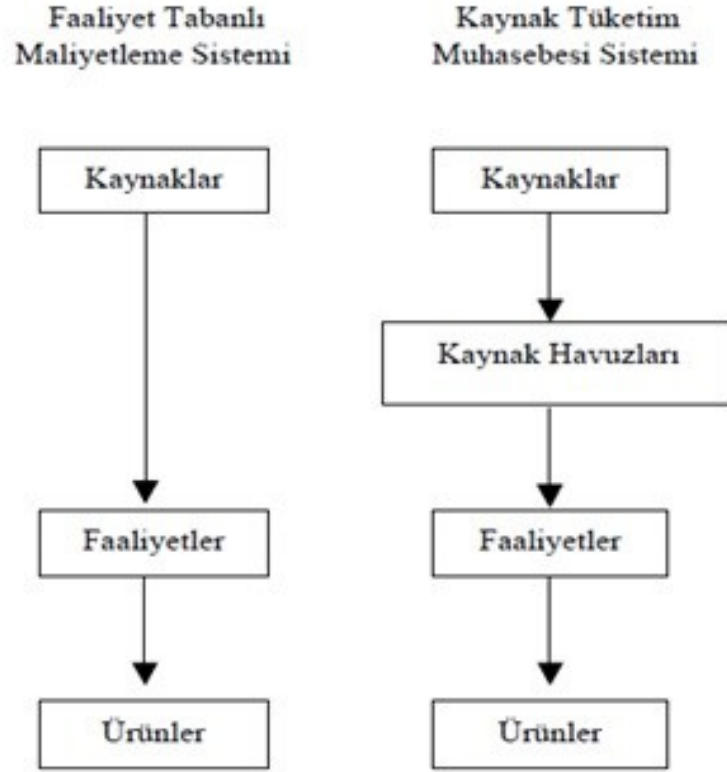


Şekil 2. KTM Bileşim Şeması

Kaynak: (Van der Merwe, 2007)

Şekil 2'de de görüldüğü üzere GPK, kaynak bakış açısıyla kapasite odaklı bir yapıya sahiptir ancak FTM süreç bakış açısıyla faaliyet odaklı bir yapıya sahiptir. KTM ise her iki yöntemin özelliklerini taşımaktadır (Öğünç ve Tekşen, 2018, s. 394). KTM ve FTM dağıtım anlamında benzer kavramlar olmasına rağmen farklı yönelime sahiptirler. KTM faaliyetlerden çok kaynaklara odaklı bir yöntemdir. KTM, analizler giderler ve sorumluluklar için kısa vadeyi baz alırken, FTM uzun vadeli kaynak tüketimine odaklanmaktadır (Aktaş, 2013, s. 60). FTM'nin ilk uygulamalarında maliyetleri dağıtırken atıl kapasite göz ardı edilmiştir, bu eksiklik KTM sisteminde yoktur (Grasso, 2007, s. 198). KTM'nin en önemli avantajı da bu atıl kapasite kontrolü

ve yönetimi sağlamasıdır (Aktaş, 2013, s. 60). FTM ile KTM'nin uygulama süreçleri şekil 3'te karşılaştırılmıştır (Wegmann, 2009).



Şekil 3. KTM ve FTM Uygulama Süreçleri

Kaynak: (Wegmann, 2009)

Şekil 3'te KTM ve FTM'nin işleyiş süreçleri karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir. FTM'de ilk adım olan kaynak maliyetlerinin faaliyetlere dağıtılması zor bir süreçtir. Çok sayıda kaynak kullanılan büyük işletmelerde bu kaynakların her biri için kaynak etkeni belirlemek hem zor hem de çok zaman alıcıdır. Bu yüzden KTM, çok sayıda kaynakları homojen kaynak havuzlarında toplayarak FTM'ye kıyasla daha az kaynak etkeni kullanarak kaynak maliyetlerinin faaliyetler dağıtımını sağlamaktadır. İkinci adım da faaliyetlere toplanılan maliyetleri maliyet objelerine (ürün, hizmet, müşteri vs.) dağıtmaktır. KTM'de kaynak havuzlarının varlığı FTM'deki zorlu süreci kolaylaştırmaktadır (Wegmann, 2009, s. 15). KTM modeli çözülmesi zor olan sabit ve değişken gider ayrıştırması sorununu ortadan kaldırmıştır. Ayrıca KTM'nin gider dağıtımını nedensellik ilkesine göre yapması daha önceleri gider dağıtımının rastgele yapılmasından kaynaklanan maliyetlere son vermiştir (Aksu, 2013, s. 180).

Kapasite yönetimi konusunda işletmelere çerçeve çizen KTM sistemi (Aksu, 2013, s. 166), çoklu kaynakların birbiriyle olan bağıını inceleyerek maliyet dağıtımını yaparken bir faaliyetten diğer faaliyete aktarımı yapılabilecek tüm maliyetleri içermeye ve bütün maliyetler üzerinde durmaya çalışmaktadır. Sistem, tüm kaynak maliyetlerine farklı boyutlardan bakarak, onları ayrı ayrı sınıflandırarak detaylı bir şekilde analiz etme fırsatı sunmaktadır. Ayrıca KTM'nin miktar temelli bir anlayışta olması, finansal tutarlarla miktarları birbirinden ayrı değerlendirmemesi, maliyetlerin dağıtımını miktarlar bazında gerçekleştirmesi, maliyetlerin dağıtımını ve kaynakların tüketimi esnasında bariz bir ayırım oluşturmaktadır. Söz konusu bu ayırım tüketim miktarını ve tüketimin maddi değerini birbirinden ayrı değerlendirilmemesine sebep olmakta ve bu da sapma analizi konusunda kolaylık sağlamaktadır. Ayrıca kaynak maliyetlerinin sadece kullanıldıklarında dağıtılıyor olması da kaynakların kapasite değerlendirilmesi yapılırken kolaylık sağlamaktadır (Cengiz, 2012, s. 229).

2.3. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN TEMEL KAVRAMLARI

KTM'nin temel kavramları olan maliyet objesi, kaynak havuzu, kaynak, sabit ve orantısız(değişken) giderler, teorik ve pratik kapasite ve faaliyetler aşağıda açıklanmaktadır.

2.3.1. Kaynak

Kaynak, KTM'nin maliyetleri dağıtırken odaklandığı temel unsurdur. Bir faaliyetin gerçekleştirilmesi için faydalanılan finansal öğelerdir. Üretim yapan bir işletmede kaynak olarak adlandırılacak unsurlar; hammadde ve malzemeler, işçilikler, üretim faaliyetlerini gerçekleştirirken yararlanılan endirekt maliyet unsurları, üretim faaliyetleri dışındaki faaliyetlerde karşılaşılan maliyetler olarak karşımıza çıkmaktadır (Erdoğan, 1995, s. 40). KTM'nin ilkeleri incelendiğinde, modelin kaynaklar ve kaynaklar arasındaki ilişkiler üzerine odaklandığı görülmektedir (Özyapıcı, 2012, s. 46). Aynı zamanda KTM, maliyet hesaplamalarında kaynak tüketim miktarlarını göz önünde bulundurmaktadır (Okutmuş, 2015, s. 48). Çünkü KTM, maliyetlerin kaynak tüketimleri sonucunda oluştuğunu savunmakta ve tüketilen kaynak miktarlarına göre maliyetleri hesaplamaktadır (Köse ve Ağdeniz, 2015, s.54). Örneğin işçilikler, maaşlar ve ücretler, amortismanlar, endirekt madde ve malzemeler, enerji giderleri, bir ürünü üretmek için kullanılan kaynakları oluşturmaktadır. KTM de maliyetleri bu kaynaklar tarafından tüketildiği orana göre hesaplamaktadır.

2.3.2. Kaynak Havuzu

Kaynak havuzu, KTM yönteminde maliyetlerin birincil/ikincil ve sabit/değişken olmak üzere sınıflandırılarak topladığı birimdir. KTM’de kaynak havuzu birbirine benzer kaynaklardan oluşmakta ve kaynak havuzlarının çıktı üretmesi için gerekli olan girdiler ve bunların maliyetleri ile ilgili verileri bulunmaktadır. Kaynak havuzları, maliyetleri dağıtmak için kullanılmakta ve maliyet dağıtımları, maliyet objelerinin kullandığı kaynak miktarına bakılarak yapılmaktadır (Aktaş, 2013, s. 68-69).

Kaynak havuzları homojen bir kaynak grubunun çıktılarını ölçerek kaynağın belirli bir çıktısını üretmek için gereken girdiler hakkında bilgiler üretmek için oluşturulur. KTM yönteminde kaynak havuzları maliyet objeleri ve alıcılar tarafından kaynak kullanımına dayanan maliyetleri belirlemek için kullanılmaktadır (Baltacıoğulları, 2018, s. 14). Kaynak havuzları işletmelerin sahip olduğu çok sayıda kaynağın karmaşıklığını gidermek için oluşturulmaktadır ve her bir kaynak havuzu homojen olmalıdır. Diğer bir deyişle, homojen kaynaklar, aynı kaynak havuzunda toplanmalıdır (Baltacıoğulları, 2018, s. 23). Örneğin çalışmanın uygulamasında amortismanlar ve makineler tarafından kullanılan elektrik, su, doğalgaz gibi enerji giderleri, makineler havuzunda toplanmıştır, maaş ve ücretler, işçilik kaynak havuzunda, endirekt madde ve malzemeler ise endirekt madde ve malzeme kaynak havuzunda toplanmıştır.

2.3.3. Kaynak Etkeni

Kaynak, KTM’nin maliyetleri dağıtırken odaklandığı temel unsurdur. Kaynak havuzlarında toplanıp sabit ve değişken olarak ayrılan maliyetleri faaliyetlere dağıtmakta kullanılan ve faaliyetlerin maliyetlerini belirleyen dağıtım anahtarları kaynak etkenleri olarak adlandırılmaktadır (Ergül, 2014). Birinci aşama maliyet etkeni de denilen kaynak etkeni, faaliyet ile kaynak arasındaki neden sonuç ilişkisine odaklanmaktadır (Ağyar, 2006, s. 78). Kaynak etkenleri, kaynağı tüketen faaliyet ile arasında ilişki sağlamaktadır (Unutkan, 2010, s. 97). Kaynak havuzlarında toplanan maliyetleri faaliyetlere dağıtmada kullanılacak kaynak etkenleri (dağıtım anahtarları); işçilik kaynak havuzunun işçilik saati, makinalar kaynak havuzunun makine saati; endirekt malzemelerin ise endirekt malzeme adeti (Ergül, 2014) gibi hem finansal olan hem de finansal olmayan öğelerden oluşmaktadır.

2.3.4. Faaliyet

Faaliyet kavramı, üretim sürecinde gerekli olan unsurların tedariki, nakli, tedarikçilerle yapılan satış anlaşmaları, üretim aşamasından önce makinelerin üretim için hazırlanması ve süreçte gerekli olacak öğelerin belirlenmesi (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s. 29), hazır hale getirilmesi, bakımı, temizliği, ücretlerin tahakkuku vb. işlemleri ifade etmektedir (Arzova, 2002, s. 20). İşletmede yapılan tüm bu faaliyetler, sistemin mantığını açıklayan maddeleri ve zamanı kullanmaktadır (Ansari vd. 2004, s. 13).

İşletme faaliyetleri işletmenin çalışmasını sağlayan mekanizmanın zincirleri olarak düşünülebilir. İşletme faaliyetlerinin her biri bir önceki faaliyet ile ilişki içerisindedir. Her bir faaliyet sadece belirli bir sürece ait olabileceği gibi birden çok sürece ait de olabilmektedir. İşletmeleri bir çark, faaliyetlerini de bu çarkın dişlileri olarak düşünüldüğünde ve her bir çarkın işletme için maliyet unsuru olduğunu göz önünde bulundurulduğunda işletmelerdeki her faaliyetin işletmeye kattığı değer oranında uygulanma oranına sahip olacağı sonucu çıkarılabilmektedir (Gümüş, 2007, s. 69-70). KTM yönteminde faaliyet kavramı ise kaynak havuzlarında toplanan maliyetlerin dağıtıldığı ve benzer alt faaliyetlerin toplandığı ana faaliyeti ifade eden üretim prosesi ya da gider yeridir. Çalışmanın uygulamasında da görüleceği üzere bir restoranda yemek hazırlamak için yapılan yıkama, ayıklama, soyma, doğrama vb faaliyetlerin hazırlık faaliyeti olarak isimlendirilmesi buna örnek gösterilebilir. Aynı zamanda hazırlanan malzemelerin pişirmek üzere tepsilere yerleştirilmesi, pişmeden hemen önce eklenmesi gereken yağ, baharat vs. eklenip fırınlara yerleştirilmesi pişirme faaliyeti olarak adlandırılmaktadır.

2.3.5. Faaliyet Etkeni

Maliyet etkeni (cost driver) kavramının yerine de kullanılan faaliyet etkeni bir faaliyetin oluşmasına sebep olan faktör denilebilir. Ancak bazı kaynaklar maliyet etkenlerini, kaynak etkeni ve faaliyet etkeni olarak sınıflandırıp, faaliyetlerin kaynak tüketimlerini gösteren ve kaynak maliyetlerini faaliyetlere yüklemeye kullanılan birincil maliyet etkenlerine kaynak etkeni, çıktıların faaliyet tüketimlerini gösteren ve faaliyet maliyetlerini çıktıları yüklemeye kullanılan ikincil maliyet etkenlerini de faaliyet etkeni olarak adlandırmaktadır (Blocher vd., 1999, s. 95; Miller, 1996, s. 51).

2.3.6. Maliyet Objesi

Maliyet objesi bir faaliyetin gerçekleştirilme sebebidir ve tüm maliyetlerin yüklenmesindeki son duraktır. İşletme süreçlerinin unsurlarından olan tüketici, ürün, hizmet, satış sözleşmesi, sipariş ihtiyacı, tedarik gibi maliyet ölçümü gerektiren kavramlar maliyet objeleri olarak sayılabilmektedir (Miller, 1996, s. 54; Blocher vd., 1999, s. 95). Kısaca bir işletmenin nihai ürünü olup bir mobilya işletmesi için koltuk, bir otomobil firması için araba, bir restoran işletmesi için yemek şeklinde örneklendirilebilir.

Maliyet objesi, işletmenin ürettiği mal ve hizmetlerden oluşmaktadır. Bu kavram sadece satış için değil işletmenin kendisi için ürettiği ürünleri de içeren geniş bir kavramdır. İşletmede üretim yapmak için meydana gelen giderler doğrudan ya da dolaylı olarak ürün ve hizmetler için kullanılır. Maliyete yüklenen bu ekonomik ürün ve hizmetlere, maliyet hesaplamada maliyet objesi denilmektedir (Arzova, 2002, s. 28). Tüm maliyetlerin yüklenmesi durumundaki son aşama olarak adlandırılan maliyet objesi (Brandt vd., 1998, s. 333), hizmet, ürün, proje, müşteri, sözleşme ya da herhangi bir maliyet ölçümü gerektiren iş birimleri olabilmektedir (Miller, 1996, s. 54; Blocher vd., 1999, s. 95).

2.3.7. Sabit ve Değişken Gider

Sabit giderler bir üretim sürecinde üretim miktarına göre değişiklik göstermeyen giderlerdir. Herhangi bir faaliyet bünyesinde üretilen üretim miktarının azalıp artması durumunda bile değişmeyip toplamda aynı gider oranında kalan giderlerdir. Bunlar bina, kira, ekipman, makine, kuruluş masrafları, amortisman oranları ve demirbaşları içermektedir. Yapılması zorunlu olan ve herhangi bir değişimden dolayı etkilenmeyen giderlerdir (Kürkçü, 2015, s. 75).

Değişken giderler, üretim hacminin artıp azalmasına göre değişim gösteren giderlerdir. Talep oranına göre artıp azalan, hizmet veya sarf malzemelerinden oluşan giderlerdir. Faaliyetin hacmine göre artıp azalmakta olan değişken giderler direkt işçilik masrafları ve direkt hammadde giderlerini içermektedir. Faaliyet hacminin sıfıra düşmesi halinde kendiliğinden ortadan kalkan giderlerdir (Kürkçü, 2015, s. 75).

2.3.8. Teorik Kapasite, Pratik Kapasite ve Atıl Kapasite

Üretim faktörlerinin kullanımıyla ilgili bir terim olan kapasite, işletmenin büyüklüğü ile ilgili bilgi vermektedir. Kapasite türleri; işletmelerin maksimum çalışma sonucu ortaya koyacağı “teorik kapasite”, belirli dönem içinde ulaşılmak istenen “pratik kapasite” ve kullanılma olanağı olmasına rağmen kullanılmayan “atıl kapasite” olarak sınıflandırılmaktadır (Bayer ve Tüfekçi, 2007, s. 24-25).

İşletmelerin belli bir zaman dilimi içerisinde gerçekleştirebileceği üretim miktarı demek olan kapasitenin (Kılınç, 2005, s. 1) türleri şu şekilde açıklanabilir. Teorik kapasite, belirli bir dönemde kesinti olmadan sürekli olarak yapılacak üretim miktarıdır (Güneçikan, 2008, s. 4). Yani üretimde kullanılan makine, teçhizat gibi kaynakların hiçbir kayıp olmaksızın kullanılarak üretebileceği maksimum üretim miktarı teorik kapasite olarak tanımlanmaktadır (Tekin, 1996, s. 188). Fakat gerçek yaşamda teorik kapasiteye ulaşmak mümkün olmayacağından teorik kapasite maliyet ölçümünde kullanılmamaktadır. Bu yüzden iş yaşamında günlük koşullardan dolayı ulaşılabilecek daha gerçekçi üretim hacmi anlamına gelen pratik kapasiteye ihtiyaç duyulmaktadır (Köroğlu, 2012).

Makina, teçhizat gibi araçların beklenmeyen arıza ve aksaklıklar nedeniyle teorik kapasite seviyesi altında üretim gerçekleşmektedir (Bulut, 2004). Bu gibi çeşitli aksaklıklar sonucu oluşan kayıplar çıkarılarak ulaşılan kapasite, işletmenin çeşitli kısıtlar sonucu ulaşabileceği üretim seviyesidir (Bulut, 2004) ve bu durum pratik kapasite olarak adlandırılmaktadır (Kaya, Gülhan ve Açık, 2009, s. 314). Başka bir deyişle işletmede oluşabilecek bakım, onarım, elektrik kesintisi, makine bozulmaları, iş gören devamsızlığı gibi aksaklıkların dikkate alınarak normal koşullarda ortaya çıkarılabilecek ürün miktarına pratik (normal) kapasite denilmektedir (Doğan, 1982, s. 72).

Diğer bir kapasite kavramı da belli bir faaliyet dönemi içerisinde gerçekleştirilen üretim miktarı (Tatar ve Üner, 1992, s. 122) demek olan fiili kapasitedir. Atıl kapasite ise fiili (gerçek) kapasite ile pratik (normal) kapasite arasındaki farktır (Doğan, 1982, s. 75). Belirli bir dönemde beklenen maksimum kapasite ile gerçekleşen kapasite arasındaki farktır (Kürkçü, 2015, s. 62). Atıl kapasite, kaynak amacını yerine getirmede eksik talep ya da fazla kapasite tahmini nedeniyle meydana gelen boşluğu ifade etmektedir (Tanış, 2018, s. 31).

2.4. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN İLKELERİ

İşletme yöneticilerinin hedeflerine odaklanarak iyileştirme kararları alabilmeleri için doğru modelleme oluşturabilmelerine olanak sağlayan ilkeler aşağıda açıklanmıştır (White, 2009, s. 67).

2.4.1. Nedensellik İlkesi

KTM’de kaynaklarla kaynakları kullanan nesnelere arasındaki ilişkinin anlaşılması çok önemlidir. Nedensellik ilkesi kaynaklar ve kaynakların kullandığı maliyet objeleri arasındaki ilişkiyi belirlemede önemli rol oynamaktadır (Webber ve Clinton, 2004, s. 3-4). KTM’nin nedensellik ilkesi kaynak ve kaynak akışlarının ilgili oldukları maliyetlerin neden sonuç ilişkisini yansıtacak şekilde olmasını gerektirir (Aktaş, 2013, s. 63). Bu durum kaynak havuzları arasında zorunlu olmayan, rastgele dağılımların da ortadan kaldırılmasını sağlamaktadır (Bal, 2010, s. 121). KTM yöntemine mantık ve güvenilirlik sağlaması açısından bu ilke, KTM’nin en önemli ilkesi olarak değerlendirilmektedir. Buna göre bir maliyet ile kaynak akışı arasında nedensellik ilişkisi kurulmazsa, bu kaynak akışı ve maliyetlerin yönetilmesinde sorun yaşaması kaçınılmaz olacaktır (Elmacı 2013).

2.4.2. Cevaplanabilirlik İlkesi

Cevaplanabilirlik ilkesi, kaynak kullanımının maliyet davranışları ile modellenmesinde nedensellik ilkesine uyum sağlamak amacıyla uygulanmaktadır. Kaynak havuzları arasında sabit ve değişken ilişkileri düzenleyen bu ilke, kaynak havuzlarının kendine has özelliklerini daha ayrıntılı tanımlayarak etkin bir karar destek gelişimine imkan vermektedir (White, 2009, s. 67; Ahmed ve Moosa, 2011, s. 756, Inanlou vd., 2014, s. 200).

2.4.3. İş/Süreç İlkesi

İş/süreç ilkesi cevaplanabilirlik ve nedensellik ilkeleri gibi yaygın olmasa da gerekli bir prensiptir. Çünkü nedensellik ilkesinin savunduğu gibi maliyet unsurları arasındaki kaynak akışlarını izlemek yönetime vereceği kararlarda yeterli bilgi olmayabilmektedir. Her zaman olmasa da kaynak havuzları arasındaki kaynak tüketimini yapan faaliyetin ne olduğunun bilinmesi de önem arz etmektedir. KTM’nin iş/süreç ilişkisi, faaliyetlere odaklanan bir model olan FTM’yi baz almaktadır. KTM’nin diğer ilkeleri kadar ayrıntılı olmayan İş/Süreç ilkesi idari kararlar

verilmesinde o iki ilkeyi destekleyici anlayıştır (Öğünç ve Tekşen, 2018, s. 397). KTM modelinde iş/süreç ilkesi daha sınırlı ve çok disiplinli şekilde uygulanmaktadır (White, 2009, s. 70).

2.5. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN TEMEL UNSURLARI

KTM'nin 3 temel unsuru bulunmaktadır. Bunlar; kaynakların analizi, maliyetlerin nitelikleri ve miktara dayalı yöntemdir (Merwe ve Keys, 2002, s. 31; Wang vd. 2009, s. 84; White, 2009, s. 64; Köse ve Ağdeniz, 2015, s. 53).

2.5.1. Kaynakların Analizi

Maliyetlere nelerin sebep olduğu konusunda çağdaş maliyetleme yöntemlerinin farklı fikirleri bulunmaktadır. KTM ise maliyetlere kaynakların sebep olduğunu savunmaktadır. Kaynakların analizi unsuru tamamen kaynaklara odaklanmış olup maliyetleri hesaplamının kaynak tüketim oranına bakılarak saptanacağı savunulmaktadır. Yaklaşım, maliyetten tasarrufun sağlanabilmesi için maliyet unsuru olan kaynağın ortadan kaldırılması gerektiğini ya da bir başka faaliyete aktarılması gerektiğini savunmaktadır (White, 2009, s. 65).

KTM'nin ilkelerinden olan nedensellik ilkesinin savunduğuna göre kaynakların ve kaynakları tüketen maliyet öğeleri arasındaki ilişkinin sorgulanması ve bilinmesi son derece önemlidir. Ayrıca kaynakların analizi, atıl kapasitenin ve üretken olan ve üretken olmayan kapasitenin tespitine imkan vermesi açısından da çok önemlidir (Karaca ve Küçük, 2017, s. 357). Söz konusu bu ilişkinin, kaynak akışları ile kaynakların ait olduğu maliyetlerin neden sonuç ilişkisini açıklayacak nitelikte olması gerekmektedir (Kurtlu, 2016, s. 4). KTM, tüketilen kaynakların akışları ile kaynakların ilişkilerine odaklı bir modeldir (Turkavul ve Elmacı, 2016, s. 89). Kaynak maliyetleri kaynakların özelliklerini yansıtan ölçütlerdir (Karaca ve Küçük, 2017, s. 357). Bu sebeple kaynakların maliyetleri ve kaynakların maliyetlerine nelerin sebep olduğu, kaynaklar ve kaynak akışlarının arasındaki sebep sonuç ilişkisini bilmek kaynak maliyetlerini saptamak ve maliyet kontrolü sağlamak açısından büyük önem taşımaktadır. Kaynakların 3 temel özelliği bulunmaktadır. Bunlar (White, 2009, s. 65-66):

- *Yeterlilik*; personel oryantasyonu, eğitimi, üretimde kullanılan araçların kalitesi, bakımı gibi nitel özelliklerdir.

- *Kapasite*; mevcut ya da gelecekteki talebi karşılayacak ölçüde kaynak bulundurulması anlamına gelmekte olup KTM’de 3 grupta sınıflandırılmaktadır:
 - *Üretken Kapasite*; kaynağın amacına odaklanıp, asıl amacına uygun olarak üretim yapması anlamına gelmektedir.
 - *Üretken Olmayan Kapasite*; kaynakların mecburi olmayan amaçlar için kullanılmaması gerektiğini savunmaktadır.
 - *Atıl Kapasite*; kaynağın asıl amacını yerine getirmede aksaklığından ya da fazla kapasitede düzenlenmesinden kaynaklı olarak çalışmaması anlamına gelmektedir.
- *Maliyet Yapısı*; maliyetler kaynak ve kaynak havuzlarının çıktılarının akışına bağlıdır ve kaynak maliyetleri kaynak özelliklerini göstermektedir. Her kaynak havuzu ve faaliyet birimi kaynaklarının niteliklerini birleştiren ve müşteri için başka kaynak havuzları ya da nihai çıktıları için bu maliyetleri aktaran homojen çıktılar üretmektedir.

2.5.2. Maliyetlerin Nitelikleri

KTM yöntemi kaynak maliyetlerine farklı açılardan bakıp onları sınıflandırarak detaylı bir analiz ile incelemektedir. KTM, maliyetlere kaynakların neden olduğunu ve kaynakların ancak bir işe, faaliyete atanmasıyla maliyet meydana getirdiğini savunmaktadır (White, 2009, s. 65-71).

Yönteme göre maliyetler birincil ve ikincil maliyetler olarak sınıflandırılıp daha sonra kaynak havuzundan çıkan çıktı ile maliyetlerin ilişkisine bakılarak sabit mi yoksa değişken mi olduğu tespit edilir. Kaynak havuzunda üretilen maliyetler birincil maliyetler olarak nitelendirilir, diğer kaynak havuzlarından aktarılan destek maliyetler ise ikincil maliyetlerdir (White, 2009, s. 74). Birincil maliyetler bir maliyet merkezinde oluşan maliyetler olduğundan bu maliyet merkezleri maliyetler üzerinden öncelikli kontrole yetkilidir. İkincil maliyetler de bir maliyet merkezinde oluşmayıp maliyet merkezine başka bir maliyetten yansımış olan transfer maliyetleri ifade ettiğinden maliyet merkezi bu aktarılmış maliyetler üzerinde ikincil kontrole yetkilidir (Merwe ve Keys, 2002, s. 4). Birincil ve ikincil maliyetler de kaynak havuzunu desteklemektedir ancak birincil maliyetler kaynak havuzlarında üretilirken ikincil

maliyetler başka kaynak havuzlarından aktarılmış maliyetlerdir. Maliyetler, birincil ve ikincil olarak değerlendirildikten sonra kaynak havuzunun çıktısıyla ilişkisine bakılarak sabit maliyet mi değişken maliyet mi olduğu belirlenmektedir (White, 2009, s. 75). Kullanılan girdi oranı, maliyet nesnesinin kullandığı çıktı oranına göre değişiklik göstermiyorsa sabit maliyet, değişiklik gösteriyorsa değişken (orantısal) maliyet olarak nitelendirilmektedir (SAP University Alliances, 2015, s. 7).

2.5.3. Miktara Dayalı Yöntem

KTM'nin ilkelerinden olan miktara dayalı yöntem, tüketim ilişkilerinin belirlenmesinde kıstas olarak miktarı baz almaktadır (Erkuş vd., 2014, s. 22). Sistemin en temel hedefi kaynakların ürünler ve faaliyetlerdeki, faaliyetlerin ürünlerdeki tüketim oranlarının saptanması ve maliyetlemede faaliyet ve kaynak tüketim oranlarının ölçü olarak alınmasıdır. Böylece KTM ve maliyetlerin dağıtımı arasında nedensellik ilkesi miktara göre saptanmış olmaktadır (Wang Zhuang vd. 2009, s. 84). Buna göre faaliyetler, miktar temelli olarak saptanmış faktörleri içermeli ve girdileri miktar olarak kullanmış olmalıdır (White, 2009, s. 70).

Miktara dayalı yöntem, kaynak kapasitelerinin yönetilmesini kolaylaştırdığı gibi maliyet nesnelere ile kaynaklar arasındaki neden sonuç ilişkisini de göstermektedir (Özyapıcı, 2012, s. 45). KTM'de tüm faaliyetler miktara dayalı olarak yapılmaktadır. Kaynak ve faaliyet kullanım oranları saptanırken ölçümler ölçülebilen standartlara göre yapılmaktadır. KTM modelinin diğer maliyetleme modellerinden farkı miktar ve finansal tutarları bir tutması ve miktarı baz almasıdır (Köse ve Ağdeniz, 2015, s. 57). KTM sistemi tüm tüketim davranışlarını ve ilişkilerini miktar temelinde analiz etmektedir (Webber ve Clinton, 2004, s. 4).

2.6. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ UYGULAMA SÜRECİ

KTM uygulama süreci aşamaları; kaynakların birbiriyle ilişkisinin incelenmesi, birincil ve ikincil maliyetlerin belirlenmesi, kaynak havuzlarında toplanan maliyetlerin sabit ve değişken olarak ayrılması, faaliyet maliyetlerinin belirlenmesi ve faaliyetleri kullanan ürünlere maliyetlerin dağıtılması şeklinde aşamalardan oluşmaktadır (Perkins ve Stovall, 2011, s. 47):

Kaynakların Birbiriyle İlişkisinin İncelenmesi ve Kaynak Havuzlarının Belirlenmesi: Yöntemde kontrol ve planlama yapılırken kaynaklar baz alınmakta ve

böylece kaynaklar ve birbirleriyle ilişkileri belirlenerek kaynak havuzları oluşturulmaktadır. Birbiriyle ilişkisi olan kaynaklar aynı kaynak havuzunda toplanmaktadır.

Birincil ve İkincil Maliyetlerin Belirlenmesi: Her kaynak havuzunun birincil maliyetleri ve varsa ikincil maliyetleri belirlenmekte ve toplam maliyetleri hesaplanmaktadır. Yöntem, kaynakları kaynak havuzunda topladıktan sonra birincil maliyetler ile diğer maliyet havuzlarından aktarılan ikincil maliyetleri ayırmaktadır (Balakrishnan vd., 2012, s. 13).

Kaynak Havuzlarında Toplanan Maliyetlerin Sabit ve Değişken Olarak Ayrılması: Önceki aşamada birincil ve ikincil olarak belirlenen maliyetler sabit ve değişken olarak ayrılmaktadır. Maliyetlerin sabit ve değişken olarak ayrılmasındaki sebep sabit maliyetlerin teorik kapasiteye; değişken maliyetlerinse kaynak havuzunun çıktı miktarına (pratik kapasiteye) göre dağıtılmasıdır.

Faaliyet Maliyetlerinin Belirlenmesi: Sabit ve değişken olarak ayrılan maliyetler kaynak etkenleri (dağıtım anahtarları) vasıtasıyla faaliyetlere dağıtılmakta ve böylece faaliyetlerin maliyetleri belirlenmektedir. Her kaynak havuzunun kapasitesi teorik kapasiteyle karşılaştırıldığında atıl kapasite ve atıl kapasite maliyetine ulaşılmaktadır.

Faaliyetleri Kullanan Ürünlere Maliyetlerin Dağıtılması: Bir önceki aşamada belirlenen faaliyet maliyetleri, ürünlere faaliyetleri kullanma miktarı ile orantılı bir şekilde dağıtılmakta ve böylece ürün maliyetleri ortaya çıkmaktadır.

2.7. ATIL KAPASİTE MALİYETLERİ

Son zamanlarda işletme yöneticileri kapasite kullanım oranlarının analizinde atıl kapasite bilgisinin ölçülmesine ve raporlanmasına odaklanmıştır (Buchheit, 2003, s. 549). Bu nedenle atıl kapasite maliyetleri, kapasite maliyetlerinin belirlenmesi ve dağıtımında önemli bir nokta olmaktadır. Kaynakların tedariki gider olarak değerlendirilmekte ve tedarik edilen kaynağa yapılan harcama ile kullanılan kaynağın maliyeti arasındaki farka “atıl kapasite maliyeti” denilmektedir (Kaygusuz, 2006, s. 145).

KTM hesaplaması sonucunda kaynak havuzlarındaki kapasite, kaynak havuzunun teorik kapasitesini yansıtırken, çıktı miktarı da gerçekleşmiş kapasiteyi

(pratik kapasite) yansıtmaktadır. Hesaplama yapılırken kaynak havuzlarının sabit maliyetleri teorik kapasite miktarına göre hesaplanmakta, değişken maliyetleri de gerçekleşmiş kapasite miktarına göre hesaplanmaktadır. Böylece sabit kaynak maliyetlerinin atıl kapasiteye tekabül eden kısmı “atıl kapasite maliyeti” olarak değerlendirilmektedir (Aktaş, 2013, s. 71). Atıl kapasite maliyetleri, maliyet objesine yani ürüne dağıılmamakta ve analiz edilerek azaltılması konusunda çalışmalar yapılabilmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BEŞ YILDIZLI BİR KONAKLAMA İŞLETMESİNİN ALAKART RESTORANINDA KTM UYGULAMASI¹

3.1. ARAŞTIRMA YAPILAN İŞLETMENİN TANITILMASI²

Uygulama yapılan konaklama işletmesi 2007 yılından beri Antalya’da ilçesinde faaliyet gösteren beş yıldızlı bir işletmedir. İşletmede 7 farklı tipte ve büyüklükte 567 oda bulunmaktadır. İşletmede 1 ana restoran (açık büfe hizmeti sunulan), 1 İtalyan restoran, 1 Uzakdoğu restoranı ve 1 alakart restoran, 3 snack restoran, 8 bar, 1 pastane, gözleme evi ve pide fırını ile yiyecek içecek hizmeti verilmektedir.

Araştırmanın uygulaması konaklama işletmesinin alakart restoranında yapılmıştır. Konaklama işletmesinin alakart restoranında 25 adet 4 kişilik masa bulunmakta ve aynı anda 100 kişi ağırlanabilmektedir. Alakart restoran rezervasyon ile çalışmakta olup 100 kişi tamamlanınca o gün için rezervasyon alınmamaktadır. Restoran saat 19:00-23.30 saatleri arası hizmet vermektedir. Alakart restoranda mönü aylık olarak düzenlenmektedir. Alakart restoranın mönüsü Tablo 1’de de görüleceği üzere çorbalar (sebzeli enginar çorbası, sütlü fesleğenli domates çorbası, sebzeli tavuk çorbası), mezeler (havuçlu kerevizli meze, tarator, piyaz), salatalar (Akdeniz salatası, avokadolu domates salatası, roka salatası), ana yemekler (kremalı mantar soslu biftek, beşamel soslu patatesli tavuk, fırında çupra/levrek) ve tatlılar (tahinli kabak tatlısı, sütlaç, meyve) olmak üzere 5 guruptan oluşmaktadır. Fiyatlandırma ise müşterinin yediği yiyecekleri ayrı ayrı değil mönüdeki her bir yemek grubundan istediği yiyeceği seçtiği ve buna göre tek bir fiyat üzerinden yapılmaktadır. Konaklama işletmesinin alakart restoranı Ağustos ayında her gün dolu olup günde 100 aylık 3.100 adet akşam yemeği (fiyat fix olduğu için 5 yemek grubundan ayrı ayrı aylık 3.100 adet olmak üzere toplam 15.500 porsiyon) üretilmiştir.

Konaklama işletmesinin alakart restoranından alınan ve uygulamada kullanılan veriler 2019 Ağustos ayına aittir. Ağustos ayı mөнüsünün bir porsiyonda net olarak ne kadar kullanıldığı belli olmayan dolayısıyla maliyeti ürüne doğrudan yüklenemeyen madde ve malzemeleri ifade eden endirekt madde ve malzemeleri kişniş, nar ekşisi,

¹ Araştırmanın uygulamasında Okutmuş (2015) ve Kurtlu (2016) çalışmalarından faydalanılmıştır.

² Çalışma, Antalya’da faaliyet gösteren beş yıldızlı bir konaklama işletmesinin alakart restoranında yapılmıştır. İşletmenin ismi rekabet ve ticari verilerin güvenliği açısından gizli tutulmuştur.

tuz, sıvı ve katı yağlar, sarımsak, un, domates salçası, karabiber, pul biber, kekik, kimyon, defne yaprağı, toz fesleğen, krema, sirke, ceviz içi, tahin, pirinç unu, nişasta, pirinç, şeker, maydanoz, marul ve lolorosso'dur. Ağustos 2019 alakart restoranda kullanılan söz konusu 26 çeşit endirekt madde ve malzeme yemeklerin ana maddesi olmayıp bir porsiyonda tutam, avuç, dal, diş, çay/tatlı/yemek kaşığı gibi miktarı durumdan duruma değişen ve net olarak hesaplanamayan ölçeklerle yemeklere eklenmektedir. Miktar bilgileri işletmenin standart reçetelerinden yaklaşık olarak alınmış ve söz konusu yiyeceğin aylık üretimi ile çarpıldıktan sonra aylık kullanım miktarına ulaşılmıştır. Maliyet bilgileri ise satınalma bölümünden alınan kilogram fiyatları baz alınarak hesaplanmıştır.

Uygulama yapılan alakart restoranda 6 aşçı, 3 yamak, 6 garson, 3 komi, 1 steward, 1 restoran şefi ve 1 mutfak şefi olmak üzere 21 personel çalışmaktadır. 1 aşçı ve 2 yamak hazırlık faaliyetinde; 5 aşçı, 1 yamak, 1 steward ve 1 mutfak şefi pişirme faaliyetinde; 6 garson, 3 komi ve 1 restoran şefi sunum faaliyetinde görev almaktadır. Çalışanlar haftada bir gün izin kullandığı için ayda toplam 26 gün çalışmaktadır. Restoranda yiyeceklerin üretilmesinde 6 ocak, 1 fırın, 1 soğutucu, 1 bulaşık makinesi olmak üzere 9 makine kullanılmaktadır.

3.2. ARAŞTIRMA YAPILAN ALAKART RESTORANIN ÜRETİM PROSESLERİ

Araştırma yapılan konaklama işletmesinde alakart restoranın üretim prosesleri KTM yöntemine göre benzer faaliyetler aynı kaynak havuzunda toplanmak suretiyle hazırlık, pişirme ve sunum olmak üzere 3'e ayrılmıştır. Bu üretim proseslerinde yapılan faaliyetler:

Hazırlık: Bu faaliyet yiyeceklerin pişirilecekse pişirilmeden önce, pişirilmeyecekse servis edilmeden önce yapılması gereken yıkama, ayıklama, soyma, kesme, doğrama, sıkma, ezme, marina etme, baharatlama, soslama vb. alt hazırlık faaliyetlerinden oluşmaktadır.

Pişirme: Bu faaliyet yiyeceklerin, kızartma, buğulama, haşlama, fırınlama vb. suretiyle pişirilip sunuma hazır hale getirildiği faaliyettir.

Sunum: Müşterilerin sipariş ettikleri yiyecekler gerek pişirilerek gerekse pişirilmeden tabaklarda sunuma hazır hale getirilerek servis edilmektedir.

3.3. ARAŞTIRMA YAPILAN ALAKART RESTORANIN AĞUSTOS 2019 DÖNEMİNE AİT MÖNÜ BİLGİLERİ

Araştırma yapılan alakart restoranın Ağustos 2019 dönemiyle ilgili mönü bilgileri tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo 1. Alakart Restoran Ağustos 2019 Yemek Tüketim Miktarları (Porsiyon)

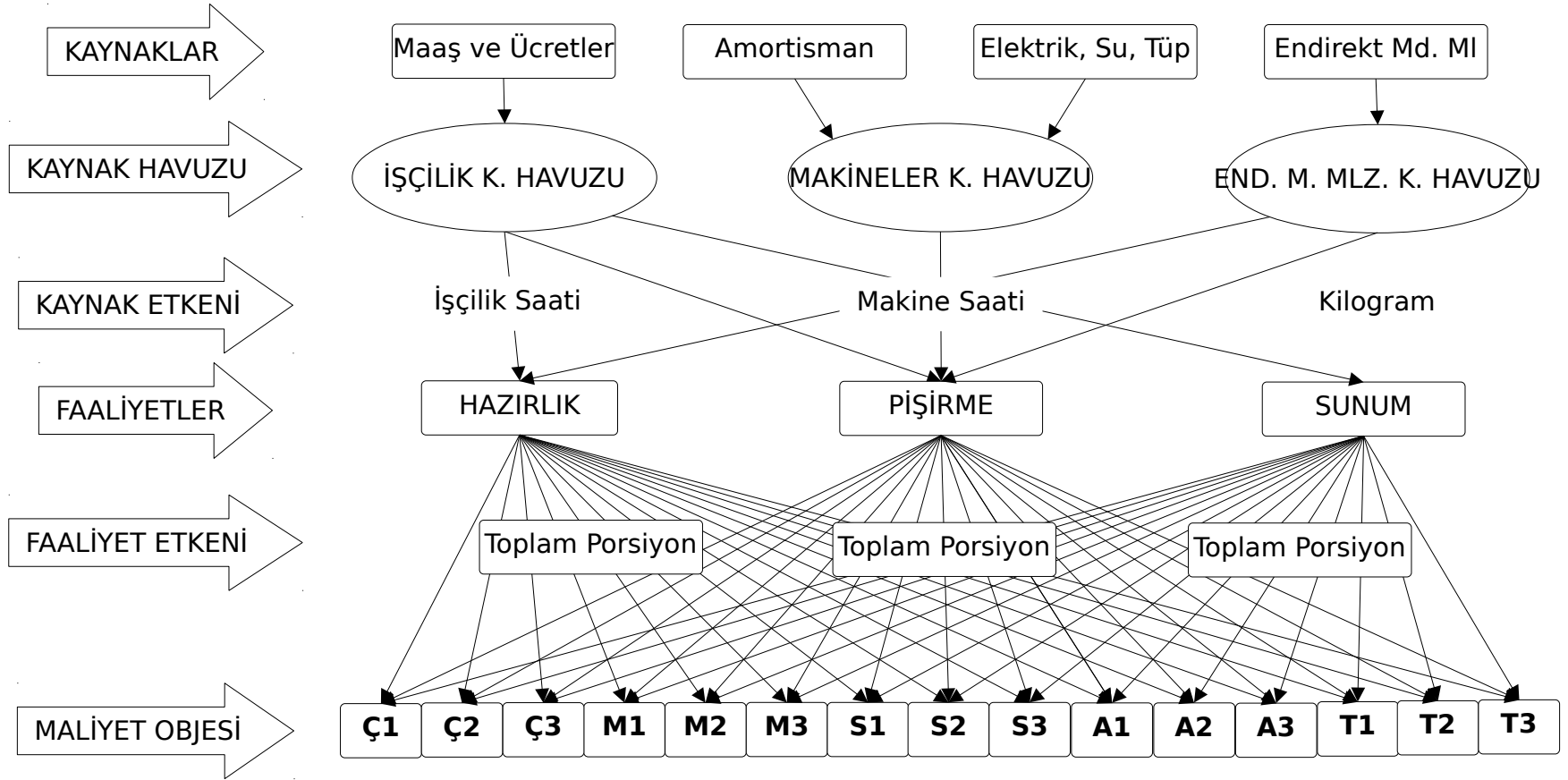
Günler	Yiyecek Grupları														
	Çorbalar			Mezeler			Salatalar			Ana Yemekler			Tatlılar		
	Ç1	Ç2	Ç3	M 1	M 2	M 3	S1	S2	S3	A1	A2	A3	T1	T2	T3
1	10	40	50	38	52	10	23	47	30	14	46	40	20	65	15
2	35	25	40	62	28	10	55	10	35	44	42	14	36	46	18
3	12	49	39	10	10	80	65	23	12	49	41	10	32	26	42
4	51	28	21	5	67	28	20	26	54	46	10	44	44	22	34
5	20	60	20	23	30	47	21	49	30	2	90	8	21	56	23
6	15	65	20	32	38	30	15	5	80	69	21	10	9	40	51
7	15	40	45	30	32	38	40	25	35	26	20	54	12	26	62
8	90	5	5	45	5	50	54	16	30	65	23	12	10	17	73
9	30	23	47	55	25	20	40	51	9	6	14	80	55	37	8
10	46	10	44	2	18	80	60	25	15	30	23	47	42	53	5
11	10	20	70	14	46	40	30	10	60	15	65	20	20	41	39
12	20	30	50	9	51	40	46	10	44	51	28	21	12	24	64
13	30	40	30	18	62	20	10	73	17	35	25	40	42	55	3
14	40	50	10	63	17	20	2	90	8	23	30	47	45	36	19
15	15	25	60	6	14	80	1	19	80	38	30	32	20	43	37
16	25	35	40	26	20	54	4	7	89	55	35	10	62	12	26
17	35	45	20	44	42	14	90	5	5	15	25	60	13	28	59
18	45	50	5	67	23	10	81	17	2	30	20	50	7	22	71
19	65	23	12	38	30	32	70	10	20	35	10	55	5	11	84
20	15	30	55	51	47	2	69	21	10	65	23	12	65	35	0
21	30	50	20	73	10	17	22	27	51	20	55	25	36	53	11
22	35	10	55	49	41	10	65	15	20	51	27	22	23	34	43
23	10	80	10	40	49	11	12	23	65	10	30	60	19	74	7
24	60	15	25	69	21	10	8	11	81	25	35	40	47	44	9
25	70	5	25	58	42	0	2	2	96	47	30	23	53	33	14
26	2	90	8	73	27	0	63	5	32	47	1	52	72	10	18
27	80	1	19	60	30	10	16	22	62	23	12	65	17	62	21
28	4	7	89	55	35	10	9	81	10	20	54	26	33	40	27
29	90	5	5	5	85	10	7	65	28	49	21	30	49	45	6
30	81	2	17	30	20	50	25	26	49	80	5	15	5	44	51
31	25	25	50	50	40	10	60	11	29	28	12	60	13	47	40
Toplam	1111	983	1006	1200	1057	843	1085	827	1188	1113	903	1084	939	1181	980

Tablo 1’de uygulama yapılan konaklama işletmesi alakart restoran aylık (Ağustos) tüketilen porsiyonlar gösterilmektedir. Tablo 1’e göre Ağustos ayında 1.111

porsiyon sebzeli enginar orbası (1), 983 porsiyon sütlü fesleğenli domates orbası (2), 1.006 porsiyon sebzeli tavuk orbası olmak üzere 3.100 porsiyon çorba; 1.200 porsiyon havuçlu kerevizli meze (M1), 1.057 porsiyon tarator (M2), 843 porsiyon piyaz (M2) olmak üzere 3.100 porsiyon meze; 1.085 porsiyon Akdeniz salatası (S1), 827 porsiyon avokadolu domates salatası (S2), 1.188 porsiyon roka salatası (S3) olmak üzere 3.100 porsiyon salata; 1.113 porsiyon kremalı mantar soslu biftek (A1), 903 porsiyon beşamel soslu patatesli tavuk (A2), 1.084 porsiyon fırında çupra/levrek (A3) olmak üzere 3.100 porsiyon ana yemek ve 939 porsiyon tahinli kabak tatlısı (T1), 1.181 porsiyon sütlaç (T2), 980 porsiyon meyve (T4) olmak üzere 3.100 adet tatlı tüketilmiştir. 5 yemek grubundan toplamda 15.500 porsiyon Ağustos 2019 tüketim miktarını oluşturmaktadır. Alakart restoranda fiyat fix olduğu için her yemek grubundan eşit miktarda tüketim söz konusudur.

3.4. KTM UYGULAMASI

şekil 4'te uygulama yapılan alakart restoranda KTM yönteminin uygulama süreci görülmektedir.



Şekil 4. Konaklama İşletmesi Alakart Restoranında Kaynak Tüketim Muhasebesi Uygulama Süreci

Şekil 4’te de görüldüğü üzere alakart restoranda bir akşam yemeği mönüsü üretmek için maaş ve ücretler, amortisman, elektrik-tüp-su ve endirekt madde ve malzemeler olmak üzere 4 grup kaynak kullanılmaktadır. Alakart restoranda KTM uygulamasında maaş ve ücretler işçilik kaynak havuzunda; amortisman, elektrik-tüp-su makineler tarafından tüketildiği için makineler kaynak havuzunda; endirekt madde ve malzemeler ise endirekt madde ve malzemeler kaynak havuzunda toplanmıştır. İşçilik kaynak havuzunda toplanan maliyetler işçilik saati; makineler kaynak havuzunda toplanan maliyetler makine saati ve endirekt madde ve malzeme kaynak havuzunda toplanan maliyetler kilogram kaynak etkeni (dağıtım anahtarı) kullanılarak faaliyetlere dağıtılmıştır. Konaklama işletmesinin alakart restoranında gerçekleştirilen faaliyetler (gider yerleri) ise hazırlık, pişirme ve sunumdur. Bu faaliyetlerde toplanan maliyetleri maliyet objelerine diğer bir ifadeyle yiyeceklere dağıtırken kullanılacak faaliyet etkeni (dağıtım anahtarı) her üç faaliyet için de üretim miktarıdır.

Tablo 2. 2019/Ağustos Ayı Genel Üretim Giderleri

Maaş ve Ücretler	60.300 TL
Amortisman	3.000 TL
Elektrik	2.800 TL
Tüp	3.100 TL
Su	3.200 TL
Endirekt Madde ve Malzeme	11.500 TL
Toplam	83.900 TL

Tablo 2’de uygulama yapılan alakart restoranın 2019 ağustos ayına ait genel üretim giderleri (GÜG) gösterilmektedir. Buna göre 2019 Ağustos ayına ait toplam 83.900 TL genel üretim gideri bulunmaktadır.

Tablo 3. Kaynak Havuzlarına Göre Sabit ve Değişken Maliyetler

Kaynak Havuzu	Toplam Maliyet	Sabit Maliyet	Değişken Maliyet	Kaynak Etkeni
İşçilik	60.300	9.000	51.300	İşçilik Saati
Makineler	12.100	3.000	9.100	Makine Saati
Endirekt Malzeme	11.500	-	11.500	Kilogram
Toplam	83.900 TL			

Tablo 3’te işletmenin kaynak havuzları, kaynak havuzlarının sabit ve orantısal (değişken) maliyetleri ile birlikte toplam maliyetleri ve bu maliyetleri faaliyetlere dağıtmada kullanılacak kaynak etkenleri (dağıtım anahtarları) gösterilmektedir. Kaynak havuzlarında bulunan maliyetlerin sabit ve değişken maliyeti aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

İşçilik Kaynak Havuzu: Konaklama işletmesinin alakart restoranında 6 aşçı, 3 yamak, 6 garson, 3 komi, 1 steward olmak üzere 19 direkt işçi çalışmaktadır. Bu direkt işçiliklerin brüt ücretleri toplamı değişken gider olarak alınmıştır. Ayrıca restoranda çalışan 1 restoran şefi ve 1 mutfak şefinin brüt ücretleri (üretim doğrudan katılmadıkları ve endirekt işçilik sayıldığı için) sabit gider olarak alınmıştır.

Makineler Kaynak Havuzu: Üretimde kullanılan makinelerin amortismanı sabit gider olarak; üretim makinelerinde kullanılan elektrik, tüp ve su giderleri ise değişken gider olarak alınmıştır.

Endirekt Madde ve Malzeme Kaynak Havuzu: Akşam yemeğinde kullanılan endirekt madde ve malzemeler üretim ile doğru orantılı olarak artmaktadır. Bu nedenle endirekt madde ve malzeme giderleri değişken maliyet olarak alınmıştır.

Tablo 4. Kaynak Havuzlarının Teorik ve Pratik Kapasiteleri ve Oranları

Kaynak Havuzu	Teorik Kapasite	Pratik Kapasite	Sabit Maliyet Oranı	Değişken Maliyet Oranı
İşçilik	5.040	4.368	1,78	11,74
Makineler	720	345	4,16	26,37
Endirekt Malzeme	-	580	-	19,82

Tablo 4'te işletmenin kaynak havuzlarının teorik ve pratik kapasiteleri ile sabit maliyet ve değişken maliyet oranları görülmektedir. KTM, sabit maliyetlerin teorik kapasiteye göre olması gerektiğini savunmaktadır. Örneğin bir makinanın teorik kapasitesi makinanın 30 gün 24 saat kesintisiz çalışması durumunu ifade ederken; pratik kapasitesi üretimde aktif olduğu gün ve saati ifade etmektedir (Okutmuş, 2015, s. 53). Buna göre uygulama yapılan işletmenin alakart restoranının teorik ve pratik kapasite hesaplamaları aşağıdaki gibidir:

İşçilik Kaynak Havuzu: Normal standartlara göre bir işçinin günde 8 saat üzerinden 30 gün çalıştığı varsayıldığında 21 işçinin teorik kapasitesi 5.040 işçilik saati olarak hesaplanmaktadır. Ancak uygulama yapılan işletmede bir ayda bir işçi 26³ gün çalışmaktadır. Buna göre 21 işçinin günde 8 saat ve aylık 26 gün üzerinden pratik kapasitesi 4.368 işçilik saati olarak hesaplanmıştır.

$$\begin{aligned}
 \text{Teorik Kapasite} &= \text{Bir İşçinin Günlük Çalışma Saati} * 30 \text{ Gün} * \text{Toplam İşçi Sayısı} \\
 &= 8 * 30 * 21 \\
 &= 5.040 \text{ İşçilik Saati}
 \end{aligned}$$

³ İşletmede her işçi haftanın bir günü izin kullandığı için toplamda 26 gün çalışmaktadır.

$$\begin{aligned}\text{Pratik Kapasite} &= \text{Bir İşçinin Günlük Çalışma Saati} * 26 \text{ Gün} * \text{Toplam İşçi Sayısı} \\ &= 8 * 26 * 21 \\ &= 4.368 \text{ İşçilik Saati}\end{aligned}$$

Makineler Kaynak Havuzu⁴: Bir makinenin hiç ara vermeden 24 saat çalıştığı düşünüldüğünde işletmenin teorik kapasitesi 24 saat * 30 gün = 720 makine saati olarak belirlenecektir. Uygulama yapılan alakart restoranda bir günde en fazla 100 kişi ağırlanmakta dolayısıyla 100 adet 5 gruptan oluşan akşam yemeği sunulabilmektedir. Her bir yiyeceğin üretim süresi farklı olmakla birlikte çalışmada en uzun sürede hazırlanan beşamel soslu patatesli tavuk yemeğinin üretim süresi olan 62 dakika baz alınmıştır. Buna göre makineler kaynak havuzunun pratik kapasitesi şu şekilde hesaplanmıştır:

$$\begin{aligned}\text{Makineler Pratik Kapasitesi} &= 100 * 62 \text{ dakika} = 6.200 \text{ dakika günlük} \\ &= 6.200 * 30 \text{ gün} = 186.000 \text{ dakika aylık} \\ &= 186.000 / 60 = 3.100 \text{ saat} \\ &= 3.100 / 9 \text{ makine} = 345 \text{ saat}\end{aligned}$$

Endirekt Madde ve Malzeme Kaynak Havuzu: Endirekt madde ve malzemeler doğrudan akşam yemeği üretimi ile ilgili olduğu için bu kaynak havuzunun teorik kapasitesi bulunmamaktadır. Pratik kapasitesi ise Alakart restoranda kullanılan kişniş 4,13 kg, nar ekşisi 22,73 kg, tuz 23,81 kg, zeytinyağı 119,17 kg, çiçek yağı 6 kg, tereyağı 29,87 kg, sarımsak 18,17 kg, un 27,59 kg, domates salçası 4 kg, karabiber 20,07 kg, pul biber 11,19 kg, kekik 9,03 kg, kimyon 2,16 kg, defne yaprağı 10,84 kg, toz fesleğen 3 kg, krema 5 kg, sirke 50,58 kg, ceviz içi 75,12 kg, tahin 56,34 kg, pirinç unu 7,08 kg, nişasta 5,9 kg, pirinç 11,81 kg, şeker 7,91 kg, maydonoz 25,29 kg, marul 12,36 kg ve lolorosso 10,85 kg olmak üzere toplam 580 kg endirekt madde ve malzemedir.

Tablo 4'te ayrıca sabit maliyetlerin teorik kapasiteye; değişken maliyetlerin ise pratik kapasiteye göre oranları da gösterilmektedir. Bu oranlar aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

$$\text{İşçilik Sabit Maliyet Oranı} = \frac{\text{İşçilik Sabit Maliyeti (Tablo 3)}}{\text{İşçilik Teorik Kapasitesi (Tablo 4)}}$$

$$\text{İşçilik Sabit Maliyet Oranı} = \frac{9.000}{5.040} = 1.78$$

⁴ Makineler kaynak havuzunun pratik kapasitesi belirlenirken söz konusu ürün/ürünlerin birbirleriyle benzer olan üretim süresi kullanılmaktadır. Ancak çalışmada yer alan ürünlerin her birinin üretim süresi farklılık göstermektedir. Bu nedenle çalışmada üretim süresi olarak en uzun sürede (25 dk hazırlık, 35 dk pişirme, 2 dk sunum olmak üzere toplam 62 dk) üretilen beşamel soslu patatesli tavuk yemeğinin süresi dikkate alınmıştır. Böylece söz konusu sürede müşterilerin istediği diğer yiyeceklerde hazır hale getirilebilmektedir.

$$\text{İşçilik Değişken Maliyet Oranı} = \frac{\text{İşçilik Değişken Maliyeti (Tablo 3)}}{\text{İşçilik Pratik Kapasitesi (Tablo 4)}}$$

$$\text{İşçilik Değişken Maliyet Oranı} = \frac{51.300}{4.368} = 11,74$$

$$\text{Makineler Sabit Maliyet Oranı} = \frac{\text{Makineler Sabit Maliyeti (Tablo 3)}}{\text{Makineler Teorik Kapasitesi (Tablo 4)}}$$

$$\text{Makineler Sabit Maliyet Oranı} = \frac{3.000}{720} = 4,16$$

$$\text{Makineler Değişken Maliyet Oranı} = \frac{\text{Makineler Değişken Maliyeti (Tablo 3)}}{\text{Makineler Pratik Kapasitesi (Tablo 4)}}$$

$$\text{Makineler Değişken Maliyet Oranı} = \frac{9.100}{345} = 26,37$$

$$\text{End. Mad. Mlz. Değişken Maliyet Oranı} = \frac{\text{End. Mad. Mlz. Değişken Maliyeti (Tablo 3)}}{\text{End. Mad. Mlz. Pratik Kapasitesi (Tablo 4)}}$$

$$\text{End. Mad. Mlz. Değişken Maliyet Oranı} = \frac{11.500}{580} = 19,82$$

Tablo 5. Havuzlardan Faaliyetlerin Tükettiği Kaynaklar

Kaynak Havuzu	Hazırlık	Pişirme	Sunum	Toplam
İşçilik (İ. saat)	624	1664	2.080	4.368
Makineler (m. saat)	-	345	-	345
End. Mlz. (kg)	131,47	448,53	-	580

Tablo 5'te kaynak havuzlarından faaliyetlerin tükettiği kaynaklar (pratik kapasiteleri-Tablo 4) ayrıntılı bir şekilde gösterilmiştir. Hesaplamalar aşağıdaki şekilde yapılmıştır:

Hazırlık Gider Yeri İşçilik Pratik Kapasitesi = (İşçilik Pratik Kapasitesi (Tablo 4) /

$$\text{Toplam İşçi Sayısı}^5) * \text{Hazırlık Gider Yeri İşçi Sayısı}$$

$$= (4.368/21)*3$$

$$= 624$$

Pişirme Gider Yeri İşçilik Pratik Kapasitesi = (İşçilik Pratik Kapasitesi (Tablo 4) /

$$\text{Toplam İşçi Sayısı}) * \text{Pişirme Gider Yeri İşçi Sayısı}$$

$$= (4.368/21)*8$$

$$= 1.664$$

5 Alakart restoranda 1 aşçı ve 2 yamak hazırlık faaliyetinde; 5 aşçı, 1 yamak, 1 steward ve 1 mutfak şefi pişirme faaliyetinde; 6 garson, 3 komi ve 1 restoran şefi sunum faaliyetinde olmak üzere toplam 21 personel çalışmaktadır.

Sunum Gider Yeri İşçilik Pratik Kapasitesi= (İşçilik Pratik Kapasitesi (Tablo 4) /

$$\begin{aligned} & \text{Toplam İşçi Sayısı) * Sunum Gider Yeri İşçi Sayısı} \\ & = (4.368/21) * 10 \\ & = 2.080 \end{aligned}$$

Hazırlık Gider Yeri Makineler Pratik Kapasitesi= (Makineler Pratik Kapasitesi

$$\begin{aligned} & \text{(Tablo 4) / Toplam Makine Saati⁶) * Hazırlık Gider Yeri Makine Saati} \\ & = (345/35) * 0 \\ & = 0 \end{aligned}$$

Pişirme Gider Yeri Makineler Pratik Kapasitesi = (Makineler Pratik Kapasitesi

$$\begin{aligned} & \text{(Tablo 4) / Toplam Makine Saati) * Pişirme Gider Yeri Makine Saati} \\ & = (345/35) * 35 \\ & = 345 \end{aligned}$$

Sunum Gider Yeri Makineler Pratik Kapasitesi= (Makineler Pratik Kapasitesi

$$\begin{aligned} & \text{(Tablo 4) / Toplam Makine Sayısı) * Sunum Gider Yeri Makine Sayısı} \\ & = (345/35) * 0 \\ & = 0 \end{aligned}$$

Hazırlık Gider Yeri Endirekt Madde ve Malzeme Pratik Kapasitesi: Bu gider yerini endirekt madde ve malzeme pratik kapasitesi, pişirilmeden hazırlanan havuçlu kerevizli meze, tarator, Akdeniz salata, avokadolu domates salatası ve roka salatasında kullanılan endirekt madde ve malzemelerin ağustos ayı kullanım miktarı olan 131,47 kg'dır. Söz konusu yiyeceklere ağustos ayında 12,36 kg marul, 10,85 kg lolorosso, 63,12 kg zeytinyağı, 22,73 kg nar ekşisi, 5,93 kg tuz, 3,82 kg karabiber, 4,13 kg kişniş ve 8,53 kg sarımsak olmak üzere toplam 131,47 kg endirekt madde ve malzeme kullanılmıştır.

Pişirme Gider Yeri Endirekt Madde ve Malzeme Pratik Kapasitesi:

Bu gider yerinde mönüde yer alan ve pişirilerek hazırlanan yiyeceklerde kullanılan endirekt madde ve malzemelerin Ağustos ayı kullanım miktarı olan 448,53 kg endirekt madde ve malzeme pratik kapasitesi olarak hesaplanmıştır. Bu en direkt madde ve malzemeler ise kişniş tuz 17,88 kg, zeytinyağı 56,05 kg, çiçek yağı 6 kg, tereyağı 29,87 kg, sarımsak 9,64 kg, un 27,59 kg, domates salçası 4 kg, karabiber 16,25 kg, pul biber 11,19 kg, kekik 9,03 kg, kimyon 2,16 kg, defne yaprağı 10,84 kg, toz fesleğen 3 kg, krema 5 kg, sirke 50,58 kg, ceviz içi 75,12 kg, tahin 56,34 kg, pirinç unu 7,08 kg, nişasta 5,9 kg, pirinç

⁶ Konaklama işletmesi alakart restoran KTM uygulamasında makineler kaynak havuzunda yer alan makineler sadece pişirme faaliyetinde kullanılmaktadır. pişirme faaliyetini en çok kullanan ürün/yemek ise 35 dakika pişirme süresi ile beşamel soslu patatesli tavuk yemeğidir. Dolayısıyla toplam makine saati pişirme faaliyetinde geçen 35 dakika olup diğer faaliyetlerde makine kullanılmadığı için 0'dır. Diğer bir ifadeyle makineler kaynağını sadece pişirme faaliyeti tüketmekte ve pişirme faaliyetinin makineler pratik kapasitesi bulunmaktadır.

11,81 kg, şeker 7,91 kg, maydanoz 25,29 kg, olmak üzere toplam 448,53 kg'dir.

Sunum Gider Yeri Endirekt Madde ve Malzeme Pratik Kapasitesi:

Bu gider yerinde endirekt madde ve malzeme kullanılmamaktadır.

Tablo 6. Kaynak Havuzlarındaki Maliyetlerin Faaliyetlere Dağıtımı

Kaynak Havuzu	Hazırlık	Pişirme	Sunum	Toplam
İşçilik (İ. saat)	8.436,48	22.497,28	28.121,6	59.055,36
Makineler (m. saat)	-	10.532,85	-	10.532,85
End. Mlz. (kg)	2.605,73	8.889,86		11.495,59
Toplam	11.042,21	41.919,99	28.121,6	81.083,8

Tablo 6'da KTM yöntemine göre kaynak havuzlarında toplanan maliyetlerin faaliyetlere (gider yerlerine) dağıtımını gösterilmektedir. Tablo 5'te de görüldüğü üzere hazırlık faaliyetine 11.042,21 TL; pişirme faaliyetine 41.919,99 TL ve sunum gider yerine 28.121,6 TL olmak üzere toplam 81.083,8 TL dağıtılmıştır. Hesaplamalar aşağıdaki şekilde yapılmıştır:

İşçilik Kaynak Havuzu Maliyetlerinin Hazırlık Faaliyetine Dağıtımı: Hazırlık Gider Yeri İşçilik Saati (Tablo 5) * Sabit Maliyet İşçilik Oranı (Tablo 4) + Hazırlık Gider Yeri İşçilik Saati (Tablo 5) * Değişken Maliyet İşçilik Oranı (Tablo 4) = (624 * 1,78) + (624 * 11,74) = 1.110,72 + 7.325,76 = 8.436,48

İşçilik Kaynak Havuzunun Pişirme Faaliyetine Dağıtımı: (Pişirme Gider Yeri İşçilik Saati * Sabit Maliyet İşçilik Oranı) + (Pişirme Gider Yeri İşçilik Saati * Değişken Maliyet İşçilik Oranı) = (1.664 * 1,78) + (1.664 * 11,74) = 2.961,92 + 19.535,36 = 22.497,28

İşçilik Kaynak Havuzunun Sunum Faaliyetine Dağıtımı: (Sunum Gider Yeri İşçilik Saati * Sabit Maliyet İşçilik Oranı) + (Sunum Gider Yeri İşçilik Saati * Değişken Maliyet İşçilik Oranı) = (2.080 * 1,78) + (2.080 * 11,74) = 3.702,4 + 24.419,2 = 28.121,6

Makineler Kaynak Havuzunun Hazırlık Gider Yerine Dağıtımı: Hazırlık gider yerinde makineler kaynak havuzunda yer alan makineler kullanılmadığı için hazırlık faaliyeti makineler kaynak havuzundan pay almamaktadır.

Makineler Kaynak Havuzunun Pişirme Gider Yerine Dağıtımı: (Pişirme Gider Yeri Makine Saati * Sabit Maliyet Makineler Oranı) + (Pişirme

Gider Yeri Makine Saati * Değişken Maliyet Makineler Oranı) = (345 * 4,16) + (345 * 26,37) = 1.435,2 + 9.907,65 = 10.532,85

Makineler Kaynak Havuzunun Sunum Gider Yerine Dağıtımı:

Sunum gider yerinde makineler kaynak havuzunda yer alan makineler kullanılmadığı için sunum faaliyeti makineler kaynak havuzundan pay almamaktadır.

Endirekt Madde Ve Malzeme Kaynak Havuzu Maliyetlerinin Hazırlık Gider Yerine Dağıtımı: (Hazırlık Gider Yeri Toplam Endirekt Madde Malzeme Kilogramı*Sabit Maliyet Endirekt Madde Ve Malzeme Oranı) + (Hazırlık Gider Yeri Endirekt Madde Malzeme Kilogramı * Değişken Maliyet Endirekt Madde ve Malzeme Oranı) = (131,47 * 0) + (131,47 * 19,82) = 2.605,73

Endirekt Madde ve Malzeme Kaynak Havuzu Maliyetlerinin Pişirme Gider Yerine Dağıtımı: (Pişirme Gider Yeri Toplam Endirekt Madde Malzeme Kilogramı*Sabit Maliyet Endirekt Madde Ve Malzeme Oranı) + (Pişirme Gider Yeri Endirekt Madde Malzeme Kilogramı * Değişken Maliyet Endirekt Madde ve Malzeme Oranı) = (448,53 * 0) + (448,53 * 19,82) = 8.889,86

Tablo 7. Faaliyetler ve Tükettiği Kaynaklar

Faaliyetler	Hazırlık	Pişirme	Sunum
Yükleme Oranları	0,71	2,70	1,81
Faaliyet Etkeni	Porsiyon (Üretim Miktarı)		
Çorba 1			1.111
Çorba 2			983
Çorba 3			1.006
Meze 1			1.200
Meze 2			1.057
Meze 3			843
Salata 1			1.085
Salata 2			827
Salata 3			1.188
Ana Yemek 1			1.113
Ana Yemek 2			903
Ana Yemek 3			1.084
Tatlı 1			939
Tatlı 2			1.181
Tatlı 3			980
Toplam			15.500

Tablo 7’de alakart restoranda yapılan faaliyetler ve faaliyet maliyetlerini ürünlere yüklemede kullanılacak faaliyet etkenleri (dağıtım anahtarları) ve

yükleme oranları gösterilmektedir. Hazırlık, pişirme ve sunum faaliyetlerinde toplanan maliyetleri ürünlere yüklemede kullanılacak faaliyet etkeni ağustos ayında üretilen toplam porsiyon miktarı olup Tablo 7’de mönüde yer alan yiyeceklerin aylık tüketim miktarları (porsiyon) da yer almaktadır. Yükleme oranları, hazırlık, pişirme ve sunum bölümlerinde 2019 Ağustos ayı toplam üretilen porsiyon miktarı olan 15.500 adet faaliyet etkeni (dağıtım anahtarı) alınarak faaliyet havuzlarında toplanan maliyetlere (Tablo 6) bölünmesi ile aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

Hazırlık Faaliyeti Yükleme Oranı = Hazırlık Faaliyeti Toplam Maliyeti (Tablo 6) /

$$\begin{aligned} & \text{Toplam Üretim} \\ & = 11.042,21 / 15.500 \\ & = 0,71240065 \end{aligned}$$

Pişirme Faaliyeti Yükleme Oranı = Pişirme Faaliyeti Toplam Maliyeti (Tablo 6) /

$$\begin{aligned} & \text{Toplam Üretim} \\ & = 41.919,99 / 15.500 \\ & = 2,70451548 \end{aligned}$$

Sunum Faaliyeti Yükleme Oranı = Sunum Faaliyeti Toplam Maliyeti (Tablo 6) /

$$\begin{aligned} & \text{Toplam Üretim} \\ & = 28.121,6 / 15.500 \\ & = 1,81429677 \end{aligned}$$

Tablo 8. Faaliyet Havuzlarında Toplanan Maliyetlerin Yiyeceklere Dağıtımı

Faaliyetler	Hazırlık	Pişirme	Sunum	Toplam
Yükleme Oranları	0,71	2,70	1,81	
Ürünler				
Çorba 1	791,47	3.004,71	2.015,68	5.811,86
Çorba 2	700,28	2.658,53	1.783,45	5.142,26
Çorba 3	716,67	2.720,74	1.825,18	5.262,59
Meze 1	854,88	3.245,49	2.177,15	6.277,52
Meze 2	753,00	2.858,67	1.917,71	5.529,38
Meze 3	601,00	2.279,90	1.529,45	4.410,35
Salata 1	772,41	2.934,39	1.968,51	5.675,31
Salata 2	589,15	2.236,63	1.500,42	4.326,20
Salata 3	846,33	3.212,96	2.155,38	6.214,67
Ana Yemek 1	793,00	3.010,12	2.019,31	5.822,43

Ana Yemek 2	643,29	2.442,17	1.638,30	4.723,76
Ana Yemek 3	772,24	2.931,69	1.966,69	5.670,62
Tatlı 1	669,00	2.539,54	1.703,59	4.912,13
Tatlı 2	841,34	3.194,03	2.142,68	6.178,05
Tatlı 3	698,15	2.650,42	1.778,10	5.126,67
Toplam	11.042,21	41.919,99	28.121,60	81.083,80

Tablo 8’de faaliyet havuzlarında toplanan maliyetlerin maliyet objesine (ürünlere/yiyeceklere) dağıtımı görülmektedir. Tablo 8’de de görüldüğü üzere hazırlık, pişirme ve sunum faaliyetlerinde toplanan maliyetler yükleme oranları aracılığıyla mönüde yer alan 15 adet yiyeceğe dağıtılmıştır. Hesaplamalar ise her yemek gurubundan birer örnek vererek aşağıdaki şekilde yapılmıştır:

$$\begin{aligned} \text{Hazırlık F. Maliyetlerinin} &= \text{Hazırlık Yükleme Oranı* Ç1 Toplam Porsiyon} \\ \text{Çorba 1’e Dağıtımı} &= \text{(Tablo 7)} \\ &= 0,71 * 1.111 = 791,47 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Pişirme F. Maliyetlerinin} &= \text{Pişirme Yükleme Oranı* M2 Toplam Porsiyon} \\ \text{Meze 2’e Dağıtımı} &= \text{(Tablo 7)} \\ &= 2,70 * 1.057 = 2.858,67 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Sunum F. Maliyetlerinin} &= \text{Sunum Yükleme Oranı* S3 Toplam Porsiyon} \\ \text{Salata 3’e Dağıtımı} &= \text{(Tablo 7)} \\ &= 1,81 * 1.188 = 2.155,38 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Hazırlık F. Maliyetlerinin} &= \text{Hazırlık Yükleme Oranı* A1 Toplam Porsiyon} \\ \text{Ana Yemek 1’e Dağıtımı} &= \text{(Tablo 7)} \\ &= 0,71 * 1.113 = 793,00 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Pişirme F. Maliyetlerinin} &= \text{Pişirme Yükleme Oranı* T2 Toplam Porsiyon} \\ \text{Tatlı 2’e Dağıtımı} &= \text{(Tablo 7)} \\ &= 2,70 * 1.181 = 3.194,03 \end{aligned}$$

Tablo 9. KTM Atıl Kapasite Maliyetleri

Kaynak Havuzu	Katlanılan Maliyetler	Dağıtılan Maliyetler	Atıl Kapasite Maliyeti
İşçilik	60.300	59.055,36	1.244,64
Makineler	12.100	10.532,85	1.567,15
Endirekt Malzeme	11.500	11.495,59	4,41
Toplam	83.900	81.083,8	2.816,20

Tablo 9’da uygulama yapılan konaklama işletmesinin alakart restoranında kaynak tüketim muhasebesi uygulaması sonucu ortaya çıkan atıl kapasite gösterilmektedir. KTM’de bir işletmenin katlandığı maliyetlerden (Tablo 2) dağıtılan maliyetlerin (Tablo 6) çıkarılması sonucu atıl kapasiteye ulaşılmaktadır. Tablo 8’de de görüldüğü üzere işçilik kaynak havuzunda 1.244,64 TL, makineler kaynak havuzunda 2.567,15 TL ve endirekt madde ve malzeme kaynak havuzunda 4,41 TL olmak üzere toplam 2.816,20 TL atıl kapasite saptanmıştır. KTM’ye göre bu maliyetler ürünlere dağıtılmayarak kaynak havuzlarında bırakılmış diğer bir ifadeyle dönem gideri olarak alınmıştır.

SONUÇ

Dünya genelinde yaşanan küreselleşme, rekabetin yoğunlaşarak küresel bir boyut kazanması, teknolojik gelişmeler ve bunun üretim ortamlarına yansması, ürün çeşitliliğın artması ve ürün yaşam dönemlerinin kısalması gibi nedenler diğđer tüm işletmelerde olduğu gibi turizm işletmelerinde de geleneksel maliyet yöntemlerinin yetersiz kalmasına neden olmuştur. Özellikle teknolojik gelişmeler sonucu direkt işçilik giderlerinin toplam üretim maliyetleri içindeki payı azalırken genel üretim giderlerinin payının artmasına neden olmuştur. Bu gelişmeler aynı zamanda küresel bir ortamda faaliyet gösteren konaklama turizm işletmelerinde fiyatın piyasada, karın ortaklar tarafından belirleniyor olması nedeniyle kontrol işletmenin kontrol edebilecekleri tek değışkenin maliyet ile sonuçlanmasına neden olmuştur. Turizm işletmeleri de yoğun rekabet ortamında ve değışen bu koşullar karşısında yetersiz kalan geleneksel maliyet yöntemleri yerine alternatif çağdaş maliyet yöntem ve teknikleri arayışına girmiştir. Bu yöntemlerden biri de işletmeyi kaynak temelli ele alan, tüketilen kaynaklar ile bu kaynakların maliyetleri detaylı bir şekilde analiz eden bir yönetim ve maliyet muhasebesi aracı olan kaynak tüketim muhasebesidir.

İşletmelere maliyet bilgileri konusunda daha sağlıklı ve faydalı bilgiler vermesi ve dolayısıyla maliyet yönetimi ve kapasite kontrolü sağlaması açısından KTM yöntemini açıklamak amacıyla Antalya'da faaliyet gösteren bir beş yıldızlı bir konaklama işletmesinin alakart restoranında araştırmanın uygulaması gerçekleştirilmiştir. Uygulama sonucunda aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

Uygulama yapılan konaklama işletmesinin alakart restoranında 2019 Ağustos ayında 5 ana yemek grubundan olmak üzere 15 çeşit yemek üretilmektedir. Yemek üretimi için gerçekleştirilen faaliyetler hazırlık, pişirme ve sunum olmak üzere 3 ana başlık altında toplanmıştır. Yemek üretiminde kullanılan kaynaklar ve kaynak havuzları belirlendikten sonra kaynak havuzlarında toplanan maliyetleri faaliyetlere yüklemeye kullanılacak kaynak etkenleri, faaliyetlerde toplanan maliyetleri maliyet objelerine (yemeklere) yüklemeye kullanılacak faaliyet etkenleri belirlenmiştir.

Alakart restoranın kaynak havuzlarında toplanan maliyetler sabit ve değışken (orantısal) olmak üzere ayrılmış, bu maliyetleri faaliyetlere dağıtmak

için restoranın teorik ve pratik kapasiteleri belirlenmiş ve kaynak havuzlarında toplanan maliyetler bu değişkenler aracılığıyla faaliyetlere dağıtılmıştır. Faaliyetlerde toplanan maliyetler ise aylık toplam porsiyon faaliyet etkeni alınarak ürünlere/yemeklere yüklenmiştir.

Elde edilen bulgulara göre konaklama işletmesinin alakart restoranında 2019 Ağustos ayında katlanılan maliyetler 83.900 TL iken ürünlere/yemeklere dağıtılan maliyet 81.083,8 TL'dir. Katlanılan maliyet ile dağıtılan maliyet arasındaki farkı ifade eden 2.816, 20 TL ise atıl kapasite olarak belirlenmiştir. İşçilik kaynak havuzunda 1.244,64TL, makineler kaynak havuzunda 1.567,15 TL, endirekt madde ve malzeme kaynak havuzunda 4,41 TL olmak üzere 2,816,20TL atıl kapasite ürünlere/yemeklere dağıtılmayarak dönem gideri olarak alınmıştır. Diğer bir ifadeyle ürünler/yemekler tüketmedikleri kaynaklardan pay almamış böylece daha doğru maliyet verisi sağlanmıştır.

Uygulamada elde edilen sonuca göre konaklama işletmesinin alakart restoranında 2019 Ağustos ayı verilerine göre makineler ve işçilik kaynak havuzunda atıl kapasite diğer bir ifadeye kullanılmayan kapasite bulunmaktadır. İşletmenin atıl kapasiteden kurtularak kapasiteyi artırmak için aşçı, makine ve/veya restoranda masa sayısını artırması gerekmektedir.

KTM yönteminin en önemli özelliği atıl kapasitenin belirlenerek kontrol ve yönetimini sağlamasıdır. Böylece işletmede yöneticilerin daha doğru maliyet verileri ile karar alma sürecine destek olmakta ve işletmenin etkinliği ve verimliliğine katkı sağlamaktadır. Yönetim kararlarına en verimli şekilde bilgi sağlayacak maliyetleme yönteminin uygulanması, bugünkü rekabet koşulları göz önünde bulundurulduğunda çok önemli bir adım olmaktadır. Bugün halen yöneticilere kararlar almalarında ihtiyaca en uygun ve en doğru maliyet bilgilerini sağlayacak yeni farklı yöntemler araştırılmaktadır. KTM, GPK ve FTM'nin birleştirilmesinde oluşturulmuş bir yöntem olarak bugün birçok işletmeye faydalı maliyet bilgileri sağlayarak uygulanabilirliğini korumaktadır.

KAYNAKLAR

- Abbas, K. M. (2015). Viability of some applied cost systems in manufacturing firms: egypt's case. *Economic Engineering İn Agriculture And Rural Development*, 15(1), 11-18.
- Acar, D. (2005). Küresel rekabette maliyet yönetimi ve yaklaşımları: tekstil sektörü ile ilgili bir araştırma. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Acar, D. ve Alkan, H. (2003). Mamul maliyetlerinin yönetiminde etkin bir araç: değer mühendisliği. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(1).
- Acar, N. (1992). Tam zamanında üretim ve kanban sistemi. *Verimlilik Dergisi*, 1992/3, Ankara: MPM Yayını.
- Acar, N. (1997). *Tam zamanında üretim*. Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayını.
- Adam, E. E. And Ebert, R. J. (1992). *Production and operations management*. New Jersey: Prentice Hall, Englewood Cliffs.
- Advards, Ş. M. And Heard, Ş. A. (1984). Is cost accounting the no.1 enemy of productivity. *Management Accounting*, 46.
- Ağyar, E. (2006). *Hastane işletmelerinin yönetimi açısından çağdaş maliyetleme yöntemlerinden faaliyet tabanlı maliyetleme ve kalite maliyetlemenin değerlendirilmesi: bir uygulama*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi, Antalya.
- Ahmed, S. A. And Moosa, M. (2011). Application of resource consumption accounting (rca) in an educational institute. *Pakistan Business Review*, January, 755-775.
- Akal, Z. (1995). Toplam kalite yönetimi ve performans ölçme ve değerlendirme sistemleri. *Verimlilik Dergisi*, Toplam Kalite Özel Sayısı, Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayını.
- Akdemir, A. (1996). *İşletme bilimine giriş*. Eskişehir: Birlik Ofset Yayıncılık.
- Akdoğan N. (2009). *Tek düzen sisteminde maliyet muhasebesi uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, N. (1994). *Tekdüzen muhasebe sisteminde maliyet muhasebesi uygulamaları*. Ankara: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Akgündüz, Y. ve Akdağ, G. (2009). Ulusal Turizm Kongresi Bildirim Kitabı.
- Akın, H. B. (2001). *Yeni ekonomi, strateji, rekabet, teknoloji yönetimi*. Konya: Çizgi Kitabevi.
- Aksoylu, S. ve Dursun, Y. (2001). Pazarda rekabetçi üstünlük aracı olarak hedef maliyetleme. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (11), 357-371.
- Aksu, İ. (2013). Kaynak tüketimine dayalı muhasebe: bir örnek uygulama. *NWSA Social Sciences*, 8(4), 165-182.

- Aktaş R. ve Karğın M. (2011). Yalın muhasebe: yalın üretim ortamında yeni bir yönetim muhasebesi yaklaşımı. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (3), 91-128.
- Aktaş, R. (2003). Sistem yaklaşımı çerçevesinde hedef maliyet sistemi. *Gazi Üniversitesi Ticaret Ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, (1), 118-132.
- Aktaş, R. (2013). Yeni bir maliyet ve yönetim muhasebesi yöntemi olarak kaynak tüketim muhasebesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (Nisan), 55-76.
- Alataş, E. (2015) *Kaizen maliyetlemenin maliyet minimizasyonuna etkisi: bir ısıcam işletmesinde uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Alanya.
- Alkan C. (2015). Sürdürülebilir turizm: alaçatı destinasyonuna yönelik bir uygulama. *Yaşar Üniversitesi Dergisi*, (10), S.6692-6710.
- Altınbay, A. (2006a). Etkin bir maliyet yönetim sistemi olarak hedef maliyetleme sistemi ve TMMT uygulaması. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (16), 141-164.
- Altınbay, A. (2006b). *Stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarından yaşam seyri maliyetleme sisteminin tasarımı ve bir uygulama*. Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Altuğ, O. (2006). *Maliyet muhasebesi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Ansari, S., Bell, J., Klammer, T. and Lawrence, C. (2004). *Management accounting, a strategic focus, a modular series*. Boston: Houghton Mifflin.
- Arzova, B. (2002). *Faaliyet tabanlı maliyet yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Atamanalp, C., Karcioğlu, R. ve Orhan, S. (2001). *Maliyet muhasebesi*. Erzurum: Aktif Yayınevi.
- Atmaca, M. ve Terzi, S. (2007). Zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme. *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı.13, Aralık.
- Ayboğa, H. (2003). Bağımsız maliyet muhasebesi kayıt sistemi organizasyonu ve uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*, (Temmuz -Agustos -Eylül), Sayı 64.
- Aydoğan, E. (2004). İşletmelerde teknolojileri yönetimi bağlamında üretim teknolojileri ve otomotiv sektöründe bir uygulama. *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 6 (1), 131-147.
- Bal, Y. (2010). Rekabet avantajı yaratmada kaynak temelli yaklaşım bağlamında insan kaynaklarının rolü. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 10 (20).
- Balakrishnan, R., Labro, E. and Sivaramakrishnan, K. (2012). Product costs as decision aids: an analysis of alternative approach (Part 1). *Accounting Horizons*, 26 (1), 1-20.

- Baltacıoğulları, H. (2018). *Kaynak tüketim muhasebesi modelinin bir özel sağlık işletmesinde uygulanması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Edirne.
- Barca, M. ve Esen, Ş. (2012). Rekabet avantajı sağlama ve sürdürmede stratejik yaklaşımlar. *E-Journal Of New World Sciences Academy*, 7 (2), 89-107.
- Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal Of Man*, 17 (1), 99-120.
- Başçıl, G. (2015). Kaynak Tüketim Muhasebesinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle Karşılaştırılması: Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama, S.4
- Başdin, R. (2016). *Faaliyet tabanlı maliyetleme ve bir konaklama işletmesinde uygulaması*. Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Bayer, E. ve Tüfekci, Ö.K. (2007). *Genel işletme*. Isparta: ÜÇM Grafik Basım.
- Behan, K. and Holmes, D. (1990). *Understanding information technology*. New York: Prentice Hall.
- Bilginoğlu, F. (1994). İşletme yönetiminde yeni bir kavram: maliyet yönetimi. *Yönetim Dergisi*, 5 (19), 4-5.
- Bilici, S. N. ve Tuncel, V. (2019). Müşteri değer algısı ile hedef maliyet arasındaki ilişkinin incelenmesi: bir otel işletmesi örneği. *Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 11 (18), 1408-1436.
- Blocher, J. E. Vd. (2002). *Cost management a strategic emphasis*. Boston: Mcgraw-Hill.
- Bolat, T. (2000). *Toplam kalite yönetimi*. 1. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Boone, L. E. and Kurtz, D. L. (1996). *Contemporary business*. Philadelphia: The Dryden Press.
- Botten, N., Sims, A. (2006). *Management accounting – business strategy*. , 2th Edition, CIMA: Publishing.
- Bozdemir, E. (2010). *Rekabet üstünlüğü açısından hedef ve kaizen maliyetleme yöntemlerinin türk otomotiv sektöründe uygulanabilirlik düzeyinin incelenmesi*. Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Bozdemir, E. ve Orhan, M. S. (2011). Üretim maliyetlerinin düşürülmesinde kaizen maliyetleme yönteminin rolü ve uygulanabilirliğine yönelik bir araştırma. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15 (2), 463-480.
- Bozkurt R. (2016). *Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ve beş yıldızlı bir otel işletmesinde örnek uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.

- Brandt, M. T. vd. (1998). Activity-based cost management part 1: applied to occupational and environmental health organizations. *American Industrial Hygiene Association Journal*, 59 (5), 328-334.
- Brimson, A. J. (1991). *Activity accounting: an activity-based costing approach*. Newyork: John Willey and Sons Inc.
- Brimson, J. A. (1987). CAM-I cost management systems Project. *Cost Accounting, The New Manufacturing Environment*, AAA Management Accounting Section and NAAC Ons, February 26-27.
- Buchheit, S. (2003). Reporting the cost of capacity. *Accounting, Organizations and Society*, s.549-565.
- Bulut, Z. A. (2004). İşletmeler açısından kapasite planlamasına etki eden faktörler”. *Mevzuat Dergisi*, (80).
- Büyükmirza, K. (2003). *Maliyet ve yönetim muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Büyükmirza, K. (2007). *Mal iyet ve yönetim muhasebesi: tekdüzene uygun bir sistem yaklaşımı*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Cantürk, N. ve Çiçek, H. (2015). İşletmelerde fırsat ve kaynak tabanlı yaklaşımları rekabet stratejisi tercihleri ile ilişkisi. *Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 7 (13), 95-121.
- Cemalcılar, İ., (1988). Pazarlama: kavramlar-kararlar. 1. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Cengiz, E. (2012). Gelişmiş bir maliyetleme yaklaşımı olarak kaynak tüketimi muhasebesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 14(1), 215-233.
- Ceran, Y. ve Özdemir Ş. (2013). Sağlık işletmelerinde paket işlem fiyat uygulamasının hedef maliyetleme yöntemi ve stratejik pazarlama muhasebesi açısından değerlendirilmesi ve özel X diyaliz merkezinde bir uygulama. *Selçuk Üniversitesi, İ.İ.B.F, Sosyal Ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, S. 460
- Charles T. H. and Forster, G. (1991). *Cost accounting, a managerial emphasis*. New Jersey: Prentice Hall, Inc.
- Charlos, P. and Bader, A. H. (1986). High-tec production: the impact on cost reporting systems. *Journal Of Accountancy*, 106-107.
- Chen, R. C. and Chung, C. H. (2002). Cause-effect analysis for target costing. *Management Accounting Quarterly*, (Kış), 1-9.
- Ciğer, A. (2006). *Yeni maliyet yaklaşımlarının konaklama işletmeleri açısından uygulanması ve bir uygulama*. Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Cihangir, C. ve Şenol, H. (2018). Konaklama işletmelerinde tam zamanında üretim sistemi: antalya ilinde bir araştırma. *Bilge Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2 (2), 59-84.

- Cinemre, H. A. (2004). *İşletme yönetimi*. Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Ziraat Fakültesi, Ders Kitabı, No: 50.
- Civan, M. ve Ferah, Y. (2004). Esnek üretim sistemlerini uygulayan işletmelerde maliyet muhasebesi uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 22.
- Clinton, D. and Sally, A. W. (2004). RCA at clopay. *Strategic Finance*, 86 (4), 21-26
- Cooper, R. (1995). *When lean enterprises collide*. Boston: Harvard Business School Press.
- Cooper, R. (1999). Supply chain development for the lean enterprise: interorganizatinal cost management. *Productivity Press*, 271-273.
- Cooper, R. and Kaplan, S. (1992). Activity based systems: measuring the costs of resource usage. *Accounting Horizons*, September, pp.1-13.
- Cooper, R. and Slagmulder, R. (1999). Develop profitable new products with target costing. *Sloan Management Review*, 40(4).
- Coşkun A. (2003). Stratejik maliyet yönetimi aracı olarak hedef maliyetleme. *Akademik Araştırmalar Dergisi*, (15), 25-26.
- Çabuk, Y. (2003). Geleneksel maliyet sistemlerine alternatif bir yaklaşım: faaliyet tabanlı maliyetleme. *ZKÜ Bartın Orman Fakültesi Dergisi*, 5 (5), 109-116.
- Çetin, A. ve Atmaca, M. (2009). Hedef ve standart maliyet sistemlerinin karşılaştırmalı olarak incelenmesi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 26 (1), 313-329.
- Çetin, M. A. (2006). Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ve seyahat acenteleri uygulaması. Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Çolak, O. (2018). *Her şey dahil sistemde fiyat duyarlılık ölçümü ve kalite maliyetleri yönetiminin hedef maliyetleme sürecine entegrasyonu: bir otel işletmesinde uygulama*. Doktora Tezi, Mersin Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mersin.
- Davenport, T. and Prusak, L. (2001). *İş dünyasında bilgi yönetimi*. İstanbul: Rota Yayın Yapım Tanıtım Tic. Ltd. Şti.
- Deluzio, M. C. (1993). The tools of just-in-time. *Journal Of Cost Management*, 17(2).
- Demir, B. (2012). Muhasebeye yön veren gelişmeler ve meslek yüksek okullarında verilen muhasebe eğitimine yansımaları. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 4.
- Dilworth, J. B. (1993). *Production and operations management*. New York: Mcgraw-Hill, Inc.
- Dogan, M. (1982). *İşletme ekonomisi ve yönetimi*. İzmir: İstiklal Matbaası.
- Doğan, Z. (1998). Maliyet yönetiminde yeni bir yaklaşım: hedef maliyetleme. *Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 12 (1-2), 197-208.
- Doğruer, M. (1993). İşletmelerde bilgisayar destekli imalata geçiş. *İstanbul Sanayi Odası Dergisi*, Ağustos.

- Dunk A. S. (2004). Product life cycle cost analysis: the impact of customer profiling, competitive advantage and quality of is information. *Management Accounting Research*, (15), 401-414.
- Edds, D. N., and Steve, B. (2000). Activity-based costing affecting the culture of government and education. *Journal of Cost Management*, 14 (2), 12-14.
- Elmacı, O. (2013). İşletme performans yönetiminde kaynak tüketim muhasebesi (KTM) yöntemi ile bütünleştirilmiş balance scorecard (BSC) uygulamasına ilişkin bir model önerisi. *International Conference On New Directions In Business, Management, Finance And Economics*. 12-14 Eylül, Famagusta Northern Cyprus.
- Erden, S. A. (2004). *Üretim ortamları, maliyet yönetim sistemleri ilişkisi ve stratejik maliyet yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Erdoğan, N. (1995). *Faaliyete dayalı maliyetleme*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 867.
- Eren, E. (1993). *İşletmelerde yenilik politikası –kuram ve uygulamada yenilik*. İstanbul: Formül Matbaa.
- Ergül, A. (2014). *Hedef maliyetleme çerçevesinde çağdaş maliyet yöntemlerinin maliyet etkinliği boyutunda entegrasyonu ve konaklama işletmelerinde uygulanması*. Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Erkan, H. (1993). *Bilgi toplumu ve ekonomik gelişme*. Ankara: Türkiye İş Bankası Yayınları.
- Erkan, M. (2006). “Başabaş Ve Kaldıraç Analizler”. [Http://Web.Sakarya.Edu.Tr/~Msarac/Tr/İcerik/Dersler/Dn1/Finansalplanlama-BB&Kaldr.Pdf](http://Web.Sakarya.Edu.Tr/~Msarac/Tr/İcerik/Dersler/Dn1/Finansalplanlama-BB&Kaldr.Pdf), (14.06.2012).
- Ertuna, İ. Ö. (1977). *Maliyet muhasebesi*. İstanbul: Boğaziçi Üniversitesi Yayınları.
- Ertürk, H. (2005). *Hedef maliyetleme yönteminin yönetim kararlarındaki rolü ve mamul geliştirme aşamasında uygulanması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Fisher, J. G. and Krumwiede, K. (2012). Product costing systems: finding the right approach. *The Journal Of Corporate Accounting & Finance*, March/April, 43-51.
- Foster, G. and Florngren, C. T. (1998). Cost accounting and cost management in a JIT environment. *Journal Of Cost Management*, Winter, 1998
- French, R. L. (1980). How much does is cost? does anybody know?. *Industrial Management*, 18-19.
- Fullerton, R. and Mcwatters, C. S. (2001). The production performance benefits from jit implementation. *Journal of Operation*, 19 (1), 81-96.

- Gagne, M. L. and Discenza, R. (1995). Target costing. *Journal Of Business & Industrial Marketing*, 10 (1), 16-22.
- Garrison, R. H. and Noreen, E. W. (1994). *Managerial accounting*. Chicago: Irwin Publishing.
- Garrison, R. N. and Eric, W. (1992). *Managerial accounting: concepts for planning, control decision making*. Irwin: Illinois.
- Gersil, A. (2006). *Stratejik maliyet yönetimi kapsamında ürün yaşam seyri maliyet yönetiminin analizi ve bir işletme uygulaması*. Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Gersil, A. (2007). Üretim sistemleri ve teknolojilerindeki gelişmelerin ve küreselleşmenin geleneksel maliyet muhasebesine etkileri. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 62 (4), 107-123.
- Gil, D. N. (2009). Management information systems and strategic performances: the role of top team composition. *International Journal Of Information Management*, Volume 29.
- Görmüş, A. Ş., Bulca, H. ve Yeşil, H. (2015). Yönetim etkinliği açısından standart maliyet yönteminin uygulanması. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8 (2), 67-84.
- Grant, R. M. (1991). The resource-based theory of competitive advantage: implications for strategy formulation. *California Management Review*, 33 (3), 114-135.
- Grasso, L. (2007). Obstacles to lean accountancy. *Lean Accounting: Best Practices For Sustainable Integration* (Pp. 177- 207), USA: John Wiley & Sons, Inc.
- Guilding, C., Cravens, K. S. and Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, (11), 113-135.
- Gunasekaran A. (1999). A framework for the design and audit of an activitybased costing system. *Managerial Auditing Journal*, 14 (3), 118-126.
- Gümüş, Y. (2007). *Üretim işletmelerinde lojistik maliyetlerinin faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre hesaplanması ve bir uygulama*. Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Gümüş, Y. (2012). *Lojistik faaliyetler ve maliyetler*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Güneçkan, Ö. (2008). *Kapasite planlaması ve optimum stok kontrolü yönetimi*. Yüksek Lisans Projesi, Sütçü İmam Üniversitesi, Kahramanmaraş.
- Güneş, M., Firuzan, A. R. Firuzan, E. (1999). *Tam zamanında üretim ortamında stok kontrolü ve toplam kalite yönetimi*. İzmir: Fakülteler Kitabevi Barış Yayınları.
- Gürdal, K. (2007). *Maliyet yönetiminde güncel yaklaşımlar*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

- Gürsoy, A., Yöntem, O. ve Onursal, S. (2016). Faaliyet tabanlı maliyet sistemi ile doğru maliyetlendirme araçları: otomotiv sektöründe bir uygulama. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 17 (1), 67-81.
- Güvemli, O. (2000). *Muhasebe tarihi I*. Cilt, İstanbul: Süryay Yayınları.
- Hacırüstemoğlu, R. (1995). *Maliyet muhasebesi*. İstanbul: Ders Kitapları A.Ş.
- Hacırüstemoğlu, R. ve Şakrak, M. (2002). *Maliyet muhasebesinde güncel yaklaşımlar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Halis, M. (2000). *Paradigmadan uygulamaya toplam kalite yönetimi ve ISO-9000 kalite güvence sistemleri*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Hoque, Z. (2006). *Strategic management accounting: concepts, process and issues*. Australia: Pearson Education.
- Hoque, Z. and Mia, L. (2001). market competition computer-aided manufacturing and use of multiple performance measures: an empirical study. *British Accounting Review*, 33, 23-45.
- Hornngren C. T., Bhimani, A. Datar, S. M. Foster, G. (2008). *Management accounting and cost accounting*, Fourth Edition, England: Prentice Hall.
- Hornngren C. T., Datar, S. M. Foster, G. (2006). *Cost accounting*. 12th. Edition, Pearson Education.
- Inanlou, I. Vd. (2014). Evaluating the cost of resources consumed in the main activity of iran khodro, singaporean. *Journal Of Business Economics and Management Studies*, 2 (12).
- Iwase M. ve Ohno K. (2011). The performance evaluation of a multi-stage JIT production system with stochastic demand and production capacities. *European Journal of Operational Research*, (214), 216-222.
- İpekgil, Ö. ve Gökşen, Y. (1994). Tam zamanında üretim felsefesinde grup teknolojisinin yeri ve önemi. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9 (2).
- İrdem, A. (2014). Konaklama işletmelerinde yiyecek ve içecek maliyetlerinin düşürülmesine yönelik stratejik bir yaklaşım: üretim planlaması üzerine bir model önerisi. *Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17 (32), Aralık.
- İzbudak, Z. H. (2005). *Pazara yönelik stratejik maliyetleme yöntemleri ve hedef maliyetleme üzerine bir uygulama*. Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Kandır, S. Y., Özmen, M. ve Önal, Y. B. (2007). Türk turizm sektöründe büyüme göstergelerinin turizm işletmelerinin finansal performansına etkisinin incelenmesi, *Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Dergisi*, 9 (2).

- Kaplan R. S. (1988). One cost system isn't enough. *Harward Business Review*, No. Ocak-Şubat, pp.61-65.
- Kaplan, R. S. (1984). Yesterday's accounting undermines production. *Harward Business Review*. Temmuz-Ağustos, pp.94-101.
- Karaca, N. ve Küçük H. (2017). Kaynak tüketim muhasebesi temelinde ürün maliyetlerinin hesaplanması-karşılaştırmalı bir uygulama. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, s.353-37.
- Karadal H., Kazan H. ve Uygun M. (2002). Bilişim teknolojilerine geçiş sürecinde küçük ve orta ölçekli sanayi işletmelerinin temel üretim ve yönetim sorunları: Aksaray örneği. *Yüzyılda KOBİ'ler: Sorunlar, Fırsatlar ve Çözüm Önerileri Sempozyumu*, Doğu Akdeniz Üniversitesi, Kıbrıs
- Karafakıoğlu, M. (2005). *Pazarlama ilkeleri*. 1. Baskı, İstanbul: Literatür Yayınları.
- Karakaya, M. (1994). *Muhasebe bilgi sistemi ve bilgi teknolojisi*. Ankara.
- Karakaya, M. (1999). Yeni üretim ortamlarında ürün maliyet unsurlarının bileşimi ve teknoloji muhasebesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 1 (2), 69-81.
- Karakaya, M. (2004). *Maliyet muhasebesi*. 1. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Karataş, M. ve Babür, S. (2013). Gelişen dünyada turizm sektörünün yeri. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (2), 15-24.
- Karcıoğlu, R. (2000). *Stratejik maliyet yönetimi*. Erzurum: Aktif Yayınevi.
- Karcıoğlu, R. ve Binboğa, G. (2010). Faaliyete dayalı maliyetleme ve faaliyete dayalı yönetimin işletme stratejisinin belirlenmesindeki rolü. *Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 24 (1), 1-13.
- Karğın, S. (2013). Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin yükselişi ve düşüşü. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s.21-40.
- Kartal, A. ve Bozok, S. M. (2011). Çağdaş işletme çevrelerinde maliyet yönetimi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 13 (1), 1-12.
- Kato, Y. (1993). Target costing support systems: lessons from leading japanese companies. *Management Accounting Research*, 4 (1), 33-47.
- Kaya, A. G. (2010). Hedef maliyetleme. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20 (1), 313-332.
- Kaya, A., Gülhan, Ü. ve Açık, S. (2009). İşçilik giderlerinde atıl kapasitenin durumu ve muhasebeleştirilmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13 (2), 309-320.
- Kaygusuz, S. Y. (2006). *Yenilikçi yönetim muhasebesi*, İstanbul: Alfa Akademi Ltd. Şti.
- Kaygusuzoğlu, M. (2010). Üretim maliyetlerindeki yapısal değişmelerin nedenleri ve maliyetleme kararlarına etkileri. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 9 (34), 240-258.

- Kılınç, O. (2005). *Konaklama işletmelerinde kapasite kullanımı: Kuşadası ve Kemer'deki dört ve beş yıldızlı otel işletmelerinde uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi, SBE, Aydın.
- Kleyner A. ve Sandborn, P. (2008). Minimizing life cycle cost by managing product reliability via validation plan and warranty return cost. *International Journal Of Production Economics*, (112), 796-807.
- Köroğlu, Ç. (2012). *Stratejik maliyet yönetimi kapsamında sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin analizi ve bir otel işletmesinde uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi, SBE, Aydın.
- Köse, T. (2002). Ürün maliyetlerine göre karar alma araçları: ürün yaşam seyri maliyetlemesi, hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3 (2), 77-103.
- Köse, T. ve Ağdeniz, Ş. (2015). Kaynak tüketim muhasebesinde kapasite maliyet yönetimi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (Haziran), s.51-74.
- Köse, Y. (2004). Teknolojik gelişmeler ve maliyet sistemleri ilişkisi. *Kara Harp Okulu Bilim Dergisi*, (1).
- Kurşunel, F., Alkan, T. ve Büyükşalvarcı, A. (2007). Faaliyet tabanlı maliyet / yönetim sisteminin işletme etkin karar verme sürecine etkisi üzerine. *Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, Sayı: 11.
- Kurtlu, A., Uçar, M., Çobanoğlu, S. (2017). Çağdaş maliyet yöntemlerinin konaklama işletmelerinde uygulanabilirliği üzerine bir araştırma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9 (3), 521-546.
- Kürkçü, Ö. (2015). *Hastane işletmelerinde maliyet hesaplamaları, muhasebesi, karşılaşılan sorunlar ve uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, İstanbul.
- Lepedatu, G. (2010). Standard cost accounting - developed method of management accounting. *Metalurgia International*, 15 (2).
- Lewis, R. J. (1993). *Activity-based costing for marketing and manufacturing*. Londra: Quorum Books.
- Locher, E. J., Chen, K. H. and Lin, T. W. (1999). *Cost management a strategic emphasis*. England: Mcgraw-Hill Companies.
- Lucas, M. (1997). Standard costing and its role in today's manufacturing environment. *Management Accounting Magazine for Chartered Management Accountants*, 75 (4), 32-35.
- Lucey, T. (2005). *Management information systems*. Ninth Edition, Thomson Learning.
- Mabert, V. M., Soni, A. and Venkataramanan, M. A. (2000). Enterprise resource planning survey of USA manufacturing firms. *Production And Inventory Management Journal*, 41 (2), s.52-58.

- Meredith, J. R. (1992), *The management of operations*. Fourth Edition, New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Merwe, A. V. D. and Keys, D. E. (2002). The case for resource consumption accounting. *Strategic Finance*, pp.31-36.
- Modarress, B., Ansari, A. Ve Lockwood, D. L., (2005). kaizen costing for lean manufacturing: a case study. *International Journal Of Production Research*, May, Vol. 43, No. 9, S.1751–1760
- Monden, Y. (1991). target costing and kaizen costing in japanese automobile companies. *Journal Management Accounting Research*, 3, 16-34.
- Mucuk, İ. (1997). *Pazarlama ilkeleri*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Nicolini D., Tonkins C., Holti R., Oldman A. and Smalley M. (2000). Can target costing and whole life costing be applied in the construction industry: evidence from two case studies. *British Journal Of Management*, Volume: 11.
- Okutmuş, E. (2015). Resource consumption accounting with cost dimension and an application in a glass factory. *International Journal Of Academic Research In Accounting, Finance And Management Sciences*, 5 (1), 46-57.
- Okutmuş, E. ve Ergül, A. (2013). Konaklama işletmelerinin yiyecek içecek faaliyetlerinde tedarik zinciri maliyetlerinin hedef maliyetleme ile birlikte uygulanması. *Journal Of Yasar University*, 8 (32), 5409-5432.
- Otlu, F. ve Karaca, S. (2005). Maliyet yönetimi ve yaşam seyri maliyet analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadî Ve İdarî Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(2), 245-270.
- Öğünç, H. ve Tekşen, Ö. (2018). Kaynak tüketim muhasebesi yaklaşımının tuğla üretim işletmesinde uygulaması ve karşılaştırmalı analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (2), 389-417.
- Öğüt, A. (2001). *Bilgi çağında yönetim*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Öker F. (2003). *Faaliyet tabanlı maliyetleme üretim ve hizmet işletmelerinde uygulamalar*. İstanbul: Literatür Yayınları.
- Örnek, A. Ş. (2003). Bir yönetim tekniği olarak değer mühendisliği. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, 5(2), 213-230.
- Özel, H. A. (2011). İktisadi perspektiften küreselleşme kavramı ve gelişimi. *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 2, İstanbul.
- Palia, A. P. (2008). Target profit pricing with the web-page breakeven analysis package. *Developments In Business Simulation And Experimental Learning*, 35, 197-204.
- Papatya, N. (1996). *İleri üretim teknolojilerinden tam zamanında üretim sisteminin üretim maliyetlerine etkisi ve Arçelik A. Ş'nde bir uygulama*. Yayınlanmamış

- Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Papatya, N. (2006). Pazarlamada değişimin ötesi: yaratıcı ve yenilikçi pazarlama dönüşümü. *Pazarlama Dünyası Dergisi*, (1),
- Papatya, N. (2007). *Kaynak tabanlı görüş*. Ankara: Asil Yayınları.
- Parlakkaya, R. (2003). Maliyet ve performans yönetim aracı olarak tümleşik faaliyet tabanlı maliyetleme ve ekonomik katma değer sistemi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 5(2).
- Peacock, E. and Juras, P. (2006). Alternative costing methods: precision paint. *Strategic Finance*, 88 (2), 50-55.
- Pegels, C. C. (1998). *Handbook of strategies and tools for the learning company*. Oregon: Productivity Press/Portland.
- Perkins, D. and Stovall, O. S. (2011). Resource consumption accounting – where does it fit?. *Journal Of Applied Business Research*, 27 (5), 41-51.
- Polat, K., (2012). *Türkiye 'de önemli tarım ürünlerinde başabaş analizi*. Ankara: Tarım Ekonomisi Ve Politika Geliştirme Enstitüsü Yayını.
- Polejewski S. A. (1997). *German cost accounting vs. activity-based costing*, Portland: Productivity Press.
- Rahimi, M., Sheybani, Z., Sheybani, E. Ve Abed, F. (2014). resource consumption accounting: a new approach to management accounting. *Management And Administrative Sciences Review*, 3 (4) 532-539.
- Rangone, A. (1999). A resource-based approach to analysis in small-medium sized enterprises. *Small Business Economics*, Kluwer Academic Publishers, Vol: 12.
- Sağmanlı, M. (2002). Modern maliyet muhasebesi ve yönetimi, teori ve uygulama. İstanbul: Yaylım Matbaası.
- Sakurai, M. (1997). *Integratives kostenmanagement-stand und entwicklungstendenzen des controlling in Japan*, Çev.: R. Stoi, München: Verlag Franz Vahlen GmbH.
- Savcı, M. (2009). *Maliyet muhasebesi*. Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Seidenschwarz, W. (1995). Target costing und die rolle des controlling darin. *Controllingprozesse Optimieren* (p.107-131), Ed: Peter Horvath, Stuttgart, Schaeffer-Poeschel Verlag.
- Sevim, A. (2002). Stratejik kar yönetiminde çağdaş bir araç: ürün yaşam seyri maliyet sistemi. *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 4 (1), Mart.
- Sharman, P. A. and Vikas, K. (2004). Lessons From German Cost Accounting. *Strategic Finance*, (December), 28-35.
- Simpson, P. and Paula, M. C. (2005). The internet for small businesses: an enabling infrastructure for competitiveness. <http://Www.İsoc.Org/Hmp/Paper/126/Html/Paper.Html>, [Erişim Tarihi: 24.08.2018].

- Stammerjohan, W. W. (2001). Better information through the marriage of ABC and traditional standard costing techniques. *Management Accounting Quarterly*, (Sonbahar), 15-21.
- Sten, B. (2005). Environmental costs and benefits in life cycle costing. *Management Of Environmental Quality*, 16 (2), 107-118.
- Sundara, R. S. and Ahmed, M. N. (2005). *Cost management*. New Delhi: Anmol Publications.
- Swenson, D. W. (1998). Managing cost through complexity reduction at carrier corporation. *Management Accounting*, 79(10).
- Şaban, M., İrak, G., G. (2009). çağdaş maliyet yönetimi sistemlerinden sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 5 (10), 97-108.
- Şakrak, M. (1997). *Maliyet yönetimi: maliyet ve yönetim muhasebesinde yeni yaklaşımlar*. İstanbul: Yasa Yayınları.
- Şale, İ. (2001). *Adım Adım Toplam Kalite Uygulamaları*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Şen, L. M. (2008). *Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi ve faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin otel işletmelerinde uygulanması*. Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Şener, R. (2004). *Maliyet unsurları muhasebesi ve tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Şimşek, M. (1996). *Kalite yönetimi*. Marmara Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi.
- Tanç, Ş. (2012). Otel işletmelerinde yönetim muhasebesi uygulamalarını tespit etmeye yönelik araştırma: Kapadokya bölgesi örneği. *NEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (2), 170-182.
- Tandoğan, U. (2015). Stratejik maliyet yönetiminde başabaş noktası ve değer zinciri analizi ile işletme fonksiyonlarının performans ölçümü: yemek fabrikası örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, s.1-18.
- Tanış, V. N. (2018). *Genel muhasebe ilkeler ve uygulamalar*. 1. Baskı, Adana: Karahan Kitabevi.
- Tatar, T. ve Üner M. (1992). *İşletmecilik ilkeleri*. Ankara: Gazi Büro Yayınları.
- Tekin, M. (1996). *Üretim yönetimi, geliştirilmiş ve değiştirilmiş*. 3. Baskı, Konya: Arı Ofset Matbaacılık.
- Tekin, M. vd. (2003). *Teknoloji yönetimi*. Ankara: Nobel Yayınları.
- Titiz, İ. ve Çetin, C. (2000). Karar almada geleneksel maliyet yönetimi yaklaşımında yaşanan gelişmeler ve stratejik maliyet yönetimi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 5 (2), 121-138.
- Tse, M. S. C. and Gong, M. Z. (2009). Recognition of idle resources in time-driven activity-based costing and resource consumption accounting models. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 7 (2), 41-54.

- Turney, P. B. B. (1989). Activity-based costing: a tool for manufacturing excellence. *Journal of Cost Management*, (Summer), s.13-19.
- Tutkavul, K. ve Elmacı, O. (2016). *Kaynak tüketim muhasebesi modeli*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Tümer, A. B. (2011). *Örgütsel çevre – stratejiler bağlamında kaynak bağımlılığı kaynak temelli teorilere yönelik alan araştırması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Türk, Z., Çürük, T. ve Doğan, Z. (2003). Geleneksel standart maliyet sisteminin günümüz modern üretim ortamındaki rolü ve sisteme yöneltilen eleştiriler. *Öneri Dergisi*, 5 (19), 83- 91.
- Unutkan, Ö. (2010). Faaliyet tabanlı maliyet sistemi ve bir uygulama. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 97.
- Uragun, M. (1993). *Maliyet muhasebesi ve mali tablolar*. Ankara: Yetkin Basımevi.
- Uyar, S. (2006). Bilgi teknolojisindeki gelişmelerin muhasebe mesleğine etkileri. *Bilgi Ekonomisi*, (Ed.: N. Kargı), Bursa: Ekin Kitabevi.
- Uyar, S. (2008). Denizli’de faaliyet gösteren üretim işletmelerinde maliyet muhasebesi uygulamaları. *Mufad Journal*, Sayı 38.
- Uygur, A. (2009). Çok boyutlu performans değerlendirme modeli olarak dengeli başarı göstergesi uygulaması. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 10, 148-159.
- Uzay, Ş. (2004). 21. Yüzyılın başında muhasebe mesleğini etkileyen gelişmeler ve geleceğe yönelik değerlendirmeler. *Mali Çözüm Dergisi*, 67, 229-248.
- Ülgen, H. (1990). İşletme yönetiminde bilgisayar. İstanbul: İşletme Fakültesi Yayını.
- Ülker, Y., İskender, H. (2005). Doğru maliyet hesaplamada güvenilir bir sistem:faaliyet tabanlı maliyetleme ve john deere örneği. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8 (13).
- Üreten, S. (2002). Üretim/islemler yönetimi: stratejik kararlar ve karar modelleri. 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Von Z. P. and Sedgley. D. (2010). GPK: cracks in the silver bullet?. *Cost Management*, 24 (4).
- Walker, O. C., Boyd, H. W., Mullins, J., Larreche, J. C. (2003). Marketing strategy, a decision-focused approach. 4th Edition, New York: Mcgraw-Hill.
- Wang, Y., Zhuang, Y., Hao, Z., Li, J. (2009). Study on the application of RCA in college education cost accounting. *International Journal Of Business And Management*, 4 (5), 84-88.
- Webber, S. A. ve Clinton, D. (2004). Resource consumption accounting applied: the clopay case. *Management Accounting Quarterly*, 6 (1), 1-14.
- Wegmann, G. (2009). The activity-based costing method: development and applications. *The IUP Journal Of Accounting Research*, 8 (1), 7-22.

- White, L. (2009). Resource consumption accounting: manager-focused management accounting. *The Journal Of Corporate Accounting & Finance*, (May/June), 63-77.
- Woodward, D. G. (1997). Life cycle costing – theory, information acquisition and application. *International Journal Of Project Management*, 15 (6), 335-344.
- Wright, P. M., Benjamin, B. D. ve Scott, A. S. (2011). *Human resources and the resource based view. Journal Of Management*, (27), 701-721.
- Yılmaz, R, ve Baral, G. (2007). Kurumsal performans yönetiminde sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme. *Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi*, Celalabat Kırgızistan, Haziran.
- Yılmaz, R. ve Arı, M. (2011). Ürün yaşam seyri maliyet analizi ve ürün yaşam seyri maliyetleme yaklaşımları için durum değerlendirmesi ve kavramsal çözümleme ihtiyacı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (Ocak), s.75-88.
- Yükçü S. ve Atağan, G. (2012). 20. yüzyılın ilk yarısında maliyet muhasebesinin gelişimi. *Muftav Dergisi*, (39).
- Yükçü, S. (1999). *Yönetim açısından maliyet muhasebesi*, 4. Baskı, İzmir: Cem Ofset.
- Yükçü, S. (2000). Maliyet düşürmede sistematik yaklaşımlar. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Ekim.
- Yükçü, S. ve Gönen, S. (2008). Tedarik zinciri yönetimi ile hedef maliyetlemenin birlikte uygulanabilirliği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (40), 71-83.
- Yüzbaşıoğlu, N. (2004). İşletmelerde stratejik yönetim ve planlama açısından stratejik maliyet yönetimi ve enstrümanları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (12), 387-410.
- Zhong, L., Deng, J. ve Xiang, B. (2008). Tourism development and the tourism area lifecycle model: a case study of zhangjiajie national forest park, China. *Tourism Management*, 29, 841-856

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Ürün Yaşam Seyri Dönemleri.....	38
Şekil 2. KTM Bileşim Şeması.....	59
Şekil 3. KTM ve FTM Uygulama Süreçleri.....	60
Şekil 4. Konaklama İşletmesi Alakart Restoranında Kaynak Tüketim Muhasebesi Uygulama Süreci.....	76

TABLÖLAR LİSTESİ

TABLO 1. Alakart Restoran Ağustos 2019 Yemek Tüketim Miktarları (Porsiyon).....	74
TABLO 2. 2019/Ağustos Ayı Genel Üretim Giderleri.....	77
TABLO 3. Kaynak Havuzlarına Göre Sabit ve Değişken Maliyetler.....	77
TABLO 4. Kaynak Havuzlarının Teorik ve Pratik Kapasiteleri ve Oranları.....	78
TABLO 5. Havuzlardan Faaliyetlerin Tükettiği Kaynaklar.....	81
TABLO 6. Kaynak Havuzlarındaki Maliyetlerin Faaliyetlere Dağıtımı.....	83
TABLO 7. Faaliyetler ve Tükettiği Kaynaklar.....	84
TABLO 8. Faaliyet Havuzlarında Toplanan Maliyetlerin Yiyeceklere Dağıtımı.....	86
TABLO 9. KTM Atıl Kapasite Maliyetleri.....	87

ÖZGEÇMİŞ

1987 yılında Malatya Doğanşehir’de doğdu. İlk, orta ve lise öğrenimini Hatay’da tamamladı. 2006 yılında Gaziantep Üniversitesi ön lisans Radyo-Tv Yayıncılığı bölümüne girdi. Daha sonra 2009 yılında Nevşehir Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Turizm Rehberliği bölümüne girdi. Alanında 2 yıl çalıştıktan sonra 2015 yılında Karabük Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı’nda yüksek lisans eğitimine başladı. Yüksek lisans eğitimi sırasında “Turizm Gelişiminin Yerel Halkın Yaşam Kalitesi Üzerine Etkileri; Safranbolu Örneği” başlıklı makale çalışması yayınlandı.