

MÜŞTERİ KÂRLILIK ANALİZLERİNDE FAALİYET TABANI İLE ZAMAN ETKENLİ MALİYET YÖNTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Ufuk GÜL

İstanbul Aydın Üniversitesi, Türkiye

ufukguel@hotmail.com

<https://orcid.org/0000-0002-6238-9619>

Dr. Öğr. Üyesi Beyhan Hilal YASLIDAĞ

İstanbul Aydın Üniversitesi, Türkiye

beyhanyaslidağ@aydin.edu.tr

<https://orcid.org/0000-0002-4790-2832>

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, farklı müşterilerin neden olduğu kâr farklılığının, firmanın karar alma aşamasına katkısını belirlemektir. Bunu belirlemenin sebebi her bir müşterinin satışlardaki gelirlere sağladığı katkı ile şirket işletmesine sağladığı katkının çoğunlukla eşit olmamasıdır. Bu sebeple stratejik karar verme noktasında müşteri kârlılık analizini uygulamak gerekmektedir. Müşteri kâr analizi iki şekilde yapılmaktadır. Bunlar, müşteri geliri ve müşteri maliyetidir. Müşteri maliyetleri ve kârlılıkları, faaliyet tabanlı gider belirleme metotları kullanılarak yapılmaktadır. Geçmiş zamanlarda uygulanan yönetim muhasebesi raporları ürünlerin kâr durumlarını analiz etmek üzerine idi. Geleneksel maliyet hazırlama sistemine göre her bir müşteriden elde edilen toplam gelirin, kâra eşit olduğu varsayılmaktadır. Geleneksel maliyet hesaplama sisteminin artık günümüzde kullanılmayacağı ve yeni maliyet hesaplama tekniklerinin kullanılması gerektiği belirlenmektedir. Bu çalışmada Faaliyet Tabanlı Maliyetlendirme (FTM) ve Zaman Etkenli Faaliyet Tabanı (ZEFT) yöntemi açıklanarak bu yöntemler incelenmektedir. Bu çalışmada, hem üretici olup hem satış yapan işletmelerin toplam üretim ve satış maliyetlerinin belirlenmesi, faaliyet ve zaman tabanlı maliyetleme yaklaşımı yardımıyla maliyetin müşterilere nasıl yansıtılacağı ve müşterilerin toplam kâra yapmış olduğu katkı payındaki farklılıkları ortaya koymak amaçlanmıştır. Bu çalışma için konaklama alanında bir uygulama yapılması amaçlanmıştır.

Geliş Tarihi: 01.12.2019, Kabul Tarihi: 10.02.2020, DOI NO: 10.17932/IAU.IAUD.m.13091352.2020.2/46.153-173

Araştırma Makalesi-Bu makale Turnitin programıyla kontrol edilmiştir.

Copyright © İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi

Satın alma konusunda özellikleri bakımından farklı olan müşteri grupları satın aldıkları ürünlere göre sınıflandırılmaktadır. Müşterilerin satın alma özelliklerine ve taleplerine bakıldığında her bir müşteri için farklı oranda kâr elde edildiği görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Zaman Tabanlı Maliyetleme, Müşteri Kâr Analizi, Konaklama Sektörü*

THE COMPARISON OF OPERATING BASE AND TIME-ACTIVE COSTING METHODS IN CUSTOMER PROFITABILITY ANALYSIS

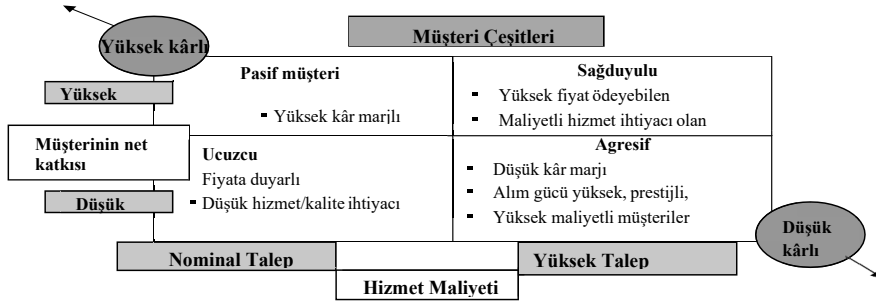
ABSTRACT

The purpose of this study is to find out the differences in the profit margins which the customers contributions to make strategic decision of any company. All customers are not equal because the contribution of sales revenue of customers is not equal the contribution of company's profitability. In this situation, company's strategic decision making period needs customer profitability analysis. Calculating the profitability of individual customers or customer profitability analysis implies looking at profitability at the customer level, instead of at the product level. Customer profitability analysis examined in two dimensions; customer cost and customer revenue. Customer costs and profitability are made using activity-based expense determination methods. In the past, management accounting reports have tended to concentrate on analyzing profits by products. The company is calculated the contribution of the customer to company profitability by traditional cost management. Traditional costing assumed that the entire customer is equal contribute to company's profitability. Information was also given that traditional systems were not appropriate to today's conditions, newer costing techniques needed to be realized. In this study, FTM and ZEFT methods are introduced and analyzed. This study is to expose how the cost of the total production and selling activities, which are performed by the production, and selling firms with the assistance of activity based costing and time driven activity based costing will be charged to the customers. Additionally, this study tries to find out the differences in the profit margins which the customers contributions in the accommodation sector. Different purchasing behaviors and different product's cost are caused by different profits. Looking at the purchasing characteristics and demands of the customers, it is seen that a different rate of profit is obtained for each customer.

Keywords: *Activity Based Cost Management, Time Driven Activity Based Costing, Customer Profitability Analysis, Accommodation Sector.*

GİRİŞ

Teknolojik gelişmelerde yaşanan artış, bu artış neticesinde oluşan rekabet, işletmeleri, maliyetlerini azaltma bunun yanında faaliyetlerini iyileştirme çabasına yöneltmektedir. Maliyet muhasebesi analizinde, müşteri kavramını değiştiren ve müşteri kârlılığını farkındalık haline getiren dönem başlamaktadır. Faaliyet-hacim-kâr analizleri artık Faaliyet tabanlı Maliyetlendirme üzerinden yapılmaktadır. Şirket yöneticileri, bölüm kârlılığı yerine müşteri kârını artıracak çalışmalara yönelmekte ve gelirin maksimizasyonundan ziyade kâr maksimizasyonunu öne çıkarmaktadırlar. İşletmeler sadece ürün kârlılığına odaklanmak yerine müşteri değeri üzerinde stratejiler oluşturmaktadır. Bu yeni stratejiler ise “yaşam boyu değer” grafikleriyle anlam kazanacaktır. Müşteri yaşam dönem eğrisinde, müşteri gelir durumu zaman faktörüne göre farklı adımlara ayrılmaktadır. Bu aşamalarda müşteri kâr ve zarar durumu da gösterilmektedir. İlk aşamada amaç; müşteri kazanmaktır. Müşteriyi elde tutma ve geliştirme, müşterinin satın alma aşamasında olmaktadır. En son aşama ise müşteri analizinin yapıldığı, müşteriler arasından kârlı olanların belirlenip seçildiği, kârsız müşterilerden ise kurtulma aşaması olan müşteri çıkışıdır. Müşteri kârlılığı, belli bir dönemde müşterinin ortaya koyduğu gelirden, müşteri giderlerinin çıkarılmasıyla belirlenen müşteri seviyesinde bir değişkendir. Ürünün kârı yerine müşterinin kârını incelemek, müşteri kârlılığı analizidir. Kârlı müşteri segmentleri ele alınarak kâr oranının artırılabilmesi için müşteri kâr analizi yapılmaktadır. Günümüzde pazarlama tarafından bakıldığında, müşterilerin tamamını aynı düzeyde kâra sahip diye kabul edilmesi doğru değildir. Her müşterinin değer yaratma potansiyeli yoktur. Bunun iki sebebi vardır; Birinci sebep, kimi müşteriye sunulan hizmetin maliyeti, müşterinin işletme için oluşturduğu gelirden fazla olmasıdır. İkinci sebep ise, işletmenin değer yaratmayan müşterilere etkili ve düşük maliyetli hizmet sağlamasına imkân yaratan yeteneklere sahip olmamasıdır. Her bir müşteri için talep edilen ürünler ve talep ettiği hizmetler farklılıklar gösterebilmektedir. Şekil 1’de görülen müşteri kârlılık matrisinde, “Gerçekleşen Net Katkı” ve “Hizmet Maliyeti” olmak üzere ikiye ayrılan müşteriler, elde edilen kâr oranlarına göre sınıflandırılmaktadır.

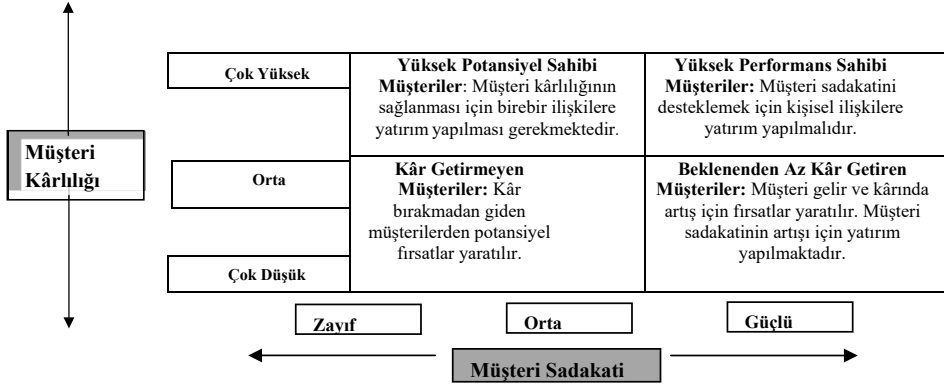


Şekil 1: Müşteri Kârlılık Matrisi

İşletmenin yapması gereken, müşterileri kârlı müşteri grubunun içine dâhil edebilmektir. Kârlılığını artırma ve sunulan hizmetin maliyetini azaltma konusunda bazı yöntemler kullanılabilir. Hizmetin faaliyetine ek ücret talep edilebilir. Yeni bir ürün çıkarmak veya sunulan hizmet alanını genişletmek de kârlılığını arttırmaya destek olacaktır. Müşteri bazında hizmet maliyetini aşağıya çekmek için, müşterinin talep ettiği faaliyetleri belirlenerek, bu faaliyetlere yönelik yatırımlar yapılabilir. Çapraz satış ya da up sell yaparak müşterileri daha kârlı olan ürüne ve hizmete doğru yönelmesini sağlamak işletme açısından kârlılığını arttıracaktır (Cokıns 2006: 21). Kâr getirmeyen müşterilerin, işletmelerce belirli maliyetlerle portföyde tutulması ve işletmeyle ilişkilerini devam ettirebilmek için var olan finansal kaynakların boşa harcanması, şüphesiz ki o işletme için zarar vermektedir.

MÜŞTERİ KÂRLILIĞI VE MÜŞTERİ SADAKATI ARASINDAKİ İLİŞKİ

Müşteri sadakati, yaptığı ilk alışverişten sonra ürün ihtiyacı olduğunda, yine aynı işletmeden alışveriş yapan müşteri olarak tanımlanabilir. Müşteriyi elde tutmak ve memnuniyet veren bir müşteri ilişkisi sağlamak için müşteri kârlılığı ve bağlılığını esas alarak müşterileri sınıflara ayırmak gerekir. Şekil 2’de görüldüğü gibi bazı müşteriler, hem kârlı hem de sadık iken bazıları kârlı olmasına rağmen sadık değildir. Bazı müşteriler ise sadık ama kârlı değilken, bazıları hem kâr getirmezler hem de sadık değillerdir. Müşteri ilişkileri yönetiminin bir amacı kârlılık ve sadakati en yüksek orana çıkarmaktır.

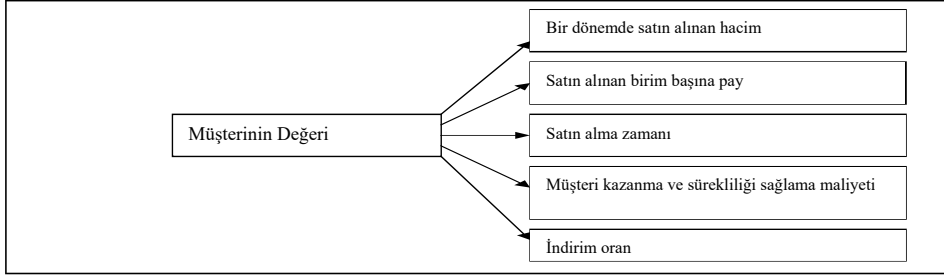
Şekil 2: Müşteri Sadakati ve Kârlılığı Arasındaki İlişki

Ürün ve hizmet kalitesinin artırıldığını, ihtiyaçlarının, isteklerinin, beklentilerinin, karşılandığını gören müşteri, memnun müşteridir. Müşteri memnuniyet durumu arttıkça, işletme ile sürdürdüğü ilişki süresi uzamakta ve istekleri artmakta bunun sonucunda müşteri kârı da artmaktadır. (Best 2005: 19).

MÜŞTERİ DEĞERİ VE MÜŞTERİ KÂRLILIĞI ARASINDAKİ İLİŞKİ

Pazarlama biliminde, her müşterinin kârlı olup olmadığı sorulurken, aynı zamanda her müşterinin işletme için değerli olup olmadığı sorusu da sorulmalıdır. Müşteri tarafından bakıldığında değerli olmak kârlı olmaktan daha önemlidir. Muhasebe açısından ise kârlı müşteri, değerli müşteri demektir (Wayland ve Cole 2000: 108). Bir müşterinin değerliliğini, müşteri ve işletme arasındaki ilişkiden kaynaklanan nakit girişleri ve müşteri ile işletme arasındaki ilişkiyi kurabilmek ve bu ilişkiyi devam ettirebilmek için yapılan harcamalar oluşturmaktadır. Müşteri değeri, müşteriden edinilen net para akışıdır. Nakit akışın büyüklüğü ve değeri, müşterinin belirli bir zaman içerisinde satın alma oranına, satın alma büyüklüğüne, ilişkinin süresine ve satın almanın gerçekleştiği dönem sayısına bağlıdır (Şekil 3.).

Şekil 3: Müşteri Değerini Oluşturan Unsurlar

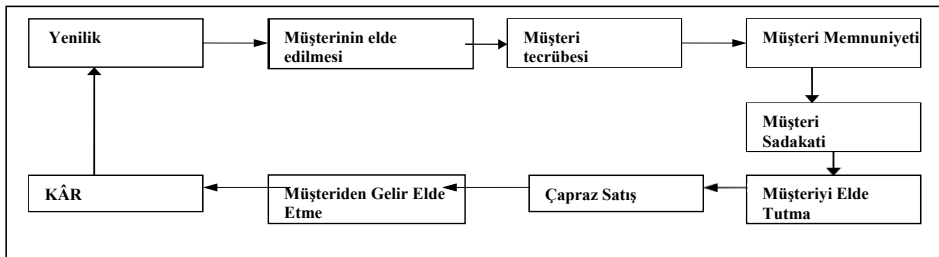


Hacim, oran ve süre gibi faktörlerdeki artma, müşterinin değerliliğini yükseltmektedir. Müşteri kazanma, müşteriye elde tutma ve devamlılığını sağlama çabalarındaki maliyetler ve indirim oranlarındaki artışlar müşterinin değerini düşürmektedir.

MÜŞTERİ YAŞAM BOYU DEĞER ANALİZİ VE MÜŞTERİ KÂRLİLİĞİ ARASINDAKİ İLİŞKİ

Bu analiznin amacı, işletmenin kârlı olan veya kârlı olma ihtimali yüksek olan her müşteri için en doğru planlamayı yapmak, işletmenin gereksiz maliyetlerini azaltılmasına yardımcı olmak, müşteri ve işletme arasındaki ilişkinin gelecekte de devam etmesini sağlamaktır (Ofek 2002: 7). İşletme ve müşteri arasındaki ilişkinin değerinin artırılabilmesi için, müşterinin yaşamındaki farklı dönemlerin analiz edilmesi gerekmektedir. Müşterinin yaşam dönemindeki farklılaşmaya göre ürün veya hizmet anlayışının da farklılaştırılması ile müşteri kazanılmış olacaktır. Güveni ve sadakati oluşan müşteri çapraz satışlarla desteklenmeli, müşteriden daha yüksek pay almaya çalışılmalıdır. Bunun neticesinde, müşteri yaşam boyu değeri kâr ile sonuçlanmaktadır.

Şekil 4: Müşteri Yaşam Boyu Değer Yolu



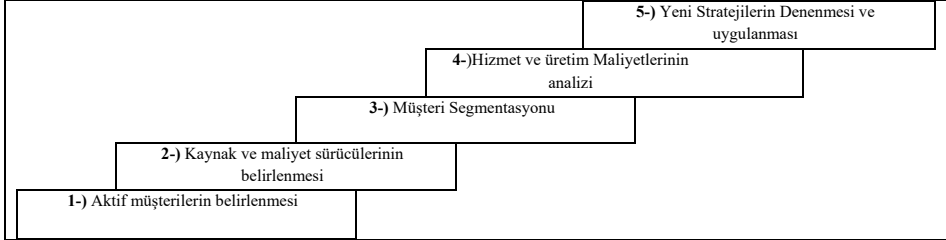
Şekil 4’de, müşteri yaşam boyu değer eğrisinde, müşteriden elde edilen gelir zamana bağlı olarak bölümlendirilmektedir. Bu bölümlendirmeler; müşteri kazanımı, müşteriye elde tutma ve süreç geliştirme, analiz, seçme ve kurtulma şeklinde yapılır. Müşteri kazanma safhasında; belirlenen bir müşterinin, işletmeden ilk kez ürün almasını sağlamak için ne yapılması gerektiği yer alır.

İkinci aşamada; hizmet satın almış müşterilerin işletmeye sürekliliğinin sağlanmasıdır. Müşteri geliştirme aşaması, birden fazla ürün veya hizmetin çapraz satışının yapılmasına bağlıdır. Asıl amaç müşterinin işletmedeki kâr oranının artırılması olmasına rağmen bazı müşteriler, yüksek alım yaparak işletmenin kârının düşmesine neden olmaktadır. Her kâr getirisi yüksek olan müşteri sadık olmayabilir, bunların arasında geçici müşteriler de bulunabilmektedir. Kârlı müşterilerin belirlenebilmesi için müşteri kâr analiz yöntemine ihtiyaç vardır. Analiz ve seçim aşamasında, müşterilerin önem dereceleri, işletme için gelecekte müşteri olma potansiyeli taşıyanların kimler olabileceği ve bu müşterilere nasıl ulaşılacağı belirlenmektedir. Son aşamada ise, kâr getirisi olmayan ve kâr getirmesi de beklenmeyen müşterilerle, işletmenin arasındaki ilişki sonlandırılmaktadır (Ertüreten 2001: 8). Ürün odaklı olan geleneksel maliyet yönetim sistemine karşın, faaliyet tabanlı maliyet sistemi müşteri odaklı çalışır. Müşteri yaşam boyu değeri analizi ölçümü için, dört aşama gerekmektedir. Sırasıyla, müşteri bulma maliyeti, müşteri kazanma maliyeti, müşteriye yapılan hizmetlerin toplam maliyeti ve müşteriye elde tutma maliyetidir. Müşteri kârlılık analizi yöntemiyle yapılan raporlamalarda müşteri geliri ve maliyeti hesaplanmaktadır. Hangi müşterinin işletme için ne oranda kâr yaptığı ve hangi ürünün hangi müşterilere uygun olduğu sorularına cevap bu analiz yöntemi sayesinde bulunmaktadır. Analizin sonuçlarına göre de müşterilerin ve ürünlerin kârlı olabilmesi için çeşitli çözümler üretilebilmektedir. Müşteri kârlılığı analizi hem gerçekleşmiş, hem de gelecekte oluşacak veriler ile ilgili olarak iki boyutta ele alınmaktadır. Geçmişe dönük müşteri kârlılığı analizi; hangi pazarlama stratejisinin daha verimli olup daha iyi cevaplar verdiği, müşterilerin maliyetler ile kârlılıkları arasındaki ilişkiye, müşteri kârlılığındaki artışın cüzdan payının artışında ne derece etkili olduğunun incelenmesini sağlayarak yöneticiler açısından önemli bir rol oynamaktadır. Müşterilerin güncel verileri ile müşterilerin gelecekte yaratacakları işletme kârlılığının ne olacağı hesaplanmaktadır. Müşteri kârlılık analizi yapılarak bir müşterinin, “Net Şimdiki Değer Analizinden” alınan çıktılara göre ve “Yaşam Boyu Değeri” ile yapılan hesaplamalar ile gelecekteki değeri de tahmin edilmektedir.

GELENEKSEL MALİYETLEME SİSTEMİNE GÖRE MÜŞTERİ KÂRLILIK ANALİZİ

Müşterilerin, net kârlarını ölçmek kolay gibi görünüyor olsa da bunu hesaplamak ürün kârlılığının ölçülmesinden çok daha zordur. Müşterinin toplam elde ettiği gelirden o geliri sağlamak için sunulan hizmet maliyetinin çıkarıldıktan sonra elde edilen gelir gerçekte, net katkı payını oluşturmaktadır. Müşterinin işletmede yarattığı katkı payı; brüt kârdan doğrudan maliyetlerin düşülmesi ya da doğrudan müşterinin katkısından genel maliyetlerin düşülmesi ile mümkündür. Ancak bu yaklaşım ile işletmenin müşteriye ürün ya da hizmeti sağlayana dek her müşterinin işletmeye mal ettiği kaynaklar tam anlamıyla ölçülememektedir. Her bir müşteriden sağlanan gelir durumunun, kâra eşit oranda katkı sağladığı varsayılmaktadır. Müşterilerin talepleri değiştikçe de ürün ve hizmet maliyetleri ve dolayısıyla her bir müşterinin gideri önemli oranda değişmektedir. Müşteri gelir oranları da satılan farklı hacimler ya da farklı fiyatlandırmalar yüzünden farklılık göstermektedir. Bundan dolayı müşteri kâr oranlarında da farklılıklar olmaktadır. Maliyet farklılıkları, müşterilerin işletme kaynaklarını farklı şekillerde kullanmasından kaynaklanmaktadır. Bu yüzden geleneksel muhasebe sisteminde uygulanan net katkı payı yaklaşımı, kârlılığın yetersiz bir göstergesidir (Dumanoglu 2005: 57). Müşteri katkı payı yaklaşımı ile gelecekteki maliyetler hakkında tahminler yapılamamaktadır. Bu yaklaşım geçmişe dayalıdır. Müşterilerle işletme arasındaki ilişkinin gelecekteki gelişimi için yetersiz görülmektedir (Ceran ve İnal 2004: 72). Bu yaklaşım yöneticilere günlük veriler çıkarmaktadır. Geleneksel sistem ile müşterinin kâr oranına katkısı hesaplanırken, müşteriye yapılan her satışın kendi ekseninde kârlı olduğu düşünülmektedir. Geleneksel sistem ile hesaplanan ürün fiyatı satış anına kadar olan aşamalardan maliyetlenerek geçmiş ve satış anına geldiğinde satış maliyeti bilinmektedir. Ancak yapılan satış sonrası kâra katkısı belli değildir. Geleneksel sistem ile tüm maliyetler, tüm müşterilere aynı olarak yüklenmektedir. Ancak tüm maliyetler müşterilerin üzerine yüklenirse, maliyetli müşterinin maliyetsiz müşteriden farkı kalmamaktadır.

Şekil 5: Müşteri Kârlılık Analizinin Modellemeler Yolu İle Oluşumunda Aşamalar



Müşteri kâr analizinin işletmenin kuracağı bir model ile uygulanabilmesi için bazı aşamalardan geçmesi gerekmektedir. Maliyetin sadece aktif müşterilere dağıtılmasını garantilemek için müşteri veri tabanındaki aktif müşteriler tanımlanmalıdır. Faaliyetler kaynağı tüketimlerine göre müşterilere paylaştırılmalıdır. Müşteri kârlılığı modelinin tasarımı da bu aşamada yapılmaktadır. Ayrıntılı hesaplamalar daha kesin maliyet sonuçları alınmasını sağlamaktadır. Örneğin her bir satış ziyaretine, ziyaret süresine bakılmaksızın standart bir maliyet biçilmekte ya da ziyaretlerin uzunluğu göz önünde bulundurulmaktadır. Bu durumda seçim işletmenindir. Bazı işletmelerin, örneğin bankalar gibi, bir milyondan fazla müşterisi vardır ve her biri için ayrı ayrı analiz yapılamayacağından, müşterileri uygun şekilde çeşitli gruplarda segmentlerine ayırarak, her segment için kâr analizi hesaplanmaktadır. Müşteriler gelir sınıflarına, yaş grubuna, sosyo-ekonomik kategorilere ve aile birimlerine göre gruplandırılmaktadır. Anlamalı bir müşteri grubu yaratabilmek için müşteri ihtiyaçlarına göre yararlı bir bölümlendirme yapmak gerekmektedir.

Müşteriden elde edilen kârlılığın büyük bir bölümünü faaliyet maliyetleri oluşturmaktadır. Tüm maliyetlerin bireysel olarak müşterilere yüklenmesi yaklaşımında müşteri kârlılıklarının toplamı, işletmenin toplam kârlılığına eşit olmaktadır. Faaliyet tabanlı müşteri maliyetleme de her müşteri için işlem düzeyleri birbirlerinden farklıdır. Maliyetleri düşürmek için her müşterinin işletmeye olan kârlılığını da analiz ederek işlem düzeylerini tekrar gözden geçirmeleri ve gerekirse müşteri bazında bu işlemleri azaltma yoluna gitmeleri gerekmektedir. Belirlenen müşteri kârlılıkları, müşteri segmentleri için sağlanan hizmetlerin mevcut maliyet rakamlarının azaltılması için yol gösterici olmaktadır. Bu kârlılık çözümü önemli sorulara cevaplar bulmaktadır. Hangi müşteriler kârda, hangileri zarardadır? Hangi ürün ne kadar kâr getiriyor? Yeni müşteri kazanımı için maliyet nedir? Kaynaklar ne oranda kullanılmalıdır? Hangi satış kanalı, ürün ve satış bölgeleri kâr getiriyor? Ne kadar sürede ne oranda kâr sağlanmaktadır?

Müşteri kâr analizinin işletmeye sağladığı bazı yararlar vardır. Bu yararları şu şekilde sıralamak mümkündür. Fiyatı arttırmadan kârın artırabilmesi yolları belirlenmektedir. Kişisel satış, reklam, promosyon gibi yeni faaliyetler yeni strateji geliştirilmesi açısından katkı sağlamaktadır. Kaynakların harcanması ve faaliyetler arasındaki ilişki ortaya koyulmaktadır. En kârlı müşterilerin veya müşteri gruplarının belirlenmesine, müşterilerle karşılıklı olarak hizmet ve maliyet seviyesinin ayarlanması amacıyla ürün çeşitliliği, miktarı, sipariş yöntemi, teslimat şartları, ödeme planları incelenerek kârsız müşterileri, kârlı hale getirmek amaçlanmalıdır. Her müşteri için en az seviyede hizmet maliyeti belirlenmesi gerekmektedir. Müşterinin işletmeye olan maliyetinin karşılaştırmalı biçimde analiz edilmesi, maliyetinin azaltılmasında güncel yolların bulunmasına ve uygulanmasına katkı sağlamaktadır.

FAALİYET TABANLI VE ZAMAN ETKENLİ FAALİYET TABANLI MÜŞTERİ KÂRLILIK ANALİZİ

Faaliyet tabanlı maliyetleme (ABC-Activity Based Costing) yöntemine göre, işletmede yürütülen faaliyetler sebebiyle maliyetler oluşmaktadır. Ürünler de söz konusu faaliyetleri tüketirler. O halde işletmelerdeki temel faaliyetleri etkileyen faktörlerle, faaliyetlerin maliyeti ve faaliyetlerle mamuller arasındaki ilişkilerin iyi anlaşılması gerekir. Maliyet, ürünlerin üretim sürecinin gerektirdiği faaliyetlere yüklenir. Üretim giderlerinin, ürünlere daha doğru yüklenerek daha doğru maliyetler elde edilmesi sistemin amaçlarındandır. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin bazı amaçları şu şekilde sıralanabilir. Düşük katma değeri olan, diğer bir deyişle ürün ve hizmet imalatında değeri olmayan faaliyetlere ilişkin maliyetlerin kaldırılması ya da en asgari seviyeye indirilmesidir. Kâr artırma amacıyla uygulanan, bazı yüksek katma değerli faaliyetlerin kolaylaştırılmasını sağlamaktır. İşletme içinde verimli bir bilgi tabanı oluşturarak, etkin kullanımını sağlamaktır. Kararların doğru verilebilmesi için doğru maliyet planları sağlayarak geçmişte yapılan ve/veya yapılmakta olan faaliyetlerin sonuçları hakkında bilgi sağlamaktır. Müşterilerin ve ürünlerin kâr analizleri, ürün/hizmet fiyatlandırması, performansın ölçülmesi, maliyetlerin yönetimi süreçlerinde, yöneticilere iyileştirici kararlar alabilmeleri için doğru bilgilerin sağlanması da amaçlar arasında sayılabilir. Ayrıca karmaşık imalat ortamındaki maliyet akışını analiz ederek, saydamlığı arttırmak ve geleneksel maliyet sisteminde görülmeyen faktörlerin etkisini ölçmektir. Yöntemin temel felsefesi iki aşamalı maliyet dağıtım sürecinden oluşmaktadır. Birinci aşamada maliyete neden olan faaliyetler belirlenir ve bu maliyetler maliyet havuzlarında toplanır. İkinci aşamada ise maliyet havuzlarına toplanan maliyetler uygun maliyet etkenleri kullanılarak ürünlere dağıtılır (Akgün 2004: 102). Eğer ayrıntılı olarak aşamalar belirlemek gerekirse, şu şekilde yapılabilir: İşletmede maliyet hesaplarında farklar oluşturacak önemli

faaliyetler ve bu faaliyetler için kullanılan kaynak maliyetlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Maliyet taşıyıcılarının belirlenmesi ve maliyetlerin faaliyetlere dağıtılması önemlidir. Faaliyetlerin ürünler tarafından tüketilen miktarları esas alınarak aynı orana sahip faaliyet maliyetleri birleştirilip homojen havuzların oluşturulmalıdır. Her ürünün homojen gruplarda toplanmış olan faaliyetlerden ne oranda kullanıldığı belirlenmelidir. Faaliyet maliyetlerinin maliyet nesnelere (müşteri, ürün veya hizmet) yüklenmesi, işletme faaliyetlerinin etkinleştirilmesi, gereksiz giderlerin azaltılması ve bunun sonucunda da, toplam bir kâr oranına ulaşılması amacıyla maliyetler analiz edilmelidir.

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin yararlarına bakıldığında, ürünlerin maliyetinin daha doğru hesaplandığı görülmektedir. Yönetimin daha doğru karar almasını sağlar. Faaliyetlerin daha etkin yönetilmesini sağlar. Zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi (TDABC-Time Driven Activity Based Costing); maliyetlerin belirlenmesi için kolay ve düzen gerektiren bir alternatif sunmakta, ürün ve siparişlerin kârlılığını belirlemede müşteriler hakkında güncellenmesi daha kullanışlı ve daha doğru bilgi sunmakta ve FTM yönteminde karşılaşılan zorlukları önlemektedir. Kullanılmayan (atıl) kapasite maliyetinin ayrıştırılabilmesi ve faaliyet maliyetlerine yansıtılabilmesi sistemin en önemli özelliğidir. ZEFT maliyetleme işletme yöneticilerine; kârlılık bilgilerini ve daha anlamlı maliyet analizlerini daha hızlı ve daha ucuza sunulmaktadır. Aynı zamanda süreç bazlı kâr/zarar raporları oluşturmakta, tedarik, ürün, sipariş, müşteri, maliyetleme gibi konularda üst düzey seviyede imkân sağlamaktadır. Zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetlemenin bazı özellikleri şunlardır: Sistemin kurulumu ve parametre tespiti daha hızlı yapılmaktadır. Kaynak için gerekli olan maliyet ve süreçteki değişimlerle güncelleştirmeler daha kolay olmaktadır. İşletme Kaynak Planlama (ERP-Enterprise Resource Planning) ve Müşteri İlişkileri Yönetimi (CRM-Customer Relationship Management) gibi sistemlerden yararlanılmaktadır. Gelecekteki kaynak taleplerini öngörme imkânı vermektedir. Birim zamanların tespitinde doğrudan gözlemlemeye olanak sağlamaktadır. Karmaşık olan işlemler, işlenirken gerçek zamanlı gibi düşünülmekte ve ölçüm yapılabilmektedir. İşletme çapında modellenebilmektedir. Sistem yönetimi için gereken kaynak kapasitesi ile kullanılmayacak kaynağın kapasitesi dikkate alınmaktadır. Müşteri davranışlarındaki değişimlerde de zaman eşitlikleri kullanılmaktadır. Verimlilik ve kapasite kullanım işlerliği açısından şeffaflık sağlamaktadır.

Karlılık analizinde ve ürün maliyetlemesinde uygulanması gerekli bazı adımlar vardır. Birim maliyetler ile maliyet unsurları için belirlenen birim sürelerin çarpılması ve maliyetlerin belirlenmesidir. Faaliyetlerin her birisi için gerekli

olan sürelerin tespit edilmesidir. Kaynak gruplarının her birisi için birim maliyetlerin hesaplanmasıdır. Her bir kaynak grubu için pratik kapasitenin tespit edilmesi ve kaynak gruplarının her birisinin ayrı ayrı tespit edilmesidir. Yürütülen faaliyetlerin kaynak grupları için belirlenmesidir (Kaplan ve Anderson 2004: 2-3). Bu işlerliğin sağlanması için bazı parametrelere ihtiyaç duyulmaktadır. Ürünlerin, hizmetlerin ve müşterilerin kullandığı faaliyetlerin süreleri ve birim sürenin maliyeti bu parametrelerden sayılabilir.

Bu çalışmada örnek bir uygulama otel seçilmiş ve tüm bu bilgiler ışığında zaman etkenli ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemlerinin karşılaştırılması yapılmaya çalışılmıştır. Hotelin hizmeti (paket) oluşturma süreci şu şekilde gerçekleşmektedir; tur operatörü ile hotelin anlaşma imzalamasının ardından müşterilere satılacak ürün oluşturulur. Bu ürünün kapsamı aşağıdaki gibi olur; Paket Tur Fiyatı = Uçuş Bileti (pp) + Otel Oda Ücreti (DBL Odada pp & Konsept) x Geceleme (örn:7 gece) + Transfer Bedeli + Kâr. Hizmetin (paket) satış süreci aşamasında ise; müşterinin satış acentesine gelerek katalogdan beğendiği ürünü satın almak istemesi ile destinasyonda bulunan yerel acente için süreç başlar. Eğer beğenilen ürün otel ile anlaşılan garantili kontenjan dâhilinde alınmış ise, satış işlemi hemen gerçekleşir ve 4 nüshadan oluşan Voucher yolcuya verilir. Sonrasında karşı acentenin rezervasyon departmanına ilgili otelden odanın bloke edilmesi için rezervasyon gönderilir ve bu oda kontenjandan düşülür. Garantili kontenjanın takibini iki taraf da tutar ve rezervasyonun confirmasyonu beklenmez. Daha sonra tüm rezervasyonlar karşılıklı olarak herhangi bir yanlışa karşı kontrol edilir. Rezervasyonlar; internet üzerinden yolcunun kendi seçimleri ile, Call Center departmanı yardımı ile, satış ofislerinin sistem üzerinden direkt satışları ile, hotelin katalogu üzerinden gerçekleştirilebiliyor. Rezervasyonların kesinleşmesinin ardından rezervasyon görevlisi tarafından girilmiş tüm uçak detayları ile uçuş listesi alınarak operasyon başlar. Transfer Maliyeti = Aracın Günlük Kira Bedeli (Aylık Kira Bedeli/30) + Rehber Transfer Ücreti + Benzin Ücreti (Yapılacak km X Benzin Litre Fiyatı X Aracın 100 km Yaktığı Benzinin Birim Fiyatı) + Otopark Gideri ise transfer sürecini içermektedir. Muhasebe, kendi içinde ödemelerin takip edildiği ön muhasebe, faturaların kontrol edildiği fatura kontrol ve tur satışlarının kontrol edildiği cost control olarak ayrılmaktadır. Cost control biriminde araç yakıt, tur satışları ve konaklama takibi ile bunların maliyet kontrolü yapılmaktadır. Satışlar her gün sonunda operasyon biriminden muhasebeye bildirilir. Böylece ertesi gün, bir önceki günün tur satış maliyeti hesaplanır. Satışlar hesaplanırken tüm ekstra giderler eklenir. Bunlar konaklamanın maliyetlerini oluşturur. Daha önceden belirlenmiş olan kişi başı konaklama satış fiyatı ile konaklayan kişi sayısı çarpılarak turdan elde edilen gelir hesaplanır. Bu iki

tutar arasındaki fark da kâr veya zararı gösterir. Örnek olarak seçilen hotel işletmesinin faal durumda olduğu müşteriler, yapılan mülakatlara göre dört sınıfta şu şekilde belirlenmiştir; Yurtdışı müşteriler grubu, İç pazar müşteri grubu, Uçak bileti alan müşteri grubu, sadece transferi yapılan müşteri grubu. Yöneticilerle ve muhasebe çalışanlarıyla yapılan görüşmeler sonucunda, örnek hotelde bir yıl boyunca yapılan faaliyetler karşısında oluşan giderler hesaplanmıştır. Oluşan giderler ve bu giderlerin toplam içerisindeki oranı çizelge 1’de gösterilmektedir.

Çizelge 1: Hotelde Ortaya Çıkan Giderler (Yıllık)

GİDER TÜRÜ	TUTAR (TL)	PAYI (%)
Personel Gideri	8.006.954	1,37
Otel Gideri	475.000.000	81,32
Transfer Gideri	2.197.771	0,38
Bilet Gideri	31.996.496	5,48
Tur Gideri	57.785.183	9,89
Katalog, ilan, reklam gideri	3.439.864	0,59
Kira gideri	312.603	0,05
Elektrik gideri	82.123	0,01
Telefon gideri	154.334	0,03
İnternet	71.881	0,01
Posta gideri	32.500	0,01
Temizlik gideri	91571	0,02
Kırtasiye gideri	53.094	0,01
Yiyecek-içecek gideri	326.749	0,06
Otopark gideri	147.151	0,03
Finansman giderleri	4.389.420	0,075
TOPLAM	584.087.694	100,00

Çizelge 1’de görülen veriler, gider kalemlerinin yıllık toplam tutarlarıdır. Örneğin tabloda yer alan finansman giderleri; kredi faizleri, borçlanmadan doğan kur farkları ve diğer finansman giderlerinin toplam değerini kapsamaktadır. Personel maliyetleri de aynı şekilde personele ait vergi, sigorta, işveren primi vb. giderleri kapsayan tüm personele ait bir yıllık toplam tutar olarak karşımıza çıkmaktadır. Ortaya çıkan giderlere bakıldığında önemli bir payı otel giderlerinin oluşturduğu görülmektedir. Hotel giderleri içerisinde vergiler, plaj kirası, ikili sözleşmelerden doğan yükümlülükler gibi alt giderler bulunmaktadır. Çizelge 2’de Hotelin faaliyetler kapsamında müşteri gruplarından elde ettiği gelirler gösterilmektedir.

Çizelge 2: Hotelin Gelirleri (Yıllık)

GİDER TÜRÜ	TUTAR (TL)	PAYI (%)
Yurt Dışı Satış Geliri	429.022.195	66,97
Yurt İçi Satış Geliri	51.323.645	8,01
Bilet Satış Geliri	36.498.000	5,70
Transfer Geliri	2.419.200	0,38
Tur Satış Geliri	121.348.884	18,94
TOPLAM	640.611.924	100,00

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre; müşterilerin tükettikleri faaliyetlerin müşteri gruplarına hangi oranlarda ve hangi uygun dağıtım anahtarlarıyla dağıtılacağı belirlenmesi gerekmektedir.

Çizelge 3: Müşteri Gruplarının FTM Yöntemine Göre Kârlılık Oranları

MÜŞTERİ GRUPLARI	GELİR (TL)	GİDER	KÂR/ZARAR	KÂR PAYI (%)	GRUP KÂRLILIĞI (%)
YURT DIŞI	429.022.195	436.477.551	-7.455.356	12,65	-1,74
YURT İÇİ	51.323.645	48.673.857	2.649.788	4,50	5,16
BİLET	36.498.000	35.523.158	974.842	1,65	2,67
TRANSFER	2.419.200	648.912	1.770.288	3,00	73,18
TUR	121.348.884	60.345.182	61.003.702	103,50	50,27
TOPLAM	640.611.924	581.668.660	58.943.264	100	

Hotelin yurt dışı müşteri grubundan zarar ettiği Çizelge 3’de görülmektedir. Hotelin hizmet verdiği müşteri sayısının en fazla olduğu yurt dışı müşteri grubunun giderlerinin fazla olması bunun temel nedeni olduğu düşünülmektedir. Hotel getirilen müşterilere tur satarak kâra geçme planları yapmakta ve operatörüne müşteriden aldığı fiyatın üzerine çok fazla bir kâr eklemeyi vermektedir. Yurt dışı müşteri grupları hakkında verecekleri bir kararda yöneticiler mutlaka tur satış gelirini de dikkate almak zorunda olduklarının farkındadırlar. En fazla kâr, Çizelge 3 incelendiğinde tur satışından elde edildiği görülmektedir. Bunun nedeni olarak tura katılanların sayı olarak çok olması ve tur satın alan müşteri grubuna otel maliyetinin bu grupta yüklenmemesi olarak düşünülebilir.

ZAMAN EKSENLİ FAALİYET TABANLI MALİYET YÖNTEMİNE GÖRE MÜŞTERİ KÂRLILIK ANALİZİ UYGULAMASI

Faaliyetlere ait giderler belirlendikten sonra tıpkı FTM yönteminde olduğu gibi birden çok maliyet taşıyıcısı yerine bu giderleri faaliyet merkezinde harcanan zamana göre dağıtması Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminin işleyişini belirlemektedir. Bu nedenle maliyetleri müşteri gruplarına dağıtabilmek için her bir müşteri grubu için faaliyetlerde kullanılan zamanın belirlenmesi gerekmektedir. Harcanan birim zamanlar her bir müşteri grubunun faaliyetleri dikkate alınarak belirlendikten sonra işlem hacimleri esas alınıp aylık toplam harcanan zaman hesaplanmıştır. Aşağıdaki çizelgede de bu durum gösterilmiştir.

Çizelge 4: Müşteri Gruplarının İşlem Hacmi ve 1 Yıllık Toplam Kullanmış Oldukları Zaman (Dakika)

MÜŞTERİ GRUPLARI	İŞLEM ADEDİ	FAALİYETLERE HARCANAN TOPLAM (DK.)	GRUPLARIN BİR YILDA KULLANDIĞI ZAMAN (DK)
YURT DIŞI	332.357	44	14.623.708
YURT İÇİ	38.000	29	1.102.000
BİLET	15.120	18	272.160
TRANSFER	175	22	3.850
TUR	16.510	55	908.050
TOPLAM SÜRE			16.909.768

Dikkat edilmesi gereken bir durum Çizelge 4’de gösterildiği gibi işlem hacimleri belirlenirken ortaya çıkmaktadır. Yurt içi, yurt dışı, tur ve transfer grubundaki müşterilerin işlem hacmi hizmet alımında bulunan kişi sayısı olarak tanımlanmamaktadır. Her zaman her bir müşteri için faaliyetler ayrı yapılmamaktadır. Grup olarak yapılan işlemlerde (Örneğin grup rezervasyonları gibi) fatura, transfer, kontrol, konfirme ve rezervasyon, vb. işlemler grup olarak yerine getirilmektedir. Mesai saati 9 saat olarak her bir personelin belirtilmiştir. 9 saatin tamamında çalıştığı varsayılarak FTM yöntemine göre hesaplamalar yapılmaktadır. Oysaki çalışanlar zaruri ihtiyaçları (lavabo molası, çay, yemek vb.) için de zaman ayırmak zorundadırlar. Bundan ötürü çalışanların net çalışma zamanı farklılık gösterecektir. Aşağıdaki çizelgede bir personelin yıllık net çalışma zamanı gösterilmektedir.

Çizelge 5: Hotelde Çalışan Personelin Yıllık Net Çalışma Zamanı

Günlük mesai saati	İhtiyaçlar için harcanan zaman	Net çalışma saati	Günlük çalışma zamanı (dakika)	1 personelin aylık çalışma zamanı (dakika)	1 personelin yıllık çalışma zamanı (dakika)
9	1.5 saat	7.5 saat	450	26günx450=11.700	140.400

Yukarıdaki tabloda hotelde çalışan bir personelin bir yıl boyunca çalışmış olduğu net zaman dakika olarak görülmektedir. Buradan hareketle müşteri grupları için departmanlarda çalışanların sayısına göre yıllık toplam çalışma zamanı aşağıdaki tabloda hesaplanmıştır.

Çizelge 6: Çalışanların Sayısına Göre Departmanların Çalışma Zamanı

DEPARTMAN	Personel Sayısı	1 Personelin yıllık çalışma zamanı (dakika)	TOPLAM ZAMAN
YURT DIŞI	120	140.400	16.848.000
YURT İÇİ	15	140.400	2.106.000
BİLET	11	140.400	1.544.400
TRANSFER	17	140.400	2.386.800
TUR	22	140.400	3.088.800
ÇALIŞILAN	TOPLAM	SÜRE	25.974.000

Müşteri gruplarının kullanmış oldukları zamanların gösterildiği Çizelge 6 incelendiğinde kullanılan zaman (16.909.768 dk.) ile yıllık çalışılması gereken zaman (25.974.000 dk.) arasında bir fark olduğu görülmektedir. Kullanılmayan kapasite olarak değerlendirilmektedir. Bu durumda hotelin bir hizmet işletmesi olduğu ve çalışanların bir faaliyette bulunmasa dahi her an hizmete hazır halde beklemesi gerekliliği farkın değerlendirilmesi aşamasında dikkate alınmalıdır.

Çizelge 7: Giderlerin ZEFTM Yöntemine Göre Müşteri Gruplarına Dağıtılması

MÜŞTERİ GRUPLARI	GRUPLARIN 1 YILDA KULLANDIĞI ZAMAN	BİRİM DAKİKA MALİYETİ (TL)	TOPLAM (TL)
YURT DIŞI	14.623.708	25,91	378.900.274,28
YURT İÇİ	1.102.000	23,11	25.467.220
BİLET	272.160	23,00	6.259.680
TRANSFER	3.850	0,27	1.039,50
TUR	908.050	19,54	17.743.297
		TOPLAM	428.371.510,78

ZEFTM yöntemine göre hesaplanan müşteri gruplarına ait giderler müşteri gruplarından elde edilen gelirden çıkarılması sonucu müşteri gruplarının kârlılık durumu ortaya çıkmaktadır. Çizelge 8’de müşteri gruplarıyla ilgili bilgiler ve her müşteri grubunun kârlılıkları, gelir ve giderleri gösterilmektedir. Çizelgedeki rakamlara göre hotel işletmesinin hizmet vermiş olduğu bütün müşteri gruplarından kâr elde ettiği görülmektedir. ZEFTM ve FTM yöntemi ile müşteri gruplarına göre hotelin giderlerini dağılımı yapılmıştır.

Çizelge 8: ZEFTM Yöntemine Göre Müşteri Gruplarının Kârlılığı

MÜŞ. GRUP	GELİR (TL)	GİDER (TL)	KÂR	KÂR PAYI (%)	GRUP KÂRI (%)
YURT DIŞI	429.022.195	378.900.274,28	50.121.920	23,62	11,68
YURT İÇİ	51.323.645	25.467.220	25.856.425	12,18	50,38
BİLET	36.498.000	6.259.680	30.238.320	14,25	82,85
TRANSFER	2.419.200	1.039,50	2.418.160,50	1,14	99,96
TUR	121.348.884	17.743.297	103.605.587	48,82	85,38
TOPLAM	640.611.924	428.371.510,78	212.240.413,22	100	

Bunun sonucunda iki yöntem ile müşteri gruplarının kârlılıkları hesaplanmıştır. Veriler her iki yöntemle elde edilmesi ve her iki yöntem ile karşılaştırılması çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Aşağıdaki tablolarda bu karşılaştırma için veriler bulunmaktadır.

Çizelge 9: Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede Müşteri Kârlılığı

MÜŞTERİ GRUPLARI	YURT DIŞI	YURT İÇİ	UÇAK BİLETİ	TRANS FER	TUR	TOPLAM
GELİR TL	429.022.195	51.323.645	36.498.000	2.419.200	121.348.884	640.611.924
GİDER TL	436.477.551	48.673.857	35.523.158	648.912	60.345.182	581.668.660
KÂR/ZARAR	-7.455.356	2.649.788	974.842	1.770.288	61.003.702	58.943.264
KÂR PAYI %	-12,65	4,50	1,65	3,00	103,50	100
GRUP KÂRLILIĞI %	-1,74	5,16	2,67	73,18	50,27	

Çizelge 10: Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede Müşteri Kârlılığı

MÜŞTERİ GRUPLARI	YURT DIŞI	YURT İÇİ	UÇAK BİLETİ	TRANS FER	TUR	TOPLAM
GELİR TL	429.022.195	51.323.645	36.498.000	2.419.200	121.348.884	640.611.924
GİDER TL	378.900.274	25.467.220	6.259.680	1.040	17.743.297	428.371.510
KÂR/ZARAR	50.121.921	25.856.425	30.238.320	2.418.160	17.743.297	212.240.413
KÂR PAYI %	23,62	12,18	14,25	1,14	48,82	100
GRUP KÂRLILIĞI %	11,68	50,38	82,85	99,96	85,38	

Yukarıdaki Çizelge 9 ve 10'da müşteri gruplarından elde edilen gelirler doğrultusunda ZEFTM ve FTM yöntemlerine göre giderlerin hesaplanmış ve bu doğrultuda kâr zarar durumlarına ve kârlılıklarına yer verilmiştir. Dağıtılan gider ZEFTM yöntemine göre 428.371.510 TL iken FTM yöntemi 581.668.660 TL olması dikkat çeken noktalardan bir tanesidir. Kullanılmayan kapasitenin aradaki bu farka neden olduğu düşünülebilir. Eş değer ifadesiyle maliyetlerin müşteri gruplarına kullanılmayan kapasiteye ait maliyetlerin çıkarılmasından sonra dağıtılmasından dolayı aradaki fark oluşmaktadır. Karar alma sürecinde yöneticiler tarafından bu maliyet farkının kullanılmasının önemliliği olduğu düşünülmektedir. Tablo incelendiğinde; yurt dışı müşterileri grubunun ZEFTM göre %23,62 kâr oranıyla 50.21.920 TL kâr sağlarken FTM yöntemiyle yapılan hesaplamalara göre ise hotelin 7.455.356 TL zarar ettirdiği görülmektedir. Yurt dışı müşteri grubuyla ilgilenen departmanda çalışan sayısının fazla olması bu durumun nedeni olarak açıklanabilir. Çalışan sayısının fazla olması, giderleri dağıtırken kullanılmayan kapasitenin dikkate alınmasından dolayı bu grup müşteriye ait gideri daha da düşürmektedir. Hotelin transfer müşteri grubu incelendiğinde kâr payında ZEFTM yönteminde %1,14'e düşüşün olduğu FTM yönteminde %3 bir yükselmenin olduğu görülmektedir. Faaliyetler için kullanılan zamanın diğer gruplara göre daha az olması bu sonucun oluşmasında temel teşkil ettiği söylenebilir. Müşteri gruplarının gelirleri aynı olmasına karşın ZEFTM ve FTM yöntemlerine göre dağıtılan giderler farklılık gösterdikleri görülmektedir. Kârlılık oranlarında yaşanan farklılığın müşteri gruplarına kullanılmayan kapasitenin dağıtılmamasından dolayı kaynaklandığı söylenebilir.

SONUÇ

Günümüzde yaşanan değişim, işletmeleri her yönden etkilemektedir. Küreselleşen dünyada her geçen gün artan rekabet, fiyatların düşmesinde (maliyet), mal ve hizmet kalitesinin artmasında ve ürünlerin daha fazla çeşitlenmesine zorlamasıyla, müşteri memnuniyeti ve tatmini gibi faktörlerin ön plana çıkmasına sebep olmuş, sadece kayıtlı bir düzen kurulması konusunda kullanılan muhasebeyi, işletme yönetimi içinde farklı alanlarda tasarlanmasına yol açmıştır. Modern maliyet ve yönetim muhasebesi alanındaki gelişmelerin takibi, müşteri memnuniyetinin ve sadık müşteri sayısını arttırmasına da katkı sağlamıştır. Sadece müşterilerin memnuniyetinin değil aynı zamanda işletmelerin de müşterilerinden beklediği memnuniyetin önemli olduğunu düşünen yöneticiler, müşteri maliyetleri ve müşteri kârlılığının ölçülmesi ve takip edilmesinin gerekliliğini fark etmişlerdir. Her müşteri istediği ve aldığı farklı ürün veya hizmet için farklı maliyetlere neden olmakta ve işletme kârını da farklı oranlarda etkilemektedir. Zamanla yaygınlaşan bir muhasebe yaklaşımı olan müşteri kâr analizinin kullanımında müşterilere ait gelirlere ve giderlere ihtiyaç duyulmaktadır. Müşteri kârlılık

analizi müşterileri maliyet nesnesi olarak kabul etmekte ve müşterilerden kaynaklanan gelirleri, giderleri, varlıkları ve borçları ilgili olma durumlarına göre müşterilere yüklemektedir. Maliyet ile ilgili bilgilerin hazırlanmasını sağlayan bu sistem artık maliyetlerin planlanmasında, yönetiminde ve düşürülmesinde önemli rol oynayan maliyet yönetimi kavramına da önem vermek zorundadır. Geleneksel maliyetleme yöntemlerinin yetersizliklerinden dolayı FTM yöntemi geliştirilmiştir. Zamanla FTM yönteminin karmaşık olduğunun ve bazı zorluklarının ortaya çıkmasının üzerine de bunları ortadan kaldıracı bir düşünülür "Zaman Etkenli FTM" yöntemi geliştirilmiştir. Bu çalışmada, maliyet ve yönetimi konusunda yeni yazına girmiş olan ZEFT sisteminin, müşteri kâr analizinde kullanılmasına yönelik uygulama yapılması amaçlanmıştır. Böylelikle müşteri kârlılık analizinin hotel işletmesinde uygulanması ve müşteri gruplarının maliyetlerinin FTM ve zaman etkenli FTM yöntemi ile hesaplanarak farklılıkların belirlenmesi ve müşteri kârlılık analizi sonuçlarına etkisinin araştırılması çalışmanın temel amacını oluşturmuştur. Yönetim ve maliyet muhasebesi araştırmacıları tarafından son yıllarda sıklıkla tercih edilen örnek olay çalışması yöntemiyle örnek bir hotel işletmesinde FTM ve ZEFTM yöntemleriyle müşteri kârlılık analizi uygulanarak bu iki yöntemin analiz sonuçlarına olan etkileri ortaya konularak karşılaştırılmıştır. Analiz sonucuna göre iki yöntem arasında farklı sonuçlar olduğu görülmektedir. Örneğin yurt dışı müşteri grubunda bu farklılık çok net bir şekilde görülmektedir. FTM yöntemine göre hotel işletmesi zarar ettirdiği görülen yurt dışı müşteri grubu, ZEFTM yöntemi ile hesaplanan müşteri kârlılığı analizinde işletmeye kâr sağladığı yönünde sonuç çıkmaktadır. Bu farklılığın en önemli nedeni kullanılan kapasiteden dolayıdır. Zaman etkenli FTM yöntemine göre hesaplanan maliyetlerin daha gerçekçi sonuçlar verdiği belirlenmiştir. FTM yönteminde giderler müşteri gruplarına hem daha fazla dağıtım anahtarıyla hem de çalışanlarla yapılan mülakatlar sonucu elde edilen öznel bilgilerle elde edilen tahmini oranlarla yüklenmektedir. ZEFTM yönteminde zamanın tek bir dağıtım anahtarı olarak kullanılması ve elde edilen faaliyet zamanlarının mülakatlar yanında gözlem tekniğiyle de belirlenmesi daha doğru maliyet hesaplaması sağlamaktadır. Bunun yanında ZEFTM yöntemi, FTM yöntemi gibi müşterilerin aynı olduğu ve kaynakları aynı derecede kullandıkları varsayımını reddetmektedir. Bu yüzden maliyetlerin dağıtımında her bir müşteri grubunun işlem adedine göre faaliyet maliyetlerinin müşteri gruplarına yüklenmesinde farklılık meydana getirmektedir. Bu nedenlerden dolayı işletme yönetimi, müşterilerle veya işletme kapasitesiyle ilgili planlarda, stratejik karar alma aşamalarında ZEFT maliyetleme yöntemi ile yapılan analizlerde daha gerçekçi bilgiler elde edeceğini düşünmektedir. Böylece yöneticiler daha gerçekçi bilgiye sahip olacakları için daha doğru kararlar alabilecek ve işletmenin stratejik kararlarını olumlu yönde etkileyecektir.

KAYNAKÇA

- Cokins G., Business Performance Management Magazine [Dergi]. - [s.l.]: “Measuring Customer Value: How BPM Supports Better Marketing Decisions”.
- Best R., Market-Based Management: *Strategies For Growing Customer Value And Profitability* [Rapor]. - USA: 4th Edition, 2005.
- Wayland, R.; Cole, Paul M., Müşteri Bağlantıları: *Büyüme İçin Yeni Stratejiler*. [Kitap]. - [s.l.]: İstanbul: Alfa, 2000.
- Ofek, E., *Customer Profitability and Life Time Value* [Dergi]. - [s.l.]: Harvard Bussiness School, 2002.
- Ertüreten, E., “Yeni Ekonomi”: *Türkiye’de İnternet Konferansları-VII* [Rapor]. - İstanbul: 2001.
- Dumanoğlu, S., *Müşteri Karlılık Analizi*: [Kitap]. - İstanbul: Türkmen Kitabevi,2005.
- Ceran, Y., İnal. E., Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi [Dergi]. - [s.l.]: *Maliyet Bilgileri Temeline Dayalı Pazarlama Kararları İçin Pazarlama Muhasebesi*: İstanbul: Sayı:22, Ocak-Haziran, 2004.
- Akgün, M., Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi [Dergi]. - [s.l.]: *Bağımsız Denetim Firmalarında Faaliyet Tabanlı Müşteri Karlılık Analizi*: İstanbul: Nisan 2004.
- Kaplan R.S. Ve Anderson S.R., Harvard Business School Publishing [Dergi]. - [s.l.] : *Drive Growth With Customer Profitability Management*: USA: July 2003.