

Konaklama işletmelerinde performans dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme: Bir otel işletmesi uygulaması

Performance-focused activity-based costing in hospitality businesses: An application in a hotel business

Taner Eken¹ 

Öz

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Bitlis Eren Üniversitesi, Adilcevaz MYO, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü, Bitlis, Türkiye, teken@beu.edu.tr

ORCID: 0000-0003-2132-0591

Bu çalışmanın amacı, bir konaklama işletmesinde performans dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme (PDFTM) yaklaşımını uygulayarak faaliyet merkezleri bazında kullanılan kapasite maliyetini, verimsizlik maliyetini, atıl kapasite maliyetini ve hizmet türleri itibarıyla birim maliyetleri hesaplamaktır. Araştırma, Van ilinde faaliyet gösteren beş yıldızlı bir otel işletmesinden elde edilen 2025 yılı maliyet ve operasyon verilerine dayalı uygulamalı bir örnek olay çalışması olarak tasarlanmıştır. Çalışmada odalar, yiyecek-içecek, yönetim ve destek ile genel hizmetler olmak üzere dört faaliyet merkezi esas alınmıştır. Öncelikle toplam maliyetler faaliyet merkezlerine dağıtılmış, ardından her faaliyet merkezi için pratik kapasite, kapasite maliyet oranı, standart süre, fiili süre, verimsizlik maliyeti ve atıl kapasite maliyeti hesaplanmıştır. Son aşamada kullanılan kapasite maliyetleri ve faaliyet merkezi maliyetleri, belirlenen dağıtım anahtarları aracılığıyla standart oda ve süit oda hizmetlerine yüklenmiştir. Bulgular, tüm faaliyet merkezlerinde fiili sürelerin standart süreleri aştığını ve bu nedenle verimsizlik maliyeti oluştuğunu göstermektedir. Kapasite kullanım oranları faaliyet merkezlerine göre %9,86 ile %42,37 arasında değişmektedir. Atıl kapasite maliyetleri birim hizmet maliyetlerine yüklenmemiş, yönetsel karar alma açısından ayrıca raporlanmıştır. Kullanılan kapasite ve performans sapmaları dikkate alındığında standart oda birim maliyeti 1.397,55 TL, süit oda birim maliyeti ise 1.771,26 TL olarak hesaplanmıştır. Çalışma, konaklama işletmelerinde PDFTM yaklaşımının kapasite, performans ve maliyet bilgilerini birlikte değerlendirmeye elverişli bir yönetim muhasebesi aracı olarak kullanılabileceğini göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Performansa Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Verimsizlik Maliyeti, Atıl Kapasite Maliyeti

İel Kodları: C83, M41, M49

Abstract

This study aims to apply the performance-focused activity-based costing (PFABC) approach in a hotel business and to calculate used capacity costs, inefficiency costs, idle capacity costs, and unit service costs by activity centre. The research was designed as an applied case study based on 2025 cost and operational data from a five-star hotel in Van, Türkiye. Four activity centres were identified: rooms, food and beverage, management and support, and general services. In the first stage, total costs were allocated to activity centres. In the second stage, practical capacity, capacity cost rate, standard time, actual time, inefficiency cost, and idle capacity cost were calculated for each activity centre. In the final stage, the costs associated with used capacity and activity centres were allocated to standard rooms and suite rooms through appropriate cost drivers. The findings indicate that actual times exceeded standard times in all activity centres, resulting in inefficiency costs. Capacity utilisation rates ranged from 9.86% to 42.37% across activity centres. Idle capacity costs were not assigned to unit service costs but were reported separately for managerial decision-making purposes. When used capacity and performance deviations were considered, the unit cost of a standard room was calculated as TL 1,397.55. In contrast, the unit cost of a suite room was calculated as TL 1,771.26. The study shows that the PFABC approach can be used as a management accounting tool that integrates cost, capacity, and performance information in hospitality businesses.

Keywords: Performance Focused Activity-Based Costing, Inefficiency Cost, Idle Capacity Cost

İel Codes: C83, M41, M49

Atıf/Citation: Eken, T., Konaklama işletmelerinde performans dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme: Bir otel işletmesi uygulaması, bmij (2026) 14 (2): 1070-1091 doi: <https://doi.org/10.15295/bmij.v14i2.2771>

Extended Abstract

Performance-focused activity-based costing in hospitality businesses: An application in a hotel business

Literature

Accommodation businesses have a complex cost structure due to high fixed costs, fluctuating demand, labour-intensive service processes, and the substantial share of indirect costs in total service costs. Traditional costing systems may produce distorted cost information when indirect costs are allocated to rooms or services through a single volume-based cost driver. Activity-Based Costing (ABC) provides more detailed cost information by assigning resources to activities and activities to cost objects. However, conventional ABC mainly focuses on cost allocation and does not sufficiently separate unused capacity, performance deviations, and inefficiency costs. Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) improves this limitation by incorporating time equations and capacity cost rates. In contrast, Performance-Focused Activity-Based Costing (PFABC) further extends the costing logic by integrating standard-actual performance comparisons, inefficiency costs, and idle capacity costs into the costing process. Previous studies have described PFABC as a third-generation ABC approach and have shown that it can provide useful insights into cost control, performance evaluation, and resource efficiency. Nevertheless, direct applications of PFABC in accommodation businesses remain limited. Therefore, this study addresses the need for a costing model that evaluates cost, capacity, and performance dimensions together in hotel businesses.

Research subject

The subject of this study is the application of the PFABC approach in a five-star hotel business operating in Van, Türkiye. The study focuses on four activity centres: rooms, food and beverage, management and support, and general services. It examines how costs are accumulated in these activity centres, how practical capacity and capacity cost rates are calculated, how standard and actual activity times differ, and how these differences affect inefficiency costs, idle capacity costs, and unit service costs. In this respect, the study not only allocates costs to standard and suite rooms but also analyses the managerial implications of unused capacity and performance deviations.

Research purpose and importance

The main purpose of the study is to calculate used capacity costs, inefficiency costs, idle capacity costs, and unit service costs by applying the PFABC approach in a hotel business. The study is important for two reasons. First, it contributes to the hospitality cost accounting literature by demonstrating how PFABC can be applied in an accommodation business with diverse room types, activity centres, and capacity characteristics. Second, it provides a managerial framework for distinguishing between costs caused by actual service production and costs arising from idle capacity. This distinction is particularly important for hotel businesses because seasonal demand fluctuations, fixed service infrastructure, and personnel planning may cause unused capacity to become a significant cost component.

Research problems

This study is based on three main research problems. The first research problem is how to apply the PFABC approach to a hotel business with multiple activity centres and different service types. The second research problem is how standard and actual activity times affect inefficiency costs in rooms, food and beverage, management and support, and general services activity centres. The third research problem is how to separate idle capacity costs from unit service costs and report them as a managerial capacity planning indicator. In this context, the study seeks to determine how used capacity, inefficiency costs, idle capacity costs, and unit costs differ between standard rooms and suite rooms in a hotel.

Contribution of the article to the literature

This study contributes to the literature by adapting the PFABC approach to the operational structure of a hotel business. Unlike conventional ABC applications, the study does not limit the analysis to cost allocation. Instead, it incorporates practical capacity, standard time, actual time, inefficiency cost, used capacity cost, and idle capacity cost into the costing process. In addition, the study separates idle capacity costs from unit service costs and reports them as a managerial decision-making indicator. This provides a more transparent basis for capacity planning, workforce management, pricing decisions, and performance evaluation in accommodation businesses.

Design and method

The study was designed as an applied case study based on quantitative cost calculations. The data were obtained from a five-star hotel operating in Van and covered the 2025 accounting and operational period. The hotel has 80 rooms and a guest capacity of 190 people. For the analysis, the rooms were classified into two service types: standard rooms and suites. The annual average occupancy rate was 65%, and the average length of stay was 2.5 nights. The research process consisted of several calculation stages. First, total costs were allocated to four activity centres. Second, practical capacity and capacity cost rates were calculated for each activity centre. Third, standard and actual activity times were compared. Fourth, used capacity costs, inefficiency costs, and idle capacity costs were calculated. Finally, the costs related to used capacity and activity centres were allocated to standard rooms and suite rooms through appropriate cost drivers.

Research type

The study is not positioned as a purely qualitative case study. Although interviews and managerial information were used in the data collection process, the research's analytical framework is based on quantitative cost calculations. Therefore, the study is defined as an applied, quantitative, calculation-based case study. The case study approach was preferred because it enables a detailed examination of the cost structure, capacity use, and activity performance of a specific hotel business. However, the findings should not be generalised to all accommodation businesses, since the analysis is limited to a single hotel.

Data collection method

The data used in the study were obtained from the hotel's accounting records, operational information, and an interview with a senior manager knowledgeable about costs, capacity, personnel, and service processes. The data included total cost figures, personnel costs, room numbers, room areas, occupancy rate, average length of stay, standard and actual service times, food and beverage purchase rate, and practical capacity assumptions. Some operational variables, such as standard and actual service

times, were based on managerial information and operational records rather than direct time-motion observation. This issue was considered a methodological limitation of the study.

Quantitative analysis

The quantitative analysis was conducted in accordance with the PFABC calculation logic. First, annual costs were assigned to the rooms, food and beverage, management and support, and general services activity centres. Second, practical capacity was calculated by multiplying the number of employees in each activity centre by the annual practical working capacity per employee. Third, the capacity cost rate was obtained by dividing activity centre personnel costs by practical capacity. Fourth, standard and actual activity times were calculated for each activity centre. Fifth, the difference between the actual used capacity cost and the standard capacity cost was reported as inefficiency cost. Finally, idle capacity cost was calculated as the difference between the provided capacity cost and the actual capacity cost used. Idle capacity costs were not assigned to unit service costs; instead, they were reported separately for managerial decision-making.

Research model

The research model was structured around four activity centres. The rooms' activity centre included front-office and housekeeping activities. The food and beverage activity centre included service activities for breakfast and meal consumption. The management and support activity centre included administrative and support functions. The general services activity centre included technical support, security, and common services. Cost allocation to standard rooms and suite rooms was based on the cost drivers that best reflected resource consumption. In particular, the rooms activity centre was allocated based on time-weighted room equivalence rather than only the number of rooms sold, since suite rooms require longer cleaning and preparation times than standard rooms.

Findings and discussion

The findings show that actual activity times exceeded standard activity times in all activity centres, resulting in inefficiency costs. The capacity utilisation rates ranged from 9.86% to 42.37%. The lowest capacity utilisation rate was observed in the food and beverage activity centre, indicating a significant idle capacity problem in this unit. The rooms activity centre had a used capacity cost of TL 3,419,209.84, an inefficiency cost of TL 330,113.32, and an idle capacity cost of TL 12,180,790.16. The food and beverage activity centre had a used capacity cost of TL 1,774,920.35, an inefficiency cost of TL 295,817.18, and an idle capacity cost of TL 16,225,079.65. The management and support activity centre had a used capacity cost of TL 3,635,009.81, an inefficiency cost of TL 484,677.51, and an idle capacity cost of TL 4,944,990.19. The general services activity centre had a used capacity cost of TL 1,513,656.45, an inefficiency cost of TL 275,211.45, and an idle capacity cost of TL 5,446,343.55.

Findings as a result of analysis

The total idle capacity cost was calculated as TL 38,797,203.55. This amount was not allocated to standard or suite rooms as a unit cost component, but was reported separately as a capacity planning indicator. Based on the updated activity centre allocations, the total cost assigned to standard rooms was TL 16,575,901.36, while the total cost assigned to suite rooms was TL 12,606,948.40. Accordingly, the unit cost of a standard room was calculated at TL 1,397.55, and that of a suite room at TL 1,771.26. The higher unit cost of suite rooms is associated with their larger room area, longer cleaning and preparation times, and higher food and beverage service consumption per guest.

Discussing the findings with the literature

The findings are consistent with the view that PFABC produces more detailed managerial information than conventional ABC by making performance deviations and unused capacity visible at the activity level. Namazi (2009) emphasised that PFABC integrates cost measurement and performance evaluation, providing more functional information for managerial decision-making. Similarly, Sarokolaei et al. (2013), Özen (2021), and Ahsini and Bendine (2023) argued that PFABC can support cost control and performance evaluation by revealing standard-actual differences, inefficiency costs, and capacity use. The findings of this study support these arguments in the context of a hotel business. In addition, the results are compatible with TDABC-based hospitality studies showing that capacity cost rates and unused capacity information are useful for analysing service costs and resource efficiency in hotel and restaurant operations.

Conclusion, recommendation and limitations

The study shows that PFABC can be used as a managerial accounting tool that integrates cost allocation, capacity analysis, and performance evaluation in accommodation businesses. The findings indicate that inefficiency costs occur across all activity centres and that idle capacity is a significant managerial issue, particularly in the food and beverage activity centre. Therefore, hotel management should monitor standard and actual service times, revise workforce planning in line with seasonal demand, and evaluate flexible staffing models, outsourcing alternatives, and service-hour adjustments, especially in units with low-capacity utilisation. The main limitation of the study is that it is based on a single five-star hotel operating in Van. Another limitation is that some operational time data were obtained from managerial information and operational records rather than direct time-motion studies. Future studies may apply the PFABC model to hotels of different sizes, categories, and regions. They may use monthly occupancy rates, customer segments, direct observation, time-motion studies, POS records, reservation data, and departmental operating reports to improve the model's accuracy.

Giriş

Küresel ekonomide turizm sektörünün ağırlığı gittikçe artmaktadır. Bu durum, sektörün maliyet yapısının ayrıntılı ve analitik biçimde incelenmesi gerekliliğini ortaya çıkartmaktadır. Turizm sektöründe önemli bir faaliyet alanı olan konaklama işletmeleri, yoğun emek, faaliyet süreçleri, değişken talep ve sabit maliyet yapısı sebebiyle karmaşık bir maliyet örüntüsüne sahiptir. Bu işletmelerde çok sayıda dolaylı maliyet unsuru bulunmaktadır, bu da kullanılan geleneksel maliyetleme yöntemlerinin doğruluğunu sınırlandırmaktadır. Bu halde işletmeler karar mekanizmalarını doğru yönlendirebilmesi için daha gelişmiş maliyetleme yaklaşımlarına ihtiyaç duymaktadır.

Geleneksel maliyetleme yaklaşımlarında dolaylı maliyetler genellikle tek bir dağıtım anahtarı üzerinden mal ve hizmetlere yüklenmektedir (Abdioğlu, 2016). Özellikle konaklama işletmesi gibi hizmet işletmelerinde bu yaklaşım, maliyetlerde sapmalara yol açabilmektedir. Örneğin; konaklama işletmesinin bünyesinde yer alan farklı oda türlerinin yoğunluklarının farklı olması, odalara dağıtılacak maliyetlerin homojen biçimde dağıtılmasını güçleştirmektedir. Çünkü bu oda türleri arasında personel iş yükü, temizlik süresi veya kullanılan sarf malzeme miktarı açısından farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar, geleneksel maliyetleme yaklaşımlarını yeterince yansıtmayabilmektedir. Bu bağlamda faaliyet temelli yaklaşımlar, konaklama işletmelerinde maliyet doğruluğunu artırma potansiyeli taşımaktadır (Altuntaş, 2014).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM), dolaylı maliyetlerin yüksek olduğu işletmelerde gerçeğe yakın maliyet bilgisi üretmeyi amaçlayan stratejik bir yönetim muhasebesi yaklaşımıdır (Eldenburg vd., 2020; Karcioğlu ve Binboğa, 2010). Bu yaklaşımın temel felsefesi, kaynakların faaliyetler aracılığıyla tüketildiği varsayımdır. Yani kaynakların önce faaliyetlere, sonra faaliyetlerden maliyet nesnelere yüklenmesini öngörmektedir (Alkan, 2005; Büyükmirza, 2021). FTM yaklaşımı, konaklama işletmelerinde kârlılık analizinin yapılmasında, oda çeşitlerine göre maliyet farklılıklarının tespit edilmesinde ve fiyatlandırma stratejisi geliştirmesinde önemli bir araç olarak değerlendirilmektedir (Patiar, 2016). Bu bakımdan FTM'nin temel odak noktası maliyetlerin doğru dağıtımıdır. Ancak, performans ve kapasite kullanımı, bu yaklaşımın sınırlı kaldığı kısımlar arasında yer almaktadır.

Kapasite kullanımı düzeylerinin dalgalı olması, konaklama işletmelerinde karşılaşılan önemli sorunlardandır. Çünkü konaklama işletmelerinin doluluk oranlarında mevsimsel özellikler, rekabet, ekonomik koşullar gibi faktörlere göre değişkenlik gösterebilmektedir. Oda doluluk oranlarının azalması, boş kapasite maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır. Fakat ortaya çıkan bu boş kapasite maliyetleri ne geleneksel maliyet yaklaşımında ne de klasik FTM uygulamalarında yeterince ayrıştırılamamaktadır. Bu durum, konaklama işletmesinin gerçek performans düzeyinin değerlendirilmesini güçleştirmektedir.

Performansa Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (PDFTM) yaklaşımı bu sınırlılığı ortadan kaldırmak üzere geliştirilmiş bir yaklaşımdır. Bu yaklaşımın özünde kapasite kullanımının ve performans düzeylerinin maliyet yapısına entegre edilmesi yer almaktadır. PDFTM pratik kapasiteyi temel olarak kullanılmayan boş kapasite maliyetlerini ayrı raporlamaktadır. Bu şekilde işletmeler daha doğru birim maliyet hesaplamakta ve performans değerlendirmesi yapabilmektedir (Namazi, 2009; Nouri ve Hassoun, 2020). Talep dalgalanmasının çok olduğu konaklama işletmelerinde boş maliyetlerin ayrıştırılabilmesi, özellikle stratejik karar alma süreçleri bakımından önemlidir.

Literatürde konaklama işletmelerinde maliyetleme, FTM ve zaman esaslı faaliyet tabanlı maliyetleme (ZEFTM) konularında çeşitli çalışmalar bulunmaktadır. Özellikle FTM yaklaşımı, otel işletmelerinde dolaylı maliyetlerin daha gerçekçi dağıtılması, hizmet türlerine göre maliyet farklılıklarının belirlenmesi ve müşteri ya da hizmet kârlılığının analiz edilmesi amacıyla kullanılmıştır. ZEFTM çalışmalarında ise kapasite maliyet oranı, zaman denklemleri ve kullanılmayan kapasite bilgisi ön plana çıkarılmış; bu yaklaşımın otel işletmelerinde müşteri kârlılığı ve departman bazlı kapasite yönetimi açısından önemli bilgiler ürettiği gösterilmiştir. Bununla birlikte, mevcut çalışmaların önemli bir kısmı geleneksel FTM veya ZEFTM çerçevesinde maliyet dağıtımı, müşteri kârlılığı ya da departman maliyetleri üzerinde yoğunlaşmaktadır. PDFTM ise faaliyet maliyetini yalnızca tüketilen kaynaklar açısından değil, aynı zamanda standart-fiili performans farkı, verimsizlik maliyeti ve atıl kapasite maliyeti açısından birlikte değerlendirmektedir. Bu noktada çalışmanın araştırma boşluğu, konaklama işletmelerinde faaliyet maliyetlerinin performans ve kapasite boyutuyla birlikte ele alınmasına ilişkindir. Tespit edilebildiği kadarıyla konaklama işletmelerinde PDFTM yaklaşımını doğrudan uygulayan çalışmalar sınırlıdır. Bu nedenle mevcut çalışma, PDFTM'nin otel işletmelerinde uygulanabilirliğini göstermeyi ve faaliyet merkezleri bazında standart süre, fiili süre, kullanılan kapasite, verimsizlik maliyeti ve atıl kapasite maliyeti arasındaki ilişkiyi sayısal olarak ortaya koymayı amaçlamaktadır. Konaklama işletmelerinin yüksek sabit maliyet yapısı, mevsimsel talep

dalgalanmaları, doluluk oranına bağlı kapasite kullanım farklılıkları ve hizmet türleri arasındaki kaynak tüketim çeşitliliği dikkate alındığında, PDFTM yaklaşımı bu işletmeler için klasik FTM'ye kıyasla daha ayrıntılı bir yönetim muhasebesi bilgisi üretme potansiyeline sahiptir. Bu yönüyle çalışma, konaklama işletmelerinde maliyetlerin yalnızca hizmet türlerine dağıtılmasını değil; aynı zamanda performans sapmalarının ve kullanılmayan kapasitenin maliyet etkisinin görünür kılınmasını hedeflemektedir.

Literatür taraması

Konaklama işletmelerinde maliyetlerin doğru ölçülmesi, yalnızca ürün ve hizmet maliyetlerinin belirlenmesi açısından değil, aynı zamanda kapasite kullanımı, verimlilik, performans değerlendirmesi ve yönetsel karar alma süreçleri açısından da kritik öneme sahiptir. Bu nedenle literatür taraması, maliyet dağıtımı ve faaliyet temelli maliyetleme yaklaşımlarının gelişimini FTM, ZEFTM ve PDFTM ekseninde ele alarak, PDFTM'nin önceki yaklaşımlardan farklılaşan yönlerini ortaya koyacak biçimde yapılandırılmıştır.

Namazi (2009), çalışmasında ZEFTM yaklaşımındaki özellikle kapasite, karmaşıklık ve maliyet sürücüsü temel sorunlarını tartışarak, bunlara alternatif olarak üçüncü kuşak FTM yaklaşımı olarak PDFTM'yi kavramsallaştırmayı amaçlamaktadır. Çalışma, PDFTM'nin mantığını kuramsal ve analitik bir çerçevede açıklamaktadır. Elde ettiği bulgular çerçevesinde, PDFTM'nin, hem maliyetleme hem de performans ölçümüne entegre ederek, kullanılmayan kapasiteyi ve sapmaların kaynaklarını faaliyet bazında daha görünür kıldığı; bu nedenle geleneksel FTM ve ZEFTM'ye kıyasla yönetsel kararlar için daha işlevsel bir bilgi altyapısı sunduğu sonucuna ulaşmaktadır.

Sarakolaei, vd. (2013), çalışmalarında PDFTM yönteminin temel bileşenlerinden biri olan standart tahminlerdeki belirsizlik ve kararsızlık sorununu çözmek için PDFTM'yi bulanık mantık ile birleştirerek Bulanık Performansa Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetlendirme modelini önermektedirler. Bu modelin, özellikle verinin eksik veya yanlış olduğu ve dolaylı maliyetlerin yüksek olduğu ortamlarda daha işlevsel olacağını; ayrıca yaklaşımın ürün maliyetlemenin yanında faaliyet temelli yönetim ve karar destek alanlarına da genişletilebileceğini belirtmektedirler.

Ali (2019), çalışmasında PDFTM yönteminin Irak sanayi işletmelerinde verimliliği artırma ve performansı değerlendirme kapasitesini incelemek amacıyla Irak Necef'teki Lastik Sanayi Şirketi üzerine örnek olay uygulaması gerçekleştirmiştir. Elde ettiği sonuçlara göre; PDFTM'nin Irak üretim ortamında uygulanabilir olduğunu, ayrıca maliyet kontrolü, maliyet azalımı, üretkenlik artışı ve performans değerlendirme sürecinin iyileştirilmesi gibi avantajlarının olduğunu belirtmektedir.

Nuri ve Hassoun (2020), çalışmalarında PDFTM yönteminin ekonomik birimde faaliyet performansını daha açık ve bütüncül değerlendirmedeki rolünü Irak kamu sektörü üzerinde uygulamalı örnek olay olarak test etmişler. PDFTM'nin, her faaliyet için güçlü ve zayıf yönleri ile faaliyet üretkenliğini görünür kılarak yönetime düzeltici kararlar için gerekli bilgiyi sağladığını; böylece etkinlik ve rekabet gücünü desteklediği tespit edilmiştir.

Özen (2021), çalışmasında PDFTM'yi üçüncü nesil FTM olarak tanıtmış ve geleneksel FTM ile ZEFTM arasındaki farkları teorik olarak ortaya koymayı amaçlayan bir derleme çalışması hazırlamıştır. Buna göre, PDFTM'nin etkinlik ve verimlilik hesapları, sorumluluk muhasebesi ve maliyet yönetimi açısından güçlü bilgiler ürettiği; buna karşın süreçlerin uzunluğu, veri toplama maliyeti ve standart belirleme güçlüklerinin uygulamada temel sınırlayıcılar olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Larbi (2021), çalışmasında FTM'nin üç yaklaşımını (FTM, ZEFTM ve PDFTM) ele alıp her birinin temel özelliklerini, karakteristiklerini ve sınırlılıklarını gözden geçirmiştir. Bulgularında bu üç yaklaşımın doğuşu, gelişimi ve dönüşümünün çağdaş iş çevresi gereksinimleri tarafından şekillendiğini ve teknolojinin yaygın kullanımının FTM'nin üç kuşağının ortaya çıkışını belirgin biçimde hızlandığını vurgulamıştır.

Jaber ve Saad (2022), çalışmalarında PDFTM yönteminin bankacılık performansını değerlendirmedeki rolünü uygulamada göstermek amacıyla Irak bankacılığı sektörü üzerinde bir uygulama yapmışlar. Sonuç olarak PDFTM'nin, maliyetleri faaliyetlere daha adil bir şekilde yüklediği ve bunun da banka performansının etkinlik boyutlarına olumlu katkı potansiyelinin olduğunu savunmaktadırlar.

Ahsini ve Bendine (2023), çalışmalarında PDFTM yönteminin içeriğini ve önceki kuşak yaklaşımlara yöneltilen eleştirileri gidermek için, teorik ve kuramsal bir inceleme yürütmüşlerdir. Çalışmada betimleyici yöntem benimsenmiş; literatür üzerinden PDFTM'nin özellikle dolaylı maliyetlerin tahsisi ile kontrol ve performans değerlendirmesi için bilgi üretimi problemlerine çözüm kapasitesi tartışılmıştır. Buna göre; PDFTM'nin faaliyetleri net bir şekilde tanımladığı, kaynakları esnek-taahhütlü

olarak sınıflandırdığı, fiili-standart karşılaştırmalarla sapmaları gösterdiği ve kullanılan veya kullanılmayan kapasiteyi ortaya çıkardığı tespit edilmiştir.

Al-Obaidy ve Al-Jarjary (2024), çalışmalarında Ibn al-Athir Çocuk Eğitim Hastanesi örneğinde PDFTM yöntemini uygulayarak sağlık hizmetlerinin ana ve yardımcı faaliyetler bazında maliyetini daha doğru ölçmeyi amaçlamışlardır. Araştırmada, hastane verilerini kullanarak, PDFTM yönteminin maliyet ölçüm doğruluğunu artıracığı varsayımıyla uygulamalı bir yöntem izleyerek çalışılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre, PDFTM yönteminin ana ve destek faaliyetlerin hizmet maliyetlerini daha hassas ölçmeye yardımcı olduğunu göstermektedir. Bunun da atıl kapasitenin azaltılması, kaynakların daha optimal kullanımı ve sonuçta hizmet kalitesinin yükseltilip maliyetin düşürülmesine katkı sağlayabileceği ifade edilmiştir.

Aziz ve Mohammed (2025), çalışmalarında PDFTM yönteminin sürdürülebilir rekabet avantajına etkisini incelemek amacıyla Mass Irak Çimento Şirketi'nde uygulamalı bir araştırma yapmışlardır. Araştırmada, geleneksel maliyetleme sistemlerinin performans ve kaynak tahsisine ilişkin yetersiz ve yanlış bilgi üretmesi probleminden hareketle, 2023 maliyet listesine dayanarak ana ve ikincil faaliyetler belirlenerek; standart ve fiili verilerle faaliyet haritası çıkarılıp faaliyet maliyetleri ölçülmüştür. Buna göre, geleneksel sistemin ürünlerin gerçek maliyetini ve performansı doğru yansıtmadığı; PDFTM'nin, maliyetleri daha gerçeğe uygun olarak belirlediği ve kaynak kullanımının etkinliğinin artırılmasını sağlayarak rekabetçiliği güçlendirdiği tespit edilmiştir.

Kavramsal çerçeve

Konaklama işletmelerinde maliyetleme

Konaklama işletmeleri, hizmet üretiminin getirdiği yapısal farklılıklar nedeniyle imalat işletmelerinden ayrılmaktadır. Konaklama işletmelerinde üretilen çıktı stoklanamamakta ve oluşan talep, doluluk oranı üzerinden dalgalanma göstermektedir. Bununla birlikte kısa vadede konaklama işletmelerinin bina, oda sayısı, personel ve enerji alt yapısı gibi kapasite hacmi kolay değişmemektedir. Bu sebeple konaklama işletmelerinin maliyet yapısını da genellikle güçlü kapasite yönetimi, yüksek dolaylı gider ve sabit maliyet oluşturmaktadır.

Konaklama işletmelerinde sabit sermaye maliyeti, toplam maliyetin %60-70'ini oluşturmaktadır. Bunun en önemli sebebi konaklama işletmelerinde yatırımların inşasında ve faaliyetlerinin devamı esnasında büyük miktarlarda sabit sermaye yatırımına ihtiyaç duyulmasıdır. Konaklama işletmelerinde sunulan hizmetlere ait maliyetlerdeki malzeme maliyeti gibi somut unsurların yanında, hizmetin sunulmuş atmosferi, işletmenin prestiji, hizmet kalitesi gibi soyut unsurlar da önemli bir paya sahiptir. Konaklama işletmelerinde müşteri çeşitliliği, bu işletmeleri sadece ülke çapında değil, uluslararası bir motife sahip hale getirmiştir. Bu nedenle, konaklama işletmelerinin bazı özel standartlara uyması gerekmektedir (Türksoy, 1998).

Konaklama hizmetlerinde oluşan işletme maliyetleri; dönem maliyetleri, ürün ve hizmet maliyetleri olarak fonksiyonlarına göre ayrılmaktadır. Üretilen mal ve hizmetlerle ilgili faaliyetler işletme maliyetlerini oluşturmaktadır. Bu maliyetler; oda satışı, yiyecek-içecek üretimi ve servisi, etkinlik, spa gibi farklı hizmet çıktılarının maliyetlerinden oluşmaktadır. Bir işletmenin kârlılığı ve başarısı, sunulan çeşitli ürün ve hizmetlerin maliyetlerini doğru belirlenip, bunların güvenilir biçimde ölçülmesi, departman performansının izlenmesi ve fiyatlama-kapasite kararlarının doğru alınmasına bağlıdır (Schmidgall ve Defrango, 2023; Sucu, 2017; USALI, 2018; Yıldıztekin, 2010).

Konaklama işletmelerinde maliyetlemenin ilk adımı, maliyet nesnesinin doğru tanımlanmasıdır. Otellerde maliyet nesnesi yalnızca oda değildir; oda-misafir-gece, paket-konsept, müşteri segmenti, etkinlik veya restoran menüleri gibi daha ayrıntılı çıktılar da olabilmektedir. Maliyet nesnesi genişledikçe karar kalitesi doğrudan maliyet bilgisinden etkilenir. İkinci adım, maliyetlerin sorumluluk ve raporlama merkezleri üzerinden toplanmasıdır. Otel işletmelerinde pratik yaklaşım, odalar, yiyecek ve içecek gibi gelir üreten ve genel yönetim, satış ve pazarlama, bakım-onarım, enerji gibi destek departmanlarını ayrı katmanlarda izlemektir. Bu ayırım, kontrol edilebilirlik ilkesine dayanır ve performans değerlendirmesini kolaylaştırır. Üçüncü adım, maliyetlerin davranışına göre ayrıştırılmasıdır. Bunun nedeni, konaklama işletmelerinde kapasite ve fiyatlama kararları genellikle kısa sürede verilir ve bu kararların etkisi değişken maliyetler üzerinden taşınır. Otellerde özellikle, doluluk değişince hangi maliyetler gerçekten değişmektedir sorusunun metodolojik temeli, yönetim muhasebesi literatüründeki sabit-değişken-karma maliyet ayırımına dayanmaktadır. Kat hizmetleri ve çamaşırhane gibi kalemlerde genellikle doluluk artarken, tesisin hazır tutulması için katlanılan birçok gider kısa dönemde sabit veya basamaklı olabilmektedir. Bu ayırım yapılmadan, örneğin düşük sezonda agresif bir fiyat indiriminin katkı payına etkisi veya ek satışın marjinal kâra dönüşümü doğru bir şekilde

ölçülemez. Bu bağlamda konaklama işletmelerinde maliyetleme, değişken maliyetleme ile tam maliyetleme arasında iyi bir ayrım gerektirmektedir. Tüm üretim ve operasyon maliyetlerini hizmet çıktısına yüklenmesini amaçlayan tam maliyetleme, uzun vadeli fiyatlama tabanı ve sürdürülebilirlik için faydalıdır. Değişken maliyetleme ise kısa vadeli kapasite kullanımı ve gelir yönetimi kararlarında katkı payı mantığını destekler (Ciğer, 2020; USALI, 2018).

Konaklama işletmelerinde maliyetleme tek bir yaklaşımla açıklanabilecek homojen bir süreç değildir. Bu işletmelerde kısa vadeli fiyatlama, ek satış, katkı payı analizi ve kapasite kullanım kararlarında değişken maliyetleme yaklaşımı yararlı bilgiler sunarken; uzun vadeli fiyatlama, hizmet türleri itibarıyla toplam maliyetin belirlenmesi, departman performansının değerlendirilmesi ve kapasite maliyetlerinin izlenmesi açısından tam maliyetleme yaklaşımı önem taşımaktadır. Değişken maliyetleme, yalnızca faaliyet hacmine bağlı olarak değişen maliyet unsurlarını karar sürecine dâhil ederken; tam maliyetleme, sabit ve değişken maliyetlerin tamamının hizmet maliyetleriyle ilişkilendirilmesini esas almaktadır. Ancak konaklama işletmelerinde dolaylı giderlerin yüksek olması, farklı oda türlerinin farklı kaynak tüketim düzeylerine sahip bulunması ve faaliyet merkezleri arasında maliyet davranışlarının değişmesi nedeniyle klasik değişken veya tam maliyetleme yaklaşımları tek başına yeterli olmayabilmektedir. Bu noktada FTM, maliyetlerin faaliyetler aracılığıyla hizmet türlerine yüklenmesini sağlayarak daha ayrıntılı ve nedensel bir maliyet bilgisi üretmektedir. Bu çalışmada esas alınan PDFTM yaklaşımı ise FTM mantığını kapasite ve performans boyutuyla genişletmektedir. Bu nedenle çalışmada maliyetler yalnızca değişken unsurlar üzerinden değil; faaliyet merkezi maliyetleri, kullanılan kapasite maliyetleri, standart-fiili süre farkları, verimsizlik maliyetleri ve atıl kapasite maliyetleri dikkate alınarak analiz edilmiştir (Ağ ve Taşkesenlioğlu, 2024; Karakaya, 2004).

Konaklama işletmelerinde maliyetlemenin en zor yönü, dolaylı giderlerin maliyet nesnelerine dahil edilmesidir. Geleneksel sistemlerde dolaylı giderler; gelir yüzdesi, oda sayısı ve dolu oda-gece gibi kolay ölçülen anahtarlarla dağıtılabilir. Fakat bu dağıtım çağdaş sistemlerde, özellikle ortak kaynak tüketiminin heterojen olduğu yapılarda maliyet saptasına neden olabilmektedir. Çünkü farklı oda tipleri, hizmet paketleri ve müşteri kitleleri vardır. Bu sebeple çağdaş maliyetleme yaklaşımı, dolaylı giderleri önce anlamlı maliyet havuzlarında toplar ve ardından mümkün olduğunca nedensel maliyet sürücülerini ile yükleme yapar. Buradaki temel amaç, tahsis kolaylığını değil, karar doğruluğunu artırmaktır (Pavlatos ve Paggios, 2009).

Faaliyet tabanlı maliyetleme

Yoğun rekabetin yaşandığı günümüz iş çevresinde yöneticilerin doğru, zamanında ve güvenilir bilgiye dayalı kararlar alması gerekmektedir. İşletmelerinin başarısı için önemli kararlar verenlerin arasında yönetim muhasebecileri de yer almaktadır. Bu nedenle, yönetim muhasebecileri kararlarını mümkün olan en iyi bilgiyi sağlayan sistemlere dayandırmalıdır. Aksi takdirde, sağlam ve doğru kararlar veremezler. Gelişen teknolojinin yanında, geleneksel ürün maliyetlendirme ve maliyet yönetimi sistemlerinin kullanımı, yönetim muhasebecilerinin yanlış kararlar vermesine yol açabilmektedir. Bu anlamda yönetim muhasebecilerinin geleneksel yönetim muhasebesi yaklaşımlarından, çağdaş yönetim muhasebesi yaklaşımlarına geçmeleri zorunlu hale gelmiştir.

Maliyetleme sürecinin önemli bir bileşeni direkt işçilik maliyetidir. Ancak yeni üretim süreçlerinde iş gücünün azalmasıyla birlikte, geleneksel olarak en önemli maliyet unsuru olarak bilinen direkt işçilik maliyetleri oran olarak azalmıştır. Bununla birlikte, genel üretim maliyetlerinin önemi ve miktarı da artmıştır. Bu durum, üretim maliyetlerinde direkt maliyet unsurlarının azalmasına rağmen endirekt maliyet unsurlarının artmasına yol açmıştır (Ülkü ve Karamaraş 2002). Bu nedenle maliyetlerin tek bir dağıtım ölçütüne göre, özellikle direkt işçilik saatine göre, dağıtılması yanlış sonuçlar doğuracaktır. Bu noktada, FTM yaklaşımının en büyük faydası ortaya çıkmaktadır (Alkan, 2005). Bu yaklaşım, maliyet davranışlarını daha iyi anlama ihtiyacını vurgulamakta ve genel üretim maliyetlerine neden olan hususları ortaya çıkarmaktadır (Karcıoğlu ve Binboğa, 2010). Özellikle, işletmelerde çok sayıda ürün üretildiği ya da üretim süreçleri karmaşık hale geldiği zaman ve maliyet yapısının değişmesinden dolayı, ürün maliyetinin hesaplanmasında geleneksel maliyet yöntemlerine göre daha doğru bilgi sağlayabilmesi amacıyla geliştirilmiş bir yaklaşımdır (Latshaw ve Cortese, 2002).

FTM, ürün maliyetleri ile üretim faaliyetleri arasındaki ilişkiyi dikkate alan (Paff, 2021), örgütsel süreç içerisinde tüketilen kaynak maliyetlerini ölçümleyen stratejik bir maliyet yönetimidir (Cooper ve Kaplan 1992). FTM, genel üretim giderlerinin, üretim ve işletme süreçlerinin yerine getirilmesi için yapılması gereken faaliyetlerden kaynaklandığı fikrine dayanmaktadır. İşletmenin kaynakları, faaliyetleri, maliyet unsurları ve sonuçları ile ilgili verileri yönetimin kullanılabileceği bilgiler haline getiren muhasebe bilgi sistemi olduğu da söylenebilir (Unutkan, 2010).

FTM, üretimde gerçekleştirilen faaliyetler üzerine odaklanmaktadır. Bu yaklaşım, maliyet nesnelerini, kaynakları ve faaliyetlerin performansını ve maliyetini ölçen ve kaynakları faaliyetlere ve faaliyetleri maliyet nesnelerine yükleyen, faaliyetlere neden olan maliyet sürücülerinin ilişkilerini tanımlayan bir yöntemdir (Plowman, 2001). Bu yöntem esasında ürün maliyeti için kullanılmaktadır. Aynı zamanda, geliştirilmiş ürün maliyet bilgisi sağlamanın yanında maliyet azaltma olanaklarını yaratan güçlü bir yöntemdir (Sievanen ve Tornberg, 2002). Genel anlamda FTM yöntemi, bir işletme bünyesindeki faaliyetlerin maliyetini hesaplayan ve bu maliyetleri mamullere ve müşterilere yansıtan bir muhasebe teknolojisi olarak tanımlanabilir (Güven, 1993).

FTM yaklaşımında faaliyetler işletme kaynaklarını tüketir. Bu sebeple maliyetlerin mamullere gerçekleşen faaliyetlerden hareketle dağıtılmasının daha doğru olduğu savunulur. FTM yöntemine dayalı maliyet sisteminde, faaliyetlerin tükettiği kaynakların bileşimiyle oluşan malların maliyetlerini izlemek için iki aşamalı bir süreç takip edilir. Birinci aşamada faaliyetler tanımlanır ve endirekt maliyetler faaliyetlerin havuzlarına paylaştırılır. Bu amaçla önce faaliyetler gruplara ayrılır. Daha sonra homojen maliyet havuzları tanımlanır. Dolayısıyla endirekt maliyetlerin bir faaliyet havuzunda yer alabilmesi için mantıksal olarak birbirleriyle ilişkisi olması gerekmektedir (Altuntaş, 2014). İkinci aşamada, her bir faaliyet havuzunun toplam maliyeti mamullere paylaştırılır. Bu paylaşımı gerçekleştirmek için ilk adım, her ürünün kullandığı kaynak miktarını belirlemektir. Daha sonra, birinci aşamada hesaplanan yükleme oranı kullanılarak maliyetler mamullere yüklenir (Unutkan, 2010). Buradan hareketle işletmede başarının anahtarı, maliyetler değil, faaliyetleri yönetmektir. FTM yöntemi ürün maliyetleme sürecinin geliştirilmesini sağladığı gibi etkili kontrollerin yapılmasını da mümkün kılmaktadır (Hansen ve Mowen, 2006).

FTM yaklaşımı, yönetim bakış açısıyla değerlendirildiğinde doğru mamul maliyeti hesaplamasını sağlamanın ötesine geçen bilgiler sunar. İşletmenin bölümlerine veya fonksiyonlarına göre oluşan giderlerin faaliyetler bazında takip edilebilmesine olanak sağlayan bu yaklaşım, mamul maliyetlerinin yanı sıra faaliyetlerin maliyetleri hakkında da bilgi sağlamaktadır. Faaliyetlerin maliyetlerinin doğru tespit edilebilmesi, yöneticilerin maliyet tasarrufu sağlayabilecek faaliyetlere odaklanmasını ve bu faaliyetlerle ilgili basitleştirme ve faaliyetin daha etkin yapılmasını sağlama ya da tamamen elimine etme vb. gibi kararlar almasına imkan tanımaktadır (İşleyen, 2006; Korhan ve Özkan, 2013). FTM, doğru maliyet bilgileri sağlamadaki avantajlarının yanı sıra analizlerin yapılması için gerekli bilgilerin sağlanması için harcanan ek çaba, zaman ve masraf nedeniyle günümüz iş dünyası için dezavantajlı duruma düşmektedir. FTM'yi sürdürmenin yüksek maliyetlere sebep olması, pek çok işletmenin maliyet bilgilerini güncellememesine yol açmakta; bu durum yükleme oranlarının geçerliliğini yitirmesine ve müşteri ile mamul maliyetlerinin hatalı hesaplanmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla maliyet bilgilerinin güncel olmayan verilere dayanması, bu bilgilerin karar verme ve performans değerlendirme süreçlerinde kullanılmasını zorlu hale getirmiştir (Yaşar, 2017).

Uygulamada karşılaşılan sorunlar ve getirilen eleştiriler, FTM'nin revizyon gereğini ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle literatürde, FTM'nin maliyet atama mantığını koruyup aynı zamanda performans ölçümünü maliyetleme sürecine dâhil eden bir yaklaşım olarak performans dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme önerilmiştir.

Performansa dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme

FTM, ürün ve hizmetlerin kaynak tüketimini daha gerçekçi bir şekilde göstermek için dolaylı maliyetleri faaliyetler ve maliyet etkenleri üzerinden izleyerek güçlü bir maliyetleme mantığı sağlamaktadır. Bununla birlikte, yönetim kararları açısından kritik olan, yalnızca faaliyetlerin maliyetini hesaplamak değil, aynı zamanda bu faaliyetlerin planlanan ve standart kapasite ve çıktı düzeylerine göre ne kadar etkin ve verimli yürütüldüğünü yani performans boyutunu maliyet bilgisinin içine sistematik biçimde gösterebilmektir. Bu bağlamda literatür, klasik FTM'nin maliyet atama omurgasını koruyarak faaliyet maliyeti ve faaliyet performansı bütünleşmesini hedefleyen performans dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımını önermektedir. Bu yaklaşım, performans yönetimi araçlarının yalnızca daha doğru dağıtım yapan bir hesaplama tekniği olmaktan çıkartıp, faaliyet sapmalarını ve iyileştirme alanlarını gösteren bir performans yönetimi aracı haline getirmektedir.

PDFTM'nin performans odaklı yapısı, temel faaliyetlerin performansını ölçebilir ve ilgili karar alıcılara her maliyetleme döneminde verimlilik ve etkinlik hakkında bilgi verebilir. Bu da onu önemli bir maliyet yöntemi aracı haline getirmektedir (Özen, 2021). PDFTM yöntemi, işletme performansının kontrol edilmesini sağlayarak FTM ve zaman esaslı faaliyet tabanlı maliyetleme (ZEFTM) ile ilgili sorunları çözmek için uygun bir yaklaşım olmaktadır. Bu nedenle FTM ve ZEFTM yöntemlerinin uygulanmasına katkıda bulunacak niteliktedir (Namazi, 2009). PDFTM'nin performansa bağlı yapısı, belirtilen avantajlarla birlikte standart maliyet yönteminde karşılaşılan sorunları ve zorlukları da içermektedir.

Uygulamada karşılaşılabilecek en önemli sorunlardan biri, özellikle temel faaliyetlerle ilgili standartların belirlenmesi ve güncellenmesi olacaktır. Ayrıca, çok fazla homojen olmayan faaliyetin olduğu işletmelerde, temel faaliyetler ve bu faaliyetlere ilişkin standartların belirlenmesi önemli bir sorun oluşturabilecektir (Özen, 2021).

PDFTM yöntemi, performansa odaklanarak çeşitli hedeflere ulaşmayı amaçlamaktadır. Bunlar (Ahsini ve Bendine, 2023; Hassoun, 2018; Nouri ve Hassoun, 2020):

Performans değerlendirmesi: Sistem genel olarak, faaliyetleri belirleyerek ve performans düzeylerini ölçerek işletmenin performansını iyileştirmeyi amaçlamaktadır. Bu, karar vericilerin hangi faaliyetlerin kuruluşa değer kattığını ve hangilerinin katmadığını belirlemelerini sağlar.

Ürün maliyet ölçümü: Bu sistem, uygun maliyet sürücüsüne ve maliyet dağılımına dayanarak her faaliyet için gerçek maliyetleri doğru ve kapsamlı bir şekilde belirlemeye odaklanır.

Kârlılığın artırılması: Ürün veya hizmet maliyetlerinin adil ve objektif bir şekilde dağıtılması, fiyatlandırmada esneklik sağlar ve sonuç olarak kârlılığı artırır.

Kurumsal mükemmelliğe ulaşmak: PDFTM yaklaşımının uygulanmasının kendisi, çıktılarının doğruluğuna ek olarak, yönetimin zamanında ve uygun kararlar almasına yardımcı olan bir mükemmellik biçimidir.

Değer temelli yönetim felsefesinin geliştirilmesi: Değer temelli yönetim sistemi ile PDFTM yöntemi arasındaki çıkar uyumu, kuruluşun mümkün olan en düşük maliyetle değer elde etmesine yardımcı olur. Her iki sistem de kuruluşun değerini maksimize etmeye çalışır ve birbirlerini tamamlarlar. FTM yönteminin çıktıları, değer temelli yönetim sisteminin girdileri haline gelir. Hangi faaliyetlerin uygun sapsmaları sağladığını ve hangilerinin sağlamadığını belirleyerek, ödünleşmelere veya elde tutmaya dayalı değer temelli yönetim felsefesi uygulanabilir.

Performansa dayalı faaliyet temelli maliyetlendirme uygulama sürecinin aşamaları aşağıda detaylı olarak açıklanmıştır.

1.Adım: Ana faaliyetlerin belirlenmesi: Bu adım, ZEFTM’de atlanmış olan geleneksel FTM’deki ilk adıma benzer. Bu aşama iki nedenden dolayı gereklidir. Birincisi; her faaliyetin maliyetlerinin niteliği ve davranışı genellikle diğer faaliyetlerden farklıdır. İkincisi; idari üretim sürecinin devam edebilmesi için korunması gereken FTM’nin en önemli bileşenlerinden biridir (Sarakolaei vd., 2013).

2.Adım: Her bir faaliyet için kullanılan gerçek kaynakların belirlenmesi: Tasarlanmış bir faaliyeti yürüten çalışanlar, davranışa veya kurumsal veri sistemlerine, özellikle de muhasebe veri sistemine dayanarak, her faaliyet için gerekli kaynakların türünü ve miktarını belirleyebilirler. Kaynaklar zaman, doğrudan malzeme miktarı veya diğer uygun ölçütleri içerebilir. Ancak kaynağın maliyetle kesin bir ilişkisi olmalıdır. Bu, çeşitli etkiler kaynakların kapasitesini seçmede büyük bir esneklik yaratır. Bu aşama, maliyet sorununa yol açan kaynakların (esnek ve taahhüt edilen) gerçek davranışını belirlemeyi içerir. Esnek kaynaklar değişken maliyetler gibi davranışlara sahipken, taahhüt edilen kaynaklar sabit maliyetler gibi davranışlara sahiptir (Larbi, 2021).

3.Adım: Her bir kaynak faaliyetinin gerçek oranının belirlenmesi: Gerçek maliyet oranları, mevcut veri sistemlerine göre mevcut veriler doğrultusunda, farklı programlar esas alınarak şirketin her bir faaliyeti için ayrı ayrı belirlenir ve bu belirlemede kaynaklar ve maliyet davranışları dikkate alınır (Namazi, 2009).

4.Adım: Her bir faaliyetin maliyetinin belirlenmesi: PDFTM’de her faaliyetin maliyeti, kaynak maliyet davranışı dikkate alınarak belirlenir. Kaynak değişken maliyetler olduğunda, girdi faktörlerinin maliyeti, her faaliyette kullanılan gerçek kaynakların, kullanılan kaynakların gerçek fiyatıyla çarpılmasıyla hesaplanır (Ali, 2019).

5.Adım: Faaliyetin standart oranının hesaplanması: Bu adımda, her faaliyetin standart oranı öngörülmelidir. Bu ise, piyasa mekanizmaları, iç veya dış kriterleri ve ölçüm ve iş değerlendirme teknikleri gibi farklı araçlarla gerçekleştirilebilir. Ayrıca regresyon analizi ve zamansal sıralı modeller gibi istatistiksel teknikler de uygulanabilir. Bu standart doğru bir şekilde hesaplanmalıdır çünkü gerçek oranlar ve operasyonların gerçek maliyetleriyle karşılaştırma kriteri olarak kullanılır (Kowsari, 2013).

6.Adım: Faaliyet fiyatı sapsmasının hesaplanması: Maliyet yöneticileri, her faaliyet için gereken gerçek kaynakları, tüketilen kaynakların standart fiyatıyla çarparak ve bu sonucu her faaliyetin gerçek maliyetinden çıkararak fiyat sapsmasını hesaplarlar. Vaat edilen kaynaklar miktarları sabit olduğundan değiştirilemez (Larbi, 2021).

7.Adım: Uygulanan faaliyetlerin maliyetlerinin hesaplanması: Esnek kaynakları hesaplamak için ilk adım, bir faaliyetin yürütülmesinde tüketilen standart kaynak miktarını belirlemektir. Bu standardı hesaplamak için regresyon analizi veya iş değerlendirme sistemi gibi istatistiksel araçlardan yararlanılabilir (Kowsari, 2013).

8.Adım: Değer sapmasının hesaplanması: Değer sapması, bir işletmenin üretim müdürünün, tasarladığı bir ürün veya hizmetin fiili üretiminde standart miktardan daha fazla kaynak kullanıp kullanmadığını gösterir. Aslında, üretim müdürlerinin performansını değerlendirir (Sarakolaei vd., 2013).

9.Adım: Her bir faaliyetin verimliliğini hesaplanması: Verimlilik sapması, planlanan kaynakların gerçekte etkili ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını gösterir. Öte yandan, verimlilik sapması, plan yöneticisinin önceden belirlenmiş hedeflere ulaşmada başarılı olup olmadığını gösterir. Faaliyet verimliliği, gerçek düzeyde bütçelenen maliyetler ile standart düzeyde bütçelenen maliyetler arasındaki farkı gösterir (Ali, 2019).

PDFTM yöntemi, FTM yöntemine, performans ölçümünün eklendiği çağdaş bir yönetim muhasebesi yaklaşımı olmakla birlikte, etkinlik ve verimlilik ile ilgi bilgiler aktaran faaliyetlerin iyileştirildiği önemli bir maliyet yaklaşımı niteliğine sahiptir.

Araştırma metodolojisi ve uygulama süreci

Çalışmanın bu bölümünde, konaklama işletmelerinde PDFTM yönteminin uygulama etkinliğinin tespit edilmesine yönelik değerlendirmeler yer almaktadır. Bu doğrultuda Van ilinde faaliyet gösteren beş yıldızlı bir otelin PDFTM yöntemi uygulama etkinliği ölçülmüştür.

PDFTM uygulamasında hesaplama akışının izlenebilirliğini sağlamak amacıyla maliyetleme süreci aşamalı olarak yapılandırılmıştır. İlk olarak işletmenin toplam maliyeti belirlenmiş ve bu maliyetler faaliyet merkezlerine dağıtılmıştır. İkinci aşamada, faaliyet merkezlerinde çalışan personel sayısı ve yıllık pratik kapasite esas alınarak her faaliyet merkezi için kapasite maliyet oranı hesaplanmıştır. Üçüncü aşamada, standart ve fiili süreler karşılaştırılarak kullanılan kapasite maliyeti ile standart kapasite maliyeti arasındaki fark verimsizlik maliyeti olarak belirlenmiştir. Dördüncü aşamada, faaliyet merkezinin yıllık sağlanan kapasite maliyeti ile fiilen kullanılan kapasite maliyeti arasındaki fark atıl kapasite maliyeti olarak ayrıştırılmıştır. Son aşamada ise atıl kapasite maliyetleri hizmet birim maliyetlerine yüklenmemiş; yalnızca kullanılan kapasite ve faaliyet merkezi maliyetleri hizmet birimlerine dağıtılmıştır. Bu tercih, atıl kapasite maliyetlerinin hizmet maliyetlerini yapay olarak yükseltmesini engellemek ve yönetim açısından ayrı bir kapasite planlama göstergesi üretmek amacıyla yapılmıştır.

Araştırmanın amacı ve önemi

Çalışma, beş yıldızlı bir otel işletmesinde PDFTM uygulayarak faaliyet merkezlerinin atıl kapasite maliyetlerini, kapasite kullanım oranlarını, verimsizlik maliyetlerini ve performans maliyetlerini belirlemeyi amaçlamaktadır. Literatürde sınırlı sayıda PDFTM yöntemi kullanan çalışma görülmektedir. PDFTM yöntemi uygulanmasının yöneticilerin bütçe çalışmalarına sağladığı katkılar ve konaklama işletmesi maliyet kontrolüne etkileri düşünüldüğünde, çalışmanın sektör ve literatürdeki boşluğun giderilmesi açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

Araştırmanın yöntemi

Maliyet ve yönetim muhasebesi alanlarında işletme düzeyindeki maliyet hesaplama süreçlerini ayrıntılı biçimde incelemek için örnek olay yöntemi yaygın olarak kullanılmaktadır (Tanış, 1997; Yin, 2018). Bu çalışma, tek bir otel işletmesine ait 2025 yılı maliyet, kapasite, personel ve operasyon verileri üzerinden yürütülen uygulamalı ve nicel hesaplama temelli bir örnek olay çalışması olarak tasarlanmıştır. Çalışmaya ait veriler, Van ilinde faaliyet gösteren beş yıldızlı otel işletmesinin maliyet kayıtları, operasyonel bilgileri ve üst düzey yöneticisiyle yapılan görüşme sonucunda elde edilmiştir. Elde edilen veriler, performansa dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımının hesaplama adımlarına uygun biçimde düzenlenmiş ve kusurlu tutarlar analiz bütünlüğünü bozmayacak şekilde yuvarlanarak kullanılmıştır.

Araştırmanın sınırları

Çalışma Van ilinde faaliyetini sürdüren beş yıldızlı bir otel işletmesinde gerçekleştirilmiştir. Geleneksel maliyetleme yöntemini kullanan otelden, 2025 yılına ait hizmet maliyetleri, satış gelirleri ve çalışanlara ait veriler elde edilmiştir. Veriler On iki aylık dönemi kapsamaktadır.

Araştırmanın en önemli sınırlılığı, uygulamanın tek bir otel işletmesiyle sınırlı olmasıdır. Bu nedenle elde edilen sonuçlar tüm konaklama işletmelerine genellenmemeli; benzer özellikteki otel işletmeleri

için açıklayıcı bir örnek olay olarak değerlendirilmelidir. Bunun yanında, bazı operasyonel süreçlerin doğrudan zaman etüdüyle değil, işletme yönetiminden alınan bilgiler ve işletmenin operasyonel kayıtları çerçevesinde belirlenmiş olmasıdır. Bu durum özellikle standart-fiili süre karşılaştırmalarının yorumlanmasında dikkate alınmalıdır. Çalışmada aylık veya sezonluk doluluk kırılımının değil, yıllık ortalama doluluk oranının kullanılmıştır. Konaklama işletmelerinde mevsimsel talep dalgalanmaları önemli olduğundan, ilerleyen çalışmalarda aylık doluluk oranları ve sezonluk kapasite kullanımı dikkate alınarak daha ayrıntılı PDFTM modelleri geliştirilebilir.

Araştırma yapılan işletmenin tanıtılması

Çalışmaya konu otel işletmesi, Van ilinde yer alan, 80 odalı, 190 kişi kapasiteli beş yıldızlı bir otel olup, yılın 12 ayı açıktır. Mevcut otel işletmesinde 2 kişilik ve 3 kişilik konaklamaya uygun farklı isimlerde oda türleri olmasına rağmen, çalışmada 2 kişilik konaklamaya uygun odaya standart oda, 3 kişilik konaklamaya uygun odaya da süit oda denilerek, iki farklı oda türü oluşturulmuştur. Süit oda sayısı toplam 30 adet olup, 1 süit odanın kullanım alanı ortalama 72 m²'dir. Standart oda sayısı toplam 50 adet olup, 1 standart odanın kullanım alanı ortalama 51 m²'dir. Buna göre toplam süit odaların kullanım alanı ortalama 2.160 m² ve standart odaların kullanım alanı ortalama 2.550 m²'dir. Sadece oda satışı gerçekleştiren işletmede, kahvaltı ücret karşılığında verilmektedir. Kahvaltı ve yemek satın alma oranı ortalama %70 olarak ifade edilmiştir. İşletmede, biri yılın her günü, diğeri sadece yaz boyunca açık olmak üzere ve toplam alanı ortalama 900 m² olan 2 adet restoran, toplam alanı ortalama 200 m² olan 2 adet bar, 50 m²'lik 1 adet fitness ve 100 m²'lik rekreasyon alanı ile 5 adet toplantı odası mevcuttur. Toplantı odalarının toplam alanı 1.760 m²'dir. Toplam alanı ortalama 350 m² olan çalışan ofisleri mevcuttur. Çalışmaya konu otel işletmesi yıllık ortalama %65 doluluk oranıyla faaliyetini sürdürmektedir. Ortalama oda satış fiyatı süit oda için günlük 6.596 TL, standart oda için 4.942 TL'dir.

Araştırma yapılan işletmeden elde edilen maliyet bilgileri

Araştırma yapılan konaklama işletmesinin ismi ve maliyet bilgilerini içeren belge ve bilgiler işletme yönetiminin isteği ile stratejik açıdan gerekli görüldüğü için gizlenmiştir. Mevcut otel işletmesinin 2025 yılı, çalışan ve maliyet bilgileri Tablo 1 ve Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 1: 2025 Yılı Personel Kategorisi ve Maliyetleri

Personel Kategorisi	Çalışan Sayısı	Toplam Maliyet (TL)	Faaliyet Merkezleri
Yönetim ve İdare	5	7.200.000 (DİG)	Yönetim ve Destek
Ön Büro	14	6.600.000	Odalar Bölümü
Temizlik/Housekeeping	18	9.000.000	
Yiyecek-İçecek Servis	3 kişi Direkt İşçilik 23 kişi Endirekt İşçilik	4.320.000 (DİG) 13.680.000	Yiyecek-İçecek
Teknik Bakım	5	3.360.000	Genel Hizmet
Güvenlik	5	3.600.000	
Satış ve Pazarlama	2	1.380.000	Yönetim ve Destek
Toplam Endirekt İşçilik Gideri		37.620.000	

Tabloya göre yönetim ve idarede çalışan 5 kişinin tamamı direkt işçilik gideri kapsamında değerlendirilmiş, yiyecek-içecek servisinde çalışan toplam 26 kişiden 3 kişi, direkt işçilik kapsamında değerlendirilmiş, kalan 23 kişi ise endirekt işçilik kapsamında değerlendirilmiştir.

Tablo 2: Mevcut Otel İşletmesinin 2025 Yılı Maliyet Bilgileri

Maliyet	Tutar (TL)	Verilen Hizmet
Direkt İlk Madde ve Malzeme	2.880.000	Oda temizlik malz., yiyecek-içecek malz., tekstil ve çamaşır.
Direkt İşçilik Giderleri	11.520.000	Yönetim ve idare, yiyecek-içecek.
Endirekt Giderler		
Temizlik ve Hijyen Malzeme Giderleri	600.000	Genel temizlik malzemeleri.
Yiyecek-İçecek Malzeme Endirekt Giderleri	900.000	Kahvaltı, restoran, mini bar, toplantı.
Tekstil ve Çamaşır Giderleri	60.000	Temizlik ve yenileme.
Bakım ve Onarım Giderleri	600.000	Oda ve ortak alanların bakımı, teknik servis.
Yönetim ve Ofis Giderleri	1.200.000	Kırtasiye, internet, yazılım lisansları.
Pazarlama ve Satış Giderleri	360.000	Reklam, komisyonlar.
Elektrik Gideri	6.000.000	Aydınlatma, klima, mutfak, çamaşırhane.
Doğalgaz Gideri	4.800.000	Isınma, sıcak su, mutfak.
Su ve Atık Su Gideri	240.000	İçme, kullanım, bahçe, hamam.
Diğer Giderler	1.200.000	Vergiler, sigorta, kira.
Endirekt İşçilik Gideri	37.620.000	
TOPLAM ENDİREKT MALİYET	53.580.000	
TOPLAM MALİYET (EG+DİİM+DİG)	67.980.000	

Tabloya göre mevcut otel işletmesinin toplam endirekt maliyetleri 53.580.000 TL olarak hesaplanmıştır. Toplam hizmet maliyeti ise 67.980.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Uygulama

Bu veriler ışığında öncelikle giderlerin faaliyet merkezlerine dağıtımı, sonrasında ise performans göstergeleri entegre edilerek, performans süreçlerinin etkinliği ve kapasite kullanım seviyeleri belirlenecektir. Uygulamadaki PDFTM yöntemi hesaplamaları; Ahsini ve Bendine (2023), Ali (2019), Jaber ve Saad (2022) ve Sarokolaei vd. (2013) çalışmaları esas alınarak hazırlanmıştır. Bu yöntemin çerçevesini, faaliyet performansının standart ve fiili değerler üzerinden değerlendirmesini sağlayan bir analiz oluşturmaktadır. Bu kapsamda her faaliyet merkezi için önce pratik kapasite ve kapasite maliyet oranı belirlenmiş, ardından ilgili faaliyet hacmine ilişkin standart süreler ile fiili süreler ayrı ayrı hesaplanmıştır. Böylece faaliyetlerin standart koşullarda katlanılması gereken maliyeti ile fiilen tüketilen kapasite maliyeti karşılaştırılmış; aradaki fark verimsizlik maliyeti olarak değerlendirilmiştir.

Giderlerin faaliyet merkezine dağıtılması

Uygulamada öncelikle faaliyet merkezleri oluşturularak kaynaklar faaliyet merkezlerine aktarılacaktır. Sonra performans göstergeleriyle ilişkilendirip hizmetlere dağıtım yapılacaktır. Mevcut otel işletmesi için oda hizmetlerini etkileyen dört faaliyet merkezi belirlenmiş olup bunlar; odalar bölümü faaliyet merkezi, yiyecek-içecek faaliyet merkezi, yönetim ve destek faaliyet merkezi ve genel hizmet faaliyet merkezidir. Hesaplamalarda virgülden sonra iki basamak yuvarlanarak alınmıştır.

Temizlik ve hijyen malzeme giderleri dağıtımı

Mevcut otel işletmesinin temizlik ve hijyen malzeme giderleri tüm faaliyet merkezlerinin tükettiği temizlik malzemelerinden oluşmaktadır. Yapılan görüşme neticesinde temizlik malzemelerinin dağıtımı faaliyet merkezlerinin kapladığı alana göre yapılacaktır. Buna göre otelin toplam 8.070 m² kapalı kullanım alanı olup, odalar bölümü faaliyet merkezi 4.710 m², yiyecek-içecek faaliyet merkezi 1.100 m², yönetim ve destek faaliyet merkezi 350 m² ve genel hizmet faaliyet merkezi 1.910 m² den oluşmaktadır. Bunun yanında temizlik ve hijyen malzeme giderleri olarak toplam 840.000 TL'lik direkt ilk madde ve malzeme gideri yapılmış olup bu tutarın tamamı odalar bölümü faaliyet merkezine aittir.

Yükleme oranı = Temizlik ve Hijyen Malzeme Giderleri = 600.000 TL = 74,35 TL/m²

Kullanılabilir Alan 8.070 m²

Odalar bölümü faaliyet merkezi 4.710 x 74,35 = 350.188,5 TL

Yiyecek-içecek faaliyet merkezi 1.100 x 74,35 = 81.785 TL

Yönetim ve destek faaliyet merkezi 350 x 74,35 = 26.022,5 TL

Genel hizmet faaliyet merkezi 1.910 x 74,35 = 142.008,5 TL

Direkt ilk madde ve malzemeden gelen;

Odalar bölümü faaliyet merkezi toplamı; 350.188,5 TL + 840.000 TL = 1.190.188,5 TL

Yiyecek-içecek malzeme endirekt giderleri dağıtımı

Yiyecek-içecek malzeme giderleri tüm faaliyet merkezlerinin tükettiği yiyecek ve içecek malzemelerinden oluşmaktadır. Bu malzemeler, müşterilere verilen kahvaltı, yemek, minibar yiyecek-içecekleri, personel yiyecek-içecekleri ve toplantılarda verilen yiyecek-içecek malzemelerinden oluşmaktadır. Yapılan görüşmeler neticesinde 1.800.000 TL'lik direkt ilk madde ve malzeme giderinin yiyecek-içecek malzeme gideri olduğu ve bunun tamamının yiyecek-içecek faaliyet merkezine ait olduğu beyan edilmiştir. Bununla birlikte, alınan bilgiye göre yiyecek-içecek malzeme endirekt giderleri, yaklaşık %70 oranında yiyecek-içecek faaliyet merkezine, geri kalan tutar ise eşit oranlarla diğer faaliyet merkezlerine dağıtılacaktır.

Toplam yiyecek-içecek endirekt malzeme giderleri =900.000 TL

Odalar bölümü faaliyet merkezi 900.000*%10 = 90.000 TL

Yiyecek-içecek faaliyet merkezi 900.000*%70 = 630.000 TL

Yönetim ve destek faaliyet merkezi 900.000*%10 = 90.000 TL

Genel hizmet faaliyet merkezi 900.000*%10 = 90.000 TL

Direkt ilk madde ve malzemeden gelen;

Yiyecek-içecek faaliyet merkezi toplamı; 630.000 TL + 1.800.000 TL = 2.430.000 TL

Tekstil ve çamaşır giderleri dağıtımı

240.000 TL’lik direkt ilk madde ve malzeme giderinin tekstil ve çamaşır giderleri olduğu ve bunun tamamının odalar bölümüne ait olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca gerçekleşen endirekt tekstil ve çamaşır giderleri, bütün bölümlere eşit olarak dağıtılmıştır.

Tekstil ve amaşır Giderleri Dağıtımı= 60.000 TL/4=15.000 TL

Odalar bölümü faaliyet merkezi 15.000 TL

Yiyecek-içecek faaliyet merkezi 15.000 TL

Yönetim ve destek faaliyet merkezi 15.000 TL

Genel hizmet faaliyet merkezi 15.000 TL

Direkt ilk maddde ve malzemeden gelen;

Odalar bölümü faaliyet merkezi toplamı; 15.000 TL + 240.000 TL = 255.000 TL

Bakım ve onarım giderleri dağıtımı

Bakım ve onarım giderleri tüm faaliyet merkezlerinin aldığı bakım, teknik servis gibi giderlerden oluşmaktadır. Bakım ve onarım giderleri dağıtımı, her faaliyet merkezinin kapladığı alana göre yapılacaktır. Buna göre;

$$\text{Yükleme oranı} = \frac{\text{Bakım ve Onarım Giderleri}}{\text{Kullanılabilir Alan}} = \frac{600.000 \text{ TL}}{8.070 \text{ m}^2} = 74,35 \text{ TL/m}^2$$

Odalar bölümü faaliyet merkezi $4.710 \times 74,35 = 350.188,5$ TL

Yiyecek-içecek faaliyet merkezi $1.100 \times 74,35 = 81.785$ TL

Yönetim ve destek faaliyet merkezi $350 \times 74,35 = 26.022,5$ TL

Genel hizmet faaliyet merkezi $1.910 \times 74,35 = 142.008,5$ TL

Yönetim ve ofis giderleri ile pazarlama ve satış giderlerinin dağıtımı

Yönetim ve ofis giderleri ile pazarlama ve satış giderlerinin toplamı 1.560.000 TL olup, bu tutarın tamamı yönetim ve destek faaliyet merkezine aittir.

Elektrik gideri, doğalgaz gideri, su ve atık su gideri ve diğer giderler dağıtımı

Bu dört gider grubu alan esaslı dağıtılacaktır. Çünkü bu giderler, tesisin kullanım yoğunluğuyla ilgilidir. Tüm giderlerin toplamı 12.240.000 TL’dir. Buna göre;

$$\text{Yükleme oranı} = \frac{\text{Giderler Toplamı}}{\text{Kullanılabilir Alan}} = \frac{12.240.000 \text{ TL}}{8.070 \text{ m}^2} = 1.516,73 \text{ TL/m}^2$$

Odalar bölümü faaliyet merkezi $4.710 \times 1.516,73 = 7.143.798,3$ TL

Yiyecek-içecek faaliyet merkezi $1.100 \times 1.516,73 = 1.668.403$ TL

Yönetim ve destek faaliyet merkezi $350 \times 1.516,73 = 530.855,5$ TL

Genel hizmet faaliyet merkezi $1.910 \times 1.516,73 = 2.896.954,3$ TL

Direkt ve endirekt işçilik giderleri dağıtımı

2025 yılında gerçekleşen toplam direkt işçilik giderleri ve endirekt işçilik giderleri için Tablo 1’de faaliyet merkezleri dağıtımı yapılmıştır. Buna göre;

Odalar bölümü faaliyet merkezi = 15.600.000 TL

Yiyecek-içecek faaliyet merkezi = 18.000.000 TL

Yönetim ve destek faaliyet merkezi = 8.580.000 TL

Genel hizmet faaliyet merkezi = 6.960.000 TL

Performans odaklı faaliyet tabanlı maliyetleme hesaplama

Bu yaklaşımdaki temel amaç, temel faaliyetlerin performansının ölçülmesini sağlayarak faaliyetlerin iyileştirilmesidir. Yani faaliyet performanslarının; hizmet düzeyi, kalite, etkinlik ve verimlilik ölçümü ve maliyet sonuçlarının bu performans değişkenleriyle ilişkilendirmektir. Bu amaçla mevcut otel işletmesi yöneticisiyle yapılan görüşme sonucunda bazı performans verileri elde edilmiştir. Buna göre; standart bir odanın ortalama standart temizliğinin 25 dk. fiili temizliğinin 27 dk; süit odanın standart temizliğinin 27 dk. fiili temizliğinin 30 dk. olduğu belirtilmiştir. Ayrıca bir standart odanın check-out standart temizlik süresinin 34 dk. fiili temizlik süresinin 36 dk; bir süit odanın check-out standart temizlik süresinin 38 dk. fiili temizlik süresinin 40 dk. olduğu ifade edilmiştir. Check-in işlemlerinin ortalama standardının 4 dk. olduğu, fiili check-in işlemlerinin ise 6 dk. da gerçekleştiği; check-out işlemlerinin ortalama standardının 2 dk. olduğu, fiili check-out işlemlerinin ise 3 dk. da gerçekleştiği belirtilmiştir. Standart odada yıl boyunca günde 1,3 kişinin konakladığı $((50*2*65)/50)$, süit odada ise 1,95 kişinin konakladığı $((30*3*65)/30)$ hesaplanmıştır. Kahvaltı ve yemeğin ortalama kişi başı standart servis süresi ortalama 10 dk, fiili servis süresinin ise ortalama 12 dk. olduğu belirtilmiştir. Oda başına teknik destek süresi standart olarak 13 dk. fiili olarak 15 dk. olarak gerçekleşmiştir. Çalışanların haftalık çalışma saati 40 saattir. Bir yılda tatil, izin gibi durumlar düşüldüğünde yıllık yaklaşık 48 hafta çalışılmış olur. Bunun yanında çalışanların boşlukları da düşünüldüğünde, çalışan başına yıllık çalışma yaklaşık 1.600 saat olduğu teyit edilmiştir. Genel hizmet alanı ile ilgili oda başına genel hizmet yükü yaklaşık standart süresi 9 dk. fiili süresi 11 dk. olarak ifade edilmiştir. Mevcut otel yöneticisinden elde edilen verilere göre otelde ortalama konaklama 2,5 gecedir.

Odalar faaliyet merkezi kapasitesi;

Odalar faaliyet merkezinde toplam 32 personel çalışmaktadır. Bu çalışanların toplam maliyeti 15.600.000 TL'dir. Çalışan başına yıllık pratik kapasite 1.600 saat olarak verilmiştir. Buna göre bu merkezin hizmet üretme potansiyeli ve kapasitenin her bir saatinin maliyeti aşağıda hesaplanmıştır.

$$\text{Pratik kapasite} = 32 * 1.600 = 51.200 \text{ saat}$$

$$\text{Kapasite maliyet oranı} = 15.600.000 / 51.200 \text{ saat} = 304,69 \text{ TL/saat}$$

Yiyecek-içecek faaliyet merkezi kapasitesi;

Yiyecek-içecek faaliyet merkezinde toplam 26 personel çalışmaktadır. Bu çalışanların toplam maliyeti 18.000.000 TL'dir. Çalışan başına yıllık pratik kapasite 1.600 saat olarak verilmiştir. Buna göre bu merkezin hizmet üretme potansiyeli ve kapasitenin her bir saatinin maliyeti aşağıda hesaplanmıştır.

$$\text{Pratik kapasite} = 26 * 1.600 = 41.600 \text{ saat}$$

$$\text{Kapasite maliyet oranı} = 18.000.000 / 41.600 \text{ saat} = 432,69 \text{ TL/saat}$$

Yönetim ve destek faaliyet merkezi kapasitesi;

Yönetim ve destek faaliyet merkezinde toplam 7 personel çalışmaktadır. Bu çalışanların toplam maliyeti 8.580.000 TL'dir. Çalışan başına yıllık pratik kapasite 1.600 saat olarak verilmiştir. Buna göre bu merkezin hizmet üretme potansiyeli ve kapasitenin her bir saatinin maliyeti aşağıda hesaplanmıştır.

$$\text{Pratik kapasite} = 7 * 1.600 = 11.200 \text{ saat}$$

$$\text{Kapasite maliyet oranı} = 8.580.000 / 11.200 \text{ saat} = 766,07 \text{ TL/saat}$$

Genel hizmet faaliyet merkezi kapasitesi;

Genel hizmet faaliyet merkezinde toplam 10 personel çalışmaktadır. Bu çalışanların toplam maliyeti 6.960.000 TL'dir. Çalışan başına yıllık pratik kapasite 1.600 saat olarak verilmiştir. Buna göre bu merkezin hizmet üretme potansiyeli ve kapasitenin her bir saatinin maliyeti aşağıda hesaplanmıştır.

$$\text{Pratik kapasite} = 10 * 1.600 = 16.000 \text{ saat}$$

$$\text{Kapasite maliyet oranı} = 6.960.000 / 16.000 \text{ saat} = 435 \text{ TL/saat}$$

Faaliyet merkezlerine göre standart ve fiili faaliyet süreleri;

Odalar faaliyet merkezi için;

Odalar merkezinde iki alt faaliyet yer almaktadır. Bunlar; ön büro ve temizlik/housekeeping. Ön büro sürelerine bakıldığında, standart check-in/check-out sürelerinin toplamının 6 dk. olduğu hesaplanmıştır. Aynı zamanda fiili check-in/check-out sürelerinin toplamının da 9 dk. olduğu hesaplanmıştır. Ayrıca mevcut otel işletmesinin yıllık toplam dolu oda sayısının 18.980 $(80*365*65)$

olduğu, bu sayının standart oda için 11.862,5; süit oda için 7.117,5 olduğu hesaplanmıştır. Ortalama konaklama 2,5 gece olarak verilmiştir. Bu verilere göre toplam ön büro süreleri aşağıda hesaplanmıştır.

Yıllık check-in/check-out sayısı = $18.980 / 2,5 = 7.592$ (standart oda için 4.745 (11.862,5/2,5); süit oda için 2.847 (7117,5 / 2,5))

Standart oda ön büro süresi; $4.745 \times 6 = 28.470$ dk. = 474,5 saat

Suit oda ön büro süresi; $2.847 \times 6 = 17.082$ dk. = 284,7 saat

Toplam standart ön büro süresi; 759,2 saat

Toplam fiili ön büro süresi; $7.592 \times 9 = 68.328$ dk. = 1.138,8 saat

Temizlik/housekeeping sürelerine bakıldığında, standart ve süit oda için hesaplamalar şöyledir.

Standart oda için;

Standart oda konaklama sayısı; $11.862,5 - 4.745 = 7.117,5$

Standart süre; $(7.117,5 \times 25) + (4.745 \times 34) = 339.267,5$ dk = 5.654,46 saat

Fiili süre; $(7.117,5 \times 27) + (4.745 \times 36) = 362.992,5$ dk = 6.049,88 saat

Süit oda için;

Süit oda konaklama sayısı; $7.117,5 - 2.847 = 4.270,5$

Standart süre; $(4.270,5 \times 27) + (2.847 \times 38) = 223.489,5$ dk. = 3.724,83 saat

Fiili süre; $(4.270,5 \times 30) + (2.847 \times 40) = 241.995$ dk. = 4.033,25 saat

Toplam standart temizlik/housekeeping süresi; 9.379,29 saat

Toplam fiili temizlik/housekeeping süresi; 10.083,13 saat

Genel toplam; Standart oda toplam standart süre, 6.128,96 saat; Suit oda toplam standart süre, 4.009,53 saat; Toplam standart süre; 10.138,49 saat; Toplam fiili süre; 11.221,93 saat

Yiyecek-içecek faaliyet merkezi için;

Yiyecek-içecek merkezinde yiyecek-içecek servis alt faaliyeti yer almaktadır. Standart odada yıl boyunca 1,3 kişi, süit odada ise 1,95 kişi kaldığı hesaplanmıştır. Kahvaltı ve yemek yiyenlerin oranı ise %70'dir. Buna göre;

Standart oda yıllık konaklayan sayısı = $11.862,5 \times 1,3 = 15.421,25$ kişi

Standart oda yıllık kahvaltı ve yemek sayısı = $15.421,25 \times \%70 = 10.794,88$ adet

Süit oda yıllık konaklayan sayısı = $7.117,5 \times 1,95 = 13.879,13$ kişi

Süit oda yıllık kahvaltı ve yemek sayısı = $13.879,13 \times \%70 = 9.715,4$ adet

Toplam yıllık kahvaltı ve yemek sayısı = 20.510,28 adet

Toplam standart yiyecek-içecek süresi; $20.510,28 \times 10 = 205.102,8$ dk. = 3.418,38 saat

Toplam fiili yiyecek-içecek süresi; $20.510,28 \times 12 = 246.123,36$ dk. = 4.102,06 saat

Yönetim ve destek faaliyet merkezi için;

Toplam standart süre; $18.980 \times 13 = 246.740$ dk. = 4.112,33 saat

Toplam fiili süre; $18.980 \times 15 = 284.700$ dk. = 4.745,01 saat

Genel hizmet faaliyet merkezi için;

Toplam standart süre; $18.980 \times 9 = 170.820$ dk. = 2.847 saat

Toplam fiili süre; $18.980 \times 11 = 208.780$ dk. = 3.479,67 saat

Performans odaklı maliyetleme sonuçları;

Odalar faaliyet merkezi;

Normal koşullarda çalışıldığı düşünüldüğünde katlanılması gereken maliyet (standart yüklenen maliyet); $10.138,49 \times 304,69 = 3.089.096,52$ TL

Gerçek zaman koşulu altında gerçekleşen maliyet (fiili yüklenen maliyet); $11.221,93 \times 304,69 = 3.419.209,84$ TL

Verimsizlik maliyeti; performans düşüklüğünden kaynaklanan maliyet,
 $3.419.209,84$ TL - $3.089.096,52$ TL = $330.113,32$ TL

Atıl kapasite maliyeti; odalar faaliyet merkezinde yıl boyunca hazır tutulduğu halde kullanılmayan personel kapasite maliyeti; $15.600.000$ TL - $3.419.209,84$ TL = $12.180.790,16$ TL

Kullanılan kapasite oranı; $3.419.209,84 / 15.600.000 = \%21,92$

Yiyecek-içecek faaliyet merkezi;

Normal koşullar altında katlanması gereken maliyet (standart yüklenen maliyet); $3.418,38 \times 432,69 = 1.479.103,17$ TL

Gerçek zaman koşulu altında gerçekleşen maliyet (fiili yüklenen maliyet); $4.102,06 \times 432,69 = 1.774.920,35$ TL

Verimsizlik maliyeti; performans düşüklüğünden kaynaklanan maliyet,
 $1.774.920,35$ TL - $1.479.103,17$ TL = $295.817,18$ TL

Atıl kapasite maliyeti; yiyecek-içecek faaliyet merkezinde yıl boyunca hazır tutulduğu halde kullanılmayan kapasite maliyeti; $18.000.000$ TL - $1.774.920,35$ TL = $16.225.079,65$ TL

Kullanılan kapasite oranı; $1.774.920,35 / 18.000.000 = \%9,86$

Yönetim ve destek faaliyet merkezi;

Normal koşullar altında katlanması gereken maliyet (standart yüklenen maliyet); $4.112,33 \times 766,07 = 3.150.332,3$ TL

Gerçek zaman koşulu altında gerçekleşen maliyet (fiili yüklenen maliyet); $4.745,01 \times 766,07 = 3.635.009,81$ TL

Verimsizlik maliyeti; performans düşüklüğünden kaynaklanan maliyet,
 $3.635.009,81$ TL - $3.150.332,3$ TL = $484.677,51$ TL

Atıl kapasite maliyeti; yönetim ve destek faaliyet merkezinde yıl boyunca hazır tutulduğu halde kullanılmayan kapasite maliyeti; $8.580.000$ TL - $3.635.009,81$ TL = $4.944.990,19$ TL

Kullanılan kapasite oranı; $3.635.009,81 / 8.580.000 = \%42,37$

Genel hizmet faaliyet merkezi;

Normal koşullar altında katlanması gereken maliyet (standart yüklenen maliyet); $2.847 \times 435 = 1.238.445$ TL

Gerçek zaman koşulu altında gerçekleşen maliyet (fiili yüklenen maliyet); $3.479,67 \times 435 = 1.513.656,45$ TL

Verimsizlik maliyeti; performans düşüklüğünden kaynaklanan maliyet, $1.513.656,45$ TL - $1.238.445$ TL = $275.211,45$ TL

Atıl kapasite maliyeti; genel hizmetler faaliyet merkezinde yıl boyunca hazır tutulduğu halde kullanılmayan kapasite maliyeti; $6.960.000$ TL - $1.513.656,45$ TL = $5.446.343,55$ TL

Kullanılan kapasite oranı; $1.513.656,45 / 6.960.000 = \%21,75$

Buna göre faaliyet merkezlerince hesaplanan yeni maliyetler şöyledir;

Odalar faaliyet merkezi performans maliyeti $3.419.209,84$ TL

Yiyecek-İçecek faaliyet merkezi performans maliyeti $1.774.920,35$ TL

Yönetim ve destek faaliyet merkezi performans maliyeti $3.635.009,81$ TL

Genel hizmet faaliyet merkezi performans maliyeti $1.512.351,45$ TL

Bu aşamada ise performans sonucu elde edilen veriler önceki dağıtıma eklenerek faaliyet merkezleri toplamı elde edilmiştir. Performansa dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi sonucu elde edilen toplam maliyetler şöyledir.

Odalar bölümü faaliyet merkezi toplam maliyeti 12.448.381,14 TL

Yiyecek-içecek faaliyet merkezi toplam maliyeti 6.051.893,35 TL

Yönetim ve destek faaliyet merkezi toplam maliyeti 5.882.903,21 TL

Genel hizmet faaliyet merkezi toplam maliyeti 4.799.618,75 TL

Performans odaklı faaliyet merkezlerinin hizmetlere dağıtımı;

Odalar bölümü faaliyet merkezi dağıtımı

Odalar faaliyet merkezi maliyetinin standart oda ve süit oda hizmetlerine dağıtımında yalnızca satılan oda sayısı değil, oda türlerine göre oluşan zaman tüketimi dikkate alınmıştır. Çünkü süit odalar standart odalara göre daha geniş kullanım alanına sahip olup daha uzun temizlik ve hazırlık süresi gerektirmektedir. Bu nedenle odalar faaliyet merkezi maliyetinin dağıtımında zaman ağırlıklı oda eşdeğeri kullanılmıştır.

Satılan standart oda sayısı = $50 * 365 * \%65 = 11.862,5$ oda

Satılan süit oda sayısı = $30 * 365 * \%65 = 7.117,5$ oda

Toplam satılan oda sayısı = $11.862,5 + 7.117,5 = 18.980$ oda

Standart oda toplam standart süre = $6.128,96$ saat

Süit oda toplam standart süre = $4.009,53$ saat

Standart oda dağıtım payı = $6.128,96 / 10.138,49 = \%60,45$

Süit oda dağıtım payı = $4.009,53 / 10.138,49 = \%39,55$

Standart oda payı = $12.448.381,14 * \%60,45 = 7.525.344,51$ TL

Süit oda payı = $12.448.381,14 * \%39,55 = 4.923.036,63$ TL

Yiyecek-içecek faaliyet merkezi dağıtımı

Bu merkezin hizmetlere dağıtımı kahvaltı ve yemek satın alma oranı alınmıştır. Yukarıda yapılan hesaplamayla, standart odada yıl boyunca günde 1,3 kişi, süit odada ise 1,95 kişi konaklamıştır. Buna göre;

Standart oda için; $11.862,5 * 1,3 * \%70 = 10.794,88$ satın alım

Süit oda için; $7.117,5 * 1,95 * \%70 = 9.715,39$ satın alım

Toplam satın alım 20.510,27

Y.O. = Yiyecek-İçecek faaliyet merkezi = $\frac{6.051.893,35 \text{ TL}}{20.510,27 \text{ satın alım}} = 295,07 \text{ TL/satın alım}$

Toplam satılan oda sayısı 20.510,27 satın alım

Standart oda payı = $10.794,88 * 295,07 = 3.185.245,24$ TL

Süit oda payı = $9.715,39 * 295,07 = 2.866.720,13$ TL

Yönetim ve destek faaliyet merkezi dağıtımı

Bu merkezin hizmetlere dağıtımında oda gelir payı kullanılmıştır. Buna göre;

Standart oda geliri; $11.862,5 * 4.942 = 58.624.475$ TL

Süit oda geliri; $7.117,5 * 6.596 = 46.947.030$ TL

Y.O. = Yönetim ve destek faaliyet merkezi toplam maliyeti = $\frac{5.882.903,21 \text{ TL}}{105.571.505 \text{ TL}} = 0,055$

Toplam oda geliri

105.571.505 TL

Standart oda payı = $58.624.475 * 0,055 = 3.266.810,61$ TL

Süit oda payı = $5.882.903,21 - 3.266.810,61 = 2.616.092,6$ TL

Genel hizmet faaliyet merkezi dağıtımı

Bu merkezin hizmetlere dağıtımında oda kullanım alanı esas alınmıştır.

$$Y.O. = \frac{\text{Genel hizmet faaliyet merkezi maliyeti}}{\text{Oda kullanım alanı}} = \frac{4.799.618,75 \text{ TL}}{4.710 \text{ m}^2} = 1.019,02 \text{ TL/m}^2$$

$$\text{Oda kullanım alanı} = 4.710 \text{ m}^2$$

$$\text{Standart oda payı} = 2.550 * 1.019,02 = 2.598.501 \text{ TL}$$

$$\text{Süit oda payı} = 2.160 * 1.019,02 = 2.201.099,04 \text{ TL}$$

Toplam hizmet bazlı maliyet

$$\text{Standart oda toplam maliyet} = 16.575.901,36 \text{ TL}$$

$$\text{Süit oda toplam maliyet} = 12.606.948,4 \text{ TL}$$

Hizmet bazlı birim maliyetlerin hesaplanması

$$\text{Standart Oda Birim Maliyeti} = \frac{\text{Toplam maliyet}}{\text{Satılan standart oda}} = \frac{16.575.901,36 \text{ TL}}{11.862,5 \text{ oda}} = 1.397,55 \text{ TL/oda}$$

$$\text{Süit Oda Birim Maliyeti} = \frac{\text{Toplam maliyet}}{\text{Satılan süit oda}} = \frac{12.606.948,4 \text{ TL}}{7.117,5 \text{ oda}} = 1.771,26 \text{ TL/oda}$$

Bulgular

Bulgular, dört faaliyet merkezi bazında kapasite kullanımı, standart-fiili süre farkı, verimsizlik maliyeti, atıl kapasite maliyeti ve hizmet türlerine dağıtılan maliyetler üzerinden değerlendirilmiştir. Odalar faaliyet merkezinde fiili kullanılan kapasite maliyeti 3.419.209,84 TL, verimsizlik maliyeti 330.113,32 TL ve atıl kapasite maliyeti 12.180.790,16 TL olarak hesaplanmıştır. Yiyecek-içecek faaliyet merkezinde fiili kullanılan kapasite maliyeti 1.774.920,35 TL, verimsizlik maliyeti 295.817,18 TL ve atıl kapasite maliyeti 16.225.079,65 TL'dir. Yönetim ve destek faaliyet merkezinde fiili kullanılan kapasite maliyeti 3.635.009,81 TL, verimsizlik maliyeti 484.677,51 TL ve atıl kapasite maliyeti 4.944.990,19 TL olarak belirlenmiştir. Genel hizmetler faaliyet merkezinde ise fiili kullanılan kapasite maliyeti 1.513.656,45 TL, verimsizlik maliyeti 275.211,45 TL ve atıl kapasite maliyeti 5.446.343,55 TL'dir.

Kapasite kullanım oranları faaliyet merkezleri itibarıyla farklılık göstermektedir. En düşük kapasite kullanım oranı %9,86 ile yiyecek-içecek faaliyet merkezinde gerçekleşmiştir. Bunu %21,75 ile genel hizmetler, %21,92 ile odalar ve %42,37 ile yönetim ve destek faaliyet merkezi izlemektedir. Bu sonuçlar, faaliyet merkezlerinde sağlanan kapasitenin önemli bir bölümünün fiili hizmet üretimine dönüşmediğini göstermektedir. Ancak atıl kapasite maliyetleri hizmet birim maliyetlerine dahil edilmemiş; yönetsel karar alma sürecinde ayrıca izlenmesi gereken kapasite maliyeti olarak raporlanmıştır.

Hizmet türleri itibarıyla yapılan dağıtım sonucunda standart oda ve süit oda maliyetleri farklılaşmaktadır. Zaman ağırlıklı dağıtım anahtarı kullanıldığında standart oda toplam hizmet maliyeti 16.575.901,36 TL, süit oda toplam hizmet maliyeti ise 12.606.948,4 TL olarak hesaplanmıştır. Buna göre standart oda birim maliyeti 1.397,55 TL/oda, süit oda birim maliyeti ise 1.771,26 TL/oda düzeyindedir. Süit oda birim maliyetinin daha yüksek olması, süit odaların daha geniş alana sahip olması, temizlik süresinin daha uzun olması ve kişi başına yiyecek-içecek hizmet tüketiminin daha yüksek olmasıyla ilişkilidir.

Tartışma

Araştırma bulguları, PDFTM yaklaşımının konaklama işletmelerinde klasik FTM'ye kıyasla daha ayrıntılı yönetim muhasebesi bilgisi ürettiğini göstermektedir. Klasik FTM yaklaşımı, dolaylı maliyetlerin faaliyetler aracılığıyla hizmet türlerine dağıtılmasına odaklanırken, PDFTM yaklaşımı bu dağıtım sürecine standart-fiili süre karşılaştırması, verimsizlik maliyeti ve atıl kapasite maliyeti boyutlarını eklemektedir. Bu yönüyle bulgular, PDFTM'nin maliyet dağıtımından daha geniş bir performans değerlendirme aracı olarak kullanılabileceğini savunan Namazi (2009), Sarokolaei vd. (2013), Özen (2021) ve Ahsini ve Bendine (2023) ile uyumludur.

Çalışmanın bulguları, atıl kapasite maliyetlerinin birim hizmet maliyetlerine doğrudan yüklenmesi yerine ayrı raporlanmasının daha uygun olduğunu göstermektedir. Çünkü atıl kapasite maliyetlerinin doğrudan standart oda ve süit oda birim maliyetlerine yüklenmesi, düşük doluluk dönemlerinde hizmet maliyetlerini olduğundan yüksek gösterebilir ve fiyatlama kararlarını yanıltabilir. Bu nedenle

PDFTM yaklaşımı, hizmet birim maliyetlerini fiilen kullanılan kapasiteye göre hesaplamakta; kullanılmayan kapasiteyi ise kapasite planlaması, personel yönetimi ve süreç iyileştirme kararları için ayrı bir performans göstergesi olarak sunmaktadır.

Sonuç ve öneriler

Bu çalışma, bir otel işletmesinde PDFTM yaklaşımının uygulanabilirliğini inceleyerek faaliyet merkezleri bazında kullanılan kapasite, verimsizlik maliyeti, atıl kapasite maliyeti ve hizmet birim maliyetlerini hesaplamıştır. Araştırma bulguları, PDFTM yaklaşımının konaklama işletmelerinde maliyetlerin yalnızca hizmet türlerine dağıtılmasıyla sınırlı kalmadığını; aynı zamanda kapasite kullanımı ve faaliyet performansı hakkında da yönetsel bilgi ürettiğini göstermektedir. Bu yönüyle çalışma, otel işletmelerinde maliyet yönetimi ile performans değerlendirmesi arasında bağlantı kurulmasına katkı sağlamaktadır.

Bulgulara göre tüm faaliyet merkezlerinde fiili süreler standart sürelerin üzerinde gerçekleşmiş ve buna bağlı olarak verimsizlik maliyetleri oluşmuştur. En yüksek verimsizlik maliyeti yönetim ve destek faaliyet merkezinde hesaplanmıştır. Bu sonuç, yönetsel ve destekleyici süreçlerde iş akışı, koordinasyon, görev dağılımı ve süreç standardizasyonu gibi unsurların yeniden değerlendirilmesi gerektiğini göstermektedir. Odalar faaliyet merkezinde ise temizlik ve ön büro süreçlerinde standart süre-fiili süre farkı ortaya çıkmıştır. Bu nedenle kat hizmetleri planlaması, check-in/check-out süreçleri ve oda hazırlama standartlarının gözden geçirilmesi önerilmektedir.

Atıl kapasite bulguları, kapasite planlaması açısından daha belirgin sonuçlar sunmaktadır. Yiyecek-içecek faaliyet merkezinde kapasite kullanım oranının oldukça düşük düzeyde gerçekleşmesi, bu merkezde personel planlamasının, restoran açık saatlerinin, kahvaltı/yemek satın alma oranlarının ve sezonluk talep düzeylerinin birlikte değerlendirilmesi gerektiğini göstermektedir. Bu kapsamda yiyecek-içecek faaliyet merkezi için vardiya planlamasının talep yoğunluğuna göre yeniden yapılandırılması, düşük talep dönemlerinde esnek personel kullanımı, bazı destek hizmetlerinde dış kaynak kullanımı ve hizmet saatlerinin doluluk oranlarıyla ilişkilendirilmesi önerilebilir.

Genel hizmetler faaliyet merkezinde düşük kapasite kullanımı, ortak alan hizmetleri, güvenlik, teknik destek ve genel operasyon süreçlerinde kapasite-talep uyumunun yeniden analiz edilmesini gerektirmektedir. Bu merkez için ortak alan kullanım yoğunluğu, toplantı salonu kullanım oranı, teknik servis talepleri ve güvenlik hizmetleri gibi göstergeler düzenli olarak izlenmelidir. Yönetim ve destek faaliyet merkezinde ise kapasite kullanım oranı diğer merkezlere göre daha yüksek olmakla birlikte, verimsizlik maliyetinin yüksekliği bu merkezin süreç etkinliği açısından ayrıca değerlendirilmesi gerektiğini göstermektedir.

Çalışmanın en önemli sınırlılığı, tek bir otel işletmesine ait verilerle yürütülmüş olmasıdır. Bu nedenle bulgular tüm konaklama işletmelerine genellenmemeli, benzer nitelikteki otel işletmeleri için açıklayıcı bir örnek olay olarak değerlendirilmelidir. Ayrıca bazı operasyonel sürelerin doğrudan zaman etüdüyle değil, işletme beyanı ve operasyonel bilgiler çerçevesinde belirlenmiş olması da önemli bir sınırlılıktır. Gelecek araştırmalarda farklı şehirlerde, farklı ölçeklerde ve farklı konseptlerde faaliyet gösteren otel işletmeleri karşılaştırmalı olarak incelenebilir. Ayrıca aylık doluluk oranları, sezonluk talep değişimleri, müşteri segmentleri ve departman bazlı sayaç/veri kayıtları kullanılarak daha ayrıntılı PDFTM modelleri geliştirilebilir.

Hakem Değerlendirmesi / Peer-review:

Dış bağımsız

Externally peer-reviewed

Çıkar Çatışması / Conflict of interests:

Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

The author has no conflict of interest to declare.

Finansal Destek / Grant Support:

Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

The author declared that this study has received no financial support.

Kaynakça / References

- Abdioğlu, H. (2016). Maliyet muhasebesi. (3. baskı). Dora Yayınevi.
- Ağ, A., ve Taşkesenlioğlu, D. (2024). Konaklama işletmelerindeki maliyet muhasebesi uygulamalarının örneklerle incelenmesi. *Paradigma: İktisadi ve İdari Araştırmalar Dergisi*, 13(1), 42-55. <https://izlik.org/JA26JJ96CP>
- Ahsini, K., ve Bendine, M. (2023). Performance focused activity based costing (PF-ABC) system- A theoretical study. *Journal of Economic Integration*, 11(4), 671-684. <https://asjp.cerist.dz/en/article/226738>
- Ali, A. M. M. (2019). The role of performance focused activity based costing (PFABC) in productivity improving and performance evaluating, case study in the general company for tire industry in Najaf-Iraq. *International Journal of Multidisciplinary Research and Publications (IJMRAP)*, 2(6), 35-41.
- Alkan, A. T. (2005). Faaliyet tabanlı maliyet sistemi ve bir uygulama. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13, 39-56. <https://izlik.org/JA62YH26ND>
- Al-Obaidy, M. H. F., ve Al-Jarjary, K.H. Y. (2024). Use of performance focused activity based costing (pf-abc) method in measuring / the costs health service - practical study Ibn Al-Atheer Educational Hospital for children. *NTU Journal for Administrative and Human Sciences*, 4(2), 133-158. <https://doi.org/10.56286/ntujahs.v4i2>
- Altuntaş, C. (2014). A research of the applicability of activity based cost system of accommodation sector. *Journal of Mehmet Akif Ersoy University Economics and Administrative Sciences Faculty*, 1(1), 54-69. <https://izlik.org/JA76DT27LS>
- Aziz, H.M. ve Mohammed, H. H. (2025). The impact of applying the performance-focused activity-based costing (pfabc) system on achieving sustainable competitive advantage an applied study in Mass Iraq Cement Company. *University of Kirkuk Journal For Administrative and Economic Science*, 15(4), 314-340.
- Büyükmirza, K. (2021). Maliyet ve yönetim muhasebesi (24. baskı). Gazi Kitabevi.
- Cooper, R. ve Kaplan, R. S. (1992). Activity-based systems: measuring the costs of resource usage. *Accounting Horizons*, 6(3): 1-13.
- Ciğer, A. (2020). Konaklama işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi: bir otel işletmesinde vaka çalışması. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 23(1), 164-185. <https://doi.org/10.29249/selcuksbmyd.663155>
- Eldenburg, L. G., Brooks, A., Oliver J., Vesty G., Dormer R., Murthy V., ve Pawsey N. (2020). *Management accounting* (4th ed.). John Wiley ve Sons.
- Güven, R. (1993). Türkiye elektrik kurumu genel müdürlüğü'nde faaliyet esaslı maliyet muhasebesi uygulama denemesi (DPT Uzmanlık Tezleri Yayın No DPT: 2333). İPGM.
- Hansen, D. R. ve Mowen, M. M. (2006). *Cost management accounting and control*. Thomson South-Western.
- Hassoun, L. N. (2018). The role of performance-focused activity-based costing (pf abc) system in achieving organisational excellence. *Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences*, 4(44).
- İşleyen, A. (2006). Faaliyete dayalı maliyet sistemi: bir örnek çalışma. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (2), 17-23. <https://izlik.org/JA49GG37EK>
- Jaber, R. K. ve Saad, S. M. (2022). Evaluating the banking performance via using the performance focused activity-based costing system (pfabc): an applied study on al-rasheed bank / electricity department branch. *Journal of Positive School Psychology*, 6(5), 3564-3575. <https://journalppw.com/index.php/jpsp/article/view/6740/4414>
- Karakaya, M. (2004). Maliyet muhasebesi (1. baskı), Gazi Kitapevi.
- 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. <https://izlik.org/JA52WJ93NN>
- Korhan, G., ve Özkan, Ö. (2013). Faaliyet tabanlı maliyetleme ile geleneksel maliyet sistemlerinin karşılaştırılması: uygulama örneği, <https://www.alomaliye.com/2013/02/05/faaliyet-tabanlı->

- maliyetleme-ile-geleneksel-maliyet-sistemlerinin-karsilastirilmesi-uygulama-ornegi-gokhan-korhan-vergi-mufettisi-ozgur-ozkan-vergi-mufettisi-muh-fin-abd-doktora-ogrencisi/?srsltid=AfmBOOpA7ER7429KaiLK8XKJ2EDPTkRke0Uo4Hv5wR-hoW31r4ybcJwZ
- Kowsari, F. (2013). Changing in costing models from traditional to performance focused activity based costing (PFABC). *European Online Journal of Natural and Social Sciences*, 2(3), 2497-2508. <https://european-science.com/eojnss/article/viewFile/1499/pdf>
- Larbi, G. M. (2021). Activity based-costing system through three generation: abc-tdabc- pfabc. *Business Sciences Review*, 90-108.
- Latshaw, A. C. ve Cortese,-Teresa M. D. (2002). Activity based costing: usage and pitfalls. *Review of Business*, 23(1), 30-32.
- Namazi, M. (2009). Performance focused ABC: A third generation of activity based costing system. *Cost Management Journal*, 23(5), 34-46.
- Nouri, M. A. ve Hassoun, A. M. (2020). Performance-focused activity-based costing (PF ABC) and its role in performance evaluation. *Al-Muthanna Journal of Administrative and Economic Sciences*, 10(2), 60-79.
- Özen, İ. (2021). Performansa dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme. *Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 3(1), 75-92. <https://izlik.org/JA92LK72AG>
- Paff, L. (2021). Financial and managerial accounting, United States of America, Pennsylvania State University.
- Patiar, A., (2016). Costs allocation practices: evidence of hotels in Australia. *Journal of Hospitality and Tourism Management*, 26, 1-8. <https://doi.org/10.1016/j.jhtm.2015.09.002>
- Pavlatos, O., ve Paggios, I. (2009). Activity-based costing in the hospitality industry: evidence from Greece. *Journal of Hospitality ve Tourism Research*, 33(4), 511-527. <https://doi.org/10.1177/1096348009344221>
- Plowman, B. (2001). Activity based management: improving process and profitability, Gower Publishing.
- Sarokolaie, M. A., Bahreini, M. ve Bezenjani, F. P. (2013). Fuzzy performance focused activity based costing (PFABC). *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 75, 346-352. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2013.04.039>
- Schmidgall, R.S; ve DeFranco, A.L. (2023). Hospitality industry managerial accounting (9th ed.). The American Hotel ve Lodging Educational Institute.
- Sievanen, M. ve Tornberg, K. (2002). Process-based costing: the best of activity-based costing, AACE International Transactions, CSC.
- Sucu, Ö. E. (2017). Konaklama işletmelerinde etkin maliyet yönetimi ve bir uygulama. *Journal of Social and Humanities Sciences Research (JSHSR)*, 4(10), 412-427. <https://doi.org/10.26450/jshsr.73>
- Tanış, V. N. (1997). Theoretical background of some research methods applicable in cost and management accounting. *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 12(2).
- Türksoy, A. (1998). Otel Yönetim muhasebesi, Turhan Kitabevi.
- Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI). (2018). 11th revised edition, by hospitality financial and technology professionals, Printed in the United States of America, Washington, D.C.
- Unutkan, Ö. (2010). Faaliyet tabanlı maliyet sistemi ve bir uygulama. *Mali Çözüm Dergisi*, (97). 87-105. <https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/97malicozum/3%20ozcan%20unutkan.pdf>
- Ülkü, E. ve Karamaraş, B. E. (2002). İki çağdaş yönetim muhasebesi yaklaşımının karşılaştırılması: faaliyet esasına dayalı maliyetleme ve kısıtlar teorisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 4(1), 93-107.
- Yaşar, R. Ş. (2017). Zaman esaslı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile konteyner terminallerinde maliyet analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 73, 203-228. <https://doi.org/10.25095/mufad.396752>

- Yıldıztekin, İ. (2010). Konaklama hizmetlerinde maliyete dayalı fiyatlama ve fiyat değişiminin bölüm karlılığına etkileri. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23(4), 215-240.
<https://izlik.org/JA83AM77YU>
- Yin, R.K. (2018). *Case study research and applications* (6th ed.). SAGE Publications.