

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Selman BAŞARAN

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE YİYECEK-İÇECEK MALİYET ETKİNLİĞİNİN
HEDEF MALİYET YÖNTEMİYLE SAĞLANMASI: ALANYA BÖLGESİNDE BİR
UYGULAMA

Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Ana Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2014

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Selman BAŞARAN

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE YİYECEK-İÇECEK MALİYET ETKİNLİĞİNİN
HEDEF MALİYET YÖNTEMİYLE SAĞLANMASI: ALANYA BÖLGESİNDE BİR
UYGULAMA

Danışman

Yrd. Doç. Dr. Ahmet AKTÜRK

Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Ana Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2014

Akdeniz Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Selma BAŞARAN'ın bu çalışması jürimiz tarafından Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik
Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Doç. Dr. Yunus CERAN (İmza)

Üye (Danışmanı) : Yrd. Doç. Dr. Ahmet AKTÜRK (İmza)

Üye : Yrd. Doç. Dr. Ercüment OKUTMUŞ (İmza)

Tez Başlığı : Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Etkinliğinin
Hedef Maliyet Yöntemiyle Sağlanması: Alanya Bölgesinde Bir
Uygulama

Onay : Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Tez Savunma Tarihi : 09/05/2014

Mezuniyet Tarihi : 15/05/2014

Prof. Dr. Zekeriya KARADAVUT
Müdür

İÇİNDEKİLER

TABLolar LİSTESİ.....	iv
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	v
KISALTMALAR LİSTESİ.....	vi
ÖZET.....	vii
SUMMARY.....	viii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİ ve KAVRAMLARI

1.1 Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme.....	2
1.2 Tear Down Maliyetleme.....	5
1.3 Faaliyet Tabanlı Maliyet.....	8
1.4 Tam Zamanında Maliyetleme.....	10
1.5 Kaizen Maliyetleme.....	13
1.6 Değer Mühendisliği.....	16
1.7 Kıyaslama.....	19
1.8 Değişim Mühendisliği.....	22
1.9 Kalite Fonksiyon Göçerimi.....	23
1.10 Yalın Muhasebe.....	24
1.11 Toplam Kalite Maliyetleri.....	27
1.12 Stratejik Maliyet Yönetimi.....	29
1.13 Lojistik Maliyetleme.....	30
1.14 Outsourcing.....	31
1.15 Demontaj Analizi.....	31
1.16 Hedef Maliyetleme.....	32

İKİNCİ BÖLÜM

HEDEF MALİYETLEME KAVRAMI ve ETKİNLİK ANALİZİ

2.1 Hedef Maliyetleme Kavramı.....	33
2.2 Hedef Maliyetleme Kapsamı.....	34
2.3 Hedef Maliyetlemenin Önemi.....	37
2.4 Hedef Maliyetlemenin Dünyadaki Uygulamaları.....	39
2.4.1 Japonya'daki Uygulamalar.....	39
2.4.2 Amerika'daki Uygulamalar.....	42

2.4.3	Almanya'daki Uygulamalar	44
2.5	Hedef Maliyetlemenin Amaçları	44
2.6	Hedef Maliyetlemenin Özellikleri.....	46
2.7	Hedef Maliyetlemenin Yararları	46
2.8	Hedef Maliyetlemenin Sakıncaları.....	48
2.9	Hedef Maliyet Bileşenleri	49
2.9.1	Hedef Satış Fiyatı	49
2.9.2	Hedef Kar Marjı.....	49
2.9.3	Hedef Maliyet.....	49
2.10	Hedef Maliyetleme ile Geleneksel Maliyetlemenin Karşılaştırılması	50
2.11	Hedef Maliyetlemenin Yönetim Muhasebesi İle İlişkisi.....	53

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HEDEF MALİYETLEME ve KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE HEDEF MALİYETLEME SÜRECİNİN İNCELENMESİ

3.1	Hedef Maliyetleme Sürecinin Temel İlkeleri.....	57
3.1.1	Fiyata Göre Maliyetleme	57
3.1.2	Müşteri Üzerine Yoğunlaşma.....	58
3.1.3	Tasarım Üzerinde Yoğunlaşma	59
3.1.4	Geniş Kapsamlı Katılım	60
3.1.5	Yaşam Dönemi Yaklaşımı.....	61
3.1.6	Değer Zinciriyle İlgilenme	62
3.2	Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler.....	63
3.2.1	Ürün Yapısı	63
3.2.2	Müşteri Türü	64
3.2.3	Genel Yönetim Düşünceleri	65
3.2.4	Özel Ürün ve Durum Analizi.....	65
3.3	Hedef Maliyetlemenin Başarı Koşulları.....	66
3.3.1	Tedarikçilerin Mamul Geliştirme Sürecine Dâhil Edilmesi	66
3.3.2	Mamullerin ve Süreçlerin Eş Zamanlı Dizayn Edilmesi	67
3.3.3	Maliyet Azaltma Çabalarının Müşterilerin İsteklerine Göre Yönlendirilmesi.....	68
3.3.4	Dizayn Basitliğine Ulaşmaya Çalışılması	68
3.3.5	Farklı Departmanların Temsilcilerinden Ekipler Oluşturulması	69
3.3.6	Sürekli Gelişime ve Değişime Açık Bir Örgüt Kültürüne Sahip Olunması	69
3.4	Hedef Maliyetin Saptanması	69

3.4.1	Çıkarma Metodu	71
3.4.2	Toplama Metodu	72
3.4.3	Birleştirilmiş Metot	73
3.5	Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Analizi.....	73
3.5.1	Konaklama İşletmeleri Açısından Hedef Maliyetleme Yönetiminin Amacı.....	74
3.5.2	Konaklama İşletmeleri Açısından Hedef Maliyetleme Yönetiminin Kapsamı	74
3.5.3	Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Uyum Çalışması	75
3.5.4	Hedef Maliyetleme Sürecinin Evreleri	79

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ALANYA BÖLGESİNDE BİR UYGULAMA

4.1	Uygulamanın Amacı ve Önemi.....	83
4.2	Uygulamanın Kısıtları	83
4.3	Uygulamada İzlenen Yol.....	84
4.4	Uygulamaya Konu Olan İşletme	85
4.5	Hedef Maliyetleme Uygulaması.....	87
4.5.1	Hedef Maliyetin Tespit Edilmesi.....	87
4.5.2	Fiili Maliyetin Tespit Edilmesi.....	90
4.5.3	Hedef Maliyetleme Beklentisinin Gerçekleşmesi	91
4.6	Hizmet Fonksiyonların Tanımlanması	92
4.7	Hizmet Fonksiyonlarının Göreceli Önem Derecelerinin Belirlenmesi	92
4.8	Hizmet Maliyet Bileşenlerinin Belirlenmesi ve Giderlerin Dağıtımı	93
4.9	Hizmet Bileşenleri Önem Derecelerinin Belirlenmesi.....	94
4.10	Hizmet Bileşenlerinin Hedef Maliyet Endeksinin Saptanması	95
4.11	Hedef Maliyet Endeksinin Optimize Edilmesi.....	96
SONUÇ		98
KAYNAKÇA.....		100
EKLER		106
EK 1 - Türkçe Anket Formu		106
EK 2 - Rusça Anket Formu		107
EK 3 - İngilizce Anket Formu		108
EK4 - Almanca Anket Formu		109
EK5 - Ankete Katılanların Demografik Bilgileri		110
ÖZGEÇMİŞ		111

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1.1 Yalın Muhasebe Olgunluk Modeli	25
Tablo 1.2 Üretim Sistemlerindeki Değişmelerin Maliyet Muhasebesi Sistemlerine Etkisi	30
Tablo 2.1 Hedef Maliyetleme ile Geleneksel Maliyetlemenin Karşılaştırılması	52
Tablo 4.1 Hizmet Fonksiyonları	92
Tablo 4.2 Müşterilerin Fonksiyonlara Vermiş Oldukları Önem Dereceleri	92
Tablo 4.3 Konaklama İşletmesindeki Bir Aylık Maliyetlerin Hizmet Bileşenlerine Dağıtımı	93
Tablo 4.4 Hizmet Bileşenine Göre Kişi Başı Hedef Maliyet	94
Tablo 4.5 Müşteriler Tarafından Hizmet Bileşenlerinin Hizmet Fonksiyonlarına Dağıtımı ...	94
Tablo 4.6 Hizmet Fonksiyonlarının Hizmet Bileşenlerine Dağıtımı	95
Tablo 4.7 Hedef Maliyet Endeksinin Belirlenmesi	95
Tablo 4.8 Müşterilerin Yiyecek Hizmetinde Önemledikleri Unsurlar	96
Tablo 4.9 Müşterilerin İçecek Departmanında Önemledikleri Unsurlar	97

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1 Ürün Yaşam Seyri Faaliyetleri	3
Şekil 1.2 Tear Down Maliyetleme.....	7
Şekil 1.3 Tear Down Maliyetleme Kayıt Süreci.....	8
Şekil 1.4 Faaliyete Tabanlı Maliyetleme	10
Şekil 1.5 Tam Zamanında Üretim Felsefesi	11
Şekil 1.6 Zaman Akışı ve Kaizen Maliyetleme	14
Şekil 1.7 Maliyetleme ile Kaizen Maliyetleme Farkları.....	15
Şekil 1.8 Benchmarking Uygulama Süreci.....	22
Şekil 1.9 Yalın Muhasebe Araçları.....	26
Şekil 1.10 Yalın Performans Ölçüm Örnekleri	27
Şekil 1.11 Kalite Maliyetleri Sınıflandırması.....	28
Şekil 2.1 Hedef Maliyet Kapsamı.....	35
Şekil 2.2 Hedef Maliyetlemenin Sektörlere Dağılımı	39
Şekil 2.3 Japonyada Hedef Maliyet Ekibinin Üyeleri	40
Şekil 2.4 Japonyada Hedef Maliyet Kullanım Amaçları	41
Şekil 2.5 Hedef Maliyetlemede Hesaba Katılan Maliyet Türleri	41
Şekil 2.6 Hedef Maliyet Belirleme Yöntemlerinin Kullanımı	42
Şekil 2.7 Alman Makine Endüstrisinde Hedef Maliyetleme	44
Şekil 3.1 Hedef Maliyetleme Süreci.....	57
Şekil 4.1 Otel İşletmelerinde Hedef Maliyetleme	85
Şekil 4.2 2011 Yılı Ortalama Yatak Satış Fiyatı	88

KISALTMALAR LİSTESİ

FTM Faaliyet tabanlı maliyet

JIT Just in Time

ÖZET

Konaklama sektörü rekabetin hem yerel hem de uluslararası alanda yoğun yaşandığı bir sektördür. Bu sektörde işletmelerin hem müşteri beklentilerini karşılması hem de rakiplerle mücadele etmesi gerekmektedir. İşletmeler rakipleriyle mücadele etmek istiyorlarsa fiyat artışına gidemezler çünkü bu talebin azalmasına sebebiyet verecektir. Sadece maliyetleri azaltma yaklaşımıyla da hareket edemezler bu da, müşteri memnuniyetinin azalmasına sebebiyet verecektir. Bu nedenle işletmelerin gelenekselin ötesinde çağdaş maliyet yönetim yaklaşımlarından istifade etmesi gerekmektedir. Bu çağdaş maliyet yönetim yaklaşımlarından birisi de hedef maliyetlemedir. Bu amaçla çalışmada, otel işletmeleri için bir hedef maliyetleme uygulaması yapılmıştır. Bu uygulamada yiyecek içecek maliyet etkinliğinin sağlanması amacıyla hedef maliyetlemeden istifade edilmiştir. Uygulamaya konu olan işletmede yiyecek hizmetinin pahalı olduğu ve maliyet azaltımına gidilmesi gerektiği tespit edilmiştir. İçecek hizmetinde ise ucuz olduğu ve daha fazla önem verilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Konaklama Sektörü, Otel İşletmeleri, Hedef Maliyetleme

SUMMARY

**THE PROVISION OF FOOD AND BEVERAGE SERVICES IN HOTELS THROUGH
TARGET COSTING METHOD: AN APPLICATION IN ALANYA DISTRICT**

Accommodation sector is a sector in which there is a heavy competitiveness in both local and international areas. In this sector the companies need to both meet the needs of their customers and compete with their rivals. If companies want to compete with their rivals they cannot increase the prices as this may cause a fall in demand rates. And they cannot reduce the costs as this may result in a fall in the satisfaction of customers. That's why the companies have to utilise the 'costing management methods' which are not traditional. One of these 'costing management methods' is 'target costing method'. For this aim in this study, a process of target costing and afterwards an instruction list were designed. In this application, target-costing has been benefited from with the purpose of ensuring cost-effectiveness of food and beverages. In the establishment subject to this application, it has been determined that food service is expensive and therefore cost reduction is a necessity. It has also been concluded that beverage service required more attention as it is relatively cheaper.

Keywords: Accommodation Sector, Hotels, Target Costing

GİRİŞ

İşletmelerin küreselleşen dünyada varlıklarını devam ettirebilmesi için kendilerini rakiplerinden farklılaştırmaları gerekmektedir. Değişen dünya şartlarında işletmeler artık üretecekleri her ürünü/hizmeti satmakta sorunlar yaşamaktadır. Bu sorunların temelinde hammadde, enerji ve iş gücü maliyetlerinin artışı bulunmaktadır. Satış fiyatının piyasalar tarafından belirlendiği bir ortamda işletmelerin hedeflerine odaklanması maliyetlerini ve hissedarların beklentilerini karşılayan ürünleri/hizmetleri tasarlayıp satması ile mümkün olmaktadır. Maliyetlerin azaltılması da günümüzde işletmelerin rakiplerine karşı kullandıkları en önemli üstünlük haline gelmiştir.

Değişen üretim süreciyle birlikte kullanılan maliyet yönetim yaklaşımlarının da değişmesi kaçınılmaz olmuştur. Geleneksel maliyetleme yöntemleri günümüz ekonomik koşullarında yetersiz kalmaktadır. Bu yüzden gelenekselin ötesinde çağdaş maliyet yönetim yaklaşımları kullanılmaya başlanılmıştır.

Bu bağlamda kullanılan en yaygın maliyet yönetim yaklaşımlarından birisi hedef maliyetlemedir. Hedef maliyet tekniğinin temel amacı maliyetlerin, işletmenin rakipleri ile mücadele edebilmesini ve karlılığını devam ettirmesini sağlayacak bir düzeyde kalmasını sağlamaktır. Bunun içinde başta kaizen maliyetleme ve değer mühendisliği gibi birçok muhasebe ve mühendislik tekniğinden de yararlanılmaktadır. Hedef maliyetleme yaklaşımı birçok sektörde kendini kabul ettirdiği gibi konaklama sektöründe de yaygın olarak kullanılmaktadır. Buradan hareketle yiyecek içecek maliyet etkinliğinin sağlanması üzerine otel işletmelerinde bir çalışma yürütülmüştür. Bu doğrultuda çalışmanın birinci bölümünde çağdaş maliyet yöntemleri incelenmiş, ikinci bölümünde hedef maliyetleme kavramı ve etkinliği üzerinde durulmuş, üçüncü bölümde konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme süreci incelenmiş, dördüncü bölümde ise uygulamaya yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİ ve KAVRAMLARI

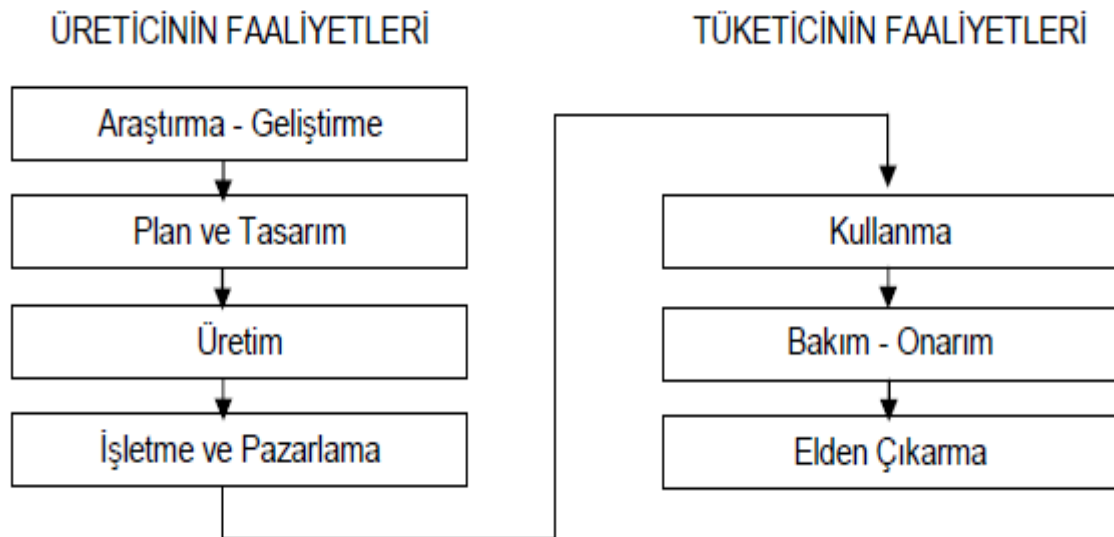
Bu bölümde çağdaş maliyet yöntemleri ve kavramları olarak; ürün yaşam seyri maliyetleme, tear down maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyet, tam zamanında maliyetleme, kaizen maliyetleme, değer mühendisliği, kıyaslama, değişim mühendisliği, kalite fonksiyon göçerimi, yalın muhasebe, toplam kalite maliyetleri, stratejik maliyet yönetimi, lojistik maliyetleme, outsourcing, demontaj analizi ve hedef maliyetme konularına yer verilecektir.

1.1 Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme

Ürün yaşam seyri maliyetleme, herhangi bir ürünün var olduğu sürece maliyetlerinin toplanması, yönetilmesi ve tahmin edilmesine imkan tanıyan bir yöntemdir. Aynı zamanda bir işletmeye toplam yaşam seyri maliyetlerine odaklanan, yürütme ve planlama hususlarında olanak tanımaktadır. Stratejik planlama ile bu teknik, işletmeleri mamulün yaşam seyrinin ilk aşamaları esnasında harcamalarını yükseltmek amacıyla teşvik etmektedir (Uluyol, 2008, s.68).

Günümüzde birçok işletme klasik anlamda fiyatlama kararlarında yalnızca gelecek dönemdeki satışlarını, mamullerini ve müşteri hizmet maliyetlerini dikkate almaktadır. Ürün yaşam seyri maliyetleme, fiyatlama ve maliyet yönetimi kararları açısından önemli bilgiler sunmaktadır. Aynı zamanda, ar-ge, mamul planlama ve yeni mamuller açısından kavram tasarımı vb. erken faaliyetler önemli ölçüde kaynak harcarlar ve şayet işletme karlı bir şekilde faaliyet sergilemek istiyorsa, satış fiyatlarının bu maliyetleri de içermesi gerekmektedir (Sevim, 2002, s.137).

Minimum maliyetle üretilen bir mamul, uzun dönemde de en düşük maliyete sahip olmayabilir. Mamule sonradan dahil olacak maliyetler, üretim maliyetlerini bir hayli üzerinde seyredebilir. Bundan dolayı yalnızca üretim maliyetlerine yönelik alınan bir karar, uzun dönemde en iyi karar olma niteliğini yitirebilmektedir (Sevim, 2002, s.138).



Şekil 1.1 Ürün Yaşam Seyri Faaliyetleri

Kaynak: Caner, 2011 s.67

Ürün yaşam seyri maliyetleme yönteminin asıl amaçları aşağıdaki biçimde sıralanabilir (Köse, 2002, s.84):

- Ürünün planlanması aşamasında; yönetici kadroya ürünün yaşam seyrinin her bir kademesinde oluşan maliyetleri tespit etme, hesaplama, analiz etme, yönetme ve raporlama imkânı tanımak,
- Piyasadan çekilme ve planlama kademelerinde oluşan maliyetleri içeren faaliyet karının, ürünün piyasada aktif şekilde yer aldığı dönem içinde kazanılıp kazanılmadığını tahmin etmek,
- Planlama kademesinde; üretim ile alakası olmayan fakat ürün satışıyla beraber taahhüt edilen servis ve garanti gibi maliyetlerle dışsal maliyetleri isimlendirmek ve bu maliyetleri yok etmek veya en aza indirmek için mamul üzerinde gerçekleştirilmesi gerekli olan tasarım değişikliklerini ortaya çıkarmak,
- Etkili planlama gerçekleştirebilmek ve faaliyetleri kontrol altında tutabilmek için, maliyetlerin oluşum zamanlarını ve niteliklerini tanımlamak.

Ürün yaşam seyri maliyetleme yönteminin temelini, ürünün yaşam seyrine dair bütün kademelerinde maksimum karı gerçekleştirebilmek vardır. Dolayısıyla ürün yaşam seyri maliyetleme yöntemi, işletmenin sadece fonksiyonel maliyetlerine yönelik değil, bununla birlikte işletmenin stratejilerini tercih etme çalışmaları üzerinde de önemli bir analiz

yöntemidir diyebiliriz (Sevim, 2007 s.42). Ürün yaşam seyri yönteminin yarar sağlayan bazı özellikleri şu şekildedir (Caner, 2011):

- Ürün yaşam seyri maliyetleme, herhangi bir mamulü üretmeye dair rakip tercihler içinden tercih yapmaya destek veren bir değerlendirme yöntemidir.
- Gelecek dönemdeki maliyetleri tahmin etmeye temel atan ve bu doğrultuda, yalnızca baştaki sermaye maliyetini değil, bütün maliyetleri ön plana almanın bir aracıdır.
- Mamulden maksimum faydanın kazanılmasını sağlayan bir tekniktir.
- Fiyatlandırmaya dair daha gerçekçi analizlerin gerçekleştirilmesine imkan tanır.
- Gelecek dönemdeki harcamalar açısından bütçelemeye temel oluşturur. Bu kapsamda, gelecek dönemdeki harcamaları tespit etmeye ve bunları dengelemeye destek olur.
- Ürün yaşam seyrine dair reel rakamların ortaya konulmasıyla beraber, bütçelenen ve fiili rakamlarına kıyaslanmasına imkân sağlar.
- Müşterilerin alım kararlarına etki eden mamul garantisi, servis, yedek parça satışı ve bakımı da kapsayan satış sonrası maliyetlere ve faaliyetlere daha çok odaklanılmasına destek sağlar.
- Mamul ve tasarım geliştirme aşamaları içinde daha çok maliyete katlanarak, üretim aşamasında ve sonraki aşamalarda daha düşük maliyete katlanılmasına destek sağlar. Hem üretim, hem tasarım hem de piyasadan çekilme aşamalarında gerçekleştirilen maliyet azaltma çalışmaları ürün yaşam seyri maliyetlerinin geleneksel yaklaşıma oranla daha düşük olmasını sağlar.

Yukarıda ifade edilen bu niteliklerine karşın ürün yaşam seyri maliyetleme yöntemi; zaman alıcı ve oldukça maliyetli bir yöntemdir. Edinilen verilerin doğruluğu kesin olmamaktadır ve analiz açısından verinin edinilmesi bir hayli zordur (Uluyol, 2008, s.70-71).

Ürün yaşam seyri maliyetleme yönteminin zaman alıcı ve maliyetli yöntem olması yöntemle ilgili farklı hesaplama tekniklerini de beraberinde getirmiştir.

Ürün yaşam seyri maliyetlerinin hesaplanmasında gerekli olan kavramlar ise şu şekildedir (Caner, 2011, s.69):

- Bilgi ve geri besleme
- Net şimdiki değer
- İşletme ve bakım onarım maliyeti
- Hurda Maliyeti
- Varlığın ömrü
- İskonto oranı
- Belirsizlik ve duyarlılık analizi
- Başlangıç yatırım maliyeti.

1.2 Tear Down Maliyetleme

Rakip malların daha iyi tanıyabilmek amacıyla her yönüyle irdeleme analizleri gerçekleştirilmektedir. İrdeleme analizleri sırasında; rakibin sahip olduğu ürün ilk olarak parçalarına daha sonra da mühendisler tarafından alt parçalarına ayrılarak ince ince irdelenir. Dolayısıyla rakibin tasarımı, kalitesi, tahmini maliyet, fonksiyonellik ve nihai ürün ortaya çıkışında takip edilen süreçler konusunda, fikir sahibi olunmaya çalışılır (Altınay, 2006, s.149).

Bu yöntemle, herhangi bir işletmenin herhangi bir rakibinin ürününü detaylarıyla inceleyebildiği analitik bir süreç şeklinde ifade edilebilir. ITT Otomotiv, işlerliğini yitirmeden maliyetleri azaltmak amacıyla veya maliyetleri sabitlemek koşuluyla işlerliğini ve kaliteyi yükseltmek için süreçlerini ve tasarımlarını yeniden düzenlemiştir (Wixson, 2007).

Ürün tasarımına karşın rakibin yaklaşım biçiminin göreceli avantaj ve dezavantajlarını fark etmeyi sağlayan bu yöntem, literatürde aynı zamanda “süreci tersine döndüren mühendislik” şeklinde de anılmaktadır. Bu yöntem, yaklaşık olarak 30-40 seneden bu yana tam bir uçaktan motorlara dek tasarımı dikkat çekici her ürünün kopyasının elde edilerek üretilmesi aşamasında kullanılmaktadır. Bu teknik, orijinal ürünü oluşturanlardan daha az tasarım kapasitesine sahip işletmelere bile başarı şansı tanımaktadır (Altınay, 2006, s.150).

Tear Down Maliyetleme, tam zamanında üretim gerçekleştirildiği bir yerde temel kabul edilen stratejik yönetim maliyetidir. Günümüz teknolojisinde gerek yazılım gerekse de

donanım şeklinde bilgi işlem teknolojisindeki gelişmeler tear down maliyetleme yöntemini de yaygın hale getirmiştir. Bu maliyetleme yöntemi, tam zamanında üretim ortamında uygulana standart maliyet bilgilerini temel kabul eden ve maliyet muhasebesi kayıtlarını düşüren bir maliyetleme yaklaşımı şeklinde ifade edilebilir (Yükçü ve Gönen, 2013, s.137).

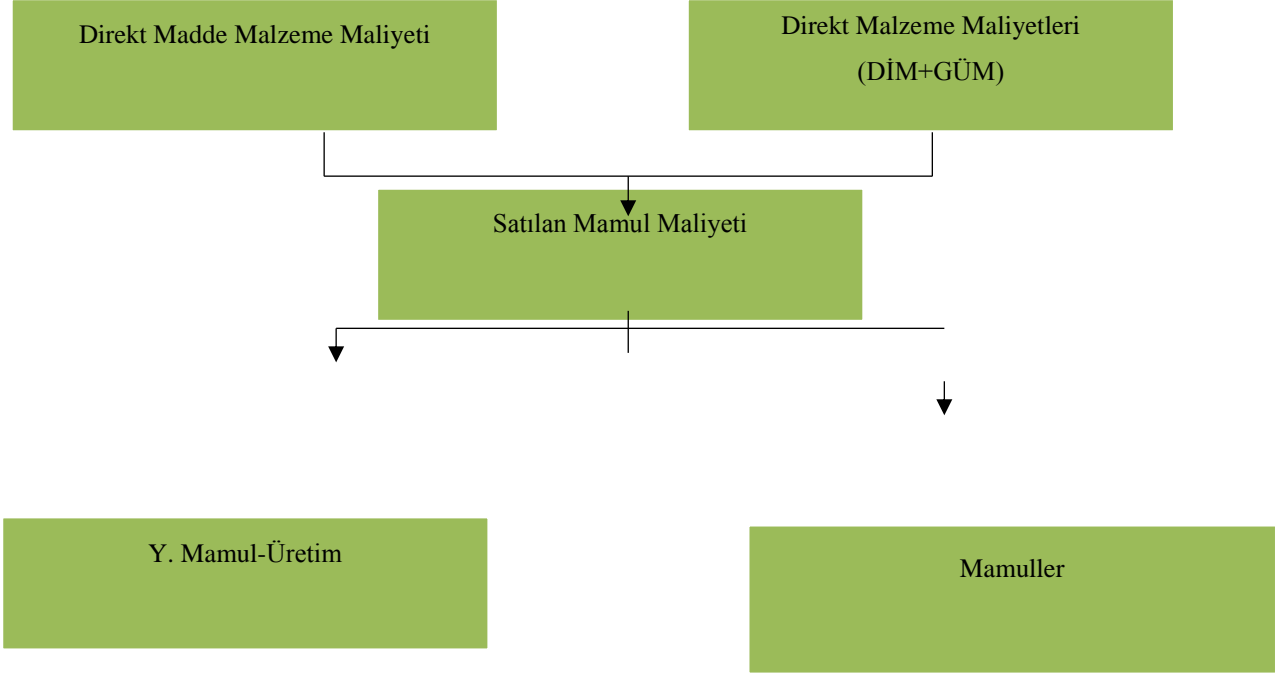
Bu maliyetleme yönteminin temel özellikleri şu şekilde ifade edilebilir (Koroğlu, 2012, s.52):

- Standart maliyet yöntemi kullanılmaktadır.
- Partiler şeklinde üretim ve teslim yapılmaktadır.
- Maliyet sapma analizler düşürülmekte veya yok edilmektedir.
- Stokların asgari seviyede olduğu düşünüldüğünden stoklarla alakalı çok ayrıntılı bilgi kayıtlanamamaktadır.
- Yarı mamullerin asla bulunmadığı varsayılmaktadır. Bundan ötürü üretim safhası ile alakalı hesaplama gerçekleştirilmemektedir.
- Maliyet hesaplama ve kayıtları ya mamuller satılana dek ya da üretim tamamlana dek ötelenmektedir.
- Stok maliyetleri geriye doğru tespit edilmektedir. Maliyetleme esnasında, çıktılar üzerinde durulmakta, sonradan geriye dönülerek stoklar, maliyetler ve satılan mamuller içinde dağıtılmaktadır.

Tear down maliyetlemede, üretim sırasında girdilerle alakalı maliyet ve tüketimden sapmalar yevmiye kaydına yazılmadığı için muhasebe işlemlerinin hızı da yükselmektedir. Belli bir dönem içindeki üretim çıktısını dikkate alan bu yöntem, maliyetleri, satılan mamulleri ile birlikte stoklara atarken geriye doğru işlemektedir. Bu yaklaşımın temel kısıtlaması, stokları sıfırlansa dahi üretim seviyesindeki maliyetlerin yönetimine önem gösterilmek zorunda olunmasıdır. Diğer bir deyişle, fiili maliyetler üretim süreci içinde takip edilmezse, bu tip maliyetlerin planlaması ve kontrolü bir hayli güçleşecektir (Maskell, 2008).

Üretim sisteminde gerçekleştirilen faaliyetlerin basit hale çevrilmesi muhasebede de aynı basit hale gelmeye neden olmaktadır. Basitleşen bir muhasebeyle raporlar, iş takipleri ve gereksiz kayıtlar gibi eylemler de azalacak, sadece amaca yönelik bir fonksiyon yaklaşımı takip edilecektir. Dolayısıyla üretim sürecinin günlük faaliyetlerinde muhasebecinin fonksiyonu minimuma inmiş olacak, yönetim maliyetleri azalacak ve zaman, kalite ve üretkenlik vb. finansal olmayan ölçümlere yönelik olan bağlılık yükselecektir. Tear down

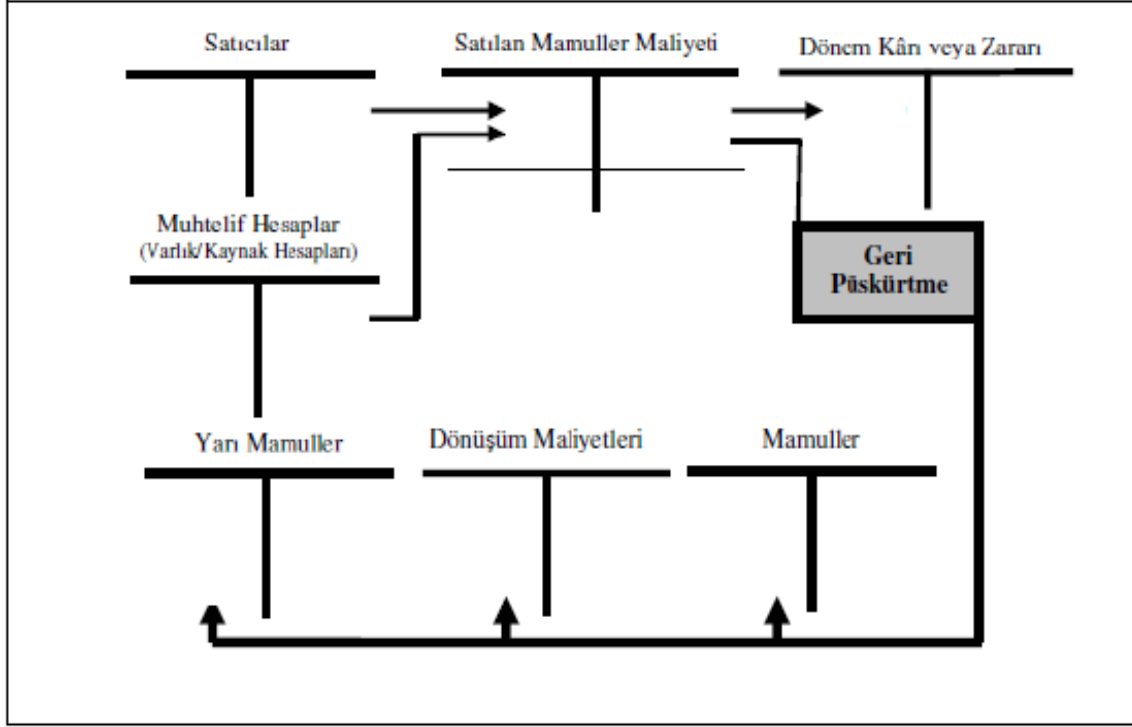
maliyetleme yönteminin uygulama şemaları aşağıdaki şekillerde gösterilmektedir (Koroğlu, 2012, s.53)



Şekil 1.2 Tear Down Maliyetleme

Kaynak: Koroğlu, 2012, s.53

Şekil 1.2’de görüldüğü üzere Tear down maliyetleme yöntemi, yönetim maliyetlerini azaltarak sadece amaca yönelik fonksiyonu takibi gerçekleştirmektedir.



Şekil 1.3 Tear Down Maliyetleme Kayıt Süreci

Kaynak: Koroğlu, 2012 s.46

Şekil 1.3'te Tear Down maliyetleme kayıt süreci incelendiğinde, kayıt sisteminin sadece amaca yönelik olarak yol izlediği görülmektedir. Faaliyetlerin basit hale çevrilmesi, muhasebede de basit bir sürecin işlenmesini sağlamaktadır.

1.3 Faaliyet Tabanlı Maliyet

“Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemini, işletme içinde birbirini takip eden ve işletme içine ait faaliyetlerin ne için ve ne zaman yapıldığı, hangi kaynakların tüketildiği, hangi faktörlerin bu faaliyetlere etki ettiği gibi durum ve faaliyetleri irdeleyen yoğun bilgi ve detay olarak ifade etmiştir”(Büyükşalvarcı, 2006, s. 162).

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin temel prensibi organizasyon faaliyetlerini tanımlamak ve her bir faaliyetin maliyetini ve ardından faaliyetlerin tüketimine dayanarak ürün maliyetini hesaplamaktır. Bu prensibe dayanılarak FTM sisteminin tasarlanması için farklı basamaklar gerekir. Tasarım süreci FTM sisteminin amaçlarının tanımlanmasıyla başlar ve uygulama ile sona erer. Tüm basamaklar birbiriyle ilişkilidir ve bu nedenle herhangi bir basamakta verilen bir karar FTM sisteminin tasarımındaki diğer basamakların kararlarını etkiler. (Erkol ve Ağırbaş, 2011, s. 88).

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi faaliyetler üzerine yoğunlaşan bir sistem olup bu sistemi oluşturan ürün ve hammadde ile hizmet üretmek için gerekli tüm faaliyetlerin toplamından oluşur(Büyükşalvarcı, 2006, s. 161).

FTM yönteminin temelini beş kademe meydana getirmektedir. Buna göre FTM yönteminin uygulanması için aşağıdaki aşamaların uygulanması gerekmektedir (Atmaca ve Terzi, 2007 s.369):

- Süreç değerlendirme analizi
- Faaliyet merkezlerinin belirlenmesi
- Maliyetlerin faaliyet merkezlerine aktarılması
- Maliyet etkenlerinin seçilmesi

Faaliyet tabanlı maliyet yönteminin odak noktasında faaliyetlerin yer almasının temel mantığı, işletmenin faaliyetlerden oluşan bir bütün olmasıdır. İşletmelerde oluşturulan yukarıdan aşağıya (işletme→ süreç→faaliyet) bir yönetim anlayışı ile planlama ve kontrolde etkinlik sağlanamayacaktır. Faaliyet tabanlı bir yönetim anlayışı, işletmenin etkin olarak yönetiminin faaliyetlerin etkin olarak yönetilmesinden geçtiğini savunmaktadır. Faaliyetlerin etkin olarak yönetilmesi ile süreçlerin ve işletmenin etkin olarak yönetilmesi sağlanacaktır (Kaygusuz, 2003, s. 140).

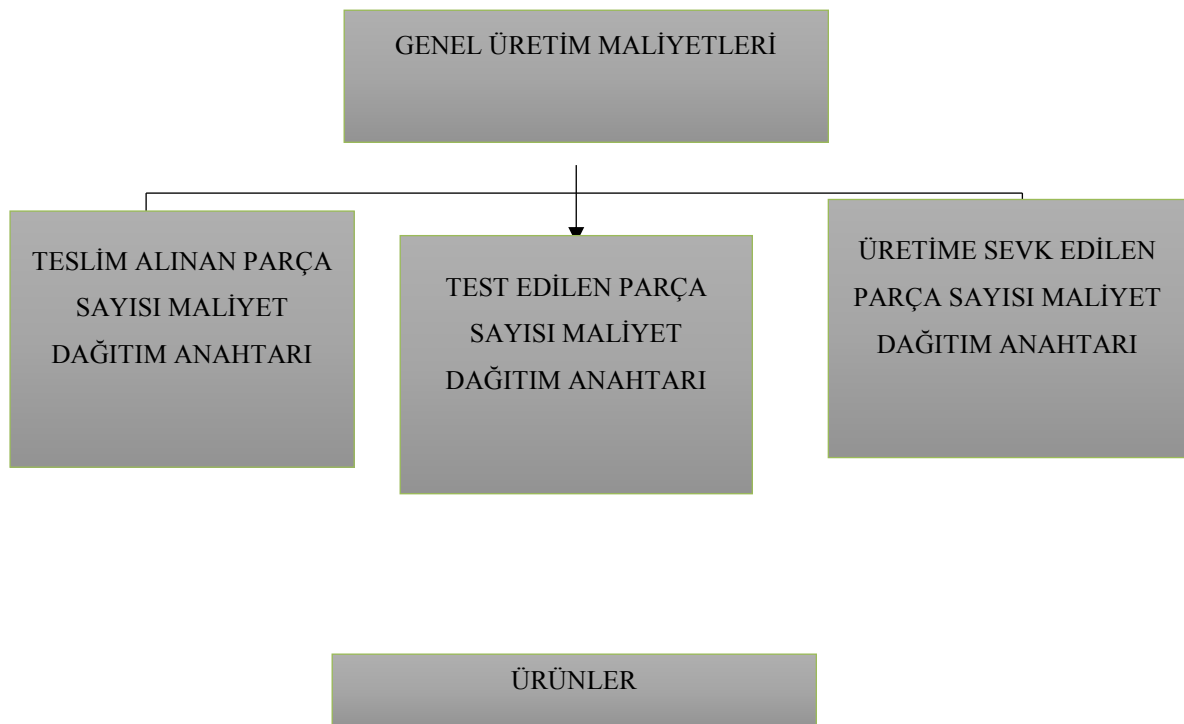
Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, genel olarak işletmenin dolaylı giderlerini kontrol altında tutmak için geliştirilmiştir. Bu sistemin temel amacı, geleneksel maliyet hesaplama sistemlerinde maliyetlerin mamullere yüklenmesi sürecinde kullanılan hacim tabanlı maliyet anahtarlarının sebep olduğu yanlışları ortadan kaldırmaktır (Büyükşalvarcı, 2006, s. 163).

FTM'nin amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Altunay, 2007, s. 32):

- Ürün ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak veya en aza indirmek,
- Karlılığı artırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında, etkin ve verimli bir bilgi alt yapısı sağlamak,
- Sorunların ana nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak,
- Önyargılar ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak,

- İşletmenin faaliyet tüketimi, maliyet ve ilgi alanlarını tanımlayarak detaylı bilgi vermek,
- İşletme yöneticilerine alacakları kararlarda kullanmak üzere doğru maliyet bilgileri sağlamaktır.

Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin genel olarak sürecini aşağıdaki şekil üzerinde gösterebiliriz



Şekil 1.4 Faaliyete Tabanlı Maliyetleme

Kaynak: Atmaca ve Terzi, 2007 s.370

1.4 Tam Zamanında Maliyetleme

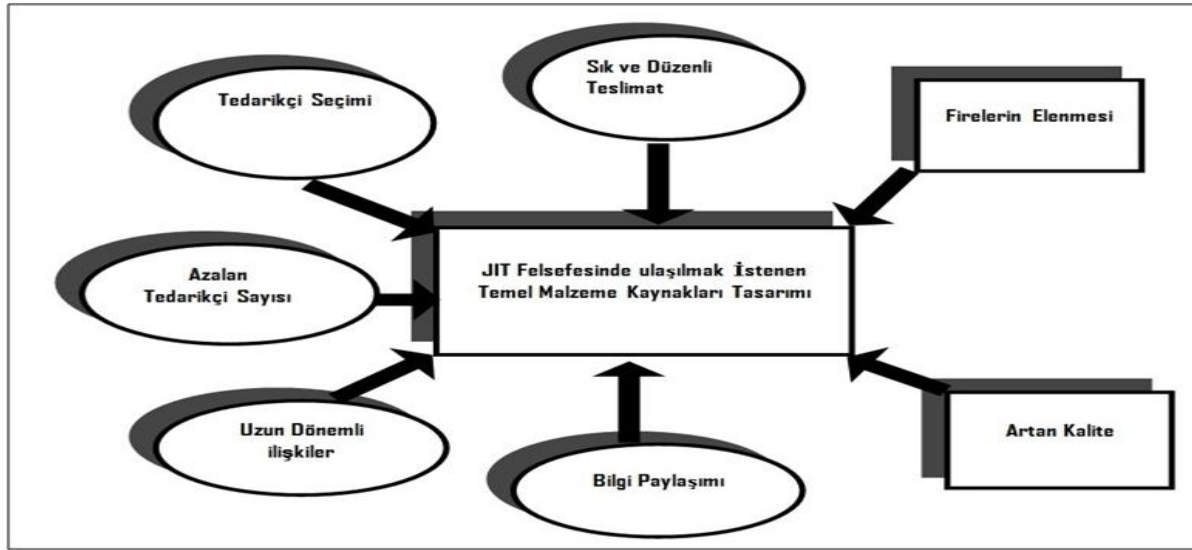
Tam zamanında maliyetleme yani JIT (just in time), gerektiği kadar mamulün gerektiği zaman satılabilmesi amacıyla, zamanında ve tam miktarında üretimi gerçekleştirebilen bir sistemdir. Bununla birlikte JIT, faaliyetlerin talep ve gereksinim olduğu durumda gerçekleştirilmesine hedeflenen bir anlayıştır. Başka bir taraftan JIT; stokların düşürülerek savurgan faaliyetlerin ortaya konulmasını, değer vermeyen faaliyetlerin imha edilerek zaman odaklı bir sürecin geliştirilmesi felsefesinde olan bir maliyet yönetim tekniğidir (Altınbay, 2006 s.110).

Tam zamanında üretim felsefesi, sürekli olarak ürün üzerinde gelişmeyi hedefleyerek zaman ihtiyacını azaltmaktadır. Bu felsefede devamlı üretim hedefine paralel olarak stok düzeylerinin en aza indirilmesi amaçlanarak daha sonraki siparişlere kadar, üretim için gerekli stoklara sahip olurlar. Üretim aşamasında malzemenin elde bulundurulması ise, yalnızca depo alanları ve araçlarına olan gereksinimin azalması anlamına gelmemektedir. Bu uygulama aynı zamanda, stok bulundurma maliyetlerinin düşmesi ve üretim verimliliğine yönelik karlılık artışını da beraberinde getirmektedir (Nubin, 2006, s.36).

Tam zamanında üretim ile ilgili farklı tanımlar yapılmaktadır. Bu tanımlar şöyledir:

Tam zamanında üretim, toplam üretim sürecinde artık ve israfın önlenmesiyle ilgilenen bir sistemdir. Üretim sürecindeki artık ve israf ise stoklar, kuyruklar ve gecikmeler, kalite sorunları, uzun üretime hazırlama zamanları ve gereksiz muhasebe işlemleri olarak belirlenmiştir (Bhimani ve Bromwich, 1991, s.31).

Aşağıda tam zamanında maliyetleme felsefesine şekil üzerinde yer verilmiştir.



Şekil 1.5 Tam Zamanında Üretim Felsefesi

Kaynak: Can, 2004, s.160

Türkiye’de bu sistemin ilk 500 büyük firma içerisinde kullanımı % 18,6 dir. Bu sistemi uygulamayan işletmelerde ise ciddi oranda stok sorunu yaşadıkları gözlenmektedir (Savaş, 2003, s.203).

Tam zamanında maliyetleme modelinin en önemli özelliği, mamulü ekonomik üretime uygun olarak tasarlamaktır. Yani maliyetlerin minimum seviyeye indirilmesine çalışmaktır. Bu yüzden genelde fazla işgücü gerektirmeyen, uzmanlık istemeyen tasarımlar ele alınmalı ve

Üretim sürecine katkı sağlamayan işlemler dâhil edilmemelidir. Maliyetlerin aşağıya çekilmesinde ürün tasarımı kadar üretim yapılacak alan da önem taşımaktadır. İyi dizayn edilmemiş fabrikalarda genelde, gereksiz yarı mamul stokları, personellerden yeterli derecede yararlanılmama ve diğer taraftan da üretim ekipmanlarının çalışmaması gibi birçok problemler ile karşılaşıla bilmektedir (Erdoğan vd, 2006, s.193).

Geleneksel maliyet yönteminde, üretilen miktar artıkça birime düşen sabit maliyetler azaldığı için, üretim aşamasında mümkün olduğunca fazla üretim gereksiz stoklarımızın artmasına neden olmaktadır. Tam zamanında üretim sisteminde bu sorun, süreç baz alınarak üretim miktarı belirlenir. Bu yüzden, tam zamanında üretim sisteminin gerektirdiği maliyet muhasebesinin temel niteliklerinden birini de, süreç etkinliğini izlemek ve raporlamak oluşturmaktadır. Üretim süreçleri esas alınarak gelecekte karşılaşa bileceğimiz sorunlar analiz edilebilmelidir (Savaş, 2003, s.208).

JIT temel amaçları şu şekildedir (Develioğlu, 2006, s.52):

- Sıfır arızalanma
- Sıfır temin süresi
- Bir birikimlik katile büyüklüğü
- Sıfır hata
- Sıfır envanter
- Sıfır hazırlık zamanı
- Sıfır tasıma

Hammadde ve malzemeler gereksinim duyulduğu an içinde işletmeye gelmekte dolayısıyla sıfır veya sıfıra yakın stok seviyeleri ile çalışılmaktadır. JIT, talebe göre çekme sistemine dayalıdır. Dolayısıyla retim hattında yer alan her parçanın aynı üretim hattını izleyen bir sonraki adım tarafından ihtiyaç hissedildiğinde hemen üretildiği bir sistemdir (Ulakoğlu, 2001).

Tam zamanında üretim sisteminin başarıya ulaşmasında en önemli husus, bu sistemi bütünüyle uygulayacak uzman bir ekibe ihtiyaç vardır. Bu ekibin içinde her ne kadar klasik bir yönetim anlayışı olsa bile sisteminin basarı ile uygulandığı işletmelerde bu ekip tüm iş görenlerden oluşmaktadır. Tam zamanında üretim sistemini uygulayan ve veri artışı sağlayan işletmelerin tamamında iş görenler her karara faal anlamda katılmaktadırlar. Hatta bazı firmalarda asıl sorumlu oldukları alanların dışında iş görenler kendi aralarında kurdukları

proje gruplarıyla, kendi çalıştıkları birimlerin gelişimini sağlamanın yollarını aramaktadırlar (Erdoğan vd., 2006, s.195).

Aynı şekilde tam zamanında maliyetleme felsefesinin başarısını; ileri teknoloji, gelişmiş ürün tasarımı, iyi eğitilmiş sorumlu insan kaynağı, güven esasına dayandırılmış tedarikçi-alıcı ve iş gören-işveren ilişkilerine bağlamaktadır (Aytekin, 2009, s.107).

1.5 Kaizen Maliyetleme

Japon yönetim sisteminin en önemli kavramı olan Kaizen stratejisi rekabetteki başarının temel anahtarıdır. Japonca ‘Kai’ ve ‘Zen’ değişim ve iyi kavramlarından türetilmiştir. Kaizen, üst yönetim, müdürler ve çalışanlar dâhil olmak üzere organizasyon içinde çalışan herkesi kapsayan ve sürekli iyileştirmeyi kapsayan bir kavramdır. Kaizen felsefesi en küçük diyebileceğimiz değişikliklerle başlayıp hayatın her alanında istediğimiz sonuçlara ulaşmamızı sağlamaktadır(Çetin, 2010 s.24). Bir diğer ifade ile Kaizen felsefesi, küçük ama sık adımlarla sürekli gelişmeyi öngörür. Gelişmeler işletmenin bütün bölümlerinde çalışan herkesten, her konuda gelmektedir. Gelişmeler sürekli ve küçük boyutta olduğundan, yarattıkları ani etki ve değişiklik de büyük olmamaktadır. Böylece, bizzat çalışanlarca iyileştirilen yeni standartlara uyum sorunu da en aza indirgenmektedir.

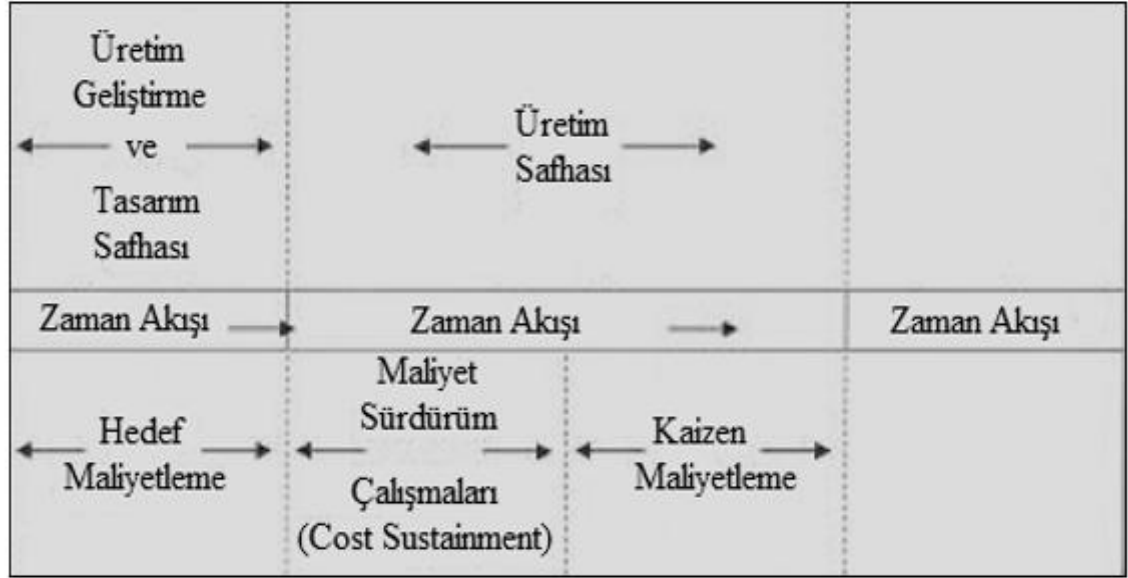
Kaizen fiyat tespit aktiviteleri gelişim ve tasarım aktivitelerine karşın imalat aşamasında devamlı ve az artan fiyat tespitine odaklanır. Kaizen fiyat tespitinde yönetim, ürünün fiyatını düşürmeyi hedefler. Aynı zamanda sık sık görev grupları ve yönetim arasındaki anlaşma ve görüşmelere bağlı olarak görev düzeyi grup oluşturulur. Fiyat düşürme hedeflerine ulaşıldığında, görev grupları hedefleri başarmak için bulunan yolları harekete geçirir (Modarress vd., 2005, s.1755).

Kaizen maliyetleme sistemi kapsamında bulunan kaizen maliyetleme faaliyetleri iki ana grup altında toplanabilir (Altınbay, 2006, s.105):

- Spesifik olarak bir mamule uygulanan kaizen maliyetleme faaliyetleri: üç aylık periyottaki üretim sonrası hedef maliyet ile fiili maliyet arasındaki farkın büyük olduğu durumlarda uygulamaya konulan faaliyetlerdir.
- Genel olarak tüm üretim süreçlerine uygulanan kaizen maliyetleme faaliyetleri: tahmini kar ile hedef kar arasında oluşacak olası farkı azaltmak amacıyla uygulamaya konulan ve bu nedenle “kabul edilebilir maliyet” yani başarmaya yönelik faaliyetlerdir.

Ürün geliştirme zaman akışı bakımından, üretim ve tasarım aşamaları incelendiğinde Şekil 1.6’da görüldüğü üzere hedef maliyetlemeyi kaizen maliyetleme takip etmektedir.

Kaizen maliyetleme standart maliyetleme yöntemlerine oranla çok daha dinamik bir yapıya sahiptir ve bu nedenle yöneticiler ve çalışanlar üzerinde önemli stres kaynağı olabilir (Altınbay, 2006, s.106):



Şekil 1.6 Zaman Akışı ve Kaizen Maliyetleme

Kaynak: Altınbay, 2006, s.107

Kaizen maliyetlemenin kaynağında sürekli iyileştirme ilkesi yer almaktadır. Sürekli iyileştirme çalışmalarına, işletmedeki çalışanların tamamı gayret göstermelidir. Çalışanın gayreti az olabilir ancak sürekli olmalıdır (Sirinigidi, 2000, s.45). Çünkü yapılan gayretlerin sürekliliği sağlanabilirse maliyetler sürekli düşürülebilir. Bu teknikler, bir önceki dönemde yaşanan fiili maliyetler, cari dönem için maliyet düşürümü için temel kabul edilir ve hedef maliyet azaltma oranı tespit edilir. Sürekli maliyet düşürümü gayretlerine işletmeler hangi maliyet faktörüne önem göstereceğine stratejik amaçları yönünde karar almalıdır (Pınar, 2008, s.24).

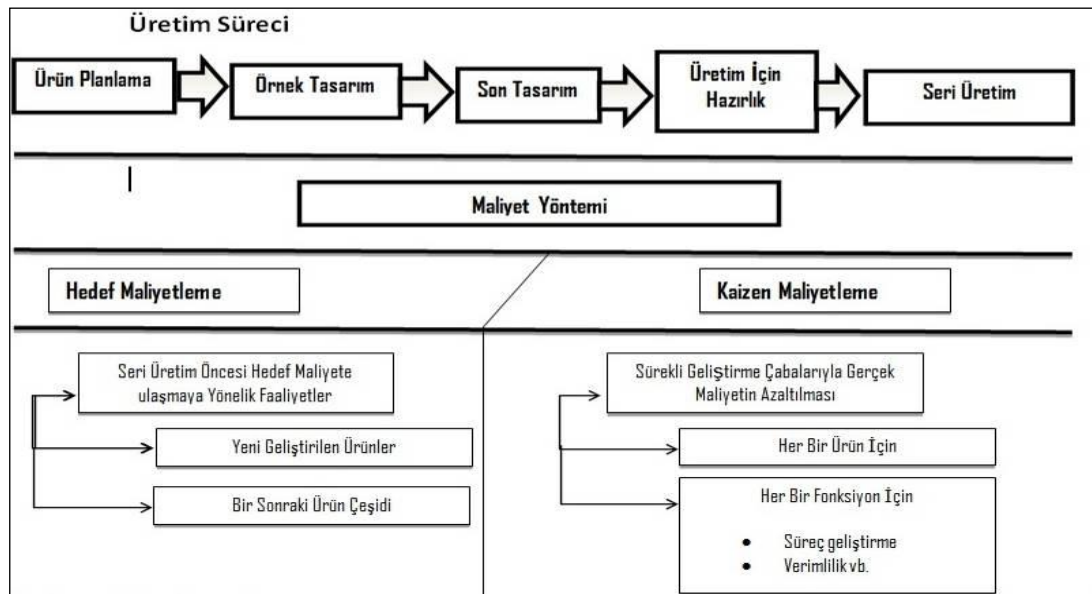
Kaizen maliyetleme, minimum maliyetle yüksek ürün kalitesini amaçlamaktadır. Bu maliyet yöntemi mevcut ürünler için üretim aşamasında kullanılmaktadır. Yani mevcut ürünlerin sürekli iyileştirilmesini amaç edinir. Belli bir maliyet düşürme hedefinin olması ile bu yaklaşım daha iyi işlemektedir (Altınbay, 2006, s.110-113).

Kaizen maliyetleme yöntemi, üretim çalışmaları başladıktan sonra, ürünün kalitesini artırmaya yönelik olarak maliyetleri azaltmaya çaba gösterir. Yani yöntemin esası, düşük maliyetle en yüksek kaliteyi yakalayabilmektir. Gerçi, bir ürünün yaklaşık % 80-90

oranındaki maliyeti, tasarım ve geliştirme aşamaları sırasında belirlendiği için, en fazla maliyet tasarrufu, kaizen maliyetleme çalışmalarından çok hedef maliyetleme de ortaya çıkmaktadır. Ancak yine de kaizen maliyetleme yöntemi ile ürün maliyetleri azaltılabilir ve gelecekteki kaliteye yönelik iyileştirme çalışmaları için başarılı sonuçlar sağlanabilir (Ertaş, 1999, s.6).

Hedef maliyetleme ile kaizen maliyetleme arasındaki fark şöyle açıklanabilir. İşletmelerde gerekli maliyet düşürme işlemini gerçekleştirmek için hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme birer maliyet yönetim tekniği olarak kullanılmaktadır. Hedef maliyetlemenin amacı, maliyetleri kontrol etmek değil, maliyetleri planlamadır. Buna karşılık kaizen maliyetleme bir mamulün üretim sürecinde maliyetleri düşürmek amacıyla kullanılmaktadır (Yükçü, 1999, s.28). Her iki maliyet yönteminin de ortak noktaları, ayrıntılı olarak üretim maliyetlerini azaltmaya yönelik birer maliyet yönetim aracı olmalarıdır (Yükçü, 1999, s.21).

Aşağıda şekilde hedef maliyetleme ve kaizen arasında farklar açıkça belirtilmiştir.



Şekil 1.7 Maliyetleme ile Kaizen Maliyetleme Farkları

Kaynak: Yılmaz ve Baral, 2009, s.7

Kaizen maliyetleme sisteminin amacı, önceden belirlenmiş iş standartlarına göre bir üretim sürecine sahip olmaktan çok, kritik süreçlerde sürekli iyileştirme sağlamak ve yeniliklere açık olmayan mamul hatlarında sürekli olarak maliyetleri azaltmaya çalışmaktır (Altınbay, 2006, s.107).

Genel olarak kaizen maliyetleme altı aşamadan meydana gelmektedir (Türk, 1999, s. 208).

- Üretim, dağıtım ve satış planlarının hazırlanması,
- Ürünün parçalarının ve maliyetlerinin belirlenmesi,
- Değişken üretim maliyetlerindeki düşüşün belirlenmesi,
- Personel planının hazırlanması,
- Tesis yatırım planının hazırlanması,
- Sabit harcamalar planının hazırlanması.

Kaizen fiyat tespit aktiviteleri gelişim ve dizayn aşamasındaki gelişmelere karşın, üretim aşamasındaki devamlı artan küçük fiyat gelişmelerine odaklanır. Kaizen fiyat tespitinde yönetim ürün için maliyeti azaltma hedefleri kurar. O zaman iş gurubu seviyesinde kaizen fiyat tespiti sıklıkla gurup ve yönetim arasındaki anlaşma ve görüşmelere bağlı olur. Azaltma hedefleri tamamlandığında gurupların bu hedefleri başarmak için çözüm bulmaktaki özgürlükleri biter. Genellikle göz önünde tutulan ürün fiyatları pazar tarafından kontrol edilebilir. Grup hedefi başarma yolunda ilerlemezse değerlendirme için 3 ay sonra sonuçlar gözden geçirilir. Eğer grup ileriki hedefler için yol kat etmede başarısız olursa nedenleri araştırılır. Bunlar hedefin başlamak için yüksek olması ve başarısızlığa yol açan kontrol dışındaki dış faktörler olabilir. Daha önceki durumlarda her ürünün ilk fiyatı kaizen maliyet azaltmada başlamak için kullanılabilir. Fiyatlar; hedeflenen kârı elde etmek için her periyotta indirilir (Modarress vd, 2005, s. 1755).

1.6 Değer Mühendisliği

Değer mühendisliği, iş süreçlerinde değer yaratmak ve müşteriler açısından en değerli olarak nitelendirilmek için işletme yöneticilerinin yararlandığı stratejik araçlardan birisidir(Öğüt vd., 2005, s.52). Bir diğer tanımda Değer mühendisliği bir proje, program, ürün, sistem, bine, donanım birimi, tesis, hizmet işlevselliğinin performansı ve analizi, kalite, güvenilirlik, döngüsel maliyetlerin geliştirilmesi doğrultusunda kurumun veya aracı kurumun kalifiye çalışanın uygulamaya koyduğu yönetim yaklaşımı olarak tanımlanmaktadır (McKew, 1996, s.10).

Değer mühendisliğinin, öncelikli olarak maliyetleri düşürmeyi ele alması, bu tekniğin birçok işletme tarafından kullanılmasını sağlamıştır. Değer mühendisliği tek başına anlamlı maliyet tasarruf sağlamasına rağmen, diğer yönetsel araçlarla etkili bir şekilde ele alındığında daha da büyük faydalar elde edilebilecektir(Yılmaz ve Baral, 2009, s. 6).

Değer mühendisliği, ham madde, üretim süreci, kullanılan işçilik türleri ve üretim için gerekli bütün fonksiyonları ele almaktadır. Değer zincirinde katma değer oluşturan ve katma değer oluşturmeyen maliyetleri birbirinden ayırmak da önemlidir. Değer mühendisliği için ürüne değer katmayan unsurlar en aza indirilmesi gerekir (Coşkun, 2003, s. 29).

Rekabetin artışı bir pazarda maliyetlerini üretim ile birlikte planlamak isteyen işletmelerde bir maliyet yönetimi aracı olarak da kullanılan değer mühendisliğinin temel amacı, işletmenin kendine özgü bir sistem yardımıyla rekabete karşı koyabilecek stratejileri geliştirmesine yardımcı olmaktadır (Acar ve Alkan, 2003, s.59).

Değer mühendisliği, etkili olmayan ürün ve süreçleri, aşırı ürün yaşam seyri maliyetleri ile sonuçlanan maliyetler olarak görür ve etkili olmayan kaynakların belirlenmesi ve maliyet azaltım stratejilerini geliştirme ve uygulama üzerine odaklanır (Yılmaz ve Baral, 2009, s.6)

Yaygın olarak kullanılan değer mühendisliği uygulamalarına göre ‘değer’ çoğunlukla maliyet düşürmenin karşılığı olarak görülmesine rağmen özellikle rekabetçi ortamlarda maliyetlerin yanında kalite ve fonksiyon kavramlarının da değer kapsamına alındığını göstermektedir. (Acar ve Alkan, 2003, s.60-61)

Değer mühendisliği uygulamaları genellikle çok maliyet düşürme üzerinde durduğu için kalite değerlendirme bakımından yetersiz olmaktadır. Bu yetersizlikle baş edilebilmesi için değer mühendisliği tekniğinin tasarım projesi temelinde yer alan kalite fonksiyon göçerimi desteği gerekli olmaktadır (Uluyol, 2008, s.153).

İşletmeler birinci olarak hammadde tedarikinden başlayarak bütün süreci içine alan faaliyetleri etkili bir biçimde gerçekleştirmek zorunda olmaktadır. Bu bağlamda, mamul yaşam seyrine yönelik olma, tasarım odaklılık, müşteri odaklılık, değer zincirine yönelik olma ve geniş çaplı katılım değer mühendisliğinin esas ilkelerinden olmaktadır (Wixson, 2007).

$$\text{Değer Endeksi} = \frac{\text{Parçanın diğer parçalara göre önem derecesi (\%)}}{\text{Parçanın toplam maliyet içindeki payı (\%)}}$$

Değer mühendisliğinin başarısı, üretim ve yönetim tekniklerinin bir bütün halinde ele alınmasıyla gerçekleşmektedir. Değer mühendisliği daha fazla müşteri tercihleri üzerine yoğunlaşmıştır. Değerin, kalitenin bir fonksiyonu olması bizi doğrudan değer mühendisliğine ve onun evrimine götürmektedir (Örnek, 2003, s.219).

Genel olarak düşündüğümüzde değer mühendisliğinde yapılacak ilk iş sorunun tanımlanmasıdır. Sorunun iyi bir şekilde analiz edilip tanımlandıktan sonra sorunun çözümüne geçilir. Çözüm yolunda hangi teknikten istifade edileceği çok önemlidir. (Örnek, 2003, s.216) Değer mühendisliği, ikame ürünler için, ürünün geçmişteki özellikleri genellikle ürünün gelecekteki özellikleri için ileri derecede öncülük yaparlar ve aynı teknoloji kullanımına dayanan fonksiyonel analiz gibi değer mühendisliği teknikleri uygulanabilir (Cooper ve Slagmulder, 1997, s.12).

Değer mühendisliği sürecini birbirini takip eden sekiz aşamaya ayırmaktadır. Bunlar; (Borkenhagen Public Road Magazine 1999).

- Seçim aşaması: doğru projenin, takımın, zamanın, sürecin ya da elemanların seçimi,
- Araştırma aşaması: geniş kapsamlı bilgi ve teknik girdi raporlarının hazırlanması, alan araştırması, fonksiyon analizi, takımın odaklanacağı müşteri öncelikleri ya da işletme amaçlarının belirlenmesi,
- Kuram aşaması: alternatif çözümlerin ve önerilerin beyin fırtınası yapılarak yaratıcı sonuçlara varılması,
- Değerlendirme aşaması: teknik ve rasyonel çerçevede ürün yaşam ömrü, maliyet vb alternatiflerin analiz edilmesi,
- Gelişme aşaması: ortaya çıkan fikrin teknik ve ekonomik verilerle desteklenerek arzulanan ve uygulanabilir boyutlarda geliştirilmesi,
- Sunum aşaması: dm takımının yaptığı çalışmanın sözlü olarak sunulması, yazılarak raporlanması, çalışma kitabı haline dönüştürülmesi,
- Uygulama aşaması: bir plan dâhilinde, dm takımının formüle ettiği önerilerin başarılması için, başta yönetim olmak üzere herkesin üzerine düşen sorumluluğu yerine getirmesi,
- Denetim aşaması: uygulamayla ortaya çıkan sonuçlar ve başarıların sistemli olarak kaydedilmesi, istatistiksel analize tabi tutulması ve yönetim personelinin isteklerinin dile getirmesinden oluşmaktadır. Yukarıda görüldüğü üzere değer mühendisliği kapsamlı bir ekip çalışmasını gerektirmektedir.

1.7 Kıyaslama

Benchmarking, performans seviyesini yükseltmek amacıyla bir organizasyonun kendi çerçevesinde veya başka organizasyonlarda bulunan en iyi uygulamayı saptayarak; kendi organizasyon yapısına uyarlamasıdır (Öğünç, 2010, s.36). Başka bir tanımda ise kıyaslama işletmelerin kendileri için çok önem taşıyan kararları aldıklarında, rakiplerinin durumu hakkında ayrıntılı bilgi elde etmeye, faaliyet alanlarını değerlendirmeye ve rakiplerinden gelebilecek tepkileri tahmin etmeye çalışırlar. Kıyaslama işletmelerin performansını artırabilmeleri için rakiplerinin performanslarını incelemeleri de denilebilir (Karabulut, 2009, s.2).

Kıyaslama yöntemi genel olarak, ölçülebilen ve gözlemlenebilen her şeyin kıyaslama çalışmalarının içine girebileceğinden, en iyi uygulamaların gözden geçirilmesi ve işletmelerde tatbik edilmesi süreci olarak görülmektedir (Erdem, 2006, s.68). 1980'li yıllardan sonra başta Amerika olmak üzere bütün batıda yaygınlık kazanan benchmarking tekniği, günümüzde de dev işletmeler tarafından sıklıkla kullanılmaktadır. Bunların başında ise Dell Computer ve General Electric (GE) gibi şirketler gelmektedir (Aydın, 2007, s.220).

İnsan davranışları anlayışları yaklaşımı ile benchmarking, diğer organizasyonların iyi olabileceğini kabullenerek, onlardan gerekli donanımı öğrenme olgunluğunda olan ve taklit etmenin dayanılmaz hafifliğinde kendini kaybetmeden kendine adapte etmeyi başarabilmektir. Benchmarking kavramı ile araştırmacıların ortak fikirleri şu şekilde sıralanabilir (Saraç, 2005, s.54-56):

- Başkalarından öğrenmek,
- Sürekli iyileştirme süreci,
- Öğrenilenleri kendi kuruluşuna adapte etmek,
- Müşteri beklenti ve isteklerini gidermek ve gelecek dönemdeki beklentilerini karşılayabilmek amacıyla tedbir almak,
- Pazarda kalıcı rekabet ve liderlik avantajı elde etmektir.

Kıyaslama yönteminin temel amacı işletmelerin stratejik hedeflerine ulaşmasını sağlamak ve bu doğrultuda oluşacak stratejileri geliştirmektir. İşletmeler bu yöntem sayesinde kendilerini rakipleri ile karşılaştırarak kendisini daha iyi tanıyabilir ve rakiplerinin önüne geçmeye çalışır (Karabulut, 2009, s.4-5).

Kıyaslama yapılacağı zaman örnek alınacak işletmeler ve kıyaslama yöntemleri birbirinden farklı olabilir. Kıyaslama uygulamalarında istediğimiz sonuca varabilmemiz için

doğru işletmeler örnek alınarak, doğru alanlarda, düzenli olarak kıyaslama yapılmalıdır. İşletmeler rekabet üstünlüklerine sahip olmak için örgütlerinde birçok alanı kapsayan bütünleşik kıyaslama faaliyetleri gerçekleştirmelidirler (Karabulut, 2009, s.2).

Kıyaslamanın gelişim evrelerini ele alındığında; başlangıçta kıyaslama daha çok ürün performansını değerlendirmek, sonrasında rakip firmayla kıyaslama şeklinde uygulandığı, daha sonra sektör dışında da işletmelerin öğrenebilecekleri konuların olduğu, bir sonraki aşamada ise sadece fonksiyonel konuların değil, stratejik konuların da kıyaslanabileceğini gösterdiği ve son olarak da işletmelerin yerel piyasalardan değil, küresel piyasalardan da ne ölçüde etkilendiği üzerinde durulduğu görülmüştür (Topaloğlu ve Kaya, 2008, s.27).

Benchmarking tekniği yeni bir kavram olmasına karşın, bu doğrultuda gerçekleştirilen uygulamaların eski dönemlere uzandığı söylenebilir. Pek çok kişi hem kendi özel hayatlarında hem de iş hayatlarında her zaman en iyi bulma, öğrenme ve bunlar benimseme yönelimindedir. Bu doğrultuğa asıl olan benchmarking yönteminin sistematik ve bilimsel bir yaklaşımda yönetim bilimi alanında daha ziyade yakın zamanda kullanılmaya başlanmış olmasıdır (Bechmarking Home, 2002).

Werox 1983 senesinde başlattığı benchmarking çalışmasıyla aşağıda ifade edilen sonuçlara ulaşmıştır (Saraç, 2005, s.57):

- Pazarlama verimliliği % 30 oranında artırılmış,
- Hizmet işgücü maliyetleri % 30 oranında azaltılmış,
- Dağıtım verimliliği % 5'ten % 10'a çıkarılmış,
- Birim üretim maliyetleri yarı yarıya azalmıştır,
- Makine arızaları % 90 azaltılmış,
- Parça kabul oranı % 99,5 oranında iyileştirilmiş.

Benchmarking, örgütün kendi kapsamı dışına açılmasıdır. Devamlı olarak örgüt içinde yaşanan olaylarla ilgilenmek, çevrede yaşanan değişimlerden dolayı olarak haberdar olmak, kendini mükemmel hissetmek, diğer örgütlerden kendisine katabileceği hiçbir şeyin olmayacağını düşünmek; örgütlerin gelişim göstermesinin önünde bulunan engelleyici faktörlerdendir (De Brujin, vd., 2004, s.290).

Benchmarking'in özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Saraç, 2005, s.61):

- Liderlik pozisyonuna odaklanır,
- Taraflar arası ilişki ortak ve karşılıklı bir faydalanmaya dayanır,

- Temel ilkelerimantığa uygun biçimde ölçülebilir niteliğe sahiptir,
- İlerlemeyi hedefler, disiplinli ve kararlı olmayı gerekli kılar,
- Aktif ve devamlı değişim ve gelişim odaklılık temel alınır,
- Atılımcı ve olumlu bir anlayıştır,
- Değişim açısından en geçerli kanıttır,
- Yeni düşünce ve görüşlere açıktır,
- Uygulamalara yöneliktir,
- Sadece en iyi uygulamalara yöneliktir,
- Başkalarından önce kendi üstünlüklerini farkında olmayı gerektirir,
- Üst yönetim desteğine dayalıdır.

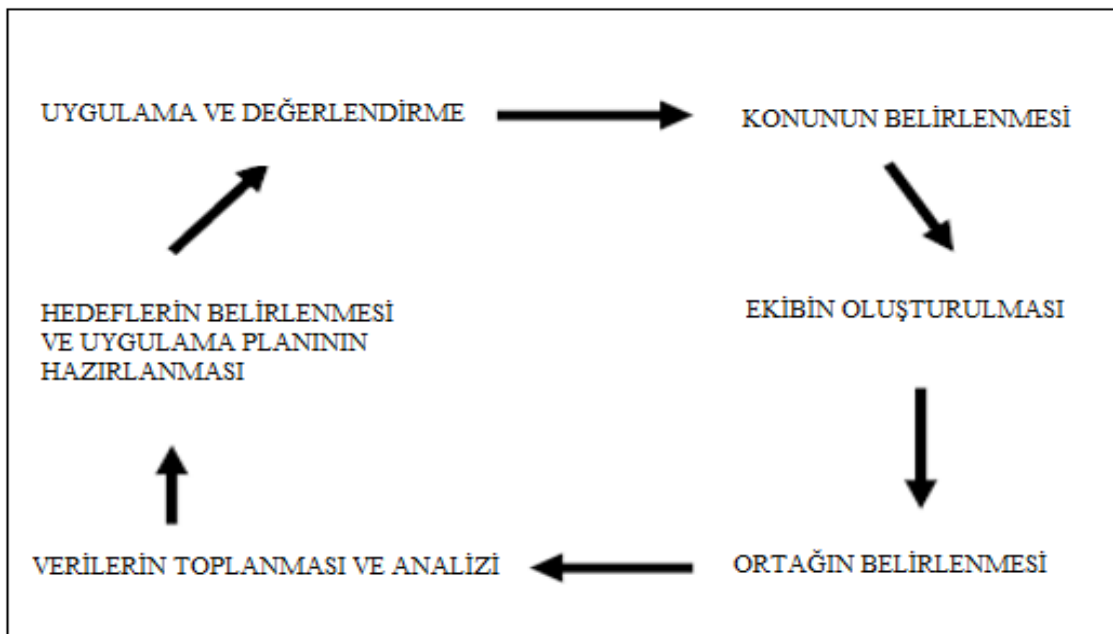
Benchmarking, yalnızca karşılaştırma yapma amacıyla değil, diğer organizasyonlarla karşılaştırma yaparak; optimum uygulamaları belirlemek ve organizasyonun süreçlerine ve kendi yapışan bunları uyarlamaktır. Bu kapsamda benchmarking kavramı, en uygulamaların uyarlamasıdır diyebiliriz (De Brujin, vd., 2004, s.291).

Başarılı bir benchmarking için gerekli olan koşullar şu şekilde sıralanabilir (Saraç, 2005, s.66-67):

- Lider kuruluşların farkında olmak,
- En iyiyi alma arzusunda olmak
- İlk olarak iyileştirme gereksinimi olan süreçleri tercih etmek,
- Kuruluşun değişime açık olması,
- Kendi benchmarking sürecini sahiplenerek uygulamaya koymak,
- İki taraflı bir süreç şeklinde işletilmesi,
- Başkalarından öğrenmeye gönüllü olma,
- Takım çalışması kullanılması,
- Hedefleri iyi saptamak,
- Üst yönetimin kararlılığı ve desteği,
- Çalışanlar ile takım elemanlarının eğitilmesi,

- Hedeflenen kuruluşu yerinde ziyaret etmek amacıyla plan oluşturmak,
- Veri toplamak amacıyla üstlenilen maliyetlerin çoğunlukla yüksek olarak değer kazanması,
- Kaynak yetersizliği,
- Zaman kısıtlaması,

Benchmarking uygulama süreci aşağıdaki şekilde verilmiştir.



Şekil 1.8 Benchmarking Uygulama Süreci

Kaynak: Saraç, 2005, s.68

1.8 Değişim Mühendisliği

Değişim mühendisliği kavramı ilk olarak 1993 yılında Michael Hammer ve James Champy tarafından ortaya atılmıştır. İki Amerika'lı araştırmacıya göre değişim mühendisliği, maliyet, kalite, hizmet ve hız gibi günümüzün en önemli performans ölçülerinde çarpıcı geliştirmeler yapmak amacıyla iş süreçlerinin temelden yeniden düşünülmesi olarak tanımlanmaktadır. Değişim mühendisliğinin özünde kesintili düşünme, şu anki iş operasyonlarını yönlendiren eskimiş kuralları ve temel varsayımları saptama ve bir yana atma kavramı yatar (Akçakaya ve Yücel, 2007, s.3).

Değişim mühendisliği sadece bir yeniden yapılanma, küçülme, dış kaynaklardan yararlanma, doğru ölçikleme, kıyaslama, kademe azaltma, iyileştirme veya otomasyon çabası değildir. Değişim mühendisliği, üst yönetimin önderliğinde tüm örgüt çalışanlarının katılımı ile gerçekleşir (Pira ve Kocabaş, 2003, s.89).

Değişim mühendisliğinin içeriğini oluşturan unsurlar aşağıda şöylece sıralanmıştır (<http://www.baktabul.net/muhendislik-bilimleri/187393-degisim-muhendisligi-degisim-muhendisligi-nedir-degisim-muhendisligi-hakkinda.html>).

- Sürecin zayıf yönlerini ve müşteri beklentilerini tahmin edip bu doğrultuda üretime geçmek,
- Eski varsayımları bir kenara bırakıp yeni süreçler geliştirmek,
- Yeni bir ürün ortaya çıkarırken tüm ayrıntıları gözden geçirilerek personellerin eğitilmesi,
- Yeni çalışma ve yaşama tarzını kuruma satmak.

Değişim mühendisliğinin temelinde işletmenin kendini yenilemesi yatmaktadır. Bunun içinde işletme mutlaka maliyet, kalite, hız ve hizmet fonksiyonlarını en iyi düzeyde göz önünde bulundurması gerekmektedir. Buna ilave olarak değişim mühendisliğinin diğer amaçları müşteri ihtiyaçlarını en iyi şekilde karşılamak, işletmenin rekabet gücünü artırarak yenilik ve yaratıcılık sağlamaktır. (http://www.deu.edu.tr/userweb/k.yaralioglu/dosyalar/deg_muh.doc).

Aynı zamanda bir süreç yenilenmesi olan değer mühendisliğinin başarıya ulaşmasındaki aşamalar aşağıda belirtilmiştir (İzbudak, 2005 s.59):

- Liderlerin ve değişim mühendisliği ekibinin belirlenmesi,
- Mevcut görev ve yapıların belirlenmesi,
- Örgütün değerlerinin yeniden şekillendirilmesi,
- Harekete geçme ve değişimi şekillendirme,
- Direnişleri ortadan kaldırma,

1.9 Kalite Fonksiyon Göçerimi

Günümüz işletmelerinin birçoğu teknolojik yenilikler ve farklılaşan müşteri beklentilerinden dolayı kendilerini yenilemek zorunda kalmışlardır. Bu işletmeler; ürün yeniliklerini ve ürüne değer katan fonksiyonları piyasaya uygun zamanda sunmak için müşterilerin isteklerini, ihtiyaçlarını ve dileklerini iyi bir şekilde anlayıp bunları mümkün olan en kısa zamanda yerine getirmenin zorunlu olduğunun farkına varmışlardır. Kalite fonksiyon göçerimi, malların tasarımı, üretimi ve pazarlamasının koordine edilmesinde müşteri ihtiyaçlarına odaklanan bir planlama yöntemidir (Cengiz, 2010, s.147)

Kalite fonksiyon göçerimi, müşteri beklentileri ve bu beklentiler doğrultusunda sonraki süreçlerde gelebilecek talepler doğrultusunda işletmenin tüm imkânlarını kullanarak sunulan hizmetleri geliştirilmesi olarak ta tanımlanabilir (Ardıç vd, 2008, s.113)

Kalite fonksiyon göçeriminin ortaya çıkan üç ana özelliği bulunmaktadır (Şenol, 2011, s. 52).

- Müşterinin kim olduğunu tanımlamak,
- Müşterinin ne istediğini anlamak,
- Müşteri isteklerinin nasıl karşılanacağını belirlemek

1.10 Yalın Muhasebe

Yalın muhasebe kavramı, yalın üretim ve yalın düşünceye destek olmak için firmanın muhasebe, kontrol, ölçme ve yönetim aşamalarında gerekli değişiklikler için kullanılan genel bir terimdir (Maskell,2008, s.9).

Yalın üretim, herhangi bir işletmenin farklı faaliyetlerinde işlev gören tüm kaynakların miktarının minimuma indirilmesine vurgu yapan bir üretim yaklaşımıdır. Üretimde, tasarımda, tedarik zinciri yönetiminde ve müşteri ile alakadar olmadaki değer katmayan faaliyetleri ortadan kaldırmayı ve ifade etmeyi kapsamaktadır (Ertaş ve Arslan, 2010, s.45). Yalın üretim şirketlerde uygulanmaya konulduktan sonra yöneticiler ve çalışanlar etkin bir şekilde işleyen finansal iyileşmeler görmek isterler. Bazen finansal tablolardaki iyileşmeler beklenildiği gibi gerçekleşmeyebilir (Maskell, Baggaley, 2004, s.51).

Maskell 1996 ve 2000 senelerinde, yalın üretim yaklaşımı benimseyen şirketlerin klasik maliyetleme ve muhasebe yöntemlerinin kullanımından ne şekilde uzaklaşabileceklerini araştıran kapsamlı bir teorik taslak hazırlayarak Jenson ve arkadaşlarının 1996 senesinde gerçekleştirdikleri araştırmadan kazandıkları bulguları genişletmiştir. Oluşturulan bu model, organizasyonun farklı kısımlarına uygulamaya konulan yalın farklılıklarla paralel şekilde muhasebe sistemlerinde gerçekleştirilmesi gereken değişikliklere dair bilgi sunar (Ertaş ve Arslan, 2010, s.45).Yalın yönetimi uygulamaya çalışan işletmelerin, geleneksel muhasebeyi kapsayan israf ve hataları ortadan kaldırmak için yalın muhasebeyi uygulamaya gereksinim hissederler (Maynard, 2007, s.1).

Tablo 1.1 Yalın Muhasebe Olgunluk Modeli

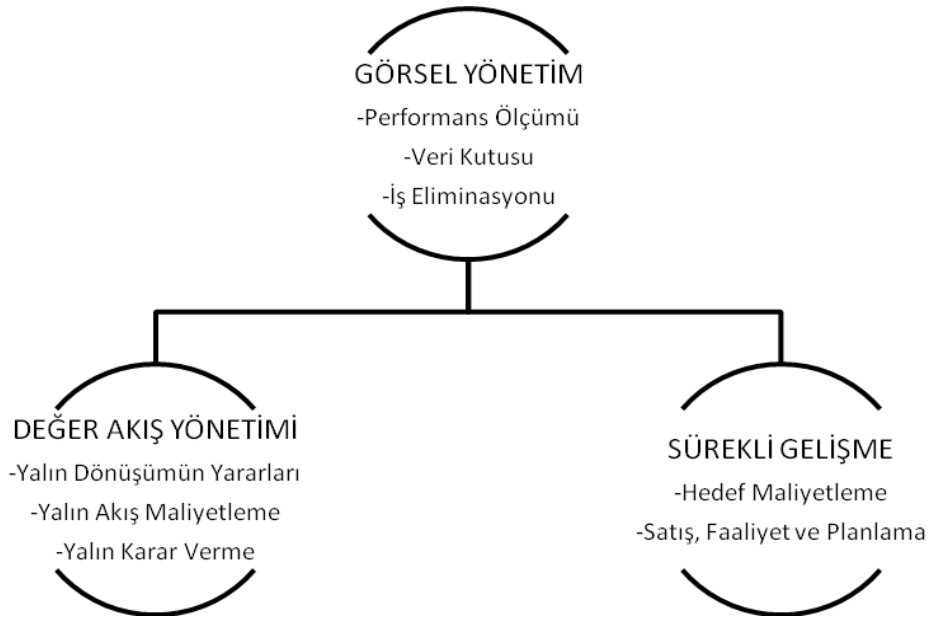
Olgunlaşma Adımları	Tanım
1. Kolay Lokma	Var olan muhasebe ve kontrol tekniklerini sürdürür ancak süreçler içindeki bariz atıkları eler.
2. İşlemleri Kaldırmak	Yalın zamanlar azaldıkça işçilerin detaylı takibinin en bir kısmını eler ve WIP önemsiz hale gelir; gereksiz maliyet ve finans raporlamasını eler.
3. İsrafi Elimine Etmek	Firma operasyonlarının artık muhasebe periyotlarına uygun olmasına gerek yoktur; aylık sonuçlar ürünlerin satışları, üretimi ve dağıtımıyla ilişkili değildir.
4. Yalın Muhasebe	Asgari işlemlere yönelme-üretim tamamlanması veya ürünlerin yüklenmesi işlemlerini kontrol sistemleri sayesinde bütün ilgili bilgilerin düzenlenmesinde kullanılır.

Kaynak: Ertaş ve Arslan, 2010 s.47

Yalın muhasebenin önemli görülmesi nedeni ile alakalı hem olumlu hem de olumsuz yönde nedenler bulunmaktadır. Olumlu nedenlere göre yalın muhasebe şu şekilde ifade edilebilir (Durmuşoğlu ve Şimşit, 2013, s.56):

- Değersiz işlemlerin yok edilmesi ile maliyet, zaman ve israf en aza indirgenir.
- Daha iyi yalın karar almak adına bilgi sunar.
- Yalın gelişmelere sebebiyet veren potansiyel finansal faydaları teşhis eder ve bu faydaları gerçekleştirmek amacıyla gereken stratejilere ön planda tutar.
- Yalın odaklı istatistik ve bilgiler sunarak uzun vadeli yalın gelişmelerin motivasyonunu sağlar.
- Değer maksimizasyonu sağlayan değişikliklerin ve değer oluşturan faktörlerin performans ölçümleri ile ilişki oluşturularak doğrudan müşteri değerini kazanır.

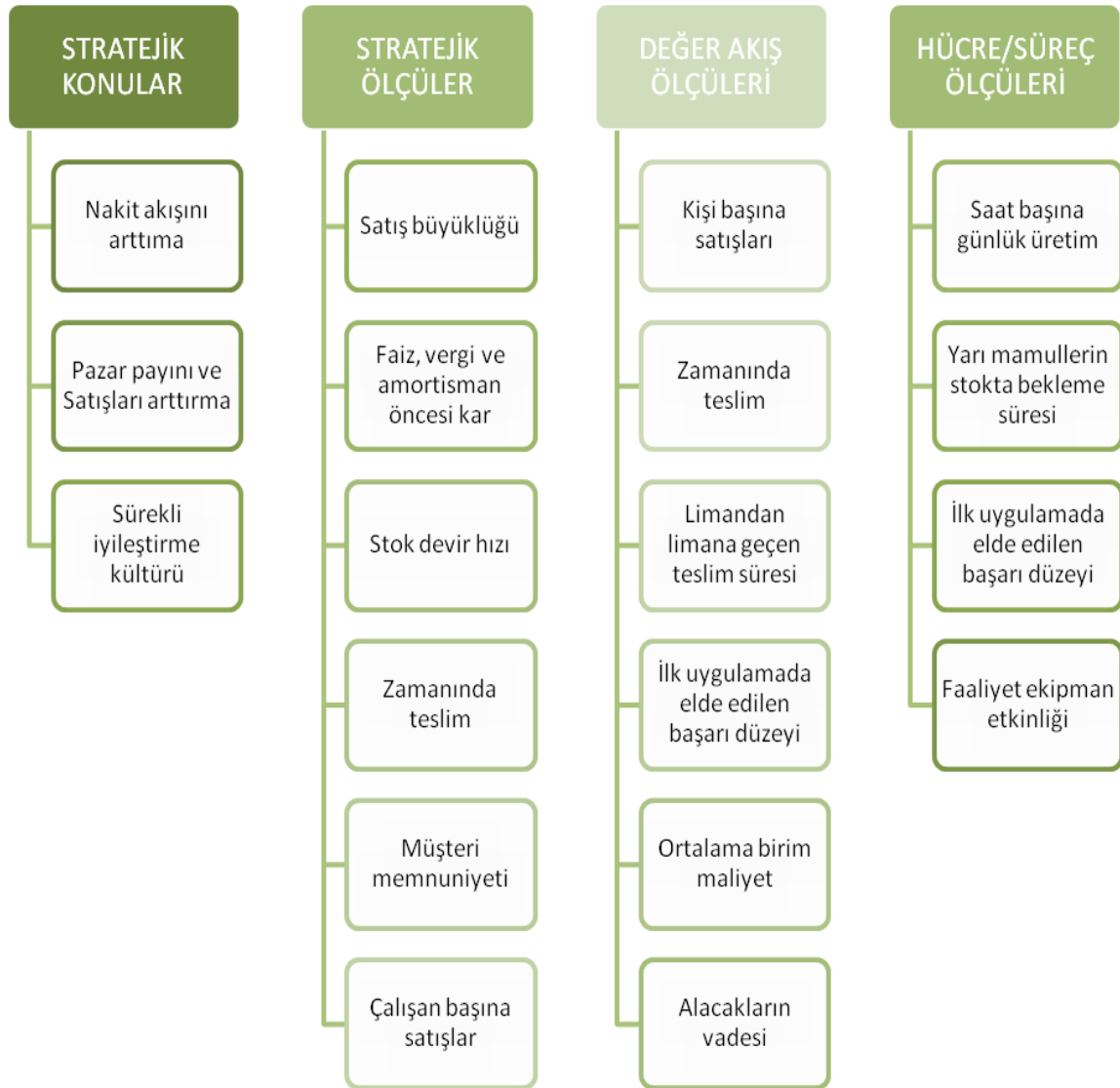
Şekil 9'da; farklı yöntemlerin ne şekilde yalın organizasyonlar açısından üç anahtar bakış açısı üstlendiği özet olarak verilmiştir.



Şekil 1.9 Yalın Muhasebe Araçları

Kaynak: Ertaş C. ve Arslan C., 2010, s.51

Yalın muhasebe yalın odaklı ölçüm ve bilgiler dolayısıyla uzun dönem yalın gelişimin motivasyonunu artırır. Yalın performans ölçümleri, değer akışı, yalın üretim hücreleri ve işletmelerin genelinde görsel ve kontrol yönetimin önemli bir kısmıdır. Aynı şekilde benzer performans ölçümleri yalın davranışın motivasyonunu sağlamak için düzenlenmiştir. Aşağıdaki tabloda değer akış, hücre ve işletme düzeylerinde ölçüm açısından gerçek bir işletme tarafından kullanılan performans değerleri bulunmaktadır (Ertaş ve Arslan, 2010, S.26).



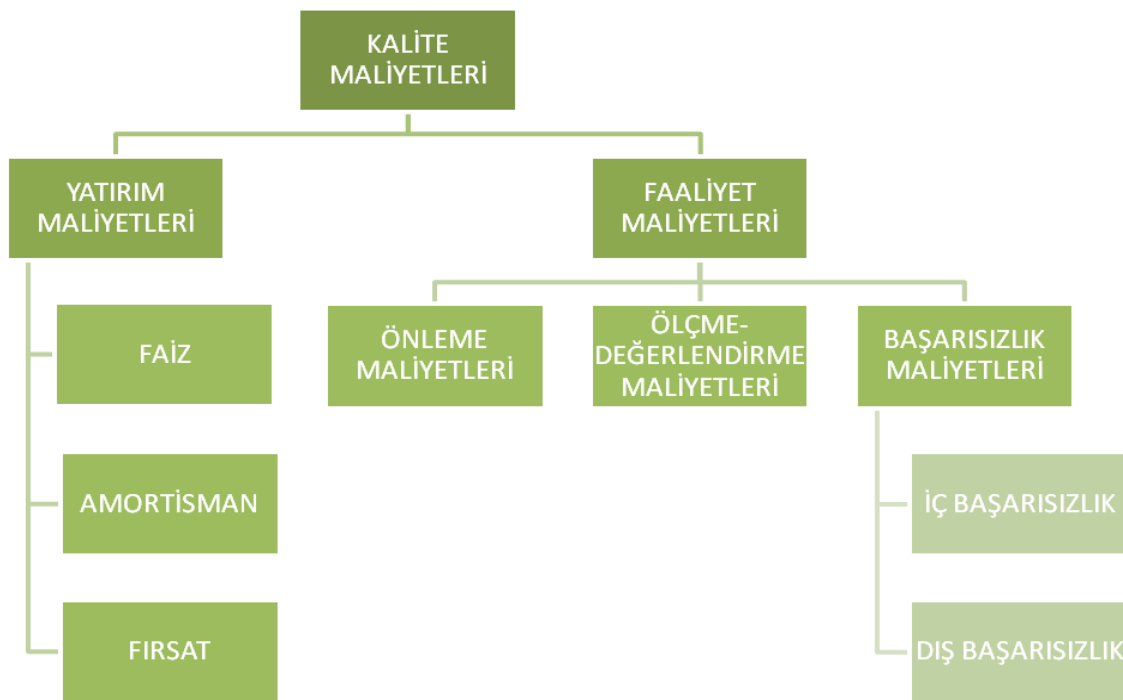
Şekil 1.10 Yalnız Performans Ölçüm Örnekleri

Kaynak: Ertaş ve Arslan, 2010, s.51

1.11 Toplam Kalite Maliyetleri

Toplam kalite maliyetleri, ortaya çıkabilecek yanlışları engellemek amacıyla yürütülen faaliyetlerin, planlı kalite denetimlerinin ve mamulün üretim sırasında veya tüketiciye tesliminden sonra fark edilen hataların neticesinde meydana gelen maliyetlerdir. Yani toplam kalite maliyetleri, işletmelerin kaliteli üretim gerçekleştirebilmek için kalite seviyesini belli bir düzeyde tutabilmek adına katlandıkları maliyetlerdir (Toraman, 2010, s.25).

Kalite maliyetleri kalitenin bir ölçüsü niteliğindedir. Toplam kalite yönetiminin oluşabilmesi, uygulanabilmesi ve sürekliliğinin sağlanması için kalitedeki gelişmelerin en etkin şekilde ölçülmesi ve açık bir biçimde raporlanması önem taşımaktadır (Çabuk, 2005, s.2).



Şekil 1.11 Kalite Maliyetleri Sınıflandırması

Kaynak: Toraman, 2010, s.29

Kalite maliyetleri iki sebepten ötürü önem kazanmaktadır (Toraman, 2009, s.29-30):

- Kalite maliyetleri işletmeler için yüksek oranlar ifade etmektedir fakat ölçülmesi olası olmamaktadır. Örneğin, gerçekleştiren bir araştırmada araştırmaya katılım gösteren işletmelerin yalnızca %3'ünün kalite maliyetlerini kalite ölçümü adına topladıklarına ifade etmişlerdir.
- Kalite maliyetleri israf durumunun olduğu alanları saptamaya ve bu israfın kaynaklarının yöneticiye bildirerek engellemeye destek olma çabasıdır.

Kalite maliyetleri kalitenin ölçüsü niteliğindedir. Toplam kalite yönetiminin işletme içinde etkin bir şekilde oluşturulabilmesi, uygulanabilmesi ve devamlı kılınabilmesi için kalitedeki gelişmelerin ölçülmesi ve açık bir biçimde raporlanması gerekmektedir. Çünkü kalitedeki gelişme ve değişmeyi en iyi şekilde yansıtan ölçüt kalite maliyetleridir.(Karabınar, 1998, s.47).

Kalite maliyetleri uygunluk kalitesi ile ilgili olan bir kavramdır. Uygunluk kalitesi, belli bir ürünün kendi tasarım özelliklerini karşılama ölçüsüdür. Ürünle ilgili tasarım kalitesi her ne olursa olsun, herhangi bir ürün tüketici kullanımına uygun olacak yüksek bir uygunluk

kalitesine sahip olmalıdır. Ürün üzerinde uygunluk kalitesini gerçekleştirmek, uygunluk kalitesinden ayrılmaları önlemek, mal ve hizmetleri saptanan standartlara uygun bir biçimde üretmek maksadıyla yürütülen faaliyetler sebebiyle ortaya çıkan giderlere kalite giderleri adı verilmektedir. Verimli, etkin ve müşterilerin gereksinimlerini karşılayabilme özelliklerine sahip mal ve hizmetlerin üretimini gerçekleştirmek ya da kaliteyi üretmek maksadıyla yapılan yatırımlar sebebiyle maruz kalınan giderler, kalite maliyetlerini oluşturmaktadır (Tsai, 1998, s. 725).

1.12 Stratejik Maliyet Yönetimi

Her geçen gün artan küresel rekabet koşulları, bilgi ve üretim teknolojileriyle tüketici beklentilerinde yaşanan hızlı değişim işletmelerin çevresini ve yapısını değiştirmektedir. Bu değişime uyum göstermek zorunda olan yöneticilerin yeni stratejiler ortaya atıp bunları uygulamaya koymaları gerekmektedir. Geleceğe dair bir kavram şeklinde de değerlendirilebilen strateji, uzun vadede başarı elde etmek amacıyla uygulanan işletme politikaları, yaklaşım ve usullerinin tamamı şeklinde tanımlanabilir. Stratejik maliyet yönetim sistemi, finansal ve finansal olmayan unsurları bir araya getirerek, hız, esneklik, kalite ve maliyet vb. hususlarda işletme başarısını yükseltmeyi amaçlamaktadır (Karcıoğlu, 2009, s.21).

Bu yöntem, işletmenin misyonu, vizyonu, amaç ve hedeflerinin gerekli kıldığı maliyet bilgisini sunacak maliyet yönetimi ve maliyet yönetimi sistemlerinin örgütlenmesi, planlanması, yönetilmesi, denetlenmesi ve koordine edilmesi gayretlerinin tamamıdır (Kırlı ve Kayalı, 2010, s.94-95). Stratejik maliyet yönetiminde üç ana faktör vardır:

- Değer Zinciri Analizi (Value Chain Analysis)
- Stratejik Konumlandırma Analizi (Strategic Positioning Analysis)
- Maliyet Etkenleri Analizi (Cost Drivers Analysis)

Tablo 1.2 Üretim Sistemlerindeki Değişmelerin Maliyet Muhasebesi Sistemlerine Etkisi

Üretim Sistemindeki Değişmeler	Maliyet Muhasebesi Sistemindeki Değişmeler
<ul style="list-style-type: none"> - Ürün maliyetinde; birden çok maliyet faktörünün bulunması (direkt işçilik yok denecek kadar az) - Stokların, özellikle yarı mamul stoklarının azalması - Kaliteye önem verilmesi - Verimliliğe olan ilginin artması - Birkaç çeşitte yığın mamul üretilmesi 	<ul style="list-style-type: none"> - Maliyetlerin ürünlere dağıtılmasında birden çok maliyet faktörünün kullanılması (bu faktörler üzerinde yoğunlaşma) - Stoklar ile satılan malın maliyeti arasındaki maliyetin dağıtımına verilen önemin azalması (eşdeğer birimlerin hesaplanmasına verilen önemin azalması) - Kalite ve kalite maliyetini belirleyen ölçülerin gelişmesi - Verimlilik ölçülerinin gelişmesi - Safha maliyet sisteminin sipariş maliyet sisteminin yerini alması

Kaynak: Karcıoğlu, 2009, s.54

1.13 Lojistik Maliyetleme

Lojistik maliyetleri, malzeme ile alakalı bilgilendirme maliyetini de kapsayarak malzeme akışını sağlayan beslenme zincirinde yer alan tüm maliyetleri içine alır. Lojistik maliyetleri genel olarak işletmenin sipariş yapısı, iş sahası ve çalışma tekniğine bağlı olarak değişmektedir (Şahin ve Demir, 2003, s.29).

Lojistik maliyetleri şu şekildedir (Altunay, 2007, s.15-16):

- Taşıma maliyeti,
- Gönderme maliyeti,
- Üretimde malzeme yönetimi,
- Satışlar, (Gerçekleşen siparişleri kapsayan)
- Geri dönüşümdür.

- Gümrük işlemleri,
- Satın alma maliyeti,
- Sipariş maliyeti,
- Havale ödemeleridir

1.14 Outsourcing

Dış kaynaklardan yararlanma aşamasında dışarıdan yararlanılan uzmanlar ve şirketin mevcut memurları arasında, verimli bir maliyet azaltma çözümünü keşfetmeyi önleyebilen bilgi bazlı sorunlar meydana gelebilmekte, bu sebeple dış kaynaklardan yararlanma aşamasında daha iyi neticeler elde edilmesi için bilgi paylaşımı ve yoğun bir işbirliğini zorunlu hale getirmektedir. Organizasyonlarda ürün satın alma aşamasında detayların artması, şebeke bağımlılığı ve maliyet yönetim yöntemleri neticesinde işletme dışındaki maliyet düşürmeleri ve yönetiminde uzmanlaşmış olanlarla birleşmeye zorlanmaktadır (Collini, Cuel ve Fabrello, 2013, s.5-6).

Küreselleşen dünyada bilişim teknolojilerindeki sürekli değişimler şirketler tarafından takip edilmesindeki güçlükler ve yüksek maliyet sebebiyle şirketler dış kaynaklardan daha fazla yararlanır duruma gelmiştir (Türksoy, 2013, s.12)

- Yönetmel faaliyetler
- Dağıtım
- Lojistik
- Üretim
- Finans
- İnsan kaynakları
- Müşteri hizmetleri

1.15 Demontaj Analizi

Demontaj analizi, ürün iyileştirme faaliyetlerinde işletme tarafından tercih edilebilen, geçmişe ilişkin mühendislik çalışması olmaktadır. Demontaj analizi, ürünü parçalarına ayırarak yapılan analizdir. Organizasyon, piyasadaki diğer işletmelerin ürettiği ürünleri temin ederek bu ürünlerin demontajını gerçekleştirmektedir. İşletme bu sayede ürünlerin hangi ana parçalardan meydana geldiğini ve nasıl dizayn edildiğini anlayabilmektedir (Öğünç, 2010: 36)

İşletmelerin kendi içyapılarını ve dış çevrelerini tanımamaları, maliyetlerini düşürememelerine neden olmaktadır. Bir işletme kendi iç dinamiklerini bilmiyorsa, dış çevre faktörleri olan müşteri, piyasa, rakipler ve tedarikçiler hakkında da bilgi sahibi olamayacaktır. Özellikle dış çevre faktörlerinden biri olan rakip firmaların ürünleri, işletme için tehdit veya avantaj sağlayabilir. Bu avantaj veya tehdidin saptanması ise demontaj analizi ile mümkün olmaktadır (Güç, 2006, s.85).

1.16 Hedef Maliyetleme

Bir çağdaş maliyetleme yaklaşımı olarak hedef maliyetlemeye ikinci bölümde ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

HEDEF MALİYETLEME KAVRAMI ve ETKİNLİK ANALİZİ

2.1 Hedef Maliyetleme Kavramı

Günümüzün rekabet ortamı işletmeleri maliyet, zaman ve kalite hedeflerini en yüksek bir seviyeye ulaşılmasına zorlamaktadır. Rekabetin giderek artması işletmelerin faaliyetlerini uzun dönemde yerine getirmesini oldukça güç kılmıştır. İşletmeler rakiplerine üstünlük sağlamak için bir takım üstünlüklerini ön planda tutması gerekmektedir. bu üstünlüklerden en önemlisi üretim maliyetleridir. Maliyetlerin büyük bir kısmının üretim yapıldıktan sonra değiştirilemeyeceği gerçeğinden hareketle, maliyetleri gerçekleşmeden önce yönlendirmeyi sağlayan maliyet yönetim sistemleri ortaya çıkmıştır. Bu sistemlerden birisi de hedef maliyetlemedir (Öndaş, 2009, s.195).

İşletmelerin büyük ölçüde piyasa tarafından belirlenen satış fiyatından müşteriler tarafından talep edilen kalite ve fonksiyonellikte ürünler üreterek sürdürülebilir bir rekabetçi avantaj sağlayabilmeleri ve varlıklarını sürdürebilmeleri için ürüne ilişkin maliyet, zaman, kalite ve fonksiyonellik hedeflerini aynı anda ve en yüksek düzeyde gerçekleştirebilmeleri zorunlu hale gelmiştir. Bu zorunluluk, bir yandan ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin piyasa fiyatları dikkate alınarak sürekli düşürülme yönünde planlama ve kontrolünü gerektirirken, diğer yandan kar ve maliyet planlamasını zorlaştırmıştır. Bu durum, ürünlerin pazar odaklı olarak geliştirilmesi ve maliyetlerin stratejik olarak yönetimi anlayışını ortaya çıkarmış ve bunu başarmak için çeşitli yöntem ve teknikler geliştirilerek uygulanmaya başlanmıştır (Beyazıtlı ve Koçsoy, 2009, s.59).

Küreselleşmenin getirdiği yeni teknolojik gelişmeler gittikçe kısalan mamul ömürleri, pazara giren yeni rakipler ve buna bağlı olarak artan müşteri ihtiyaçları günümüzün iş dünyasını karmaşık bir hale getirmiştir. Global düzeyde bir rekabetin baskısı altında kalan işletmeler, modern teknolojileri kullanmak zorunluluğuyla karşı karşıya kalmışlardır. Değişen üretim sistemlerine paralel olarak mevcut maliyet sistemlerini de değiştirme ihtiyacı doğmuştur. Geleneksel maliyet muhasebesi bugünün rekabet koşullarında yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle geleneksel maliyet muhasebesi bir dönüşüm süreci geçirmiş ve artık günümüzde maliyet yönetimi olarak ifade edilmektedir (Altınbay, 2006, s.141).

Hedef maliyetleme sunulan ürünün istenilen kalitede ve özellikte, hedeflenen müşteri kitlesine uygun bir fiyat ile sunan, maliyet geliştirme çabalarını tasarım aşamasında esas alan bir ürün geliştirme stratejisidir (Cooper ve Chew 1996, s.88).

Hedef maliyetleme ile ilgili diğer bazı tanımlar ise şöyledir:

Hedef maliyetleme, tüketicilerin tercihleri doğrultusunda beklenen fonksiyon ve özelliklerin yüksek bir kalitede üretilmesini sağlayan stratejik bir maliyetleme yöntemidir (Ansari, 2006, s.20).

(Cooper, 2002, s.5) hedef maliyetlemeyi bir maliyet yönetiminden çok bir kar yönetim tekniği olduğunu ileri sürmüştür.

Hedef maliyet yaklaşımı maliyetleri azaltarak üretim aşamasından önce elde etmek istenilen kara ulaşmayı hedefleyen sistemdir (Rattray vd., 2007, s.69).

“Kavram olarak hedef maliyetleme, bir ürüne ait beklenen kâr oranını kazandırabilecek, kabul edilebilir bir maliyet düzeyidir. Diğer bir anlatımla hedef maliyet, hedef bir pazar payına ulaşabilmek için kullanılan, satış fiyatına göre hesaplanan pazara odaklı maliyeti ifade etmektedir” (Yalçın, 2009, s.292)

Hedef maliyetleme, işletmenin gelecekteki karlılığını yönetmeye çalışan bir maliyet tekniği olmakla birlikte, bu doğrultuda belirlenen mamul özellikleri ile birlikte ürünün yaşam döngüsü içinde maliyetlerini tespit etmektedir. Hedef maliyetleme mamul yaşam döngüsü içinde maliyetleri azalmaya çalışan bir yöntemdir (Cooper ve Slagmulder, 1999, s.23)

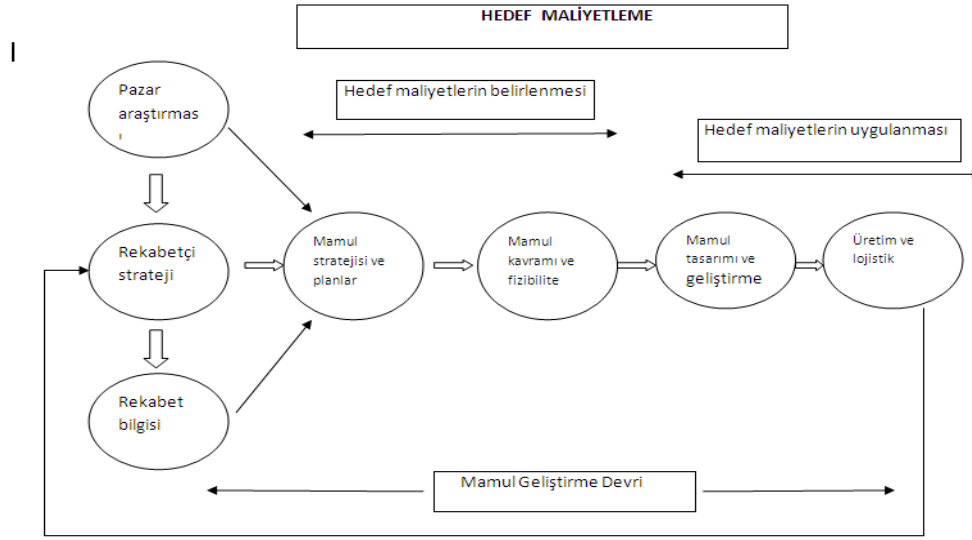
Hedef maliyetleme müşteri beklentileri ve pazarda oluşan fırsatlar üzerinde yoğunlaşan bir mamul geliştirme stratejisidir. Hedef maliyetleme stratejik bir kar ve maliyet süreci olarak ortaya konulmaktadır. Kavram olarak hedef maliyet, bir pazar payına ulaşabilmek için kullanılan satış fiyatına göre hesaplanan, pazar bazlı maliyeti ifade etmektedir. Hedef maliyetleme, yeni bir mamul için kabul edilebilir en yüksek maliyetin belirlendiği bir örneğin geliştirdiği süreç olarak da tanımlanabilir (Yükçü, 2000, s.31).

2.2 Hedef Maliyetleme Kapsamı

İşletme stratejilerinin belirlenmesinde, yeni bir ürünü pazara sunduğumuzdaki ikame mallar ve rakiplerimizin tehditleri aynı sektörde faaliyet gösteren işletmeleri farklı maliyet yöntemlerine itmektir. Bu yüzden işletmeler, rekabete karşı koymak için maliyetlerini üretim ile birlikte planlamak zorundadırlar (Kaygusuz, 2000, s.130)

Rekabetçi ortamlarda başarılı olmak isteyen işletmelerin sorusu “Maliyetim bu kadar olduğuna göre satış fiyatım ne olmalıdır?” sorusu değil, “Ancak bu fiyattan satabileceğime

göre kâr edebilmem için maliyetim en çok ne olmalıdır?” sorusudur. İşte bu noktada hedef maliyetleme kavramı gündeme gelmektedir (Öndeş vd., 2010, s.248)



Şekil 2.1 Hedef Maliyet Kapsamı

Kaynak: Alkan 2003, s.49

Hedef maliyetleme rekabet ortamının arttığı pazarlarda satış fiyatının müşteri tarafından belirlenip ve fiyatın işletmeler tarafından veri olarak kabul edilmesidir. Özellikle ikame ürünlerde ve rekabetin yoğun yaşandığı ürün ve pazarlarda işletmeler hedef maliyetleme ile rakiplere göre benzer ürün veya hizmetleri daha düşük maliyetlerle sunabilirler. Böylece elde edilen maliyet avantajı, rakiplerden daha düşük satış fiyatları önermek ya da birim başına daha yüksek kâr payı elde etmek için kullanılabilir (Yalçın, 2005, s.66).

Hedef maliyetleme müşterilerin tatmininde, piyasa payı elde edilmesinde, kâr yaratılmasında, maliyetlerin plan ve yönetiminde eş zamanlı planlama olanağı sağlamaktadır. Hedef maliyetleme sistemi olmadan, rekabetçi fiyatları karşılamak ve tutarlı bir esasta kabul edilebilir kazançlar elde etmek bugünün iş dünyasında çok zordur (Cengiz, 2008, s.11)

Hedef maliyetleme, uzun vadeli bir maliyetleme stratejisidir. Ürünün dizayn aşamasında, gelecekteki maliyetinin ne olması gerektiği planlanır. Böylelikle gelecekteki maliyetler daha ürünün geliştirilmesi safhasında kontrol edilmiş olmaktadır (Türk, 1999, s.201).

Üretim planlama ve tasarım aşamasında bu maliyetlerini dikkate almamak, karlılık oranının düşmesine neden olacaktır. İş çevresinde meydana gelen değişimler sonucunda, birçok işletme ürünün üretim aşamasından önce maliyetlerin dikkate alınıp hesaplanmasının önemini kavramaya çalışmaktadır. Maliyetleri düşürmek için, ürün hayat döngüsünün ilk aşamalarından (planlama ve tasarım) sonraki aşamalarına (üretim) göre, daha fazla olasılık vardır. Hedef maliyetleme, üretim maliyetlerinin üretim planlama aşamasından başlayarak sistemli bir şekilde düşürme işlemidir (Coşkun, 2003, s.25).

Yapılan bir araştırmada Japonya'daki imalat işletmelerinin %80'den fazlasında uygulanan hedef maliyet sisteminin iki önemli adımı bulunmaktadır. Birincisi ürünün hedef fiyatını ve hedef kar marjını bulmak için hedef maliyetin tespit edilmesidir. İkincisi ise hedef maliyeti hammadde seviyesine kadar indirmek ve dışarıdan elde edilecek birimlerin fiyatını belirlemektir. Bu bakış açısıyla hedef maliyetlemeyi iki yönden ele alabiliriz. Bunlardan birincisi; planlama, dizayn, geliştirme, üretim ve satış maliyetlerini içeren ve üretici tarafından yapılan maliyetlerdir. İkincisi ise koruma, işletme ve elden çıkarama gibi tüketici tarafından yapılan maliyetlerdir(Acar, 1998, s.82).

Hedef maliyetlemenin temel fikrinin ve ilk uygulamalarının 1900'lerin başlarında Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) Ford Motor, 1930'ların başlarında Almanya'da Volkswagen ve İngiltere'de Marks-Spencer şirketleri tarafından kullanılmış olmasına rağmen ilk sistematik olarak uygulanması ve geliştirilmesi 1960'lı yılların ortalarında Japonya'da Toyota Şirketi tarafından gerçekleştirilmiştir. Daha sonra 1980'li yılların sonlarına doğru başta Almanya ve ABD olmak üzere diğer Avrupa ülkelerinde yaygın şekilde kullanılmaya başlanmıştır(Koçsoy ve Gürdal, 2008, s.77).

Diğer bazı kaynaklarda ise hedef maliyetlemenin Japon orijinli olmadığı Almanya'da geliştirilip, uygulanmaya başlandığı belirtilmektedir. 1920'li yıllarda Henry Ford'un Ford otomobillerinden T-Modelinin geliştirilmesinde, Volkswagen'in 1930'lu yıllarda otomobillerini geliştirmede ve 1970'li yılların sonlarında Seidensticker Firması tarafından gömlek üretiminde hedef maliyetlemenin kullanıldığı ifade edilmektedir (Acar, 2005, s.9)

Hedef maliyetleme yönteminin kavram olarak 1980'li yılların sonlarında yazınlarda yer almasına karşın, ancak akademik açıdan ülkemiz yazımına girişi 1990'lı yılların ortalarına rastlamaktadır (Kalkancı, 2008, s.15).

2.3 Hedef Maliyetlemenin Önemi

Hedef maliyetleme, gelecekteki ürünlerin satış fiyatlarını hedef pazarda belirlemekte ve gerçekleşmesi amaçlanan kar marjını, bu satış fiyatından çıkarmakta ve hedef maliyet seviyesinde ürünün üretilmesini sağlamaktadır (Çetin ve Atmaca, 2009, s.315). Günümüzde eğer işletmeler pazarda bir rekabetçi üstünlük elde etmek ya da var olan rekabetçi üstünlüklerini sürdürmek istiyorlarsa, maliyetlerin ürün tasarımı ve geliştirme sürecinde belirlenmesi kaçınılmaz olmaktadır (Aksoylu ve Dursun, 2001, s.359).

Hedef maliyetleme yaklaşımında, bir mamulün maliyetini, gerçekleştirdikten sonra azaltmaya çalışmak yerine; maliyetler gerçekleşmeden onları önlemeyi amaçlayan bir yaklaşımdır. Bu yaklaşımın başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için aşağıdaki sorulara sağlıklı cevaplar verilmelidir (Yükçü ve Gönen, 2008, s.75).

- İşletmenin uzun vadeli satış ve kar hedefleri nelerdir?
- Üretime başlandığında yeni mamulün hedef bölgesi neresi olacaktır?
- Hedef kar marjı nedir?

Artan rekabet ortamında firmaların hayatta kalabilmeleri için proaktif yollardan biri de hedef maliyet yöntemidir (Cooper ve Slagmulder, 1997, s.6). Hedef maliyetleme genellikle dış piyasa faktörleri tarafından belirlenir. Bu faktörlerin göz önünde bulundurulup pazarlama yönetimi tarafından planlanan hedef fiyat ile işletmenin beklediği pazar payına ve satış hacimlerine ulaşılması amaçlanır (Acar, 1998, s.2).

Hedef maliyetlemenin maliyet yönetimleri içinde kendine yer edinmesine etki eden faktörler de şu şekilde sıralanabilir (Öndeş vd., 2010, s.249).

- Teknolojideki hızlı değişim,
- Müşteri isteklerinin farklılaşması,
- Mamul yaşam dönemlerinin kısalması,
- Yığın üretim miktarlarının küçülmesi,
- Maliyetlerin artması,
- Maliyet yönetimi problemleri.

Hedef maliyetleme pazar ve maliyet konusunda iki önemli gerçeğin farkına varılması sonucu gerçekleştirilmiştir. Bunlardan birincisi işletmelerin piyasa fiyatını belirlemedeki etkisinin azalmış olmasının farkına varılmasıdır. Yani ağırlıklı olarak piyasa, satış fiyatını

belirlenmektedir. Diğeri ise, ürünün maliyetinin büyük bir kısmının dizayn aşamasında belirlenmiş olduğu gerçeğidir. Mamulün dizayn edilip ne kadara mal olduğunu tespit etmek yerine ilk önce hedef maliyet belirlenmeli sonra o hedefe göre ürün dizayn edilmelidir (Yükçü, 2000, s.31).

Geleneksel maliyet sistemleri, fiyatları belirlerken maliyet bilgilerini dikkate almaktadırlar. Bu yüzden çoğu maliyetin üretim safhasında çıkmasından dolayı; bu aşamayı göz önünde bulundurmaktadırlar. Geleneksel maliyet analizinin aşağıdaki gerçeklere uymadığından dolayı yanıltıcı olması, firmaların maliyet düşürme yöntemi olarak hedef maliyetlemeyi kullanmalarına neden olmuştur (Coşkun, 2003, s.28).

- Üretim maliyetlerinin çoğu üretimden önce belirlenmektedir. Bu nedenle, üretim aşamasında yapılan maliyet düşürme çalışmaları yanlış yönlenebilir.
- Ürün fiyatlarının çoğu maliyetler tarafından değil de, piyasa tarafından belirlenmektedir. Bundan dolayı, ürünün fiyatını belirlemede sadece maliyetin göz önüne alınması, piyasaya sunulan malın fiyatının rekabet edememesi veya makul olmayan düşük bir düzeyde kar getirmesi riskini doğurur.
- Tasarlanan özelliklerde maliyete yer verilmemesi, ürünün verimsiz bir şekilde üretilmesi sonucunu verebilir.
- İş çevrelerindeki değişim, daha fazla maliyetin ürün planlama ve tasarım aşamalarında belirlenebilmesini olanaklı kıldı.

Günümüzde çok az firma hedef maliyet yöntemini göz ardı ederek karlılığını arttırabilmektedir (Cooper ve Slagmulder 1997, s.2). İşletmeler hedeflerini büyütüp kendilerini geliştirmek istiyorlarsa mutlaka hedef maliyet sisteminden istifade etmeleri gerekmektedir. Hedef maliyetleme sadece pazar fiyatı tahmin edilerek ve buna bağlı olarak hedef maliyetleri belirlemek yeterli değildir. Aynı zamanda, pazar payı ve pazarın olası satış hacmi de belirlemek zorundadır. Yoksa mamulün kendisi için yapılacak genel üretim, araştırma geliştirme, satış, finansman ve yönetim giderlerini karşılayıp karşılamadığı anlaşılamaz. Pazarın olası büyüklüğü ve pazardaki eğilimin incelenmesiyle birlikte pazardaki rekabet durumu, satılması düşünülen fiyat konusundaki pazarın duyarlılığı ve diğer şartlarda dikkatli bir şekilde gözden geçirilmelidir (Yükçü, 1999, s.3).

Türkiye’de yapılan bir araştırmaya göre de hedef maliyetleme kullanımının sektörlere göre dağılımında % 60 oranla otomotiv sektörü en önde olduğu görülmektedir. Daha sonra % 50 kullanım oranıyla makine ve kağıt, % 40’la demir dışı metaller, % 38’le tekstil ve % 36’yla gıda, % 29 kimya, % 25 çimento, % 25 diğer (inşaat), % 21 petrol&kauçuk&cam ve %

20 demir&çelik sektörü izlemektedir. Tıbbi, optik ekipman ve ilaç sektöründeki işletmelerde hedef maliyetleme kullanım oranı % 0'dır (Beyazıtlı ve Koçsoy, 2009, s.65).

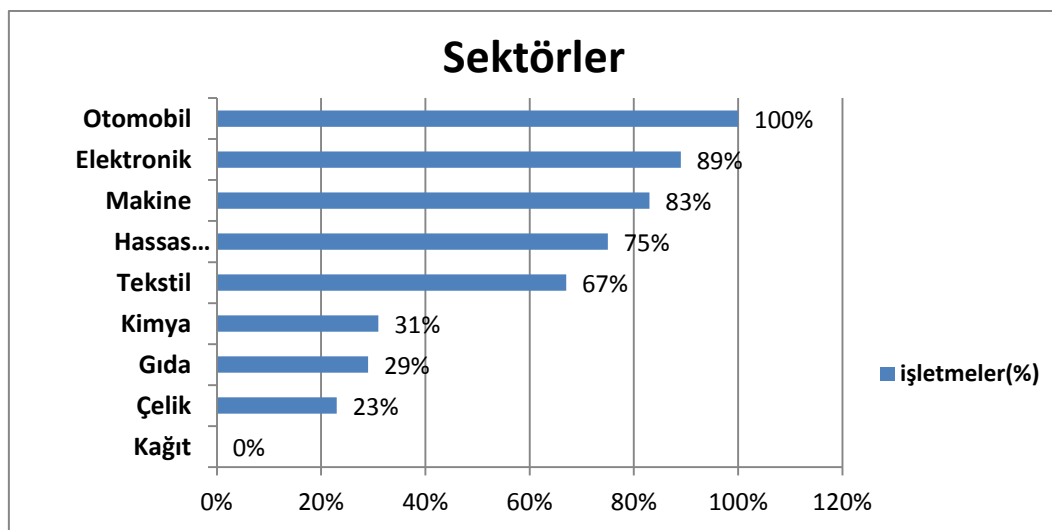
2.4 Hedef Maliyetlemenin Dünyadaki Uygulamaları

Hedef maliyetlemenin dünyadaki uygulamaları kapsamında Japonya, Almanya ve Amerika'daki uygulamaları hakkında birtakım bilgiler aşağıda verilecektir.

2.4.1 Japonya'daki Uygulamalar

Günümüzde, başta Japonya olmak üzere gelişmiş ülkelerdeki firmaların hedef maliyetleme sistemini kullanım oranları oldukça yüksektir. Hedef maliyetlemeyi kullanan firmaların bazıları şunlardır: Toyota, Komatsu, Nissan, Olympus Optical, Sony Corporation, Topcon Corporation Honda, Isuzu, Mazda, Daihatsu, Kanto Automobile Industries, Fuji Electric, JVC, Canon, Hitachi, Sumitoma Heavy Industries, Denso, Zexel, Kubata, Asmo, NEC96, Chrysler Corporation, Boeing Corporation, Matsushita Electric Industrial Corporation (Alkan, 2003, s. 44).

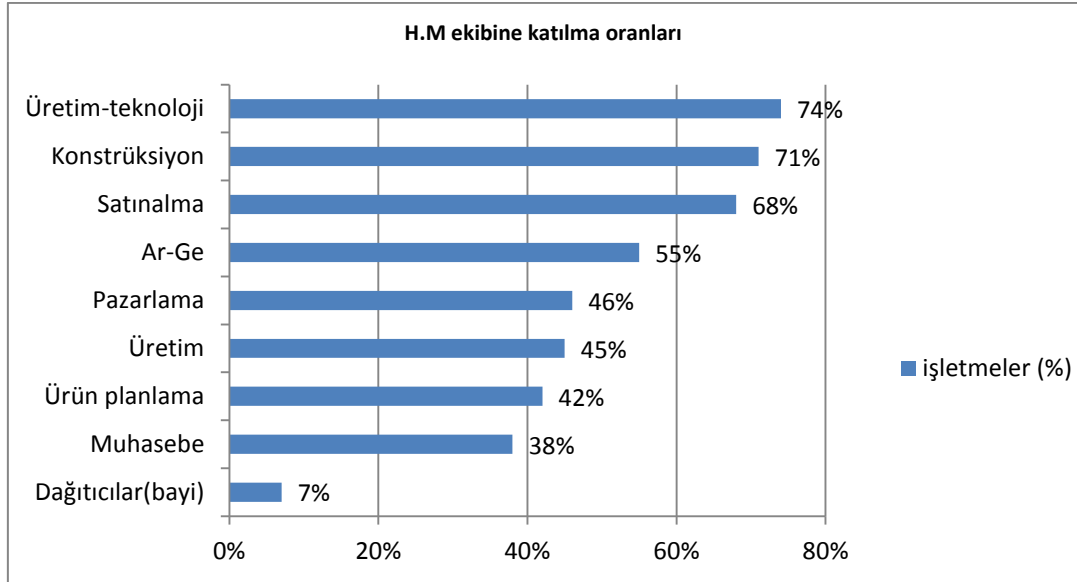
Hedef maliyetleme uygulamalarının Japonya'daki genel durumuna ilişkin aşağıda sunulan bulgular Kobe Üniversitesi'nin "Yönetim Muhasebesi Araştırma Grubu" tarafından, 1991 ve 1992 yıllarında Japonya'da yapılan ampirik bir araştırmaya dayanmaktadır. Araştırmada; Tokyo borsasına kayıtlı 700'ün üzerinde işletmeye hedef maliyetleme ile ilgili anket formu göndermişler, ancak 182'sindencevap alabilmişler ve dolayısıyla geri dönüşüm oranı %26'da kalmıştır (Acar, 2003, s. 233).



Şekil 2.2 Hedef Maliyetlemenin Sektörlere Dağılımı

Kaynak: Can, 2004, s. 228

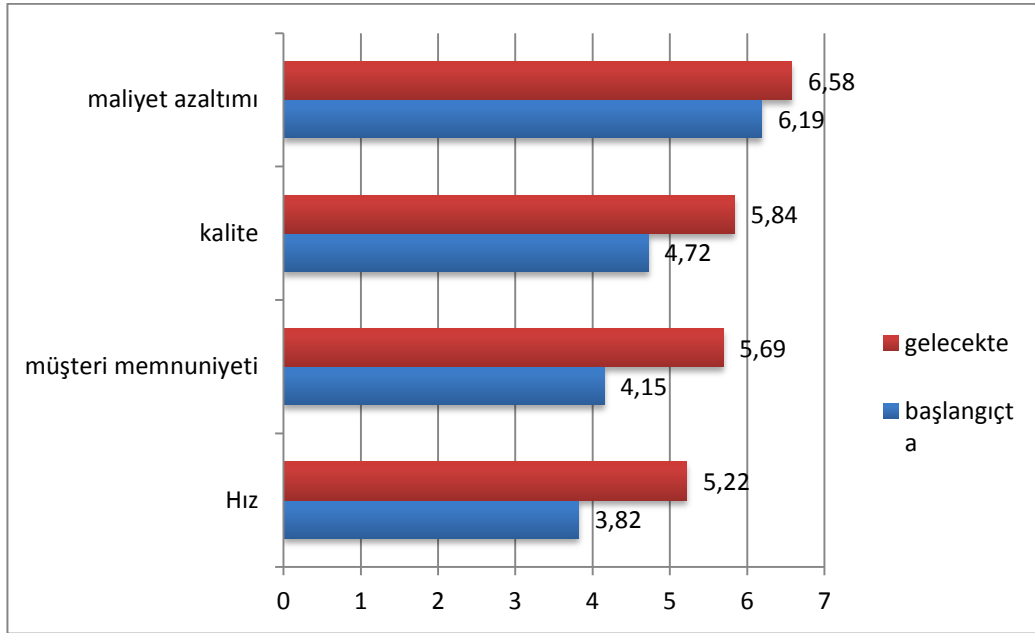
Elektronik makine hassas mekanik ve tekstil bunu izleyen belli başlı diğer sektörlerdir. Kimya, gıda ve çelik sektöründe oransal olarak daha az kullanım alanı bulan hedef maliyetleme kağıt sektöründe ise hemen hiç kullanılmamaktadır. Şekil 2.2'den de anlaşılacağı üzere Japonya'da hedef maliyetleme sistemini uygulayan sektörlerin başında otomobil sektörü gelmektedir.



Şekil 2.3 Japonyada Hedef Maliyet Ekibinin Üyeleri

Kaynak: Can, 2004, s. 229

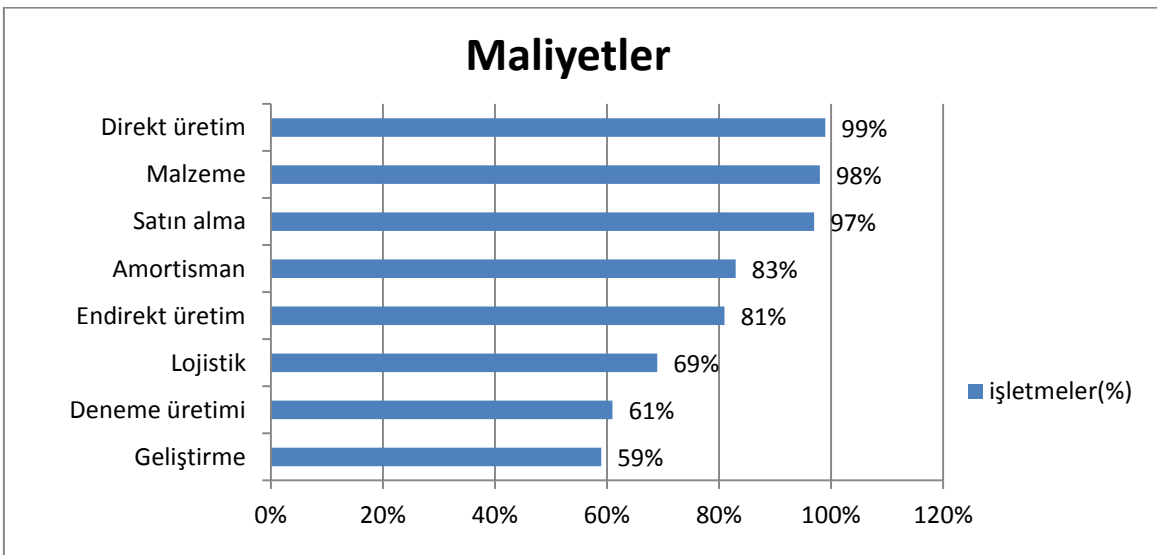
Şekil 2.3'ten de anlaşılacağı üzere Japon işletmelerinde hedef maliyetleme ekibinde veya takımında yer alan üyeler, faaliyet alanlarına ve takım içindeki ağırlıklarına göre sırasıyla üretim-teknoloji (%74),konstrüksiyon (%71), satın alma (%68),ar-ge (%55), pazarlama (%46), üretim (%45), ürün planlama (%42), muhasebe (%38),dağıtıcılar veya bayilerden (%7) oluşmaktadırlar. Burada şaşırtıcı olan hedef maliyetleme sisteminin öngördüğünün aksine dağıtıcıların veya bayilerin takım içindeki payının son derece düşük çıkmış olmasıdır.



Şekil 2.4 Japonyada Hedef Maliyet Kullanım Amaçları

Kaynak: Can, 2004, s.229

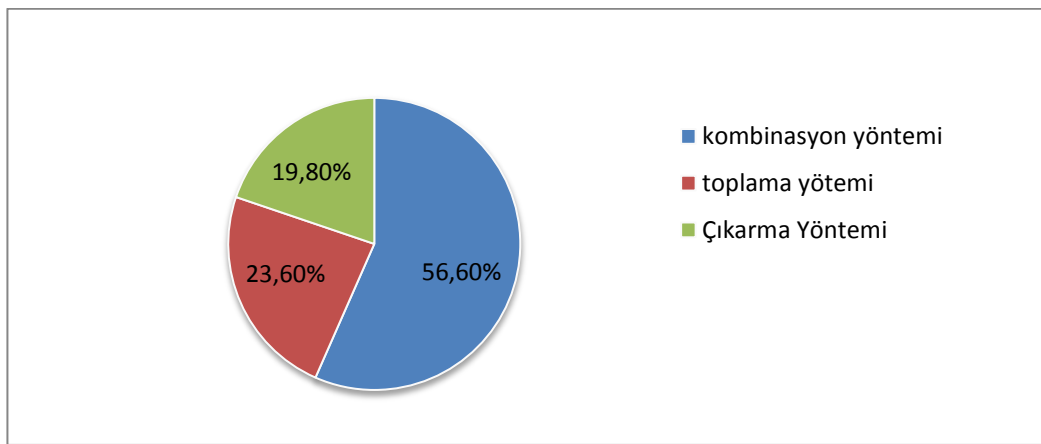
Şekilde, Japon işletmelerinin başlangıçta ve uzun vadeli olarak hedef maliyetlemeyi kullanma amaçlarını araştırmaktadır. Buna göre, Japon işletmeleri hedef maliyetlemenin başında “maliyet azaltımı” amacı ön plana çıkmaktadır. Ancak uzun vadede şekil 2.4’ten de görülebileceği gibi “müşteri tatmini “ , “kalite “ ve “hız” giderek artan bir şekilde önem kazanmaktadır.



Şekil 2.5 Hedef Maliyetlemede Hesaba Katılan Maliyet Türleri

Kaynak: Can, 2004, s. 230

Şekil 2.5, Japon işletmelerinin hedef maliyetleme uygulamalarında hangi tür maliyeti hesaba kattıklarını araştırmaktadır. Buna göre, şekil 2.5'ten de anlaşılacağı üzere direkt üretim, malzeme ve satın alma giderleri, hedef maliyetlemeye dahi edilen en önemli maliyet türleri olarak ortaya çıkmaktadır. Bununla beraber ortak maliyetlerde giderek artan bir biçimde önem kazanmaktadır. Nitekim, endirekt üretim (amortismanlar dahil) maliyetleri (%80) ile lojistik maliyetleri ise hemen hemen (%70) oranında hesaba katılmaktadır. Amortisman giderlerinin bu kadar yüksek oranda çıkmasına, Japon işletmelerinin yatırım problemlerini ürün geliştirmenin daha çok erken aşamalarında dikkate almaya başladıklarını gösterdiği yorumu getirilmektedir.



Şekil 2.6 Hedef Maliyet Belirleme Yöntemlerinin Kullanımı

Kaynak: Can, 2004, s.230

Şekilden anlaşılacağı gibi Japon işletmeleri arasında hedef maliyetleri belirlemede en çok tercih edilen metodun birleşim metodu olduğu belirlenmektedir. Ayrıca çıkarma ve toplama yöntemleri de önemsenecek bir oranda kullanılmaktadır. Bu yöntemlere ait bilgiler tezin ikinci bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanacaktır

2.4.2 Amerika'daki Uygulamalar

Hedef maliyetleme uygulamalarına ilişkin olarak Japonya için bir çok ampirik araştırma mevcut iken diğer ülkeler için özellikle Amerika ve Almanya için aynı durum söz konusu değildir. Bununla beraber "Fortune" dergisi Amerika'da hedef maliyetleme uygulamalarına ilişkin bir araştırma yapmış ve bazı Amerikan işletmelerinin dar kapsamda Japon işletmeleri ile benzer teknikleri kullandıklarını tespit etmiş, ancak araştırma kapsamındaki işletmelerden hiçbirinin bunu Japon işletmeleriyle aynı yoğunluk ve fedakarlıkla uygulamadıklarını görmüştür.

Amerikan işletmelerinin birçoğunda, her ay maliyet bütçelerinde meydana gelen en ufak bir sapmanın bile üzerinde durulduğu, analiz edilerek bunun neden veya nedenlerini ortaya koymak için çok fazla zaman harcandığı tespitini yapmaktadırlar. Oysa Japon işletmelerinde bu yapılmamakta, geçmişe dönük analizler yerine geleceğe odaklanılmakta ve her zaman ürün proses maliyetlerini azaltıcı yollar araştırılmaktadır.

Japon işletmeleri, çalışanlarını yüksek bir maliyet bilincine sahip kılabilmek için tüm çalışanların günlük yaptıkları iş ve hizmetlerin işletmenin başarısındaki kilit rolü kavramalarına / anlamalarına yönelik çalışmalar içindedirler. Buna karşın Amerikan işletmeleri yoğun biçimde daha çok hiçbir işletme çalışanın anlamayacağı veya yaptığı günlük işiyle ilgisi olmayan finansal göstergelerle uğraşmaktadırlar.

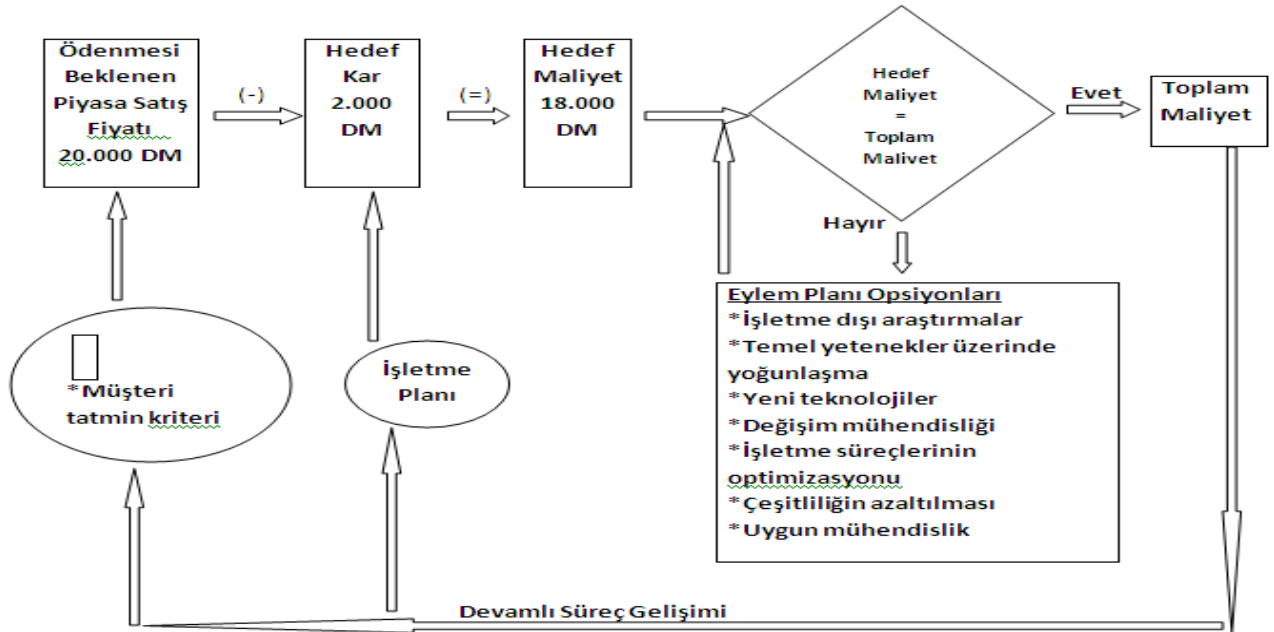
Hedef maliyetlemeyi uygulayan Japon işletmelerinde, ürün geliştirme sürecinin erken aşamalarında, ürün hedefleri ile maliyet hedeflerinin uyumunun sağlandığı yoğun bir takım çalışması söz konusudur.

Buna karşın Amerikan işletmelerinde ise daha çok ardışık bir yaklaşım izlenmektedir. Öyle ki geliştirilen ürün mühendislik çalışmalarından pazarlamaya kadar bir departmanın duvarı üzerinden öbür departmana atılır adeta. Diğer yandan Japon işletmelerinde yönetim muhasebecisi yalnız hedef maliyetleme ekibinin bir üyesi değil, kısmen başkanıdır aynı zamanda, buna karşın Amerikan işletmelerinde ise ürün erken aşamaları ile yönetim muhasebesi arasında hiç bağlantı yok gibidir ve işletmede muhasebeciler genellikle ürün geliştirme sürecine katılacak son kişilerdir. Dolayısıyla burada yönetim muhasebesinin katkısı olup bitenleri hesapsal olarak gözden geçirmekle sınırlı kalabilir. Muhasebeciler , “ürün kaç mal olmalıdır?” kararında pay sahibi olmak yerine, ”ürün kaç mal oluyor?” sorusunu raporlamaktadırlar.

Amerikan yönetim uygulamalarındaki değişim gelişimler konusunda kontrole dayalı yönetim ile yönetime dayalı yönetim olmak üzere iki karşı yaklaşımdan söz edilmekte ve ilkinde faaliyete dayalı maliyetleme örnek gösterilmektedir. Faaliyete dayalı maliyetleme Amerikan işletmelerinde yaygın biçimde kullanım alanı bulurken hedef maliyetleme için aynı şeyleri söylemek mümkün görünmemektedir. Japon işletmelerindeki durum ise bunun tam tersi olup, hedef maliyetleme yaygın biçimde kullanırken, faaliyet tabanlı maliyetleme hemen hiç yoktur.

2.4.3 Almanya'daki Uygulamalar

Alman işletmelerinin yeni bir piyasada rekabetçi bir ortam oluşturmadaki tipik yaklaşımlarının hedef maliyetleme olduğunu ifade etmektedir. Şekil xx Alman makine endüstrisinde hedef maliyetlemenin nasıl uygulandığını açıklamaktadır.



Şekil 2.7 Alman Makine Endüstrisinde Hedef Maliyetleme

Şekilden de anlaşılacağı üzere yöntemin hareket noktasını oluşturan piyasa satış fiyatının belirlenmesinde, müşteri tatmini ve rakiplerin durumu dikkate alınmaktadır. Hedef karın belirlenmesinde de işletme planı esas alınmaktadır. Bunun sonucu olarak, hesaplanan hedef maliyetin toplam maliyete eşit olması halinde maliyetlerle ilgili bir sorunun olmadığı sürece devam edilmektedir. Aksi durumda ise hedef maliyet ile toplam maliyet arasındaki farkın sebebi araştırılmaktadır.

2.5 Hedef Maliyetlemenin Amaçları

Hedef maliyetleme her şeyden önce stratejik bir kar planlaması tekniği olduğu vurgulanmaktadır. Dolayısıyla tekniğin uygulanmasındaki amaç, gelecekte üretilecek mamuller ile firmanın uzun dönemli kar planlamasında tanımlanmış karın elde edilmesini sağlamaktır (Can, 2004, s.50). Hedef Maliyetleme firmanın rekabet stratejisi ile ürün geliştirme seyri ile yakın ilişki bulunmaktadır. Bu strateji, firmanın müşteri talepleri

doğrultusunda bir amaç belirler ve bu doğrultuda amaçlarına ulaşmaya çalışır(Cengiz, 2008, s. 11).

Hedef maliyetlemede temel amaç, işletmenin stratejik planlarında var olan hedef kâra ulaşmaktır (Şakrak, 1997: 301). Hedef maliyetlemenin en önemli amaçlarından birisi de ürünün maliyetinin hedeflenen maliyetin önüne geçmesini engellemektir. Aksi takdirde hedef maliyetleme sistemi etkinliğini kaybedecektir (Cooper ve Slagmulder, 1997, s.11).

Ürünlerin tasarımı aşamasında maliyet planlamasını savunan hedef maliyet yaklaşımı, stratejik bir kâr ve maliyet yönetim süreci olarak ortaya konulmuştur. Bu yöntem; yeni bir ürünün planlama, araştırma ve geliştirme aşamasında maliyetlerin azaltılması için ortaya atılan tüm fikirlerin gözden geçirilmesi yoluyla hız, kalite ve güvenilirlik gibi tüketici ihtiyaçlarını karşılamayı sağlarken, söz konusu ürünün tüm yaşam dönemi maliyetlerini de azaltmayı amaçlamaktadır(Yılmaz ve Baral, 2009, s.5)

Hedef maliyetleme, yeni mamul geliştirilme sürecinde müşteri tatminini de dikkate alarak kârlılık ile maliyet planlaması yapmalıdır. Aksi takdirde hedef maliyetleme yalnızca bir maliyet düşürme tekniği ya da maliyet kontrolü sistemi değil, aynı zamanda değer analizini ve değer mühendisliğini de içine alan oldukça kapsamlı stratejik kâr yönetimi sisteminin de bir parçası olmaktadır (Öndeş vd., 2010, s.249).

Hedef maliyetleme, bir açık sistem yaklaşımını temsil etmektedir. Buna göre, firmanın içinde bulunduğu çevreye uyumu ön planda tutulmakta, sistem yapısının açıklanmasında daha karmaşık bir etkileşim ağı dikkate alınmakta, fiili sonuçlar öncesinde hataların önlenmesine yönelik çabalar devreye sokulmakta ve zaman içinde sürekli iyileştirme hedeflemektedir(Şakrak ve Hacırüstemoğlu, 2002, s.128).

Bunların ötesinde hedef maliyetleme sisteminin amaçları aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır (Altınbay, 2006,s.142), (Alagöz ve Ceran, 2006, s.66):

- İşletmenin tümünün piyasaya uyumlaştırılmasını sağlamak,
- Piyasanın istediği kaliteyi gerçekleştirmek,
- Mamulün özelliklerinin değerini “piyasa gözüyle” keşfederek müşteri ihtiyaçlarını tatmin etmek,
- Yeni mamulleri en uygun zamanda piyasaya takdim etmek,
- Maliyet, fonksiyonellik ve kalite arasında optimal bir bileşimin kurulduğu mamuller sunmak,

- Ürünün hazırlama ve pazarlama aşamalarında değer analizi uygulayarak çıkan sonuçlar doğrultusunda hareket etmek,

2.6 Hedef Maliyetlemenin Özellikleri

Hedef maliyetleme ile ilgili olarak öncelikli olarak üzerinde durulması gereken özellik onun uygulanma şeklidir. Çünkü bu teknik, yönetim alanındaki yeniliklerin ortaya çıkardığı ilişkilerden dolayı belli nitelikteki kalifiye elemanlar tarafından uygulanmaktadır. Hedef maliyetlemenin genel ilkesel özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamıştır (Can, 2004, s.53), (Monden ve Hamada, 1991, s.18):

- Hedef maliyetleme ürünün geliştirme ve tasarım aşamasında uygulanmasından dolayı üretim aşamasında uygulanan standart maliyet sisteminden farklıdır,
- Hedef maliyetleme geleneksel olarak maliyetleri kontrol altına almak için kullanılan bir yönetim metodu değildir, ancak maliyetleri düşürmeyi amaçlar,
- Hedef maliyetleme sürecinde yönetim bilimiyle ilgili birçok metot kullanılır. Çünkü hedef maliyet yönetim amaçları ürün tasarım ve geliştirme tekniklerini içerir,
- Hedef maliyetleme uygulamasında birçok bölümün işbirliğine ihtiyaç duyulur,
- Hedef maliyetleme büyük üretim yapan işletmelerden daha çok, çok ürünlü küçük üretim yapan işletmelerde daha uygundur,
- Pazar fiyatını pazardaki müşteriler ve rakipler belirlemektedir,
- Müşteri için değer; ürünün özellikleri, işlevi, fiyat ve kalitesinin bir fonksiyonudur
- Kar planlaması ürünün yaşam eğrisi boyunca yapılır
- Kaliteye yönelik tasarım çabaları pazar kaynaklı değişkenler ve maliyet düşürme üzerine yoğunlaşmıştır.
- Maliyet bilinci, sadakat ve sorumluluk duygusu tüm örgüte yayılmıştır.
- Sermaye yatırım planlaması; ürün geliştirme ve dağıtımla birlikte karlılık ve maliyetlerle ilişkilendirilir.

2.7 Hedef Maliyetlemenin Yararları

Hedef maliyetleme anlayışında pazar fiyatına dayalı üretim yapıldığından kar getirmeyecek ürünün pazara sürülmemesi veya sürülünceye kadar pazardaki fiyata uygun bir şekilde üretimi sağlanacağından işletmenin kara edememe riski azalmaktadır. Bundan dolayı

pek çok işletme, hedef maliyetlemeyi yeni üründen kar sağlamayı garanti etmek için kullanmaktadırlar (Öndaş, 2009, s.195).

Hedef maliyetlemenin en önemli yararı, işletmeleri ürünün gelişim süresi boyunca amaçlarına odaklanmaya çalışmasıdır. Ayrıca, hedef maliyetleme işletmeleri, müşteri beklentilerini karşılamaya zorlamaktadır (Türk, 1999, s.211), (Can, 2004, s.224).

Hedef maliyetlemeyi uygulayan firmaların elde ettiği yararlarından bazıları şunlardır (Yalçın, 2005, s.56), (Acar, 1998, s 94), (Can, 2004, s.225), (Cengiz, 2008, s.30), (Yükçü, 1999, s.10).

- Üretim öncesi yeni ürün maliyetlerinde, satın alınan hammadde, malzeme ve parça maliyetlerinde, üretim maliyetlerinde, üretim öncesi tasarım değişikliklerinde ve yeni ürün takdimi için gerekli olan zamanda azalma,
- Ürün özellikleri, kalitesi ve işlevleri yoluyla yeni müşteri değeri yaratma,
- Daha kârlı ürün karması geliştirme,
- Ürünler için müşteri beklentilerini karşılama,
- Müşteri beklentilerin üzerine çıkarak kârlılıkta ve piyasa payında ciddi artışlar sağlama,
- İşletmede çalışan herkes için belirlenmiş bir maliyet indirme hedefi olması çalışan kişileri bu hedefe ulaşmaya zorlar,
- Hedef maliyet işletmenin bütün birimlerinin birlikte ulaşmaya çalıştıkları bir hedef olduğundan birimleri ayrı hedef doğrultusunda birleştirmeye yardımcı olur,
- İşletme bütçesinin hazırlanmasında ve bununla ilgili hedeflere ulaşmada kolaylık sağlar. Ayrıca malzeme gereksinimi planlamasına da bir veri tabanı oluşturur,
- İşletmenin içinden ve dışından işletmeye mal ve hizmet sunanlar da maliyet indirimi konusunda baskı yaratarak tüketicinin lehine bir durum yaratır,
- Uygun bir hedef maliyet sistemi bir rekabet aracı olarak kullanılabilir,
- İşletmeleri üretebildiğini satmaya değil, satabildiğini üretmeye zorlar,
- Ürünlerin istenen kalite ve fonksiyonellikte tasarlanıp üretilmesini sağlar,
- Hedef maliyetleme çalışmalarında, tasarımın ortak dili oluşturularak, ürün parçaları, fonksiyonları ve yeni ürün tasarım çabalarıyla ilgili iletişim kolaylaştırılır. Bu yeni ürün tasarım çabalarını uyumlaştırmaya yardım eder. Ortaya çıkan bu ortak dil,

tasarım ekibinde yer alan pazarlama, üretim fonksiyonları ve firma tedarikçileri arasında etkili iletişim kurulmasında yardımcı olur.

2.8 Hedef Maliyetlemenin Sakıncaları

Yukarıda sayılan yararlarla birlikte bir maliyet yönetim tekniği olarak hedef maliyetleme, uygulamada başarısızlık ihtimali nedeniyle bazı sakıncaları olduğu da açıktır. Pek çok yararına rağmen kendine özgü zorlukları da vardır. Hedef maliyetlemenin sakıncaları şöyle sıralamaktadır (Acar, 1998, s.94), (Can, 2004, s.225), (Cengiz, 2008, s.35).

- Ulaşılmak istenen hedef çok zorsa çalışanların motivasyonu bozulur,
- Hedef maliyetleme uygulamasının yarattığı aşırı baskı ve uzun çalışma saatleri çalışanlar üzerinde olumsuz etki sağlamaktadır,
- İşletme hedef maliyete ulaşmak için tedarikçileri maliyet düşürmeye zorlarsa, bu baskı işletme ile tedarikçinin arasında sorun doğurabilir,
- Hedef maliyetler zamanında gerçekleştirilemediğinde para ve zaman kaybına neden olabilir,
- İşletmenin hedef fiyatla çalışması ürün tasarımı ve dizaynını kısıtlar,
- Ürünlerin gelişim aşamasında fiyat düşürme için yapılan uygulamalar esnasında geçen zaman yüzünden ürünün pazara geç girmesini sağlar, bu da ürünün pazarlama ve dağıtım aşamasında para kaybına sebep olur,
- Hedef maliyetin uygulanması örgütsel çatışmalara neden olabilmektedir.
- Hedef maliyetleme ürün planlama ve tasarım aşamalarında maliyetlere direkt olarak yönelmeyebilir
- Hedef maliyetleme piyasa karmaşasına yol açabilmektedir.

Hedef maliyetlemenin bu genel bu genel dezavantajlarına ek olarak, Japonya'daki Matsushita ve Toyota'nın hedef maliyet sistemlerini inceleyen Fisher, hedef maliyetleme sürecinin çeşitli zorluklara sahip olduğunu belirtmiştir. Birincisi, hedef maliyetlemeye dâhil edilen faktörlere ilişkin yapılan tahminlerin doğruluk derecesinin düşmesi ile beraber hedef maliyetleme yararının da düşeceği'dir. İkincisi, ürün planlama ve dizayn aşamalarında hedef maliyetleme maliyetleri direkt olarak gündeme getirmeyebilir. Son olarak, işletmeler, hedef maliyetleme sürecinde zorunlu olarak uyulması gereken bazı aşamaları uygulamada ve izlemede zorluk çekebilirler (Can, 2004, s.226).

2.9 Hedef Maliyet Bileşenleri

Hedef maliyet bileşenleri hedef satış fiyatı, hedef kar marjı ve hedef maliyet kavramlarından oluşmaktadır. Bu kavramlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

2.9.1 Hedef Satış Fiyatı

Hedef satış fiyatı ürün piyasaya sürüldüğü zaman beklenen piyasa koşulları dikkate alınarak belirlenir. Hedef satış fiyatı gerçekçi olmalıdır ve bundan dolayı birçok firmada hedef satış fiyatının belirlenme süreci esaslı bir çalışma gerektirir. (Cooper ve Slagmulder, 1997, s.94)Akt: Cengiz, 2010, s.71).

Rakiplerin farklı satış fiyatları, ürünün müşteriler tarafından beklenen değerler ile müşterinin ödemeyi arzu ettiği fiyat satış fiyatının belirlenmesinde oldukça önemlidir. İşletmenin hedef satış fiyatını hesaplamada içsel ve dışsal faktörler bulunmaktadır. İçsel faktörler üst yönetimin karlılık ve stratejik amaçları doğrultusunda ortaya çıkan faktörlerdir. Dışsal faktörler ise, işletmenin imajı ve müşteri bağlılık düzeyi, beklenen kalite düzeyi ve ürün fonksiyonlarının rakiplerin ürünleri ile karşılaştırılmasıdır (Atmaca, 2005, s.78).

2.9.2 Hedef Kar Marjı

Hedef maliyetleme sisteminin en kritik aşamalarından biri de gelecekteki ürünün üretim planlama aşamasında hedef kâr marjının belirlenmesidir. hedef kâr marjının asıl amacının firmanın uzun vadeli kâr planının gerçekleştirilmesi olduğunu belirtmiştir (Cengiz, 2010, s.80). Hedef karın belirlenmesinde satış ve yatırımın karlılığı dikkate alınması gerekmektedir.

Hedef karın gerçekçi olması ve ürün yaşamı süresince maliyetini karşılaması gerekmektedir. Hedef karın yeterlilik düzeyi; ürünün pazara girişinin ve pazarda kalma süresinin kısa süreli olması veya ürünün fiyatının değişkenlik göstermesi gibi durumlarda etki etmektedir (Atmaca, 2005, s.78).

2.9.3 Hedef Maliyet

Hedef maliyet kavramı; “bir mamule ait beklenen kar oranını kazandıracak kabul edilebilir maliyet düzeyi” olarak tanımlanabileceği gibi “hedef satış fiyatı ile hedef kar marjı arasındaki fark” olarak da ifade edilebilir (Akaya, 2010, s.9).

Kavram olarak hedef maliyet, bir mamule ait beklenen kâr oranını kazandıracak kabul edilebilir maliyet düzeyidir şeklinde tanımlanabildiği gibi hedef satış fiyatı ile hedef kâr marjı arasındaki farktır şeklinde de tanımlanabilmektedir. Diğer bir tanıma göre ise, hedef pazar

payına ulaşabilmek için kullanılan satış fiyatına göre hesaplanan, Pazar bazlı maliyeti ifade etmektedir (Kaya, 2010, s.318).

2.10 Hedef Maliyetleme ile Geleneksel Maliyetlemenin Karşılaştırılması

Geleneksel maliyet sistemi, maliyetlerin daha iyi kontrol altında tutulması açısından uzun süre işletmeler tarafından oldukça sık bir şekilde kullanılmıştır. Ürünler arasında rekabetin artması ve kısalan ürün yaşam dönemleri, üretim ve montaj aşamalarında maliyet kontrolünün rolünü azaltırken planlama ve tasarım aşamalarının önemini arttırmıştır. Bu yüzden, daha ürünün tasarımı aşamasında maliyetleri ön plana alan ve stratejik kar planlamasının bir parçası olan hedef maliyetleme, standart maliyetlemeye göre işletmelerin rekabet avantajı sağlamada çok daha önemli bir maliyet sistemidir. Diğer yandan hedef maliyetlere ulaşmada kabul edilebilir maliyetler dikkate alınmalıdır(Çetin ve Atmaca, 2009, s. 321).

Geleneksel maliyet muhasebesi sistemleri, teknolojinin sabit olduğu sınırlı üretim durumlarında, baskın faktörler olan direkt işçilik ve malzeme kullanılması durumunda faydalı bir maliyetleme sistemidir. Bilindiği gibi mamul ve hizmet maliyetleri direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Direkt hammadde ve direkt işçilik maliyetleri doğrudan üretilen mamul veya hizmet ile ilişkilendirilebildiği için söz konusu maliyetlerin ürüne yüklenmesinde bir problemle karşılaşılmamaktadır. Genel üretim maliyetleri ise üretim faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için gerekli diğer girdilere ait bulunan, fakat üretilen mamul veya hizmetlere direkt olarak yüklenemeyen giderlerdir([http://www.alomaliye.com/2013/gokhan-korhan-faaliyet-tabanlı-maliyetleme.](http://www.alomaliye.com/2013/gokhan-korhan-faaliyet-tabanlı-maliyetleme))

Geleneksel maliyet sisteminde ürünün maliyetleri hesaplanırken üç temel unsur dikkate alınır. Bunlar; direkt işçilik maliyeti, direkt hammadde maliyeti ve genel üretim maliyetleridir. Bunlar ürünün maliyetlerinin hesaplanması açısından en önemli hususlardır (Çabuk, 2003, s.111)

Geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerine bakıldığında, söz konusu sistemlerde, genel üretim giderlerinin belirli ürünlere yüklenmesinde direkt işçilik saati, makine saati, satış miktarı gibi hacim tabanlı dağıtım anahtarlarının kullanıldığı görülmektedir. Fakat gerçekte birçok ürünün kaynaklardan aldığı payın üretim veya satış miktarı ile doğru orantılı olmadığı görülmektedir. Bu nedenle ürünün tasarlanması, üretimi, satışı ve teslim edilmesi gibi faaliyetlere ilişkin ürünler tarafından tüketilen maliyetler geleneksel maliyet sistemleri vasıtasıyla doğru olarak ölçülememektedir(<http://www.alomaliye.com/2013/gokhan-korhan-faaliyet-tabanlı-maliyetleme.htm>)

Geleneksel maliyetleme yönteminde daha kapalı bir sistem ön plandadır. İşletme ve çevre arasındaki ilişki ihmal edilmekte; sistemi açıklamada sınırlı sayıda değişkeni göz önüne almakta; ortaya çıkan fiili sonuçlardan sonra bu sonuçların tekrar gözden geçirilmesine önem verilmekte ve bu doğrultuda çalışmalar sürdürülmektedir. Hedef maliyetleme de ise, daha açık bir sistem yaklaşımı uygulanmakta; işletme-çevre uyumunu dikkate almakta, hataların önlenmesine yönelik adımlar atılmakta ve sürekli olarak iyiye gitmeye çalışılmaktadır (Çetin ve Atmaca, 2009, s.322).

Hedef maliyet geleneksel “maliyet artı” yaklaşımından farklı olarak, maliyetlerin bir fonksiyonu olmaktan ziyade, satış fiyatı ve arzu edilen kârın bir fonksiyonudur. Geleneksel maliyetleme yöntemi ile hedef maliyetleme yöntemi arasındaki farklılıklar aşağıdaki gösterilmiştir.

Geleneksel maliyetleme yöntemi:

$$\text{Beklenen Satış Fiyatı} = \text{Beklenen Maliyet} + \text{Beklenen Kâr Marjı}$$

Hedef maliyetleme yöntemi:

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Hedef Satış Fiyatı} - \text{Hedef Kâr Marjı}$$

Geleneksel yöntemde ürünün satış fiyatı bağımlı değişken iken, hedef maliyetleme yönteminde hedef maliyet bağımlı değişkendir. Yani, geleneksel yöntemde tahmin edilen maliyetlere beklenen kâr marjı eklenerek satış fiyatı hesaplanırken, hedef maliyetlemede hedef fiyattan hedef kâr düşülerek hedef maliyet hesaplanmaktadır (Öndeş vd, 2010, s.253-254).

“Maliyet artı” yaklaşımı günümüzde oldukça fazla işletmeler tarafından kullanılmaktadır. Gelenekselliği temsil eden bu yaklaşımda, öncelikle üretim maliyetleri belirlenmekte ve bu maliyetlerin üzerine bir kâr payı eklenerek satış fiyatı elde edilmektedir. Eğer piyasa bu fiyatı ödemek istemiyorsa, işletme maliyet düşürme yollarını aramaya başlamaktadır. Oysa hedef maliyetleme yaklaşımında, önce piyasa fiyatı ve mamul için planlanmış bir kâr payı ile başlanmakta daha sonra da kabul edilebilir bir maliyet seviyesi oluşturulmaktadır. Hedef maliyetleme ile geleneksel maliyetlemenin karşılaştırılması aşağıdaki tabloda gösterilmektedir (Altınbay, 2006, s.143).

Tablo 2.1 Hedef Maliyetleme ile Geleneksel Maliyetlemenin Karşılaştırılması

Maliyet Artı	Hedef Maliyetleme
Pazar Faktörleri, maliyet planlamasının bir parçası değildir.	Rekabete dayalı Pazar faktörleri, maliyet planlamasını yönlendirir.
Maliyetler fiyatı belirler.	Fiyatlar maliyetleri belirler.
Maliyet düşürmenin odak noktası, kayıplar ve verimsizliktir.	Maliyet düşürme için anahtar, tasarımıdır.
Maliyet düşürmeyi yönlendiren, müşteriler değildir.	Müşteri verileri, maliyet düşürmede rehberdir.
Maliyet düşürmede maliyet muhasebesi bölümü sorumludur.	Çok fonksiyonlu katılımı olan gruplar, maliyet düşürmede sorumludur.
Satıcılar ile, mamul tasarımından sonra ilgilenir.	Satıcılar ile, tasarım öncesinde ilgilenir.
Müşterilerce ödenen fiyatın en az indirilmesi hedeflenir.	Müşterilerin, sahiplik maliyetlerinin toplamının düşürülmesi hedeflenir.
Maliyet planlamasında, değer zinciri ile çok az ilgilenilir, ya da göz ardı edilir.	Maliyet planlamasında değerler zinciri ön planda tutulur.

Kaynak: Altınbay, 2006, s.29

Hedef maliyetlemenin başarısını değerlendirmek açısından standart maliyetleme sistemi oldukça önemlidir. Bu sisteme göre hedef maliyetleme, pazara dayalı olarak elde edilen verilerin işletmenin standart verileri ile karşılaştırılması gerekmektedir. Bu karşılaştırmayı sağlayan standart maliyetleme sistemidir. Hedef maliyetleme ile standart maliyetleme ürünün yaşam döneminde farklı aşamalarda yoğunlaşmaktadır. Buna göre standart maliyetleme üretim aşamasında; hedef maliyetleme ise, planlama ve tasarım aşamasında kullanılmaktadır. Standart maliyetlemede, maliyet kontrolü esas alınırken hedef maliyetlemede ise, esas olan maliyet planlamasıdır. HM, temelde stratejisini pazardan elde ettiği bilgilere ve bulgulara göre planlanmakta olup pazar odaklı bir maliyetleme yaklaşımıdır. Standart maliyetleme ise işletmenin iç faktörlerine odaklanan, üretim ve teknoloji unsurlarını dikkate alan bir sistemdir (Çetin ve Atmaca, 2009, s.322).

Özetle, geleneksel yaklaşımda ürünün satış fiyatı bağımlı değişken iken, hedef maliyetleme yaklaşımında hedef maliyet bağımlı değişkendir. Başka bir deyişle geleneksel

yaklaşımında beklenen maliyetlere, beklenen kar marjı eklenerek hedef satış fiyatı bulunurken, hedef maliyetlemede ise hedef fiyattan hedef kar düşülerek hedef maliyet hesaplanmaktadır (Aktaş, 2003, s.4).

2.11 Hedef Maliyetlemenin Yönetim Muhasebesi İle İlişkisi

Yönetim muhasebesi, genel anlamda işletme yönetimlerinin planlama, kontrol ve karar verme fonksiyonlarını yerine getirmesine yardımcı olan, maliyet muhasebesi bilgilerini yönetsel kararlar için kullanan muhasebe mesleğinin ayrı bir uzmanlık dalıdır. Maliyet muhasebesi sisteminden sağlanan bilgilerin finansal tablo hazırlamada ve yönetim ihtiyaçlarını karşılamada kullanıldığı göz önüne alındığında, özellikle planlama ve kontrol sürecinde kullanılabilir bilgiler sağlayan maliyet muhasebesi sisteminin yönetim muhasebesi sistemini oluşturduğu ifade edilmektedir (Demir, 2008, s.2).

Yönetim muhasebesinin ana hedefi, bir organizasyonun yönetilmesi sürecinde yöneticilere yardım edilmesidir. Yöneticilerin uzun vadeli başarısı kendi müşterilerini memnun etmesine bağlıdır. Bu yüzden yöneticiler, şirketin ürün ve hizmetleri hususunda kendi müşterilerinin görüşlerini bilmek ve bunları geliştirmek sorumluluğunu hissederler.

Yönetim muhasebesi etkinliklerinin dört ana amacı olduğu ifade edilebilir.

1. Yöneticilere planlama ve karar verme sürecinde bilgi sağlanması,
2. Yöneticilerin operasyonların yönetilmesinde ve kontrol etmesine yardım edilmesi,
3. Organizasyonunun amaçlarına doğrultusunda yöneticilerin ve diğer çalışanların motive edilmesi,
4. Organizasyon içerisindeki bölüm, süreç, faaliyetler vb ile yönetici ve diğer çalışanlara göre performansın ölçülmesi

Hedef maliyetleme, bir maliyet yönetim aracı olarak kullanılmaktadır. Bu bakımdan, yöntemin kullanılabilmesi için maliyet ve yönetim muhasebesine dayalı bilgiler gerekebilmektedir. Yönetim muhasebesi, bir organizasyonun yönetim bilgi sisteminin önemli bir parçasını oluşturur. Yöneticiler, bir organizasyonun faaliyetlerini planlamak, yürütmek (yönetmek), organize etmek ve kontrol etmek aşamalarında yönetim muhasebecilerinin kendilerine sağladığı bilgiye ihtiyaç duyarlar (Ertaş, 1998, s.188-189).

Hedef maliyetleme iki tür yönetim muhasebesi bilgisine ihtiyaç duymaktadır. Birincisi, tasarlanan satış fiyatı ve satış hacmidir. Bu veri, planlama ve bütçeleme sürecinde

gerekli olduğundan dolayı, genellikle yönetim muhasebesi sisteminde kayıtlıdır. İkincisi, hedef maliyetleme sürecinde, yeni ürünün tahmini maliyetini belirlemek için şirketin kayıtlarından elde edilen standart maliyet bilgisidir. Bu noktada, yeni ürünü oluşturan parçaların hedef maliyetini belirlemek için, hedef maliyetleme süreci muhasebe, pazarlama ve mühendislik bilgisini birleştirebilmektedir(Ertaş, 1998, s.188-189).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HEDEF MALİYETLEME ve KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE HEDEF MALİYETLEME SÜRECİNİN İNCELENMESİ

Ürünün geliştirilmesi ve dizaynı aşamasında ortaya çıkabilecek ilave masraflar da, işletmeleri önemli oranda mali kayıplar vermesine neden olabilmektedir. Ürünün üretiminin gerçekte kaç mal olduğunu ölçmek, zaten üretim başladığı için, maliyetlerin % 80'inin üretime başlanmadan önce oluştuğu gerçeğini göz ardı etmek olacaktır. Bu ilave masrafların önüne geçebilmek için ürünün dizayn ve geliştirme aşamasına çok dikkat etmek gerekmektedir (Türk, 1999, s.201).

Bu maliyetlerin etkin bir şekilde yönetilmesini amaçlayan hedef maliyetleme, uygulama sürecine geçildiğinde altı temel ilke çerçevesinde hareket etmektedir. Bu temel ilkeler aynı zamanda, maliyet ve kar planlamasına, geleneksel yaklaşımdan tamamen farklı bir yaklaşımı da ortaya koymaktadır. Bu temel ilkeler aşağıdaki gibidir (Türk, 1999, s.202):

- Fiyata göre maliyetleme,
- Müşteri üzerinde yoğunlaşma,
- Mamul tasarımı üzerinde yoğunlaşma,
- Geniş kapsamlı katılım,
- Yaşam döneminde maliyet düşürme,
- Değerler zinciri ile ilgilenme.

Hedef maliyetleme sürecinde pazar fiyatı hareket noktasını teşkil etmektedir. Hedef maliyetleme sürecinde ürünün piyasaya çıkmadan önceki aşamasında maliyetlerin kontrol edilmesi ürünün geleceği açısından oldukça önemlidir. Hedef maliyetleme sürecinde ürün dizaynı, üretim, pazarlama ve satın alma bölümleri arasında oldukça sıkı bir bağ bulunması gerekmektedir. Ayrıca hedef maliyetleme süreci, satıcı, dağıtıcı ve tedarikçiler arasındaki değer zincirinden oluşmaktadır (Türk, 1999, s.203).

Hedef maliyetleme yaklaşımı sadece hedef satış fiyatı tahmin edilerek hedef maliyetler belirlenmez. Aynı zamanda, pazar payı ve olası satış hacmi de belirlenir. Aksi takdirde, ürünün kendisi için yapılacak genel üretim, araştırma-geliştirme, satış, finansman ve yönetim giderlerini karşılayıp karşılayamadığı anlaşılamaz. Dolayısıyla, burada pazarın olası büyüklüğünün ve pazardaki eğilimin incelenmesiyle birlikte pazardaki rekabet durumu,

satılması hedeflenen fiyat konusunda pazarın duyarlılığı ve diğer genel şartlar da dikkatli bir şekilde gözden geçirilmektedir (Aksoylu ve Dursun, 2001, s.362).

Ürünün geliştirme ve dizayn aşamasından başlanarak devam eden süreç aşamaları şöylece özetlenebilir (Bilginoğlu, 1995, s. 13-15) Akt: Türk, 1999, s.203)

a) Ürünün Sahip Olacağı İşlevlerin Belirlenmesi: Bu aşamada müşterilerin üründen beklentileri değer analizi yöntemiyle belirlenerek ürün geliştirme aşamasına geçilir. Ürünün başarı göstergesi işlevselliği ile doğrudan orantılıdır. Bu aşamada yoğun bir Pazar araştırması yapılması gerekmektedir.

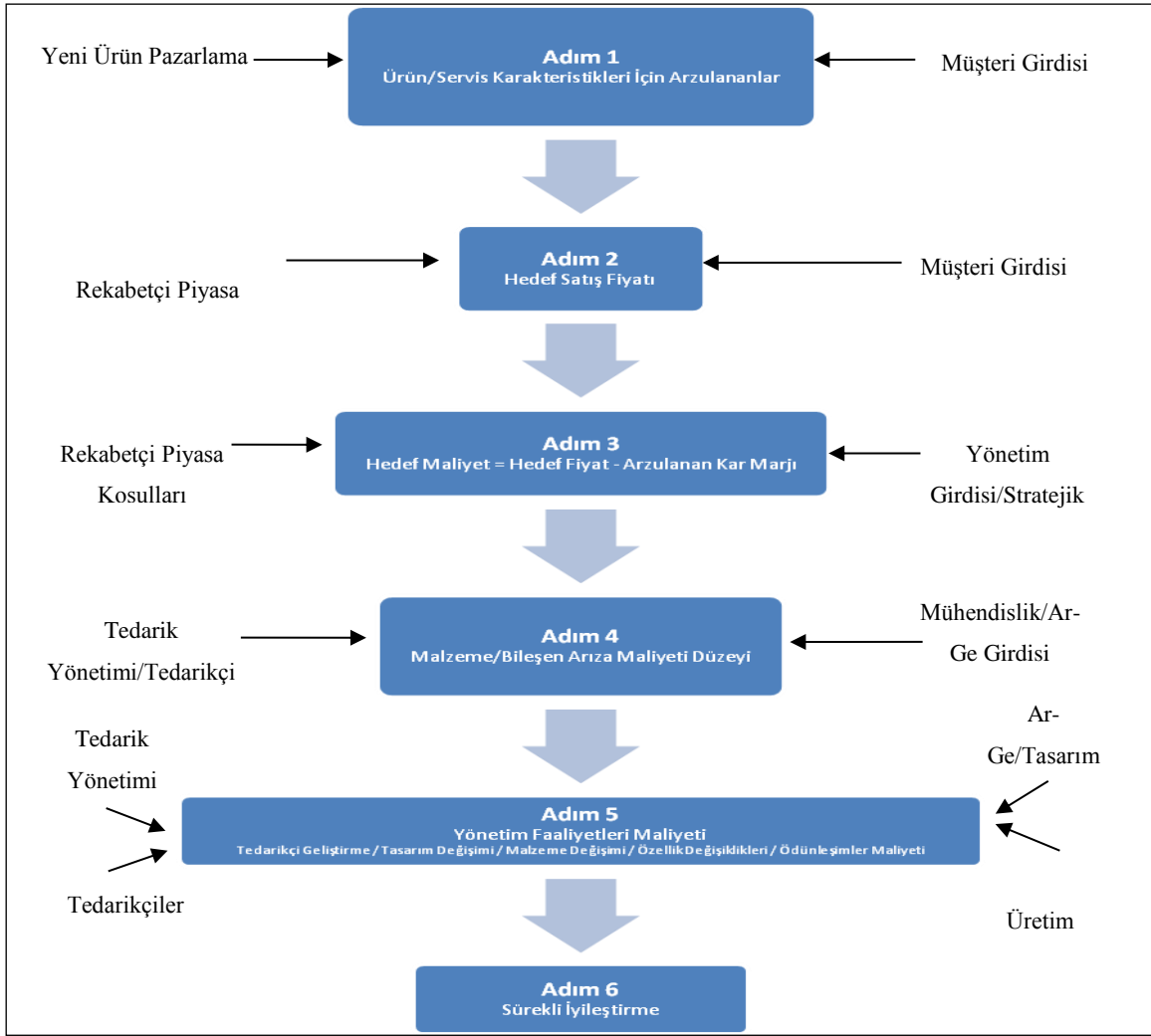
b) Her Bir İşlevin Göreceli Öneminin Belirlenmesi: Bu aşamada, yapılan değer analizleri sonucunda, müşteri beklentileri doğrultusunda sonuçlar değerlendirilir. Bu doğrultuda ürünü oluşturan her bir parçanın önem derecesi belirlenerek ürün oluşturulur.

c) Ürünü Oluşturacak Parçaların Belirlenmesi: Bu aşamada ürünü oluşturacak parçalar ürün taslağı üzerinde çalışılarak belirlenir. Bu aşama ürünümüzün iskeletini oluşturmaktadır.

d) Ürünü Oluşturan Her Bir Parçanın Maliyetlerinin Tahmin Edilmesi: Bu aşamada ise ürünü meydana getiren bütün parçaların maliyetleri tek tek hesaplanarak tahmini bir fiyata ulaşılır. Ürün maliyetlerini etkileyen faktörler arasında ürünü meydana getiren o parçanın işletmemizin içinde üretilip üretilmediğidir. Bu doğrultuda eğer o parçayı işletme dışarıdan tedarik ediyorsa bunun piyasa fiyatı araştırılarak bu parça ürüne dâhil edilir.

e) Ürünü Oluşturan Parçaların Göreceli Önemlerinin Belirlenmesi: Ürünü oluşturan parçalar ile ürünün fonksiyonları arasında bir ilişki kurulmaya çalışılır. Bu ilişki doğrultusunda bir matris oluşturularak ürünü oluşturan parçaların önem dereceleri tespit edilir..

f) Parçaların Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması: Bu aşamada ise daha önce bulduğumuz parçaların ürün içindeki payları ile bu parçaların göreceli önem dereceleri arasındaki ilişki doğrultusunda hedef maliyet endeksi oluşturulur. Hedef maliyetleme süreci başka bir yazar tarafından da aşağıda görüleceği üzere yukarıda sıralamaya yakın bir şekilde gösterilmiştir. Bu süreçte ilk adım ürün ve servis karakteristiği için arzulananların tespiti son adım ise sürekli iyileştirme olarak belirlenmiştir.



Şekil 3.1 Hedef Maliyetleme Süreci

Kaynak: Ellram, 1999, s.46

3.1 Hedef Maliyetleme Sürecinin Temel İlkeleri

Hedef maliyetin temel ilkeleri altı başlık halinde aşağıda sunulmuştur.

3.1.1 Fiyata Göre Maliyetleme

Hedef maliyet yönetimini geleneksel yöntemlerden ayıran en önemli özellik bir fiyata göre maliyetleme ilkesidir. Hedef maliyetlemenin bu ilkesinde, maliyet hedeflerini, rekabete dayalı pazar fiyatından hedeflenen kar payı düşürülerek belirlenmektedir. Hedef maliyetlemede fiyat, işletmenin pazar konumun kontrolü altında iken, hedef kar işletmenin finansal gereksinimlerine ve içinde bulunduğu sektörün finansal koşullarına göre belirlenmektedir (Can, 2004, s.60-61).

Bir ürün ve hizmetin fiyatı artık pazar tarafından belirlendiğinden ve işletmeler varlıklarını sürdürebilmek için gerekli kar marjını kazanmak zorunda olduklarından, satış

fiyatı ve kar marjı, işletmelerin neredeyse tamamına yakını için kontrol edilebilir bir değişken olmaktan çıkmaktadır. Bu nedenle işletme yönetiminin etki edebileceği tek değişkenin maliyetler olduğu söylenebilir (Yükçü ve Gönen, 2008, s.76). Hedef maliyetleme yaklaşımında öncelikle hedef satış fiyatı belirlenir. Hedef satış fiyatı, tüketicilerin işletmenin ürettiği ürünlere ödemeyi düşündüğü bedeli temsil etmektedir. Bu fiyattan, hedef kâr marjı düşülerek hedef maliyet belirlenir. Fiyat, pazarın kontrolü altında iken; hedef kâr, işletmenin finansal gereksinimlerine ve içinde bulunduğu sektörün finansal şartlarına göre belirlenmektedir. Fiyata göre maliyetleme ilkesi iki alt ilkeye sahiptir (Aksoylu ve Dursun, 2001, s.363):

- Ürün ve kâr planlarını pazar fiyatları tanımlar. Uygun ve güvenli bir kâr marjına sahip ürünlere kaynakların yönlendirilebilmesi için, bu planlar sık sık gözden geçirilir.
- Hedef maliyetleme süreci, aktif rekabet ortamı bilgileri ve analizleri ile yönlendirilir. Pazar fiyatlarının nasıl oluştuğunu anlamaya çalışmak, rekabet ortamının zorluklarını ve tehlikelerini karşılayabilmek için önem taşır.

Fiyat piyasa şartları tarafından kontrol edilmekte, hedef kar ise işletmenin ve içinde bulunduğu endüstrinin finansal gereksinimlerine belirlenmektedir. Örneğin; belli bir mamul için rekabetçi piyasa fiyatı 100 TL ise ve işletmenin içinde bulunduğu endüstride finansal olarak iyi durumda kalabilmesi için % 15'lik kar marjına ihtiyacı var ise bu mamul için hedef maliyet 85 TL olarak belirlenmelidir (Kutay ve Akkaya, 2000, s.2).

3.1.2 Müşteri Üzerine Yoğunlaşma

Hedef maliyetlemenin ikinci temel ilkesi müşteri üzerine yoğunlaşmaktır. Bu süreçte müşterilerin düşünceleri çok önemlidir. Kalite, zaman ve maliyet ile ilgili müşteri gereksinimleri, mamul ve üretim kararlarında bir arada tutulur ve bu unsurlar maliyet analizlerini yönlendirir. Müşterinin ne istediğini ve işletmenin buna yönelik ne yaptığı ve yapabileceklerini belirlemek son derece önemlidir.

Müşteri merkezli yaklaşım, mamul geliştirme faaliyetlerini de yönlendirir. Teknik gereksinimleri, piyasayı beklentileri biçimlendirir. Bu gelişme sürecinde, mamul özellikleri ve fonksiyonlarında bir atıştan söz edilmesi, bu mamullerin müşteri beklentilerini karşılaması, müşterilerin ödemeye hazır oldukları bedele sahip olunması ek pazar payı ya da satış hacmi sağlanması halinde olanaklıdır (Can, 2004, s.61). Müşterinin kalite, fiyat ve zaman gereksinimi eş zamanlı bir şekilde ürün karar aşaması ve fiyat analiziyle birleştirilir. Ürünün

özellikleri ve fonksiyonunun değeri(müşteri için), üründen elde edilenden daha fazla olmalıdır (Swenson vd., 2003, s. 12).

Müşterinin nitelikleri verilen bir ürünün değerini nasıl algılayacağı işletme için çok önemlidir. Pazarlama departmanı müşterinin memnuniyetini potansiyel davranışlarını ve ürünün değerine olan bakış açısını araştırıp gözlemleyecektir. Elbette ki müşteri elindeki modele kıyasla ürünün daha yüksek değere sahip olduğunu algılayarsa, daha fazla para ödemeye razı gelecektir. Yeni ürünün dizaynının başarılı olması için pazarlamacılar müşterilerin düşüncelerini dizayn mühendislerine iletmelidir. Geri bildirim çok önemlidir çünkü dizayn, dinamik ve tekrarlayan bir süreçtir. Tasarımcı rakipleriyle piyasaya sundukları fonksiyonları karşılaştırmalıdır. Örneğin pazarlama mühendisleri fonksiyonları verilen bir üründeki azalmayı takip eden müşterinin tepkisini önceden tahmin edebilir (Souissi ve Ito, 2004, s. 59)

Hedef maliyetleme, pazar faktörlerini hedef maliyetleme sürecine dâhil eden bir sistemdir. Üretilen ürünlerin tüm özellikleri müşterilerin istekleri göz önüne alınarak tespit edilmektedir. Bundan dolayı, müşteri beklentilerini bilmek ve işletmenin buna yönelik ne yapabileceğini belirlemek son derece önemlidir. Maliyet analizlerini kalite, maliyet ve zaman ile ilgili tüketici ihtiyaçları belirleyip, maliyet azaltma çabaları müşteri isteklerine göre şekillenmektedir. Müşteriler üzerine odaklanma, dizayn faaliyetleri ile ilgili mühendislik çalışmalarını etkilemektedir. Mamulün özelliklerini ve fonksiyonlarını geliştirebilmek için, bu mamullerin müşteri beklentilerini karşılaması, müşterilerin karşılayabileceği fiyatı taşıması ve ek pazar payı ya da satış hacmini sağlaması gerekmektedir (Yükçü ve Gönen, 2008, s. 77).

3.1.3 Tasarım Üzerinde Yoğunlaşma

Müşterilerin farklı gereksinimleri vardır ve bu gereksinimler dikey veya yatay olarak farklılaşmış ürünler geliştirilerek karşılanabilir. Dikey olarak farklı ürünler sağladıkları işlevsellik dereceleri ve satış fiyatları ile farklılaşırlar. Fiyat yükseldikçe ürünün işlevselliği ve kalitesi artar. Yatay olarak farklılaştırılmış ürünler aynı fiyatla satılır, ancak farklı bir kalite ve işlevsellik demeti sunarlar. İşlevsellik ve fiyattaki nispeten küçük farklılıklar genellikle isteğe bağlı özellikler geliştirilerek elde edilir. Örneğin, bir yolcu hava yastığı olan veya olmayan bir Corolla gibi. Buna karşılık, işlevsellikte ana değişimler yeni ürün modelleri çıkarılarak elde edilir. Örneğin, Corolla'ya karşı bir Camry modeli gibi. Yukarıdaki gözleme istisna bir durum müşteriler işletmenin destekleyebileceğinden daha büyük bir ürün çeşitliliği talep ettiklerinde ortaya çıkar (Cooper, 1997, s. 10-11).

Tasarım aşaması maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetimi ilkesine dayanır. Bu nedenle, hedef maliyetleme sürecinde tasarım aşaması çok önemli bir süreçtir. Çünkü bu

aşamada oluşan maliyetler, ileri süreçlerde ortaya çıkacak maliyetlerdir ve tasarımın değiştirilip geçmişe dönülmesi maliyetleri oldukça artıracaktır. Bu da ister istemez ürünün satış hacmini etkileyecektir. Hedef maliyetleme yöntemi, bu konuda çalışan kişileri ürünün, teknolojinin ve tasarımın maliyet etkilerini araştırmaya yönlendirir. Böylece, tasarım aşamasına geçilmeden, ürünün kendisi ve üretimi konusundaki fikirler, tüketici istekleri göz önünde bulundurularak incelenir (Aksoylu ve Dursun, 2001, s. 364).

Tasarım merkezli yaklaşımın dört alt ilkesi bulunmaktadır (Can, 2004, s. 62).

- Mamul yaşam döneminin, tasarım ve geliştirme aşamasında oluşan maliyetler, geleceğe taşınan maliyetler iken; üretim döneminde ise döneme ait tahakkuk eden maliyetler ortaya çıkar. Üretim döneminde tahakkuk eden maliyetlerin büyük bir çoğunluğu tasarım ve geliştirme döneminde oluşmuş ve üretim dönemine kadar ertelenmiş maliyetlerdir. Bu nedenle hedef maliyetleme yönetimi, mamul yaşam dönemince maliyetleme yaklaşımının ilkelerini benimser.
- Hedef maliyetleme, mühendisleri mamul, teknoloji ve tasarımın maliyet etkilerini araştırmaya yönlendirir. Tüm mühendislik fikirleri, tasarım aşamasına geçilmeden, müşteri değerlerine göre gözden geçirilerek incelenir.
- İşletmenin bütün bölümlerini, üretim aşaması öncesinde gerekli teknik gelişimlerin yapıla bilmesi için üzerinde çalışılan mamul tasarımlarının incelenmesine yönlendirilir.
- Hedef maliyetleme yaklaşımı, mamul ve süreç geliştirmede, sıralı teknik işlemler yerine paralel akışı teşvik eder. Bu geliştirme zamanını azatlığı gibi, geliştirme sürecinin ilk aşamalarında, sorunların çözülmesi ve maliyetlerin düşürülmesine öncülük eder.

3.1.4 Geniş Kapsamlı Katılım

Hedef maliyetleme, müşteri gereksinimleri ile başlamakta ve ürünün müşterilerin beklentilerini aşması veya en azından müşteri beklentilerini karşılaması ile son bulmaktadır. Bunun gerçekleşebilmesi için de oldukça geniş çaplı mesleki bir uzmanlığa ihtiyaç duyulmaktadır (Yükçü ve Gönen, 2008, s. 77).

Tüm işletmelerde ürün geliştirme süreleri daha sık ürün tanıtımı ortaya çıkması için düşünülmüştür. Böylece, yoğun rekabet işletmeyi bir yandan ürün geliştirme ve piyasaya da hızlı oranda sunmada uzman olmaya zorlamıştır. Yeni ürün tanıtım oranı yükseldikçe, hedef maliyetlemeden elde edilen faydaların daha fazla olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle, bu

tür işletmelerin tüm yeni ürünlerin tasarım sürecini sistematik maliyet azaltma baskılarına tabi olup süreç içerisindeki tüm katılımcıların aktif bir şekilde sürece dahil edilmeleri gerekmektedir (Cooper, 1997, s. 12).

Hedef maliyetlemede tasarım ve üretim mühendisliği, üretim, pazarlama, satın alma, maliyet muhasebesi ve yardımcı hizmetleri temsil eden üyelerden oluşan ekiplerden yararlanır. İşletme içindeki karşı fonksiyonları temsil eden bu takımlarda aynı zamanda, satıcılar, müşteriler, dağıtımıcılar gibi işletme dışı taraflarda yer alır.

Hedef maliyetleme yönetimini oluşturan bu ekipteki her birim ortak amaçları olan hedef maliyete ulaşmak için çalışmak ve kendilerine düşen görevleri zamanında ve en iyi şekilde yapmak zorundadırlar. Ekibin başarısı, ekibi oluşturan kişi ve gruplar bu projeyi iyi anlamalarına, bunun gerekliliğine inanmalarına ve sorumluluk almalarına bağlıdır (Aksoylu ve Dursun, 2001, s. 365).

Bu süreç aşamasında her proje için bir ürün yöneticisi belirlenir. Her ürün yöneticisi, temel tasarımdan üretime kadar, bir mamulden sorumludur. Ürün yöneticileri söz konusu çok fonksiyonlu grup üyelerinin uzman oldukları grup alanlarındaki bilgi, deneyim ve birikimlerini sorumlu oldukları ürüne kanalize ve koordine etme görevini üstlenirler. Böylece hedef maliyetleme süreci matris bir organizasyon yapısına dönüşür (Can, 2004, s. 62).

3.1.5 Yaşam Dönemi Yaklaşımı

Hedef maliyetlemede yönetimin hedefi, üretici ve müşteri açısından mamul yaşam dönemi maliyetlerin en aza indirilmesidir. Tüketici açısından, aldığı ürünün alım bedeline ilave olarak kullanım maliyeti de söz konusu olmaktadır. Burada tüketici sadece alım bedelinin değil, kullanım maliyetinin de düşük olduğu ürünleri seçmeye özen göstermektedir. Üretici açısından bakıldığında da, yaşam döneminde maliyet azaltımı, ürünün doğumundan ölümüne kadar katlanılan tüm maliyetlerin en aza indirilmesi anlamına gelmektedir (Aksoylu ve Dursun, 2001, s. 365).

Örneğin; bir buzdolabı satın alan tüketicinin harcamaları, aslında satın alma fiyatından daha fazladır. Çünkü bu tüketici buzdolabının kullanım ömrü süresi boyunca elektrik, bakım, onarım ve buzdolabının ekonomik ömrü sonunda hurdaya atma gibi birçok ek harcama yapacaktır. Bu açıdan bakıldığında buzdolabı için henüz yapılmış ve ileride yapılacak olan tüm harcamalar müşteri açısından söz konusu olan mamul yaşam dönemi maliyetlerini ifade etmektedir (Cengiz, 2010, s. 104).

Bugünün iş dünyasında hedef maliyetlemeden elde edilen faydalar ve uygulanmasında net olarak görülebilen üç temel özelliği vardır. Bu özellikler ürün karmaşıklığı, dışa dönük

yatırımların büyüklüğü ve ürün geliştirme sürecinin süresidir. Ürünün karmaşıklığı ürün tasarım sürecini yönetmenin zorluğuyla ilgilidir. Dışa dönük yatırımların büyüklüğü, Ar-Ge sürecinde tüketilen sermaye miktarını, üretim için yapılan hazırlığı ve ürünün piyasaya sürümünü kapsar. Ürünün geliştirme sürecinin süresi ise ürün konseptinden üretime kadar gerekli olan süreyi kapsar (Cooper, 1997, s. 13).

Tüketici açısından maliyet kavramı ile üretici açısından maliyet kavramı farklılık gösterebilir. Tüketici açısından maliyet, sadece satın alma fiyatı olmamakta, ayrıca satın alma sonrası kullanma, bakım ve elden çıkarma gibi giderlerinden de oluşmaktadır. Üretici açısından bakıldığında ise bu kavram, mamulün doğumundan ölümüne kadar katlanılan tüm giderlerden (Ar-Ge, üretim, satış sonrası hizmet v.b. gibi) oluşmaktadır. Bazı işletmeler hedef maliyetlemeye, mamulün toplumsal maliyetini de dâhil ederek hedef maliyetlemeye daha geniş bir perspektif kazandırmışlardır (Yükçü ve Gönen, 2008, s. 77).

3.1.6 Değer Zinciriyle İlgilenme

Değer zinciri, işletmenin üretim için gerekli ihtiyaçlarını sağladığı tedarikçilerin, hammadde kaynaklarından başlayıp tüketicilere ulaşan tüketim mallarının yaşam dönemlerinin sonuna kadar uzanan tüm aşamalarında, değer yaratan faaliyetlerin birbirine bağlı bütünüdür. Hedef maliyetleme sisteminde, tedarikçiler, aracılar, dağıtımıcılar ve hizmet sağlayıcılar, müşteriler gibi, değer zincirinin tüm üyeleri sisteme dahil edilmektedir. Böylece maliyet düşürme çalışmaları, değer zinciri boyunca ve genişleyen işletmelerin tüm üyeleri arasında işbirliği, ve fayda esaslarına dayalı ilişkiler geliştirmek suretiyle yayılmış olmaktadır (Yükçü ve Gönen, 2008, s. 77).

Bunu bir örnekle açıklamak gerekirse; çiftçi ekeceği buğdayın tohum ve gübresini satın almakta, sonra zahireciye ürettiği buğdayı satmaktadır. Değirmenci, zahireciden buğdayı alıp öğütmekte, fırıncı ise değirmenden öğütülmüş buğdayı un olarak almakta ve ekme olarak pişirmektedir. Lokantacı, fırından aldığı ekmeği müşterilerine yemekle birlikte ikram etmektedir. Son aşamada tüketici, ekmeği doğrudan fırından da alıp tüketebilir. Bu basit örnekten kolayca anlaşılacağı gibi çiftçi, zahireci, değirmenci, fırıncı, lokantacı ve nihai tüketici bir zincir oluşturmaktadır. İşte değerler zinciri yaklaşımı, her bir işletmeye sadece bir parçası olduğu, değer yaratan faaliyetler zincirinden oluşan bir çevre içinde görülür (Can, 2004, s. 64).

Hedef maliyetleme, satıcılardan dağıtıcılara ve hizmet sunanlara kadar, tüm değer zinciri halkalarıyla ilgilenir. Hedef maliyetleme, satıcılar ve değerler zincirinde yer alan diğer

tarafarla uzun dönemli geliştirilecek yararlı ilişkiler üzerine kurulmuştur (Şakrak, 1997, s. 95).

3.2 Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler

Hedef maliyetlemenin hedeflerinden birincisi mamulün işleyişini yöneterek ürünün hedef maliyetinde üretilmesini sağlamaktır. İkincisi ise; işletmenin müşterilerine yönelik bir fiyat indirme baskısı uygulamaktır. İşlevselliğin sürekli artışı ve fiyatların düştüğü bir piyasada rekabetin değişen tüketici tercihleriyle birleştiğinde ürünlerin karmaşık yapıları tüketicinin ihtiyaç duyduğu işlevselliği belirlemeye zorlamaktadır. Satış fiyatını öncelikle ürünün fonksiyonları ve tüketicinin o ürüne vermeyi arzuladığı fiyat belirlemektedir (Acar, 1998, s. 86).

Dizayn ve üretim becerisini temel alan yeni ürün için sıklıkla hedef fiyat ve fiyat projesi arasında bir boşluk oluşur. Fiyatı düşürerek boşluğu kapatmak hedef fiyatı tespit aşamasının merkezidir. Bu zıt fonksiyonlu hedef fiyatı tespit gruplarınca başarılıdır. Bu gruplar maliyet tasarrufu fırsatlarını araştırmak için üretim aşamaları, ilk malzeme ve materyalleri ve ürünün dizaynını analiz ederler. Zıt fonksiyonlu gruplar onların hedeflerine ulaşmasına yardım etmek için çeşitli yönetim araçları ve başlangıçlar sağlarlar. Sonraki bölüm bu araç ve başlangıçların bazılarını ve hedef fiyatı tespitinde başarılı işletmelerin özelliklerini tanımlar (Swenson vd., 2003, s. 13).

Bu formülasyonda, fiyat ve işlevsellik arasındaki ilişki karmaşık bir yapıdadır ve hedef maliyetlemenin merkezi konumundadır. Bu ilişki çoğu zaman sorun yaratabilmektedir. Fakat bu sorun ürünle ilgili hedef maliyetleri belirlerken en yüksek satışı sağlayacak değişiklik için hedef maliyet belirleme yolunu tercih ederek basitleştirilmektedir. Sistemde en yüksek satış, müşteri hakkındaki mevcut bilgiler, işletmenin gelecekte tahmin edilen ürün karması ve işletmenin uzun dönemli hedefleri göz önünde bulundurularak belirlenmelidir (Acar, 1998, s. 86).

3.2.1 Ürün Yapısı

Üretilen ürünün yapısı sistem açısından önemli bir rol oynamaktadır. Çünkü ürün maliyeti, karmaşıklığı ve dizayn süresi artıkça, hedef maliyetleme sistemi daha da önemli ve karmaşık hale gelmektedir. Önem ve karmaşıklıkta bir anlam vardır. Çünkü bunlar artıkça potansiyel tasarruflar daha büyük olmakta ve biçimsel sistemin daha büyük sonuçlara ulaşma ihtimali artmaktadır (Acar, 1998, s. 87).

Bulgular göstermektedir ki işletmenin ürün stratejisi hedef maliyetleme için harcanan çaba derecesinin, ve bu çabanın nerede ve nasıl harcandığının temel bir belirleyicisidir. Bu nedenle, müşterinin yeni ürünlere nasıl tepki vereceği hakkında ürün stratejileri az bir miktar belirsizlik oluşturan işletmeler hedef maliyetleme konusunda genellikle daha az enerji harcarlarken bir çok belirsizliğe neden olan ürün stratejileri olan işletmelerin, genellikle önemli ölçüde enerji harcadıkları kabul edilmektedir (Cooper, 1997, s. 10).

Boeing şirketinde ürün gelişimi aşaması son yıllarda ciddi derecede değişmiştir. Yeni uçakların özellikleri potansiyel satışa, gerekli sayıda koltuğa ve müşterinin teknolojik ihtiyaçlarına bağlı olarak seçimlerine bağlıdır. Hedef fiyat tespiti tanıtılmadan önce mühendisler fiyat tespitini fazla önemsemeyip ‘mühendislik harikalarını’ yapmaya meyildendiler. Hedef fiyat tespiti boyunca uçaktaki yeni alanlara hareket eden mutfak yerleştirme gibi uçak konfigürasyonu değişimleri ve yeni parçalar eklemeye ilgili fiyat tespiti daha çok görülür. Yeni bir uçağa eklenen herhangi bir değişiklik yaşam döngüsü temeline uygun olmalıdır. Diğer bir deyişle müşteriler değişiklikteki artan tekrarsız fiyatlara para ödemeyi istemelilerdir. Dahası teknolojik gelişmelerin çoğu kademeli olarak gerçekleştirmek için pahalıdır (Swenson vd, 2003, s. 13).

3.2.2 Müşteri Türü

Müşterilerin gelecekteki ürün gereksinimlerinden anladıkları derece hedef maliyetleme sürecinde müşteri analizi üzerinde harcanan enerji miktarını belirler. Anlayış derecesi arttıkça hayatta kalma alanlarının gelecekteki konumunu belirlemek için benimsenmiş müşteri tercihlerine güvenmek daha faydalı olur. Buna karşılık, müşterilerin gelecekteki ihtiyaçları hakkında az bir bilgi sahibi iseler müşterilerine çok fazla dikkat eden işletmeler hayatta kalma alanları dışında kalacak ve başarısız olacaklardır (Cooper, 1997, s. 15).

Hedef maliyetlemede hizmet verilen müşterinin türü sistemin işleyişinde önemli bir rol oynamaktadır. Çünkü ürünün maliyetleri kar oranlarına önem veren ve hangisine önem verileceğini gösteren müşterinin kendisidir. Örneğin; eğer müşteri kamu kuruluşu ise ve ürünü değişik testlere tabi tutuyorsa ürünün maliyeti üzerindeki dizayn maliyeti çok kritik hale gelmektedir. Eğer müşteri işlevsellikten ziyade daha çok kaliteye önem veren bir ticari alıcı ise onun açısından dayanıklılık önem taşımakta ve işlevselliğin fazla olması çok anlam ifade etmemektedir. Bu tür müşterilere hitap eden işletmelerin hedef maliyetleri müşteri analizinden ziyade maliyet indirimi üzerine yoğunlaşmaktadır (Acar, 1998, s. 88).

En tecrübeli işletmeler dizayn konusunda bilgiyi ve öneriyi müşteriden almak isterler. Bu uygulamanın diğer işletmelerden hiç farkı yokken, bu işletmeler bir adım daha öndedirler. Çünkü onlar müşterilerinin yeni dizaynı almaya istekli olup olmadıklarını göz önünde tutarlar. Yeni şeyin fiyatı müşteriye bedelinden daha fazlaysa bu ürün yasaklanmalıdır (Swenson vd., 2003, s. 14).

3.2.3 Genel Yönetim Düşünceleri

Hedef maliyet belirlerken göz önünde bulundurulması gereken diğer bir faktör de genel yönetim düşünceleridir. Hedef maliyet belirlenmeden aşağıdaki beş aşama belirlenmelidir.

İlk olarak yeni ürünün planlama ve dizayn aşamaları, satış harcamaları, üretim maliyetleri, müşteri maliyetleri gibi faktörlerin hangileri hedef maliyetlemenin içinde yer alacaktır o tespit edilir. İkinci olarak; tam, direkt ve değişken maliyetlerden hangisinin seçileceği belirlenmelidir. Üçüncü olarak; hedef maliyetin ne kadar sıkı belirleneceği ifade edilmelidir. Dördüncü olarak; beklenen üretim hacmi, üretim zamanı ve hızı ile maliyet indirimlerinin şekline karar verilmelidir. Son olarak pilot üretim maliyeti, ilk yığın üretim maliyeti ve esas üretim çalışmaları boyunca oluşacak ürün maliyeti gibi hedef maliyetin dayandığı temel esaslar oluşturulmalıdır (Acar,1998, s. 88).

3.2.4 Özel Ürün ve Durum Analizi

Tasarım departmanı her bölüm için hedef fiyat tespitine göre bir deneme taslağı hazırlar. Bu taslak için her bölümden bilgiye ihtiyaç duyulur. Tasarım departmanı aynı zamanda taslağa göre bir deneme arabası yaparlar ve fiyat yönetim departmanı arabanın fiyatını tahmin eder. Eğer hedef fiyat ve tahmin edilen arasında bir boşluk oluşursa departmanlar birlikte çalışarak değer analizini yaparlar ve deneme taslağı ona göre ayarlanır. Bu işlem birkaç kez tekrarlandıktan sonra final taslağı hazırlanır (Monden ve Hamada, 1991:23). Hedef maliyetleme sistemi tasarım merkezlidir bir yönetimdir. Tasarım sürecinde süre kaybına neden olabilecek ve pazarda karşılaşılabilecek fiyat artışlarını önlemeye çalışır. Geleneksel maliyet azaltımı sistemleri ise hedef maliyetleme sisteminin aksine tasarımdan ziyade ölçek ekonomilerine, öğrenim eğrilerine, atıkların azaltımına ve verimliliğin iyileştirilmesine önem verir (Altınbay, 2006, s. 145).

Hedef maliyetlemenin gerçekçi bir şekilde belirlenebilmesi, ürün türü ile üretim koşullarına bağlı olmaktadır. Üretilmesine karar verilen özel bir ürün için geliştirilen özel planlama ve dizayn ekibinin özellikleri, dizayn ekibinin ne kadar tecrübeli olduğu, planlamaya katılan kişi sayısı, planlama programı, ürünün özelliği de göz önünde

bulundurulması gereken hususlar arasında gelmektedir. İlave olarak mevcut planlamada amaçlanan teknoloji, dizayn ve üretim aşamaları da hedef maliyetlemenin belirlenmesinde etkili olmaktadır. Benzer şekilde hedef maliyetleme örgütle mevcut üretim sistemi tipine de bağlı olabilmektedir (Acar, 1998, s. 88).

Diğer yandan hedef maliyetlemenin uygulanabilmesi için işletmeler, faaliyetler düzeyinde, maliyet ve performansa yönelik daha detaylı ölçümlene sistemleri geliştirmek isteye bilirler. Bu tür sistemler, hedef maliyetleme yaklaşımının amaçlarını karşılaya bilecek uygulamaların belirlenmesine yardımcı olabilecektir (Can, 2004, s. 40).

3.3 Hedef Maliyetlemenin Başarı Koşulları

İşletmelerde hedef maliyetleme uygulamalarının başarılı olabilmesinin birtakım koşulları vardır. Bir işletmenin hedef maliyetleme sisteminin mantığıyla çalışabilmesi için her şeyden önce şu ön koşulları yerine getirmelidir (Can, 2004, s. 54):

- Takım çalışmasının yaşama geçirilmesi,
- Maliyet muhasebesinden yönetim muhasebesine geçilmesi,
- Endüstri mühendisliği biriminde bir maliyet mühendisinin çalıştırılması,
- Üretim odaklı bir mühendislik kültürünün baskın olma özelliğinin ortadan kaldırılması,
- Üst ve orta kademe yönetimlerde fonksiyonlar arası bir örgüt kültürünün yeterince yaygınlaştırılmaması,

Bu ön koşulların yanında değer analizinin yanında diğer bazı teknik ve uygulamalardan da yararlanılmakta ve bunları başarıya ulaşmanın vazgeçilmez koşulları saymaktadır. Bunlardan bazıları aşağıda şöylece sıralayabiliriz (Yükçü, 1999, s. 7).

3.3.1 Tedarikçilerin Mamul Geliştirme Sürecine Dâhil Edilmesi

Hedef maliyetlemede başarının ilk koşulu tedarikçilerin ürün geliştirme süresine veya ekibine dâhil edilerek katılımlarının sağlanmasıdır (Can, 2004, s. 55). İşletmelerin büyük bir çoğunluğu ürünü oluşturan parçaların çoğunu tedarikçileri vasıtasıyla elde etmektedir. Bu yüzden hedef maliyetlemede tedarikçiler işletmeler açısından stratejik bir ortaklardır (Coşkun, 2003, s. 33).

Örneğin; çalışmalarını Toyota ile eşgüdümlü devam ettiren ve kendini işine adanmış başarılı tedarikçilerin Toyota'nın sahip olduğu başarıda önemli bir role sahip olduğu düşünülür. Toyota bir otomobilde kullandığı parçaların yalnızca % 30'unu kendisi üretmekte, kalan %

70'lik kısım tedarikçilerden sağlanmaktadır. Toyota tam zamanda üretim tekniğini de etkin uygulayabilmek için kendi fabrikalarından ortalama 100 kilometre uzaklıkta faaliyet gösteren tedarikçileriyle uzun dönemli stratejik işbirlikleri kurarak ürettiği otomobillerin kalitesinin tedarikçilerden gelen parçaların kalitesiyle doğrudan ilişkili olduğunun farkında olarak kendi sistemini transfer etmekte ve onları kendi faaliyetlerinin her aşamasına dâhil etmektedir (Yükçü, 1999, s. 6).

Yine aynı şekilde Honda yerel tedarikçilerden ilk önce hammadde, malzeme ile tekerlek ve cam gibi emtiayı almıştır. Honda daha sonra yerel tedarikçilerden motor ve şasi parçalarını almaya başlamıştır. Mesela 1986'da Honda'nın Amerika'daki fabrikalarında Amerikan tedarikçilerinin oranı % 35'lerde olup yoğun olarak Japon tedarikçilerle çalışılmakta iken, bu oran şimdilerde Accord modeli için yaklaşık olarak % 82, Civic modeli için ise % 90'nın da üstündedir. Bir Honda otomobilinin toplam maliyetinin % 80'i satın alınmış parçalardan oluşturmaktadır (Altınbay, 2006, s. 146).

Diğer yandan tedarikçi sayısının azaltılması ve bunlarla iyi ilişkiler kurulması hedef maliyet kullanan işletmelerin hem ölçek ekonomisinden yararlanmalarına hem de mamul kalite ve maliyetleriyle ilgili standartları korumalarına yardımcı olacak bir diğer stratejidir (Yükçü, 1999:6). Yalnız burada dikkat edilmesi gereken konu tedarikçilerin dikkatli seçilmesi gerektiğidir. Tedarikçi sayısı azaltılırken ileriye doğru çıkabilecek olası anlaşmazlıkların veya bir hammadde dar boğazının özellikle tama zamanda üretim tekniği ile çalışan işletmelere nelere mal olabileceği iyi hesaplanmalı ve mutlaka göz önünde bulundurulmalıdır (Can, 2004, s. 55).

3.3.2 Mamullerin ve Süreçlerin Eş Zamanlı Dizayn Edilmesi

Hızın önemli olduğu hedef maliyetlemede, ürün ve üretim sürecinin eş zamanlı olarak tasarlanması, çatışan parça ve faaliyetlerin çabuk belirlenmesini sağlayacaktır. Bu tip aksaklıklar, daha az zaman harcanarak düzeltilebilecektir (Coşkun, 2003, s. 33).

Buna göre önce ilk mamul numunesi tasarlanarak onun üretilebilirliğinin araştırılması yerine zaman kaybını da ortadan kaldıran, mamul dizaynı ile eşzamanlı olarak üretim süreçlerinin de hazır hale getirilmesi gerekmektedir. Mamul ve üretim süreçleri eş zamanlı olarak tasarlanarak çatışan faaliyetlerin ve parçaların belirlenmesi mümkün hale gelecek ve bunlar zaman kaybedilmeden uyumlaştırılma yoluna gidilecektir. Hızın önemli bir rekabet avantajı olduğu küreselleşme çağında işletmelerin “yap, bekle, gör” türü yaklaşımlar yerine daha dinamik yaklaşımları benimsemesini savunan hedef maliyetleme sistemi, bu yönüyle de kritik bir önem taşımaktadır (Altınbay, 2006, s. 146).

3.3.3 Maliyet Azaltma Çabalarının Müşterilerin İsteklerine Göre Yönlendirilmesi

Hedef maliyetlemenin başarısında müşteri istek ve beklentileri sürece dâhil edilmesi oldukça önemlidir. Bütün maliyet azaltma çabaları müşterilerin beklentileri göz önüne alınarak değerlendirilmelidir. Başka bir ifadeyle kaynakları müşterilerin çok önemsedikleri ürün fonksiyonlarına yöneltilmeli, daha az önemsedikleri konularda eğer olanaklı ise maliyet azaltımları gerçekleştirilmelidir (Can, 2004, s. 56).

Hedef maliyetlemede fiyat, müşterinin istekleri ve ödemek isteyeceği miktara göre belirlendiğinden, maliyet azaltma çalışmalarının da müşteriden elde edilen bilgilere göre yapılması gerekir. Elbette ki, bu da işletmenin bilgi sağlama sisteminin iyi olmasına bağlıdır (Can, 2003, s. 33).

Müşterilerin dizayn ekibine dahil edilmesi ya da fikirlerinin değişik yöntemlerle elde edilerek dizaynın bu fikirler dikkate alınarak gerçekleştirilmesi pazarda karşılaşılacak olası olumsuz durumların önceden fark edilerek önlenmesine katkı sağlayacaktır (Yükçü, 1999, s. 6).

3.3.4 Dizayn Basitliğine Ulaşmaya Çalışılması

Hedef maliyetlemenin başarı koşullarından birisi de dizayn basitliğini en aşağı indirmektir. Ürünü meydana getiren parça sayısı azaldıkça karmaşıklıkta ortadan kalkacaktır (Altınbay, 2006, s. 146). Müşteriler tarafından istenilen mamul kalitesi tespit edildikten sonra ürünün tasarımı bu kriterlere göre değerlendirilmelidir. Çünkü karmaşık ve haddinden fazla mamuller pahalıya mal olurlar. Ürün çok yüksek maliyetlerle üretildiğinden dolayı satılma olasılığının azalması ürünün tasarım aşamasındaki tüm çabaların boşa gitmesine neden olacaktır (Can, 2004, s. 56).

Ürün tasarımı yapılırken, eklenen her bir parçanın hedef maliyetlerimizde ulaşmak istediğimiz noktaya uzaklaşacaktır. Bu yüzden tasarım aşamasında sadeliğe ve müşteri beklentilerine önem verilmelidir (Coşkun, 2003, s. 33). Mümkün oldukça parça sayısı en aza indirilmeye çalışılmalı ve ekstra faaliyetlerin ekstra maliyetlere yol açacağı düşünülerek tasarım aşamasında çok titiz bir çalışma yapılmalıdır (Can, 2004, s. 56).

Mamul dizaynı daha az sayıda parça kullanılmak üzere ya da “özellikli” parçalar yerine aynı işlevi görebilecek daha yaygın ve daha ucuz başka parçalar kullanılmak üzere değiştirilebilir. Mamulün son maliyeti saptanıncaya kadar birkaç defa bu analiz tekrarlanabilir. İşletmeler hedef maliyet çalışmalarıyla çok fazla zaman kaybedilmesinin olası olduğu durumlarda fayda-maliyet analizleri yaparak hedef maliyetin biraz üzerinde bir maliyetle bir mamulü daha çabuk piyasaya sunmayı da tercih edebilirler (Yükçü, 1999, s. 6).

3.3.5 Farklı Departmanların Temsilcilerinden Ekipler Oluşturulması

Hedef maliyetleme ile ilgili faaliyetlerde farklı departmanların temsilcilerinden oluşan bir hedef maliyet takımı görevlendirilmelidir. Hedef maliyetleme uygulamalarının sonuçlarından sorumlu olan bu ekip hedef maliyetlemenin başarısında en büyük pay sahibidir (Can, 2004, s. 57).

Hedef maliyetleme tekrar eden bir süreç söz konusudur. Çünkü mamul dizayn edenler ender olarak hedef maliyete ilk denemede ulaşabilirler (Yükçü, 1999, s. 6). Bu nedenle hedef maliyetleme ile ilgili oluşturulan bu ekibe, ürün geliştirme, ürün mühendisliği, satın alma, satış ve maliyet kontrol bölümlerinden çalışanlar dâhil edilmelidir (Coşkun, 2003, s. 33).

3.3.6 Sürekli Gelişime ve Değişime Açık Bir Örgüt Kültürüne Sahip Olunması

Hedef maliyetlemenin başarısını etkileyen faktörlerden biride örgüt kültürüdür. Uygulamanın başarısı için sürekli gelişime ve değişime açık bir örgüt kültürüne sahip olunması gerekmektedir. Aksi halde gelişmeler tereddütle karşılanır ve değişimlere ayak uydurması çok zor gerçekleşir ve uzun zaman alır. İşletmeler kendini yenilemeli ve hatalardan ders alarak, aynılarını tekrarlamamalıdır. Ayrıca, örgütün bölümleri arasındaki uyum da yöntemin etkinliğinin artırılması bakımından oldukça önem taşımaktadır (Can, 2003, s. 33-57).

Örneğin, hedef maliyetlemeyi etkin bir şekilde uygulayan Toyota temel prensiplerini değiştirmemekle beraber sürekli kendisini yenilemekte ve hatalarından dersler çıkararak aynı hatayı ikinci kez tekrarlamamakta ve rakiplerine göre çok daha kısa bir sürede otomobil geliştirebilmektedir. Toyota, mühendisinin masasındaki mamul planına bir değişim emri olarak yaklaşmakta ve istenen özelliklere sahip hale getirinceye kadar da o parça ya da mamul üzerinde çalışmaktadır. Aksi takdirde o parçayı elimine etmekte ve aynı işlevi göreceği yeni bir parça dizayn etmektedir (Yükçü, 1999, s. 7).

3.4 Hedef Maliyetin Saptanması

Hedef maliyetin belirlenmesi aşamasında öncelikli olarak işletmede üretilen ürünlerin hangilerinin hedef maliyetleme uygulamalarına dâhil edileceği belirlenmelidir. Çünkü hedef maliyetlemenin işletmede üretilen bütün ürünlere uygulanması fayda, maliyet ve zaman açısından ele alınacak olursa oldukça güçtür. Hedef maliyetlemenin sınırlı sayıda ürünler üzerinde yapılan bu tür uygulamaları için literatürde “Yalın Hedef Maliyetleme” kavramının kullanıldığı görülmektedir (Can, 2004, s. 69).

Hedef maliyetlemeye ulaşmak için öncelikle üretilecek ürünün piyasada arzu edilen bir satış fiyatı, daha sonra bu satıştan elde edilmek istenen karın belirlenmesinin ardından hedef maliyet ortaya çıkacaktır (Şenol, 2011, s. 49).

Hedef maliyetler işletmenin mamul stratejileri ve uzun dönemli kâr planları ile ortaya konan parametreler yardımıyla tespit edilmektedir. Bunlar (Alkan, 2003, s. 90):

- Pazar araştırması,
- Rekabet analizi,
- Müşteri ya da pazar yerinin belirlenmesi,
- Müşteri ihtiyaçları,
- Mamul özellikleri,
- Pazar fiyatı ve
- Beklenen kârdır.

Pazar araştırması: Ürününün satılacağı pazarın özellikleri ve pazardaki mamul boşluğunun bizzat müşterilerden öğrenilmesine olanak sağlayan bir yöntemdir.

Rekabet analizi: Rakiplerin piyasaya sürdüğü ürünler ve müşterilerin bu ürünlere yaklaşımı ve işletmenin pazara sunacağı yeni mamule rakiplerin göstereceği muhtemel tepkileri belirlemek amacıyla gerçekleştirilmektedir.

Müşteri ya da pazar yerinin belirlenmesi: Bu faaliyetler daha çok, hedef alınacak müşteri grubunun tespitine yönelik çalışmalardır. Pazarımızdaki rakiplerin durumunu iyi analiz etmekle ortaya çıkar. Pazarda ortaya çıkan boşluğa göre pazarı bölümlere ayırmak ve kendimize hedef Pazar bölümleri seçmektir.

Müşteri ihtiyaçları: Müşterilerin ürünümüz hakkındaki özel isteklerini öğrenmeye yönelik yapılan çalışmalardır. Müşterilerden sürekli olarak bilgi toplanmakta ve beklentilerini en üst düzeyde karşılayana kadar bu istekleri göz önünde bulundurulmasıdır.

Mamul özellikleri: Ürününün özellikleri hakkında önemli kararlara alınması ve her özelliğin performans düzeyini koyma anlamını taşıyan faaliyetlerdir.

Pazar fiyatı: Müşteriler tarafından kabul gören ve rakiplerimizle yarışma imkânı sağlayan fiyatın tespit edilmesidir. Pazar fiyatının belirlenmesinde birçok yöntem kullanılmaktadır.

Beklenen kâr: Mamul satışları sonucunda beklenen kârdır. Satışların kârlılığı, uzun dönemli kâr planlarının yanı sıra finansal etkinliklerin getirisini de dikkate almaktadır.

Hedef maliyetin belirlenmesinde üç temel yöntem kullanılmaktadır (Acar, 1998, s. 90).

Bunlardan birincisi; rakip ürünlerin fiyatlarına göre belirlenen çıkarma yöntemidir.

İkinci yöntem ise; mevcut teknolojinin türüne ve işletmenin kendisinin ve arz edicilerin geçmiş maliyet bilgilerine dayanan toplama metodudur. Üçüncü yöntem ise; toplama ve çıkarma yönteminin karışımından çıkan birleştirilmiş bir yöntemdir.

3.4.1 Çıkarma Metodu

Bu yöntem satış fiyatı üzerinden değerlendirildiği için satış fiyatına bağlı bir yöntem olarak tanımlanmıştır (Maonden, 1995, s. 101). Çıkarma metodunda rakiplerin fiyatları ile müşteri ödeme arzu ve gücü hedef maliyeti belirlemedeki temel etkenlerdir. En basit şekli ile aşağıdaki şekliyle formüle edilebilir (Can, 2004, s. 73):

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Satış Fiyatı} - \text{Hedef Kar}$$

Burada hedef maliyetin türü hedeflenen karın türüne göre değişir. Örneğin; beklenen kar gayri safi kar ise; hedef maliyet tam maliyettir. Beklenen kar sadece katkı payı ise; hedef maliyet ürünün sadece değişken maliyetlerini içerir. Pratikte daha çok tam maliyet yönteminin uygulandığı ifade edilmektedir. Brüt kara göre tam maliyeti esas alan hedef maliyet aşağıdaki gibi hesaplanır:

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Fiyat} - (\text{Fiyat} \times \text{Brüt Kar} / \text{Satışlar})$$

Bu yöntemde fiyat, beklenen rekabet ve belirli pazarlarda gelecekte beklenen durumlar göz önünde bulundurularak belirlenir. Bu nedenle; tahminin geçerli olması için, çok ayrıntılı piyasa bilgisi, yeni ürünün beklenen fiyatının çok değişken olması halinde uzman kişilerden görüşler istenir. Bununla beraber, pazar hakkındaki gelecekteki beklentilerin tahmini, muhasebe bilgi sistemi ile anonimdir. Yeni ürünün brüt kar/ satışlar oranı belirli ürünlerin gelecekte beklenen brüt kar oranını temsil etmektedir.

Bu tür bir hedef maliyeti hesaplarken iki nokta göz önünde tutulmalıdır. Bunlardan birincisi, ürünün bu formülde belirlenen gelecekteki beklenen karının, ürün grubunun brüt karına ve aynı zamanda işletmenin gelecekteki brüt karına bağlı olmasıdır. Yani gelecekte beklenen brüt karın işletmenin finansal planlarına da uyumlu olması gereği vardır. İkincisi; bu hedef maliyetin, piyasa perspektifinden hazırlanmış olsa dahi, pratikte iç maliyet tahmin sistemleri tarafından bir ölçüde uyumlaştırılabilmektedir (Acar, 1998, s.90)

3.4.2 Toplama Metodu

Hedef maliyet belirlendikten sonra, işletme, ürünü meydana getiren her bir parçanın maliyetini tespit etmek zorundadır. Diğer bir ifadeyle ürünün her bir parçası üzerinde değer mühendisliği kavramının uygulanmasıdır. Değer mühendisliği uygulamasında ürünün fonksiyonellik ve performans özelliklerinde bir eksiklik ortaya çıkmadan, maliyetlerin azaltılmasının mümkün olup olmadığı araştırılmaktadır. Bazen ürün tasarım sürecinde bir takım değişiklikler meydana gelebilmektedir. Bu, üretimde kullanılan madde ve malzemelerin diğer alternatiflerle ikame edilmesi ya da üretim süreçlerinin tekrar tasarlanması şeklinde yapılabilmektedir. Bu anlamdaki tüm çalışmalar tamamlandıktan sonra en son hedef maliyet belirlenmektedir (Alkan, 2003, s.95)

Toplama metoduna göre hedef maliyet belirleneceği zaman iç faktörler ve ürün kapasitesi göz önünde bulundurulmalıdır. Bu yöntemde, teknolojik seviye, üretim planı ve makineler, dağıtım tarihi, üretim hacmi ve işletme stratejisini kapsamalıdır. Toplama metoduna göre hedef maliyete ulaşmak için üç yol kullanılır (Acar, 1998, s.90).

- a) Benzer Ürünlerin Esas Alınması: Bu yolun izlenerek hedef maliyetin hesaplandığı durumlarda benzer ürünleri oluşturan maliyetler üzerinde durulur. Bu yol ile başarıya ulaşmak için ürünlerin maliyetindeki geçmiş performansın başarısı ile mümkündür. Bu tarz bir hedef maliyet geçmiş üretim tecrübesini yansıtan maliyetleri kapsayan geçmiş veri tabanlarından oluşturulmaktadır (Cengiz, 2007, s. 139). Bu yol ile hedef maliyetin tespit edilmesine üç adımda ulaşılır. Birinci adımda; benzer ürünlerin gerçek maliyetleri, normal olmayan maliyetleri dışarıda bırakacak ve üretim hacmi ve enflasyon gibi faktörleri de göz önüne alınmasıdır. İkinci adımda hedef maliyet, ürün grubu veya uyumlaştırılmış gerçek maliyetlerine bağlanmaktadır. Üçüncü adımda ise; hedef maliyet, önceden sergilenen performans ele alınacak şekilde hesaplanmalıdır.
- b) Dizayn Özelliklerinin Ele Alınması: Hedef maliyet ürünün çok önemli dizayn özellikleri ele alınarak hesaplanırken, faktör analizi ve regresyon analizi gibi istatistiksel tekniklerin kullanılmasıdır. Bu adımda gerçek maliyetler ile dizayn özellikleri arasındaki ilişki ele alınmaktadır.
- c) Yeni Yaklaşımların Esas Alınması: Bu adımda, ürün dizaynının temel fonksiyonlarının işletmenin daha önce kullanmadığı yeni bir yaklaşıma ulaştığı süreçte kullanılır. Bu durumda yeni yaklaşım maliyetlerde uygun bir düşüş imkanı veriyorsa kullanımı daha uygun olmaktadır.

3.4.3 Birleştirilmiş Metot

Bu yöntem hedef maliyetlemede kullanılan diğer bir yöntem olan toplama yönteminin eksikliğini gideren ve standart maliyet belirleme yöntemine benzeyen toplama yöntemi ile piyasa yaklaşımını temel alan çıkarma yönteminin birleşimini ele alan bir yöntemdir. Ayrıca, bu birleştirilmiş yöntemle hedef maliyetlemeyi sadece çıkarma yöntemi ile belirlemeyi zor bulan tasarımcılara önemli derecede kolaylık sağlayacaktır (Cengiz, 2007, s.144). Bu metot, toplama metodu ile çıkarma metodunun birleştirilmesi ile ortaya çıkmaktadır. Birleştirilmiş metot da toplama metodu daha önemlidir. Bu yöntemde, müzakerelere katılan her kişi değişik fonksiyonel alt yapılardan gelmektedir (Acar, 1998, s.91).

3.5 Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Analizi

Günümüzde konaklama işletmelerinde, maliyet analizlerine dayanan fiyatlama yöntemlerinin kullanılmadığı görülmektedir. Oysa bu yöntemlerin uygulanması o kadar zor değildir. Bununla birlikte profesyonel işletmeci mantığına sahip yöneticilerin henüz sektörde fazla yer almaması, bu yöntemlerin tam anlamıyla uygulanmasına engel olmaktadır.

Uluslararası rekabetin artması teknolojideki değişiklikler ve enflasyon gibi birtakım etkenler, fiyat rekabetinin hatlarını her endüstri kolunda etkilemektedir. Buna bağlı olarak bu gelişmeler konaklama işletmelerinin de bu sürece kendilerini adapte etmelerini beraberinde getirmektedir. Bununla beraber basit bir fiyatlandırma programı geliştirme süresi ve belli bir fiyatta karar verebilmek oldukça zor olmaktadır. Çünkü doğru fiyatı garanti edebilecek kurallar tam olarak bulunmamaktadır.

Turizm endüstrisi genel olarak fiyatın belirlenmesinde esnekliği sınırlı olan ve rekabetin oldukça yoğun olarak gerçekleştiği bir endüstridir. İşletme pazar fiyatının altında, üstünde ya da pazardaki fiyatta hizmet sunsa da, işletmenin hizmetleri için fiyatını belirlemesi kolay değildir. İşletmenin ilk etapta yapması gereken kendisiyle benzer hizmetleri sunan rakip firmaların fiyatlarını kontrol etmektir. Ancak her ne kadar fiyatları belirlemedeki esneklik sınırlı olsa da turizm işletmesinin bulunduğu yer, çevresi, sunmuş olduğu farklı hizmetler, müşterilerle olan ilişkiler, personelin ve sunulan hizmetin kalitesi yöneticinin fiyatı belirlemesi konusuna esneklik katabilir.

Konaklama işletmeleri yukarıda belirtilen nedenlerden dolayı fiyatlandırma konusundaki sınırlı esnekliği, dünyada kabul görmüş formüllerle de desteklenmeli ve fiyatlandırma kararlarında rehberlik etmelidir. Her fiyatlandırma kararı için standart bir formül geliştirmek mümkün değildir ancak fiyatlandırma stratejileri için temel bileşenler

verilebilir. Bu bileşenler işletme amaçları doğrultusunda düzenlendikten sonra sunulan hizmet için doğru fiyat verilebilir(Okutmuş, 2013)

Aşağıda hedef maliyetlemenin amacı ve kapsamının konaklama işletmeleri üzerine etkileri açıklanmıştır.

3.5.1 Konaklama İşletmeleri Açısından Hedef Maliyetleme Yönetiminin Amacı

Günümüzde konaklama işletmelerinde hala uygulanmakta olan klasik maliyetleme yöntemleri, hem zamanın getiriyle artmakta olan genel üretim giderlerinin maliyet yerlerine dağıtımının karmaşası nedeniyle hem de öngörülen maliyetlerle gerçekleşen maliyetlerin farklı çıkması nedeniyle hedeflenen kar oranlarına ulaşamamaktadırlar. Ayrıca satış fiyatı belirlenmiş olan hizmet ürünlerinin maliyetlerinin de klasik maliyetleme yöntemlerinde ancak üretim aşamasında bilinebilmesi işletmenin yönetim kararlarında da kısıtlılığa neden olmaktadır (Akkaya, 2010, s.61)

Büyük tur operatörlerinin baskısı altında kalan konaklama işletmeleri, çoğu zaman belirledikleri fiyatların çok altında satış yapmak zorunda bırakılmaktadırlar. Klasik maliyetleme yöntemleriyle geleceklelerini göremeyen işletmeler bu durum karşısında günü kurtarma eğilimine girerek kalitesiz üretimler yapmaktadırlar. Bu da maalesef çoğu işletmeyi pazarda zor duruma düşürmekte ve hatta pazarın dışına çıkmasına neden olmakla birlikte, kalitesizliğin ülke boyutunda giderek yayılmasına neden olmaktadır(Akkaya, 2010, s.62)

Konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme yönteminin seçilmesi, işletmenin ürettiği hizmetin maliyetini en iyi şekilde bilmesini sağlar (Karcıoğlu, 2000, s.61-62). Maliyetin belirlenmesiyle rakip işletmelere karşı iyi bir fiyat belirlenebilir. Böylece rekabeti ortamında iyi bir yer edinebilir. Ayrıca işletme piyasada oluşan hedef fiyatlara uyum göstererek, hedef maliyetlere dayalı bir muhasebe organizasyonu geliştirebilir. Böylece muhasebe organizasyon yapısını da bu sisteme göre belirlemiş olur (Bozkurt, 2010, s.42).

3.5.2 Konaklama İşletmeleri Açısından Hedef Maliyetleme Yönetiminin Kapsamı

Konaklama işletmelerinde yatırım maliyetleri diğer sektördeki işletmelere göre daha büyük bir paya sahiptir. Bu nedenle yatırım maliyetlerinin planlanması ve yatırıma dönüştürülme süreci hem zor hem de işletmenin faaliyet dönemi ile ilgili değildir. Yatırım aşamasındaki bu çalışmalar faaliyet sürecinde maliyetlerin planlanması ve maliyet düşürme uygulamaları ile tamamen farklı konular olduklarından çalışmamızda kapsam dışında bırakılmıştır (İrdem, 2010, s.20)

Konaklama işletmelerinde satışa sunulan ürün genellikle mal ve hizmet karmasından oluşur. Bu şekildeki ürün ya da hizmet, konaklama, yeme içme, eğlence gibi gereksinimlerini karşılayacak şekilde birleştirilip tek bir ürün, ürünler kombinasyonu yada bağımsız olarak sunulabilir. Ürün ya da hizmet karmasını oluşturan parçalara ait maliyet unsurlarının doğuş ve oluşum yerleri farklılık gösterdiğinden, bu karmaşık yapı, maliyetlerin ilgili ürünlere yüklenmesinde diğer işletme türlerine göre daha güçtür (İrdem, 2010, s.20).

Konaklama işletmelerinde mevcut olan karışık ürün hizmet sunum dengesi, iyi bir maliyetlemeyi de zorunlu hale getirmektedir. Hedef maliyetleme yöntemi ile konaklama işletmelerinin karşısına çıkan hizmet ve ürün karışımının maliyetlemesi etkin olarak yapılabilir. Konaklama işletmelerinde ürün ve hizmetin birlikte sunulmasının yanı sıra yatırımlarında ve yıpranma paylarının da yüksek olması, hedef maliyetle yöntemini zorunlu hale getirmektedir (Bozkurt, 2010, s.99).

3.5.3 Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Uyum Çalışması

Hedef maliyetlemenin uygulama süreci birçok farklı sektörde farklılık göstermektedir. Konaklama işletmeleri hizmet sektörü olduğu için uygulama aşamasında diğer sektörlerden farklılık göstermektedir. Daha çok otomotiv sanayisinde kullanılan hedef maliyetleme yönetiminin konaklama işletmelerine uyarlanırken hangi süreçlerden geçmesi gerektiğinin aşağıda açıklanacaktır. Daha önceki kısımlarda anlatmış olduğumuz hedef maliyetlemenin temel ilkeleri doğrultusunda süreci uygulanacaktır.

3.5.3.1 Fiyata Göre Maliyetleme

Hedef maliyetlemede temel olarak piyasa analizleri ve müşteri istek ve beklentileri dikkate alınarak hedef satış fiyatı belirlenmektedir. Belirlenen hedef satış müşterilerin ödemeye razı olduğu fiyattır. Bu fiyattan hedef kar marjı düşülerek hedef maliyet belirlenmektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.59).

Hedef maliyetleme yönteminde önce hedef satış fiyatı tespit edilir. Hedef satış fiyatı, tüketicilerin firmanın ürettiği ürün veya hizmetlere ödemeyi düşündüğü bedeli temsil eder. Belirlenen fiyat üzerinden kar marjı düşülür ve hedef maliyet belirlenir (Aksoylu ve Dursun, 2001, s.363): Fiyat, pazarın kontrolünde ise hedef kâr, firmanın finansal ihtiyacına ve içinde bulunduğu sektörün finansal koşullarına göre saptanmaktadır. Fiyata göre maliyetleme ilkesi iki alt ilkeye sahiptir. Bunlar şu şekildedir (Alpkan, 2012, s.55-56):

Ürün ve kâr planlarını pazardaki fiyat belirlemektedir. Uygun ve güvenli bir kâr payına sahip olan ürün ve hizmetlere kaynakların iletilmesi için, bu planlar sürekli olarak

gözden geçirilmesi gerekmektedir. Hedef maliyetleme aşaması, aktif rekabet ortamı ile ilgili bilgileri ve analizleri ile yönlendirilir. Pazar fiyatlarının nasıl meydana geldiğini belirlemek, rekabet ortamının zorluklarını ve tehlikelerini önlemek için büyük önem arz etmektedir.

Hedef maliyetleme sürecinin ilk ve en önemli süreci fiyata göre maliyetleme sürecidir. Çünkü konaklama işletmelerinde fiyat pazar tarafından belirlendiği için, bu fiyat doğrultusunda fiyatın belirlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde sunmuş olduğumuz hizmeti pazarlama çok ciddi sorunlarla karşılaşılması kaçınılmazdır. Hedef satış fiyatı belirlenirken özellikle işletme çevresinde rakip konaklama işletmelerin fiyatları dikkate alınmalıdır.

Pazar tarafından belirlenen fiyatlar ürün ve kar planlarını belirlediği için hizmet ürün portföyü tutarlı ve güvenilir kar marjları ortaya koyan ürünler tarafından yapılandırılabilir. Bu da yoğun rekabet ortamında bulunan konaklama işletmelerine, rekabet analizlerinin sürekliliğini sağlayarak, etkin bir rekabet bilgisi elde edilmesini sağlar (Akkaya, 2010, s.65)

3.5.3.2 Müşteri Üzerine Yoğunlaşma

Kalite, maliyet ve zaman açısından müşterin beklentileri ürün/hizmet ve süreç kararlarına aynı zamanda dahil edilir ve daha sonraki maliyet analizlerini yönlendirir (Swenson vd, 2003). Konaklama işletmeleri müşterilerine sunmuş oldukları hizmetlerde mutlaka onların beklentileri doğrultusunda harekât etmeleri gerekmektedir. Örneğin; mönüde pek fazla tercih edilmeye yemeklerin mönüden çıkartılması ve bunun yerine daha fazla tercih edilen farklı yemeklerin ilave edilmesi gerekmektedir. Yine aynı şekilde konaklama işletmesi içerisinde düzenlenen animasyon faaliyetlerinde müşteri tarafından talep edilmeyen aktivitelerin programdan çıkartılıp daha farklı etkinlikler oluşturulması gerekir.

Hedef maliyetleme yöntemi pazar odaklı olarak işlediğinden hedef maliyetler saptanırken piyasadaki müşterilere yoğunlaşmak gereklidir. Burada önemli olan husus müşterinin taleplerini gözlemleyebilmek ve üretim süreci aşamasında müşterinin bu taleplerini en iyi şekilde yerine getirmektir. Müşterilerin kalite, maliyet ve hız gereksinimleri aynı zamanlı olarak mamul ve süreç kararlarında bir bütün olmakta ve maliyet analizleri için bir rehber niteliği kazanmaktadır. Müşterilerin arzu ettikleri nitelikler azaltılarak, mamulün performansı ya da güvenilirliği en aza indirilerek ya da mamulün pazara sunulma zamanı geciktirilerek hedef maliyete ulaşmak mümkün olmamaktadır (Acar, 2005, s.23).

3.5.3.3 Tasarım Üzerine Yoğunlaşma

Hedef maliyetlemede tasarım aşaması ürün ve hizmet maliyetlerinin yaklaşık % 80-85'i tasarım aşamada gerçekleştiği için çok önemlidir. Bu aşamada oluşan maliyetler geleceğe

taşınan maliyetler olması nedeniyle hedef maliyet yöntemi bu alanda çalışanları ürün/hizmetin, teknolojinin ve tasarımın maliyet etkilerini araştırmaya yönlendirmektedir. Bu yüzden tasarım aşamasından önce hizmet üretimi hakkındaki görüşlere önem verilmelidir(Aksoylu ve Dursun, 2001, s.110)

Hedef maliyetleme yönetiminde maliyetler tasarım aşamasındayken belirlenmektedir. Tasarım aşamasında hizmet ile ilgili problemlerin %70'ine yakını, kalite ile ilgili problemlerinin de yaklaşık %40'ının farkına varılarak üretim başlamadan bu sorunlara çözüm aranmaktadır. Bu da işletmenin ileride karşılaşacağı sorunları daha fazla ek maliyetler ortaya çıkmadan çözümü anlamına gelmektedir. Böylelikle işletmenin hedef maliyetlerine ulaşmasındaki sorunlar en aza inip yakalamak istediği kar marjını yakalayabilecektir (Akkaya, 2010, s.65)

Bir mamulün maliyetinin % 80'den % 95'e kadar olan bölümü yani mamule ilişkin tüm maliyetlerin minimum % 80'imaksimum % 95'i daha mamulün üretimine geçilmeden tasarım aşamasındayken saptanmaktadır (Altınbay, 2006, s.145).Bu sebeple konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme aşamasında tasarım süreci büyük önem taşımaktadır. Çünkü bu süreçte meydana gelen maliyetler, geleceğe taşınan maliyetler olarak görülmektedir. Hedef maliyetleme yöntemi, bu hususta çalışanları ürünün, teknolojinin ve tasarımın maliyet etkilerini araştırmaya teşvik etmektedir. Bu sayede, tasarım sürecine geçilmeden, ürünün kendisi ve üretimi hususundaki görüşler, tüketici istekleri göz önünde bulundurularak inceleme kapsamına alınır. Burada tüketiciler tarafından arzu edilen ürün kalitesi saptandıktan sonra tasarım basitliğine varabilmeye çalışmak ve bunu ölçmek oldukça önemli olmaktadır. Çünkü çok karmaşık ve olması gerektiğinden daha fazla kaliteli mamuller pahalı ürünlere dönüşmektedirler. Mümkün olduğunca parça sayısı en aza indirilmeli ya da daha düşük maliyetli alternatifler değerlendirme kapsamına alınmalı ve ekstra faaliyetlerin ekstra maliyetlere neden olacağı düşünülerek tasarım aşamasında fazlaca önem gösterilmelidir (Kabaklı, 2007, s.31).

3.5.3.4 Geniş Kapsamlı Katılım

Konaklama işletmelerinde üretim ve tüketimin eş zamanlı olmasından dolayı işletme içinde ve dışında hizmet ürünüyle ilgili herkesin birlikte çalışmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu zorunluluk ayrıca hizmet ürününün sürekliliğini sağlamak için yaşam dönemi boyunca maliyetleri azaltmayı ve kalite ve fonksiyonellikten taviz vermemeyi amaçlamaktadır. Ayrıca konaklama işletmelerinin hizmet ürününü devamlılığı ve pazarda değer yaratabilmek açısından tedarikçiler, seyahat acenteleri, tur operatörleri, ortaklar, hizmet üreticileri kısaca

değer zincirinin tüm üyeleri ile iyi ilişkiler geliştirmesi büyük önem arz etmektedir(Okutmuş ve Ergül, 2013, s.5417)

Konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme yönteminin etkili bir şekilde faaliyete geçirilmesi için şirket içi ve şirket dışı katılım mümkün olmaktadır. İşletmedeki tüm çalışanlarının katılımıyla birlikte aynı zamanda müşteri ve tedarikçiler gibi şirket dışındaki katılım da dikkate alınması şirket için önem arz etmektedir. Özellikle tedarikçilerin hammadde fiyatına ilişkin bilgi edinilmesi bu sistemi uygularken yarar sağlayacaktır. Hedef maliyetleme de kendini tekrarlaya bir süreç mevcuttur. Çünkü ürün tasarımcıları nadir olarak hedef maliyete ilk denemede ulaşabilirler. Sonuca ulaşabilmek için sürekli olarak tekrarlanan süreç, çok fonksiyonlu ekip tarafından meydana getirilmektedir. Bu ekip mamul tasarımıyla ilgili departmanların sunacağı karar aşamasını büyük ölçüde en aza indirecek ve bürokratik işlemler sebebiyle mamulün zamanında pazara arz edilmesi riskini de azaltacaktır (Kalkancı, 2008, s.25–26).

Konaklama işletmelerinde hizmet üretildiğinden dolayı ve bu sunulan hizmetin üretim aşamasıyla birlikte hemen tüketilmesi gerektiğinden dolayı hedef maliyetleme sürecinde hizmetlerin birbirine bağlantılı olması gerekmektedir. Yani; süreç boyunca tasarım ekibi, üretim ekibi, muhasebe, satış-pazarlama ekibi ve işletmenin diğer bütün departmanları bu sürece dâhil edilmesi gerekmektedir.

3.5.3.5 Yaşam Dönemi Yaklaşımı

Hedef maliyetleme süresi konaklama işletmeleri için taktiksel değil, stratejik bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle hedef maliyete varabilmenin bazen uzun zaman alabileceği durumlar söz konusu olabilir. Üretim maliyetlerinin meydana geldiği ve kaynaklandığı büyük bir alanı kapsamaması sebebiyle, hedef maliyetleme aşaması stratejik planlama aşamasıyla yakın bir ilişki içinde olmaktadır. Bu nedenle, hedef maliyetleme de gelecek odaklı olmak ve bir mamul hayatı süresince gerçekçi bir şekilde konumlandırılması önem arz etmektedir (Altınbay, 2006, s.145–146).

Konaklama işletmesinde sunulan hizmetlerden memnun kalan bir müşterinin sonraki yıllarda tekrar işletmemizi tercih etmesi ve memnuniyetini çevresi ile paylaşarak bu sayede işletmenin başkaları tarafından da tercih edilmesini sağlayacaktır. Bu sayede işletme sunmuş olduğu hizmetlerini pazarlamada daha az sorunla karşılaşp, hedef satış fiyatına daha çabuk ulaşp, maliyetlerini daha iyi bir şekilde kontrol edebilir.

3.5.3.6 Değer Zinciriyle İlgilenme

Hedef Maliyetleme, tedarikçiler, satıcılar, bayiler, hizmet sağlayıcılar, dağıtımıcılar gibi değer zincirinin bütün üyelerini kapsamaktadır. Zincire üye bütün üyeler arasında koordinasyon sağlayarak maliyet azaltma çabalarını bütün değer zincirine yaymak için bütün üyeleri dikkate almaktadır (Gürdal, 2007, s.112).

Konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme yaklaşımı, değerler zinciri kapsamında yer alan tüm taraflar ile uzun dönemli olacak yararlı ilişkiler üzerine inşa edilmiştir. İşletme bir taraftan kendi içsel faaliyetlerini geliştirirken stratejilerini meydana getirirken, diğer taraftan da değerler zincirindeki taraflar ile çevresel bağlarının gelişim göstermesine çalışarak meydana gelecek fırsatlarla durumunu güçlü bir duruma getirmektedir. Yönetimin başarılı olması, değerler zincirinde mevcut olan tüm taraflar ile uzun dönemli olarak geliştirilecek faydalı ilişkiler ile ilgilidir (Yazıcı, 2007, s.61).

Konaklama işletmelerinde hizmet ürününün devamlılığı açısından ve pazarda bir değer yaratabilmek için tedarikçi firmalarla, seyahat acenteleri ve tur operatörleriyle, hizmet üreticisi olan personelle, rakiplerle, hissedarlarla kısacası işletme için değer yaratacak herkesle iyi ilişkiler geliştirmesi büyük önem arz etmektedir (Akkaya, 2010, s.67)

3.5.4 Hedef Maliyetleme Sürecinin Evreleri

Tezin dördüncü bölümünde yapılan hedef maliyetlemenin uygulamasında hangi yolların takip edildiği, uygulamanın hangi evrelerden geçtiği ile ilgili aşağıdaki kısımda açıklamalarda bulunulacaktır.

3.5.4.1 Ürünün Sahip Olacağı İşlevlerin Belirlenmesi

Bu safhada üründen beklenen tüm işlevler tanımlanmakta, listelenmekte ve bir form haline getirilmektedir. Bir ürünün başarısı ürünün yerine getireceği işlevlerle belirlenmektedir. Bu safha, yoğun olarak pazar araştırmasına ve tüketici tercihlerinin tespitine dayanmaktadır (Türk, 1999, s.205)

Üretilmesi düşünülen ürünle ilgili pazar araştırması yapılır. Bu araştırma ile tüketici ihtiyaç ve tercihlerine göre ürüne ait konfor, emniyet, sağlamlık, estetik, prestij, çok amaçlılık, kullanım kolaylığı gibi tüketici istek ve ihtiyaçlarına cevap verecek fonksiyonlar belirlenir (Alagöz ve Ceran, 2006, s.69).

3.5.4.2 Her Bir İşlevin Göreceli Öneminin Belirlenmesi

Bu aşamada, pazar araştırmalarına dayanarak tüketici gözünde ürünün sahip olacağı her bir işlev değerlendirilmektedir. Birinci safhada belirlenen her bir işlevin göreceli önemi belirlenerek her bir işlevin ağırlığı tespit edilmektedir (Türk, 1999, s.205)

Konaklama işletmelerinde ürün ve hizmetin birlikte sunulması nedeniyle göreceli önemim belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Sunulacak olan ürünlerin ya da hizmetlerin göreceli önemlerinin saptanması ve ağırlıklarının belirlenmesi, hedef maliyetle sisteminin yapılabilmesinde önemlidir (Yükçü, 1999, s.7).

3.5.4.3 Ürünü Oluşturacak Parçaların Belirlenmesi

Üçüncü safhada belirlenen işlevlerin, ürün tarafından yerine getirilmesi için ürün taslağı üzerinde çalışılarak, ürünü oluşturan parçalar belirlenir. Bu safha, ürünün deneme üretimine hazırlık aşamasıdır (Türk, 1999, s.205)

Bu aşamada saptanan fonksiyonların ürün tarafından belirlenebilmesi için ürün taslağı üzerinde zaman harcayarak ürünü oluşturacak ana parçaların saptanması önemli olmaktadır. Kısaca bu aşama ürün prototipinin oluşturulma (deneme üretimine hazırlık) aşamasının geçilmesi gerekmektedir(Koçsoy, 2008, s.135). Konaklama işletmeleri için oda hizmetlerini oluşturan ürünler mobilya, beyaz eşya, tekstil ve diğer malzemeler olarak belirlenebilir.

3.5.4.4 Ürünü Oluşturan Her Bir Parçanın Maliyetlerinin Tahmin Edilmesi

Ürünün parçalarını ve prototipinin belirlenmesi ürünü oluşturan parçaların maliyetlerinin tahmin edilmesine temel oluşturacaktır. Eğer, söz konusu parça işletme içinde üretiliyorsa üretimin birim maliyeti tespit edilmektedir. Söz konusu parça işletme dışından elde ediliyorsa buna göre piyasa araştırılarak parçanın maliyeti tespit edilmelidir (Türk, 1999, s.205)

3.5.4.5 Ürünü Oluşturan Parçaların Göreceli Önemlerinin Belirlenmesi

Bu aşamada ürünün ya da hizmetin piyasa araştırmalarına dayanarak meydana getirilen işlevleri ile ürünü ya da hizmeti meydana getiren parçalar kıyaslanmaktadır. Ürünü ya da hizmeti oluşturan her parçanın üretim maliyeti saptanmaktadır(Yükçü, 1999, s.8).

Ürünün pazar araştırmalarına dayanarak oluşturulan işlevleri ile ürünü oluşturan parçalar bir matris üzerinde karşılaştırılmaktadır. Ürünü oluşturan parçalar ile ürünün işlevleri arasında bir ilişki kurulmakta ve böylece her bir parçanın bu işlevleri yerine getirmede göreceli önemleri belirlenmektedir

3.5.4.6 Parçaların Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması

Ürünü oluşturan her bir parçanın göreceli önemi ve bu parçaların ürün içindeki maliyet payları daha önceki safhalarda belirlenmiştir. Bu safhada, söz konusu iki veri kullanılarak parçaların hedef maliyet endeksi bulunmaktadır (Türk, 1999, s.205). Buna göre;

$$\text{Hedef Maliyet Endeksi} = \frac{\text{Parçanın Diğer Parçalara Göre Önem Yüzdesi}}{\text{Parçanın Toplam Maliyet İçindeki Payı}}$$

Örneğin, parçanın önem yüzdesi %15 ve parçanın toplam maliyet içerisindeki payı %15 ise söz konusu parçanın hedef maliyet endeksi (1) olacaktır. En uygun koşullarda bu endeks değerinin (1) olması beklenmektedir. Ancak bazı sektörler için (1)'den sapmalar normal karşılanmaktadır.

3.5.4.7 Hedef Maliyet Endeksini En İyileme

Hedef maliyet endeksi, parçaların maliyetleriyle önemliliklerinin birbirine uyum içerisinde olup olmadığının göstergesidir. Önemlilikleri ile maliyetleri uyum içerisinde olmayan parçalar belirlendikten sonra bu parçalar için diğer alternatifler üzerinde durulacaktır. Diğer bir ifade ile bu parçalar satın alınıyorsa işletme içerisinde daha ucuza mal edilip edilemeyeceği veya ikame edilmesi gibi alternatifler üzerinde durulacaktır. Bu endeks, ürün yapısında neyin değiştirilmesi gerektiği ve hangi parçanın sorunlu olduğunu gösterecektir.

Önem dereceleri ile maliyet durumları birlikte uyum göstermeyen parçalar saptandıktan sonra ilgili parçalar için farklı alternatifler konaklama işletmesi tarafından araştırılacaktır. Başka bir deyişle hesaplanan hedef maliyetleme ile ilgili endeksleri, ürün yapısında neyin farklılaştırılması gerektiğini ya da hangi kısmın problemlili olduğunu bildirildiğinden bu parçaların yeri ile yani müşterinin verdiği değerle maliyetlerini uyumlu duruma getirebilecek aşamaların düşünülmesi önemli olmaktadır. Örnek vermek gerekirse, fonksiyonellik ve kaliteden ödün vermeden ilgili mamulde kullanılan parça sayısını en aza indirmek, montajı daha kolay hale getirmek, ortak ya da standart parçalar kullanmak, tasarım sadeliği yaratmak modası kısa zamanda geçecek parçaları kullanmamak ve müşteri gereksinimlerine hitap etmeyecek kadar gereksiz mühendislik çalışmalarından uzak durmak

birçok durumda uygulanabilecek genel maliyet azaltıcı önlemler olarak karşımıza çıkmaktadır (Koçsoy, 2008, s.143–144).

Hedef maliyet endeksi, ürünün bir işlevinin şekillendirilmesinin “pahalı” veya “ucuz” olduğunu göstermektedir. Söz konusu endeks (1)’den büyükse parça ucuz, (1)’ den küçükse parça pahalı kabul edilebilir.

3.5.4.8 Diğer Maliyet Düşürme Girişimleri

Tahmin edilen üretim maliyeti, kabul edilebilir en üst düzeyde üretim maliyetinden daha fazla durumda ise bu noktada maliyetleri en aza indirici yöntemler de faydalanılır. Bu noktada değer mühendisliği ve değer mühendisliği duruma katılmaktadır. Tahmini üretim maliyetinin arzu edilir maliyet seviyesine çekilmesiyle hedef maliyetin uygunluğu sağlanmış olur (Alagöz ve Ceran, 2006, s.69).

Konaklama işletmelerinde hedef maliyet endeksinin optimizasyonu, maliyet ve işlevleri karşılaştıran önemli bir araçtır. Bunun yanında ürün geliştirme ve dizaynı aşamasında maliyetleri düşürecek diğer kararlar da söz konusudur. Bu safhada diğer maliyet tasarruflarının gerçekleştirilmesi için gerekli kararlar alınmaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ALANYA BÖLGESİNDE BİR UYGULAMA

Bu bölümde uygulamanın amacı ve önemine, kısıtlarına, izlenen yola, uygulamaya konu olan işletmeye ve uygulamaya yer verilecektir.

4.1 Uygulamanın Amacı ve Önemi

Konaklama sektörü rekabetin hem yerel hem de uluslararası alanda yoğun yaşandığı bir sektördür. Bu sektörde işletmelerin hem müşteri beklentilerini karşılması hem de rakiplerle mücadele etmesi gerekmektedir. İşletmeler rakipleriyle mücadele etmek istiyorlarsa fiyat artışına gidemezler çünkü bu talep azalmasına sebebiyet verebilir. Sadece maliyetleri azaltma yaklaşımıyla da hareket edemezler bu da müşteri memnuniyetinin azalmasına sebebiyet verebilir. Bu nedenle işletmelerin gelenekselin ötesinde çağdaş maliyet yönetim yaklaşımlarından istifade ederek hem müşteri beklentilerini karşılması hem de rakipleriyle mücadele etmesi gerekmektedir.

Bu bölgede yaygın olarak kullanılan çağdaş maliyet yönetim yaklaşımlarından birisi de hedef maliyetlemedir. Antalya bölgesinde 2009 yılında yapılan bir araştırmada bunu doğrular niteliktedir. Bölgede faaliyet gösteren 4 ve 5 yıldızlı toplam 245 otel ve tatil köyü işletmesinden söz konusu araştırmada 118 tanesine ulaşılmış ve % 61 oranında hedef maliyetleme yaklaşımının uygulandığı görülmüştür (Şenol, 2011, s.68).

Bu doğrultuda çalışmada Alanya bölgesinde faaliyet gösteren bir otel işletmesinde 2011 yılı için yiyecek içecek maliyetlerine yoğunlaşan bir hedef maliyetleme uygulaması yapılmıştır.

4.2 Uygulamanın Kısıtları

Çalışmanın amaca dönük yürütülebilmesi için uygulamaya ilişkin göz ardı edilen kısıtlar şöyle sıralanabilir:

- İşletmenin ismi vergisel ve ticari kaygılar nedeniyle açıklanmamıştır.
- Otelin kış sezonunda çalıştığı ihmal edilmiştir. Sezon olarak mayıs, haziran, temmuz, ağustos, eylül ve ekim ayları dikkate alınmıştır.

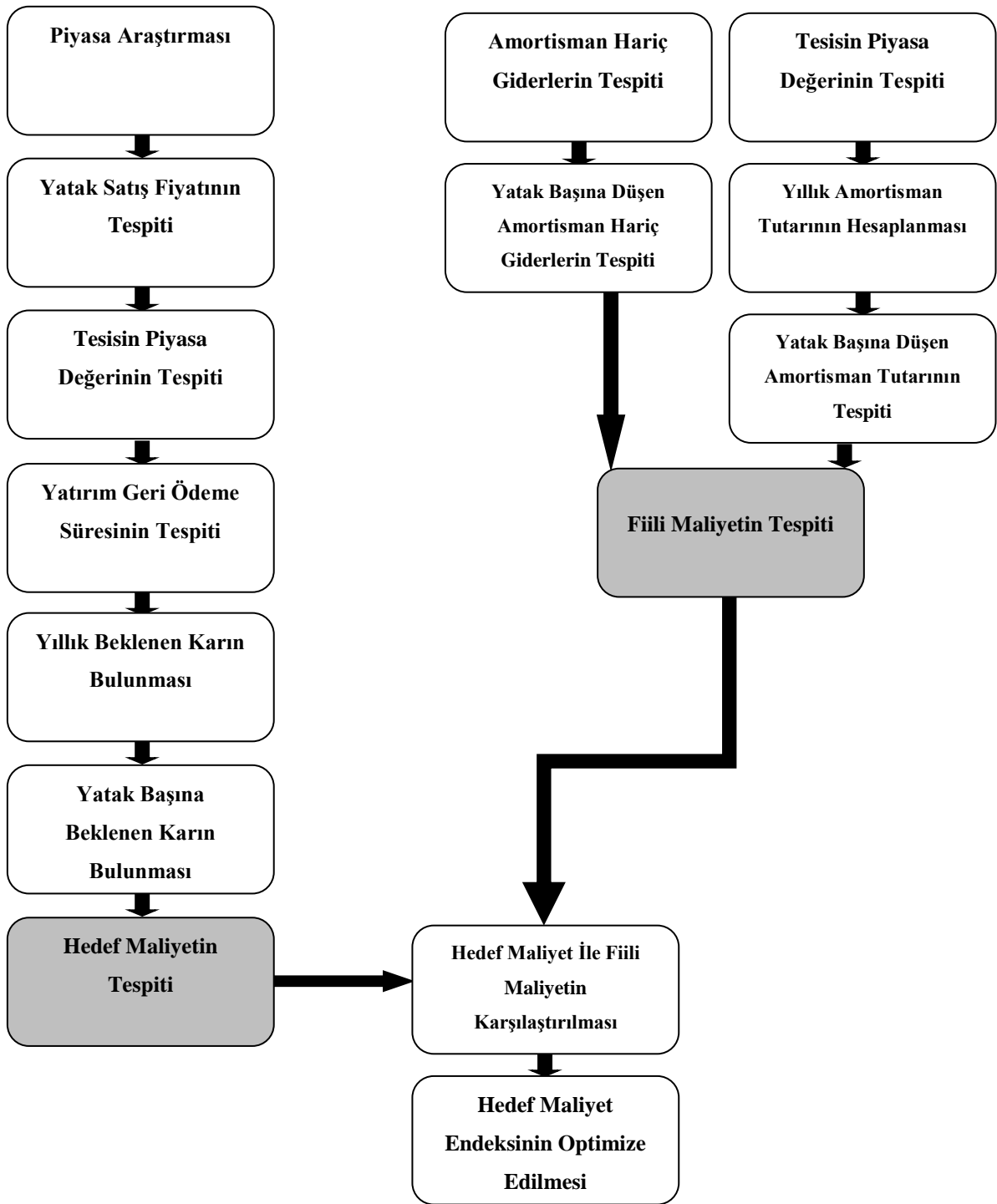
- Oteldeki 189 ana bina standart oda ve 312 villa standart odanın satış fiyatları yaklaşık aynıdır. Kalan 58 odanın satış fiyatı farklı olmasına rağmen bu gerçek göz ardı edilmiştir.
- Vergi göz ardı edilmiştir.

4.3 Uygulamada İzlenen Yol

Çalışma başlangıcında aşağıdaki faaliyetler yapılmıştır.

- Uygulamaya konu olan işletmenin 2009, 2010 ve 2011 yılı kar/zarar tabloları, genel istatistikî tabloları temin edilmiştir.
- Otel işletmesinin genel müdür ve muhasebe müdürüyle yüzü yüze görüşülerek otel hakkında yazılı kaynaklarda olmayan gerekli bilgiler alınmıştır.
- Uygulamada sadece yiyecek ve içecek maliyetlerinin etkinliğinin HM ile sağlanması amaçlanmıştır.

Uygulama sürecinde ise aşağıdaki yol haritası takip edilmiştir.



Şekil 4.1 Otel İşletmelerinde Hedef Maliyetleme

4.4 Uygulamaya Konu Olan İşletme

Çalışma, bölgesinde ön plana çıkan bir otel işletmesinde yürütülmüştür. Otelin misyonu; mükemmellik, yenilik, hız, güvenlik ve takım ruhu ilkelerini özümsemiş bir işletme olmaktır. Vizyonu ise;

- Kalite standartlarında ve yönetsel öngörülerle en son gelişmeler takip edilerek daima yüksek kaliteyi sağlamak, tüm detayları titizlikle inceleyerek gerekli kurallara uymak,
- Esas sözleşmesinde tanımlanan ana faaliyet konularını devam ettirebilmek ve hep bir adım önde olabilmek için personelin eğitimi dâhil her türlü alternatifi araştırmak,
- Sistemsel sorunları bertaraf etmek ve müşteri memnuniyetini ön planda tutarak uzun vadeli hedeflerine ulaşabilmek amacıyla gerekli yatırımları yapmak,
- Tüm birimlerde, en yeni iş politikalarını ve güncel çalışma koşullarını benimsemek. Personelinin işletmenin hedeflerine ulaşmasında karşılaşılabilecekleri sorunları görek bu süreci personeli ile birlikte aşmak. Personel kalitesini koruyarak işletmenin rekabet gücünü hep yüksek tutmaktır.

Otele ilişkin genel bilgilere aşağıda yer verilmiştir:

- 2007 yılında faaliyete geçen beş yıldızlı otelde ortalama 300 personelle çalışmalarını sürdürmektedir. Otel sezonda her ay ortalama 40 bin müşteriye hizmet vermektedir.
- 105 dönümlük bir arazi üzerine kurulmuş 5 yıldızlı deluxe otel kompleksi ve 15.000 m² aquapark alanına sahip bir tesistir.
- Otelde, 189 ana bina standart oda, 312 villa standart oda, 4 deluxe oda, 21 junior suite, 15 corner suite, 10 dublex oda, 5 dublex engelli odası, 1 kral suite, 1 kraliçe suite, 1 dream suite olmak üzere toplam 559 oda, 1500 yatak ile hizmet vermektedir. Tüm odalarda minibar, kablosuz internet bağlantısı, uydu tv, pay tv, müzik yayını, direkt hatlı telefon, split klima, kasa, balkon, banyo/telefon, küvet, tuvalet, saç kurutma makinesi bulunmaktadır.
 - Ana bina standart odanın özellikleri: 30,5 m² +3,8 m² balkon, kara veya deniz manzaralı.
 - Villa standart odanın özellikleri: 33,8 m² + 3,5 m² balkon önü, kara veya deniz manzaralı.
 - Dublex oda özellikleri: 50,50 m² + 18 m² teras, kara veya deniz manzaralı.
 - Terrace suite özellikleri: 64 m² + 20 m² balkon, kara veya deniz manzaralı.
 - Junior suite özellikleri: 71 m² + 5 m² balkon, kara veya deniz manzaralı.
 - Corner suite özellikleri: 64 m² + 20 m² balkon, kara veya deniz manzaralı.
 - Kral ve kraliçe daireleri özellikleri: 128 m² + 25 m² balkon, deniz manzaralı.

- Dream suite özellikleri: 109.29 m² + 34.80 m² deniz manzaralı.
- Kahvaltı, geç kahvaltı, öğle yemeği, akşam yemeği ve geç akşam yemeği ana restoranda açık büfe hizmet vermektedir.
- Otelin ana bina kısmında bir çocuk havuzu, iki ana havuz, bir şelale havuzu ve bir ısıtılmalı kapalı havuz bulunmaktadır. Tesisin aquapark kısmında 8 yetişkin kaydıraklı bir aktivite havuzu, 4 çocuk kaydıraklı çocuk havuzu ve mini club, 1 şelale havuzu, bir ana havuz ve 300 m rafting parkuru bulunmaktadır. Tesise 150 m mesafede özel plaj mevcuttur.
- Otelden alınan diğer hizmetler; araba kiralama, internet cafe, oyun salonu, mini market, doktor, masaj, cilt bakımı, güzellik salonu, fotoğraf çekimi, kuaför, telefon, fax, fotokopi, butikler, posta servisi, çamaşırhane, VIP sauna odası, motorlu su sporları, diz üstü bilgisayar ve nargiledir.

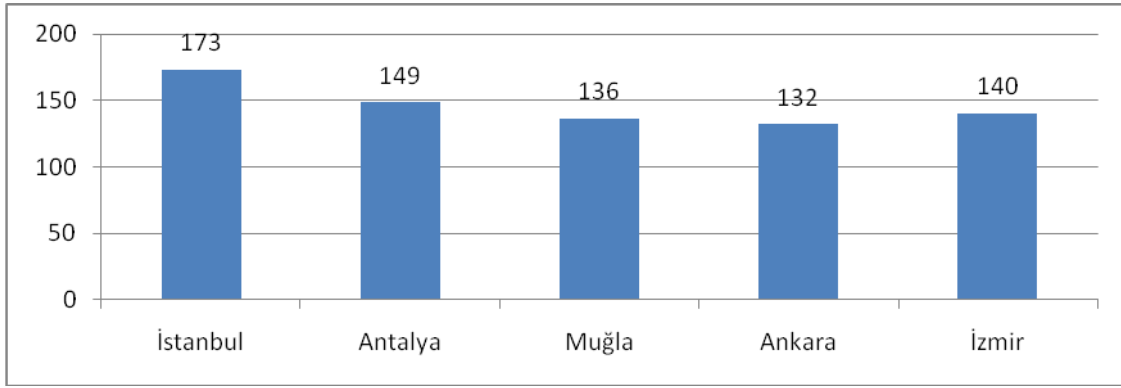
4.5 Hedef Maliyetleme Uygulaması

Uygulama süreci maddeler halinde aşağıda gösterilmiştir.

4.5.1 Hedef Maliyetin Tespit Edilmesi

Hedef maliyetin tespiti için yedi aşamadan oluşan bir süreç izlenmiştir. Bu süreçte yatırımın geri ödeme süresi yöntemi dikkate alınmıştır.

Piyasa Araştırması: Hedef maliyetin belirlenmesinde rakip otellerin fiyatları önemli bir unsurdur. Rakipleri göz ardı ederek yapılan bir fiyat politikası işletme açısından oldukça risklidir. Bu nedenle öncelikle bölgede bulunan rakip otellerin fiyatları incelenmiştir. Aşağıdaki tabloda 2011 yılı için Antalya bölgesinde ortalama standart yatak satış fiyatları verilmiştir. Bu genele işaret eden bir tablo olup bölgeden bölgeye, münferit veya tur operatörü üzerinden yapılan satışlar için fiyatlarda değişimler yaşanabileceği dikkate alınmalıdır.



Şekil 4.2 2011 Yılı Ortalama Yatak Satış Fiyatı

Kaynak: 2011 Yılı Otel Piyasası Değerleme Raporu,

www.igd.com.tr/Upload/File_500d40044ea9e.pdf dan uyarlanarak hazırlanmıştır.

Bu tablodan hareketle uygulamaya konu olan işletmenin yatak satış fiyatının en fazla 149 TL olabileceği görülmektedir.

Yatak Satış Fiyatının Tespiti: Uygulama konu işletmede satışların % 90'ının* tur operatörleri üzerinden yapılması nedeniyle yatak satış fiyatı bu piyasada daha rekabet edebilir bir fiyat olan 135 TL'ye çekilmiştir. Çünkü tur operatörleri üzerinden yapılan satışlarda fiyat düşmekle beraber talep tahmini netleşmektedir. Böylelikle işletme diğer tüm işletme bütçelerini de bu talep tahminlerine göre yapabilmektedir.

Tesisin Piyasa Değerinin Tespiti: İşletme 2011 yılında Asliye Hukuk Mahkemesine sahip olduğu hazine arazisi üzerinde olan tesisin (otel kompleksi) değer tespitini yaptırmıştır. Mahkeme tesisin piyasa değerini 50.485.000 Euro, $(50.485.000 * 2,3068) = 116.458.798$ TL olarak tespit etmiştir.

Yatırımın Geri Ödeme Süresinin Tespiti: İşletme sahipleriyle yapılan görüşmelerde devlet teşvikli turizmin ilk başladığı yıllarda (1983-2000) yatırım geri ödeme süresinin 5 yıl olduğu fakat yıllar itibariyle sektördeki rekabetin artması sebebiyle bu rakamın günümüzde 10 yıla kadar çıktığı öğrenilmiştir. Çalışmada işletme yönetiminin beyanları doğrultusunda geri ödeme süresi 10 yıl olarak dikkate alınmıştır.

* İşletmenin 2009 ve 2010 yılı satışları incelendiğinde satışların % 90'ının tur operatörleri üzerinden yapıldığı görülmüştür. (2009 yılı münferit 10,44 ve 2010 yılı münferit 9,78)

Yıllık Beklenen Karın Bulunması: Hedef maliyete giderken işletmenin istediği kar 11.645.879 TL olarak alınmıştır. Bu tutarın hesaplanmasında aşağıdaki yol izlenmiştir.

Beklenen yatırım geri ödeme süresi = 10 Yıl

Tesisin piyasa değeri = 116.458.798 TL

Yaz sezonu için beklenen kar = $116.458.798 / 10 \text{ yıl} = 11.645.879 \text{ TL}$

Yatak Başına Beklenen Karın Bulunması: Yatak başına kar 49 TL olarak aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Hedeflenen Kar = 11.645.879 TL

2011 sezonu için satışa hazır yatak sayısı = 261.832

Mayıs	=44.113
Haziran	=42.690
Temmuz	=44.113
Ağustos	=44.113
Eylül	=42.690
Ekim	=44.113

Doluluk oranı % 90* olduğundan $261.832 * 0,9 = 235.648$ yatak satışı tahmin edilmektedir. Bu durumda yatak başına beklenen kar = $11.645.879 / 235.648 \approx 49 \text{ TL}$

Hedef Maliyetin Tespiti: İşletmenin yatak başına hedef maliyeti ise 86 TL olarak aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Yatak satış fiyatı = 135 TL

Hedef maliyet = $135 - 49 = 86 \text{ TL}$

Beklenen kar marjı $\approx \% 36$

* İşletmenin 2010 yılı satışları incelendiğinde Mayıs, Haziran, Temmuz, Ağustos, Eylül ve Ekim ayları için ortalama % 90 yatak doluluk oranına ulaştığı görülmüştür.

4.5.2 Fiili Maliyetin Tespit Edilmesi

Fiili maliyete 6 aşamadan oluşan bir süreçte ulaşılmıştır. Bu süreçte öncelikle amortisman hariç giderler hesaplanmış, buna amortismanlar sonradan dahil edilmiştir.

Amortisman Hariç Giderlerin Tespiti: Amortisman hariç 2011 yılı toplam giderleri (TL) aşağıda gösterilmiştir.

2011 Yılı Aylık Giderleri

Mayıs	=2.238.535
Haziran	=2.152.646
Temmuz	=2.413.944
Ağustos	=2.590.000
Eylül	=2.397.967
Ekim	=2.101.599

Yatak Başına Düşen Amortisman Hariç Giderlerin Tespiti: Aşağıda otel işletmesinin 2011 yılı yatak başına düşen amortisman hariç giderlerine (TL) yer verilmiştir.

2011 Yılı Yatak Başına Aylık Gideler (amortismanlar hariç)

Mayıs	=60,17
Haziran	=52,57
Temmuz	=60,01
Ağustos	=58,93
Eylül	=63,65
Ekim	=59,43

Buna göre amortisman hariç ortalama yatak başına düşen gider toplamı 59 TL olarak şu şekilde bulunmuştur.

$$\text{Ortalama Yatak Başına Düşen Gider} = \frac{60,17+52,57+60,01+58,93+63,65+59,43}{6} \approx 59$$

Tesisin Piyasa Değerinin Tespiti: İşletme 2011 yılında Asliye Hukuk Mahkemesine sahip olduğu hazine arazisi üzerinde olan tesisin (otel kompleksi) değer tespitini yaptırmıştır.

Mahkeme tesisin piyasa değerini 50.485.000 Euro, $(50.485.000 \times 2,3068=)$ 116.458.798 TL olarak tespit etmiştir.

Yıllık Amortisman Tutarının Tespiti: İşletmenin yıllık amortisman tutarı 6.521.691 TL olarak tespit edilmiştir. Yıllık amortisman tutarı hesaplanırken, işletme yönetiminden alınan bilgilere göre genel olarak tesis değerinin % 20'sinin 5 yıl içinde itfa edileceği kalan % 80'inin ise 50 yıl içerisinde itfa edileceği tahmini yapılmıştır.

$$\begin{array}{l} \text{Faydalı Ömrü 50 Yıl Olan} \\ \text{Varlıklar İçin Amortisman Tutarı} \end{array} = \frac{116.458.798 * 0,80}{50} = 1.863.340 \text{ TL}$$

$$\begin{array}{l} \text{Faydalı Ömrü 5 Yıl Olan Varlıklar} \\ \text{İçin Amortisman Tutarı} \end{array} = \frac{116.458.798 * 0,20}{5} = 4.658.351 \text{ TL}$$

Yatak Başına Düşen Amortisman Tutarının Tespiti: Aynı dönemde yatak başına düşen amortisman toplamı ise aşağıdaki yol izlenerek 28 TL olarak bulunmuştur.

2011 yılında satışı gerçekleşmiş yatak sayısı = 235.648

$$\begin{array}{l} \text{Yatak Başına Düşen Amortisman} \\ \text{Tutarı} \end{array} = \frac{1.863.340 + 4.658.351}{235.648} \approx 28 \text{ TL}$$

Fiili Maliyet: Yatak başına düşen fiili maliyet ise 87 TL olarak gerçekleşmiştir.

Yatak başına düşen gider toplamı 59 TL

Yatak başına düşen amortisman toplamı 28 TL

Yatak başına düşen fiili maliyet= 59 + 28 = 87 TL

4.5.3 Hedef Maliyetleme Beklentisinin Gerçekleşmesi

Uygulama yapılan otelde 2011 dönemi için belirlenen kişi başı satış fiyatı 135 TL, hedef kar marjı 49 TL ve hedef maliyet ise 86 TL idi. Fiili maliyete bakıldığında ise 87 TL

olduğu görülmektedir. Buna göre işletme yatak başına beklentilerinin 1 TL üstünde bir gider ile karşılaşmıştır. Bu aşamadan sonra uygulamada yiyecek ve içecek maliyetlerinin etkin yönetimi üzerinde durularak 1 TL'lik fark için çözüm yolları araştırılacaktır.

4.6 Hizmet Fonksiyonların Tanımlanması

Sunulacak hizmetin sahip olacağı özellikler ve maliyet bileşenleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Tablo 4.1 Hizmet Fonksiyonları

F1	Sunulan Yiyecek-İçeceklerin Çeşitliliği
F2	Servis Kalitesi
F3	Lezzet ve Tat
F4	Temizlik ve Hijyen

4.7 Hizmet Fonksiyonlarının Göreceli Önem Derecelerinin Belirlenmesi

Sunulan hizmet fonksiyonlarının işletmemizde konaklayan müşteriler tarafından önem dereceleri belirlenmesi için ortalama 400 kişilik bir anket çalışması yapılmıştır. Farklı dillerdeki anketlere EK-1, EK-2, EK-3 ve EK-4'de yer verilmiştir. Ankete katılanlara ilişkin demografik bilgilere ise EK-5'de yer verilmiştir. Pazar araştırmasında sunulan yiyecek-içecek hizmeti ile ilgili belirlenen fonksiyonlar ve bu fonksiyonların maliyet bileşen gruplarına dağıtılması bu anketler yardımıyla yapılmıştır. Anket sonucunda müşterilerin hizmet fonksiyonlarına verdikleri önem dereceleri aşağıdaki şekilde dağıtılmıştır.

Tablo 4.2 Müşterilerin Fonksiyonlara Vermiş Oldukları Önem Dereceleri

		Ortalama (%)	Standart Sapma
F1	Sunulan Yiyecek-İçeceklerin Çeşitliliği	29,25	1,53411
F2	Servis Kalitesi	16,35	1,08597
F3	Lezzet ve Tat	30,50	1,15898
F4	Temizlik ve Hijyen	23,90	0,91008
	Toplam	100,00	

Müşterilerin fonksiyonlara vermiş oldukları önem dereceleri incelendiğinde lezzet ve tat fonksiyonu ile yiyecek-içecek çeşitliliği fonksiyonları ön plana çıkmaktadır. İşletme hizmet kalitesi gereği anketten çıkan bu önem derecelerini göz önünde bulundurup bu

doğrultuda hizmetlerini şekillendirmelidir.

4.8 Hizmet Maliyet Bileşenlerinin Belirlenmesi ve Giderlerin Dağıtımı

Maliyet bileşenleri belirlendikten sonra konaklama işletmesinde biriken giderlerin maliyet bileşenlerine dağıtılması işlemi yapılmaktadır. Maliyet tahminini yapmak amacıyla gider türlerinin gider yerlerine (maliyet bileşen gruplarına) dağıtımı yapılmıştır. Yapılan dağıtım neticesinde maliyet bileşenlerinde oluşan toplam maliyetler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 4.3 Konaklama İşletmesindeki Bir Aylık Maliyetlerin Hizmet Bileşenlerine Dağıtımı

Gider Yerleri Gider Türleri	Maliyet Toplamı (TL)	Yiyecek (TL)	İçecek (TL)
Malzeme Giderleri	1.057.530	650.150	407.380
Genel Giderler	62.809	47.462	15.347
Personel Giderleri	402.873	215.353	187.520
Enerji Gideri	69.595	50.920	18.675
Amortisman Gideri	39.430	25.455	13.975
Toplam	1.632.239	989.340	642.898
Oransal Dağılım	% 100	% 60,61	% 39,39

Yukarıdaki dağıtım yapıldıktan sonra maliyet bileşenlerinin yiyecek ve içecek hizmeti için toplam tutarları bulunmuştur. Hizmet bileşenlerinin toplam maliyet içindeki payı bu şekilde oransal olarak gösterilmiştir. Aşağıdaki tabloda ise o ay için yapılan toplam geceleme sayısı ve yukarıdaki oransal dağılım kullanılarak hizmet bileşenine göre kişi başı hedef maliyetler hesaplanmıştır.

Tablo 4.4 Hizmet Bileşenine Göre Kişi Başı Hedef Maliyet

	Yiyecek (TL)	İçecek (TL)	Toplam (TL)
Kişi Başı Hedef Maliyet	51,60 TL	34,40 TL	86 TL

4.9 Hizmet Bileşenleri Önem Derecelerinin Belirlenmesi

Sunulan hizmet fonksiyonlarının maliyet bileşenlerine dağıtımı anket yardımıyla müşteriye yaptırılmıştır. Yapılan dağıtıma göre ortaya çıkan sonuçlar aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 4.5 Müşteriler Tarafından Hizmet Bileşenlerinin Hizmet Fonksiyonlarına Dağıtımı

Fonksiyonlar Hizmet Bileşenleri	F1 (%)	F2 (%)	F3 (%)	F4 (%)
B1 Yiyecek	67,8	56,3	59,1	50,6
B2 İçecek	32,2	43,7	40,9	49,4
Toplam	100	100	100	100

Yaptığımız anket çalışmasında müşterimiz beklentilerini ortaya koyduktan sonra, beklentilerinin hangi maliyet bileşenlerinde ne kadar olması gerektiğini yüzdelik olarak dağıtmıştır. Müşterimizin vermiş olduğu cevaplara göre çeşitlilik beklentisi yiyecek hizmetinde baskın bir şekilde ön plana çıkmaktadır. Servis kalitesi beklentisi yiyecek hizmetinde daha ön plandadır. Lezzet ve tat beklentisi yiyecek hizmetinde daha ön plandadır. Son olarak ise temizlik ve hijyen beklentisi yaklaşık iki hizmette de aynı çıkmaktadır.

Müşteriler tarafından yapılan yukarıdaki dağıtımın ardından, fonksiyonlara atfedilen önemle yukarıda belirlenen yüzdelik dağılımların çarpılmasıyla hizmet maliyet bileşenlerine dağıtılması yapılmıştır.

Tablo 4.6 Hizmet Fonksiyonlarının Hizmet Bileşenlerine Dağıtımı

Fonksiyonlar Hizmet Bileşenleri	F1 (%)	F2 (%)	F3 (%)	F4 (%)	Toplam
B1 Yiyecek	19,83	9,21	18,03	12,09	59,16
B2 İçecek	9,42	7,14	12,47	11,81	40,84
Toplam	29,25	16,35	30,50	23,90	100,00

4.10 Hizmet Bileşenlerinin Hedef Maliyet Endeksinin Saptanması

Bu aşamada müşterilerin bir tatilden beklentileri, dağıttığı göreceli önem derecesiyle, hizmet bileşenlerinin toplam maliyet içindeki paylarının karşılaştırılması sonucunda hedef maliyet endeksine ulaşılmıştır.

$$\text{Hedef Maliyet Endeksi} = \frac{\text{Müşteri Önem Derecesi Yüzdesi}}{\text{Bileşenin Toplam Maliyet İçindeki Payı}}$$

Tablo 4.7 Hedef Maliyet Endeksinin Belirlenmesi

Hizmet Bileşenleri	Müşteri Önem Derecesi	Bileşenin Toplam Maliyet İçindeki Payı	Hedef Maliyet Endeksi (HME)
B1 Yiyecek	% 59,16	% 60,61	0,98
B2 İçecek	% 40,84	% 39,39	1,04
	% 100	% 100	

Hizmet bileşen hedef maliyetleme endeksi ideal değerinin 1 olması arzu edilmektedir. Hedef maliyet endeksinin 1'den küçük olması bileşenin pahalı, 1'den büyük olması ise bileşenin ucuz olduğunu ifade etmektedir. Buna göre hizmet bileşenlerinin hedef maliyetleme endeksine baktığımızda; B1 yani yiyecek bileşeninin pahalı olduğu, B2 içecek bileşen grubunun ucuz olduğunu söyleyebiliriz.

4.11 Hedef Maliyet Endeksinin Optimize Edilmesi

a) *Yiyecek Hizmeti*: Hizmet bileşenlerinden yiyecek hizmetine baktığımızda hedef maliyet endeksinin 0,98 olduğu görülmüştür. Buna göre sunulan hizmetin pahalı olduğu, maliyet azaltımına gidilmesi gerektiği tespit edilmiştir. Bu nedenle ankete dayanarak müşterilerin yiyecek hizmetinde dikkat ettiği hususlara bakıp maliyet azaltımı çalışmasında tavsiyelerde bulunabiliriz. Bu önem derecelerine ilişkin tabloya aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 4.8 Müşterilerin Yiyecek Hizmetinde Önemledikleri Unsurlar

	Yiyecek	Ortalama	Standart Sapma
1	Yiyeceklerin çeşitliliği	% 27,73	1,24868
2	Yiyecek tazeliği ve kalitesi	% 25,40	0,73292
3	Restaurant ve masaların temizliği	% 17,27	1,10139
4	Yiyeceklerin lezzeti	% 29,60	0,91313
	TOPLAM	% 100	

Müşterilerin yiyecek hizmetine ilişkin öncelikle lezzet ve çeşitliliği önemledikleri görülmektedir. İşletme olarak müşterinin verdiği önemin üzerinde aşırı değer yüklediğimiz hizmetlerimizde kısıntıya giderek maliyetlerimizi düşürebiliriz. Önerilerimizi sıralayacak olursak;

- Mümkün olan en yakın oranda misafir sayısında yemek miktarlarını ayarlamaya çalışılmalıdır. Çünkü büfeden artan bir yemeğin yarın tekrar değerlendirilmesi hem maliyetli hem de personel açısından zordur.
- Yiyecek yapımında kullanılan malzemelerin tedarikinde oldukça iyi bir maliyet analizi yapmak gerekir.
- Kalite ile maliyet arasındaki dengeyi bozmayacak şekilde hizmet çeşitliliğini sağlamak
- Menümüzde beyaz et ürünlerine daha fazla yer ayırıp kırmızı et tüketimini azaltmak. Böylelikle maliyet kontrolü daha iyi sağlanmış olur.
- Personel politikaları tekrar gözden geçirilebilir. Yani daha az sayıda personelden daha fazla verim almaya çalışmak.

b) *İçecek Hizmeti*: Hizmet bileşenleri arasında içecek hizmetinin hedef maliyet endeksi 1,04 bulunmuştur. Buna göre maliyeti ucuz olduğundan değer mühendisliği vasıtasıyla maliyetinin yükseltilmesine yani diğer bir deyişle fonksiyonun geliştirilmesi gereği ortaya çıkmıştır.

İşletme maliyet artırımını yaparken müşteri istek ve beklentilerini belirlemeye yönelik yapılan anket çalışmasında sunulan yiyecek ve içecek hizmetlerine verdiği önem derecelerine bakarak tavsiyede bulunulabilir. Bu önem derecelerine ilişkin tabloya aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 4.9 Müşterilerin İçecek Departmanında Önemledikleri Unsurlar

	İçecek	Ortalama	Standart Sapma
1	İçeceklerin çeşitliliği	% 29,16	1,30651
2	İçeceklerin kalitesi	% 24,99	0,53486
3	İçeceklerin tadı	% 28,53	0,96194
4	İçeceklerin sunumu	% 17,32	1,09963
	Toplam	% 100	

Anket sonucuna göre, müşterilerin içecek hizmetinde önem verdiği hususların başında çeşitlilik ve tat gelmektedir. Yapılacak maliyet artırım çalışmasında, içeceklerin çeşitliliği ve içeceklerin kalitesi artırılması tavsiye edilmektedir.

SONUÇ

Otel işletmelerinde müşteriler ürün ve hizmetlerin performansını daha önceki beklentileri ile kıyaslayarak memnuniyet kararına varırlar. Müşteriler bu beklentilerini ürün veya hizmet kullandıkça gerçek performans algıları ile kıyaslarlar. Otel işletmelerinde müşterilerin beklentileri ürün ve hizmet performansını aşar ise memnuniyetsizlik, müşteri beklentileri, tercih ve istekleri karşıladığı zaman ise memnuniyet ortaya çıkmaktadır. Müşteri memnuniyeti evrensel bir değer olmayı her müşteri aynı otel işletmesinden aynı memnuniyet elde edemez. Bu farklılığın temelinde yatan ve müşterilerin beklentilerinin etkileyen farklı geçmiş deneyim, gereksinim ve hedefleri hakkında çok net bir fikir elde etmek gerekmektedir

Günümüzde işletmeler hem ulusal hem de uluslararası alanda yoğun rekabet altında faaliyetlerini sürdürmektedir. Satış fiyatının rekabet nedeniyle arttırılamaması, işletme sahibinin de doğal olarak kar beklentisi, maliyetlerin yönetilmesini gündemin en önemli konularından biri haline getirmiştir. Bu bağlamda maliyetlerin önemli bir bölümünün üretim yapıldıktan sonra değiştirilemeyeceği gerçeği, maliyetleri gerçekleşmeden önce yönetme imkânı sağlayan maliyet yönetim yaklaşımlarını ortaya çıkarmıştır. Bunlardan birisi de hedef maliyetlemedir.

Hedef maliyetleme, bilişim ve ulaşım imkânlarının artması, her şey dâhil sisteminin yaygın hale gelmesi, yatak arzının talepten fazla olması, yüksek seviyedeki maliyetlere karşın kar oranının düşmesi sebebiyle konaklama işletmelerinde daha da önemli bir yaklaşım olarak görülmektedir. Çünkü işletmeler fiyat politikalarını tespit ederken tur operatörlerinin baskısı altında hareket etmektedirler.

Hedef maliyetlemenin önemini arttıran diğer neden ise konaklama sektöründe tüketici eğilimlerinin başında kalite arayışının gelmesidir. Sektörde ulusal ya da uluslararası piyasalarda rekabet gücünün oluşmasını sağlayan temel nedenlerden biri kaliteli hizmet üretimidir. Hatta hizmet kalitesinin çoğu zaman fiyattan daha fazla önem arz ettiği oteller bile bulunmaktadır.

Bu öneme binaen yürütülen çalışmada konaklama sektöründe faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir otel işletmesinde yiyecek-içecek maliyetlerinin etkin yönetimini sağlamak üzere hedef maliyetlemeden istifade edilerek bir uygulama yapılmıştır. Uygulamaya konu olan işletmede fiili maliyet hedef maliyetin 1 TL üstünde çıkmıştır. İşletmenin 2011 yılında

261.832 adet yatak satışı yaptığı düşünöldüğünde bu sapma 261.832 TL olumsuz bir farka sebebiyet vermektedir. Bu noktada hedef maliyette yaşanan küçük sapmaların bile ne kadar büyük sonuçlara sebep olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu sapmayı çözmek üzere yiyecek-içecek maliyetleri üzerinde durulmuştur. Bu nedenle müşteri istek ve beklentilerini tespit etmek amacıyla toplam 400 katılımcıya anket çalışması uygulanmış hedef maliyet endeksi hesaplanmış ve optimizasyon çalışması yapılmıştır. Yapılan bu uygulamadan elde edilen bulgular incelendiğinde yiyecek hizmetinin pahalı, içecek hizmetinin ise ucuz olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu doğrultuda otel işletmesinde yiyecek hizmetinde maliyet azaltımı çalışmaları, içecek hizmetinde değer mühendisliği vasıtasıyla maliyetinin yükseltilmesi çalışmaları tavsiye edilmiştir.

KAYNAKÇA

- Acar D., “İleri Maliyet Yönetimi Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi ,1998 :81-95.
- Acar D., ve Alkan H., “Mamul Maliyetlerinin Yönetiminde Etkin Bir Araç: Değer Mühendisliği” Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, C.8 2003 :59-77.
- Akçakaya M. ve Yücel N. “ Değişim Mühendisliği ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanabilirliği” Sayıştay Dergisi 2007
- Aksoylu S. Dursun Y., “Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme” Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:11, 2001,
- Aktaş R.,’ Sistem Yaklaşımı çerçevesinde Hedef Maliyet Yönetimi’ Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2003 Sayı:1)
- Alagöz A., Ceran Y., “ Stratejik Maliyet ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi “, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2006, Sayı : 15,61-72.
- Altınbay A., “Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması” Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Sayı:16 2006.
- Altınbay A., “Kaizen Maliyetleme Sistemi: Dinamik Bir Maliyetleme Yönetimi Sistemi” Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi Cilt:8 Sayı:1 2006, :103-121
- Ardıç K. Çevik O. Göktaş Ş.’ Kalite Fonksiyon Göçerimi GOP Üniversitesinde Bir Uygulama’ Akademik İncelemeler Cilt:3 Sayı:2, 2008 111-140
- Azaltun M. ve Kaya E.’’Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları’’Detay Yayıncılık,2010
- Beyazıtlı E. ve Koçsoy M., “Hedef Maliyetlemenin Türk İmalat İşletmelerinde (İSO500) Uygulanma Düzeyi ve Uygulanabilirliğinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma1”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:42, 2009.
- Bilginoğlu F., “İşletme Yönetiminde Yeni Bir Kavram: Maliyet Yönetimi”, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü Dergisi, Sayı: 19, 3-5, (1995).
- Büyükşalvarcı A., “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankalarda Bir Uygulama”, Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi sayı:10, 2006
- Can A., Hedef Maliyetleme Kuram ve Uygulama, 2004, Sakarya Kitapevi.
- Cooper R ve R. Slagmulder, “Factors Influencing The Target Costing Process”, http://www.feb.ugent.be/nl/Ondz/wp/Papers/wp_97_30.pdf, 1997, Erişim: 12.12.2012.

- Cooper R., Slagmulder R., Target Costing and Value Engineering, Productivity Press, Porand, Oregon, 1997.
- Cooper. R. ve W. Bruce Chew, “Control Tomorrow’s Cost Through Today’s Desings”, Harvard Business Review, V: 74, No:1, 1996.
- Coşkun A., “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, Akademik Araştırmalar Dergisi, Sayı:15, 2003: 25-34.
- Çabuk Y. ‘Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme’ Bartın Orman Fakültesi Dergisi, Cilt:5 sayı:5, 2003
- Çakıcı C. ve diğerleri ‘‘Otel İşletmeciliği’’ Detay yayıncılık ,2002
- Çetin A., Atmaca M.,”Hedef ve Standart Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması Olarak İncelenmesi” Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt XXVI Sayı 1, 2009 :313-329.
- Çetin C., ‘ Toplam Kalite Yönetimi’ Beta Yayınları, 2010..
- Demir V. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl: 8 Sayı:26 Ekim, 2008
- De Brujin, Hans, Ruben V. De Joode ve Haiko V. Der Voort (2004), “Potentials and Risks Of Benchmarking”, Journal Of Environmental Assessment Policy And Management, Vol. 6, No. 3, pp. 289–309.
- Ellram, L.M. (1999), “The Implementation Of Target Costing in The United States: Theory Versus Practice”, Journal Of Supply Chain Management, Vol. 42.
- Ertaş F. C. “Yeni ve Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yöntemi.” Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, 12(1–2) 1998 :181–196
- Erdem B., “İşletmelerde Yeni Bir Yönetim Yaklaşımı: Kıyaslama (Benchmarking) (Yazınsal Bir İnceleme)”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2006
- Karabulut T., “Türkiye’nin En Büyük Sanayi Kuruluşlarının Kıyaslama Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl:8 Sayı:15 2009 :1-16.
- Karcıoğlu, R., Stratejik Maliyet Yönetimi, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2000.
- Kaya G.A. ’ Hedef Maliyetleme’ Fırat Üniversitesi sosyal Bilimler Dergisi cilt:20 Sayı:1, 2010, 313-332
- Kaygusuz S., “İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Bütçeleme”, Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:20 Sayı:1, 2003:129-158.
- Kırdaş E. ve diğerleri ‘‘Konaklam Muhasebesi’’ Lisans Yayıncılık,2011
- Koçsoy M., ve Gürdal K., “Türk İmalat İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Uygulamalarından Elde Edilen Faydalar ve Hedef Maliyetlemenin Başarısını Etkileyen Faktörler”, Muhasebe ve Vergi uygulamaları Dergisi, Cilt:1 sayı:2 Eylül 2008: 75-104.

- Koroğlu, Ç., 2012, Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama, T.C.Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Kutay N., ve Akkaya C., “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Cilt:15 Sayı:2, 2000: 1-15.
- Modarress B., A. Ansari ve D. L. Lockwood, “Kaizen Costing for lean Manufacturing: A Case Study”, International Journal Of Production Research, Vol. 43, No. 9, 1 May 2005, 1751–1760.
- McKew, H. (1996), “Value Engineering: ParadigmmorParadox?”, EngineeredSystems, Mar1996, Vol.13, Issue 3, p.10.
- Monden Y., .Hamada K., Journal Of Management Accounting Research 1991 S:16-34.
- Okutmuş E., Hedef Maliyetleme İle Konaklama İşletmeleri Arasındaki İlişki Görüşmesi, 2013
- Öğüt A., İraz R., ve Zerenler M., “ Değer Mühendisliği Uygulamalarının fonksiyonel Etkinlik Açısından İşletmelerin Soyut ve Somut Varlıklarına Yönelik Olası Etkileri” Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi ,2005 :51-68.
- Öndeş T., Ardıç M., Öztürk A, Kayacan B., 11. Ulusal Karadeniz Ormancılık Kongresi, 20-22 Mayıs 2010 Cilt: I Sayfa: 247-258.
- Örnek A., “Bir Yönetim Tekniği Olarak Değer Mühendisliği” Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C:5 Sayı:2 ,2003 :213-230.
- Pira A. ve Kocabaş F. “Örgütsel İletişim Açısından Değişim Mühendisliği” Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2003: sayı:1 :87-102
- Pınar, İ. (2008), “Türk İşletmelerinde İleri İmalat Teknolojileri Uygulamalar Üzerine Bir Araştırma”, Yönetim, Yıl:19, Sayı:61
- Ratray C.J., Lord B.R., Shanahan, Y.P., “Target Costing in New Zealand Manufacturing Firms”, Pacific Accounting Review, Vol. 19 , 2007, 68-89.
- Savaş O., “Tam Zamanında Üretim Ortamlarının Gerektirdiği Maliyet Muhasebesinin Temel Nitelikleri”, Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, 2003, Sayı 20: 201-215.
- Souissi M., ve Ito K., “Integrating Target Costing and the Balanced Scorecard” The Journal of Corporate Accounting and Finance , 2004: 57-63.
- Swenson D., Best Practise in Target Costing Management Accounting Quarterly, Vol:4, 2003, pp.
- Sirinigidi, S.R. (2000), Enterprice Resource Planing in ReengineeringBussiness, Business Process Management Journal

- Saraç O., 2005, Benchmarking ve Stratejik Yönetim, Sayıştay, Sayıştay Dergileri, Sayı : 56, Benchmarking ve Stratejik Yönetim Sayı : 56
- Şakrak M., Maliyet Yönetimi- Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Yasa Yayınları, Ankara, 1997.
- Topaloğlu C., ve Kaya U., “Benchmarking (Kıyaslama) Turizm İşletmeleri Açısından Kuramsal Bir Değerlendirme” Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Bahar 2008, Cilt:4, Yıl:4, Sayı:1, 4:23-50.
- Toraman, A., 2010, Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Maliyet Hesaplaması: SDÜ Araştırma Uygulama Hastanesi Uygulaması, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, s.29.
- Türk Z., “Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme”, Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi Cilt:14, Sayı:I, Yıl:1999, 199-214.
- Ülker Y., ve İskender H.,”Doğru maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deere Örneği”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 2007 :189-217
- Yalçın S.,”Ürün Tasarım ve Ürün Hayat Seyrinde Maliyetlerin Stratejik Yönetimi” Dumlupınar Üniversitesi SBE Dergisi. 2009 Ağustos Sayı:23 289-301.
- Yazıcı, T. (2007). Teknolojik Gelişmeler ve Maliyet Sistemleri,(Yaklaşımları) İlişkileri, Marmara Üniversitesi. İstanbul: Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı. Muhasebe Finansman Bilim Dalı.
- Yılmaz R., ve Baral G., “İşletme Karlılığını Artırmada Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme” 1.Uluslararası 5. Ulusal Meslek Yüksekokulları Sempozyumu Konya Mayıs 2009: 1-9.
- Yükçü S., “Yeni Bir Fiyatlandırma Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme” Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 1999 Cilt:1, Sayı:3, S:1-10.
- Yükçü S., ve Gönen S., “Tedarik Zinciri Yönetimi ile Hedef Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği” Muhasebe ve Finansman Dergisi Sayı:40, 2008.
- Yükçü, S., “Maliyet Düşürmede Sistemik Yaklaşımlar”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ekim, 2000: 23-42.

İnternet Kaynakları

http://www.deu.edu.tr/userweb/k.yaralioglu/dosyalar/deg_muh.doc

<http://www.baktabul.net/muhendislik-bilimleri/187393-degisim-muhendisligi-degisim-muhendisligi-nedir-degisim-muhendisligi-hakkinda.html>

<http://www.alomaliye.com/2013/gokhan-korhan-faaliyet-tabanlı-maliyetleme.htm>.

Öndaş, A., “Maliyet Yönetiminde Rasyonel Bir Anlayış : Hedef Maliyetleme (Target Costing)”,<http://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=%22archive.>

[ismmmo.org.tr%2Fdocs%2Fmalicozum%22%20alpondas&source=web&cd=2&cad=rja&sqi=2&ved=0CDoQFjAB&url=http%3A%2F%2Farchive.ismmmo.org.tr%2Fdocs%2Fmalicozum%2F65MaliCozum%2F2165%2520ALPONDAS.doc&ei=PMHIUP73C4e0tAa8sICwAg&usg=AFQjCNE9WJxsshQUvnbOE8wo9XVoV9uyrA](http://www.ismmmo.org.tr%2Fdocs%2Fmalicozum%22%20alpondas&source=web&cd=2&cad=rja&sqi=2&ved=0CDoQFjAB&url=http%3A%2F%2Farchive.ismmmo.org.tr%2Fdocs%2Fmalicozum%2F65MaliCozum%2F2165%2520ALPONDAS.doc&ei=PMHIUP73C4e0tAa8sICwAg&usg=AFQjCNE9WJxsshQUvnbOE8wo9XVoV9uyrA), erişim: 12.12.2012.

Wixson, J.R.(2007), “Function Analysis anddecomposistion Using Function Analysis Tecnique”, <http://www.srv.net/wix7paper.htm>

Ertaş, F. C., “İşletmelerde Maliyet Düşürme Yaklaşımı: Kaizen (Sürekli İyileştirmeye Yönelik) Maliyetleme Yöntemi”, <http://e-dergi.atauni.edu.tr/index.php/IIBD/article/viewFile/3471/3300>, erişim: 12.12.2012.

Yararlanılan Tezler

Acar, F. (2005). Hedef Maliyetleme Yönteminin Yönetim Kararlarındaki Rolü ve Mamul Geliştirme Aşamasında Uygulanması. Bursa: Uludağ Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı. Muhasebe – Finansman Bilim Dalı.

Akkaya F. A.’Hedef Maliyet Yönetiminin konaklama İşletmelerinde Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi ve Bir Turizm İşletmesinde Uygulama” Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, 2010

Alkan H., “Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği” Doktora Tezi, 2003.

Alpkan, S. Turizm İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği, T.C. Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Karabük, 2012

Altunay A.,”Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulanması” Yüksek Lisans Tezi, 2007.

Atmaca M. “ Hedef Maliyetlemenin Stratejik Maliyet Yönetiminde Bir Araç Olarak Kullanılması ve Bir Uygulama” Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2005

Bozkurt,R.,Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Beş Yıldızlı Bir Otel İşletmesinde Örnek Uygulaması, T.C Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2010

- Caner, S., 2011, Ürün Yaşam Seyri Maliyetlemesinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Temelinde Bir Örnek İşletme Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, T.C.Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,
- Erdoğan Z., Haşit G., Taşer A. “Tam Zamanlı Üretim Sisteminin Kütahya İlinde Seramik Üretimi Yapan Kobiler’de Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Sayı:16 aralık 2006, 191-212.
- İrdem A.’ Konaklama işletmeleri İçin Bir Maliyetleme Modeli Önerisi’ Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, 2010
- İzbudak Z. “Pazara Yönelik Stratejik Maliyetleme Yöntemleri ve Hedef Maliyetleme Üzerine Bir Uygulama” Yüksek Lisans Tezi Kocaeli 2005:
- Kabaklı, S. (2007). Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Gelişmeler. Kahramanmaraş: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Kalkancı N. “Hedef Maliyetleme Sisteminde Bütçe Yaklaşımı, Yöneticilerin Eğitimi ve Bir İşletmede Uygulama” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2008
- Karcıoğlu, 2009, Stratejik Bir Yönetim Aracı Olarak Faaliyete Dayalı Maliyetleme İle Ekonomik Katma Değer Sistemlerinin Birlikte Kullanılmasına İlişkin Bir Uygulama, Doktora Tezi
- Nubin S., (2006), Hizmet İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği, Marmara Üniversitesi Sosyal bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Öğünç, H. (2010), Hedef Maliyetleme Sisteminin Mermer Sektöründe Uygulanması, T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- Şenol, H. “ Konaklama İşletmelerinde Herşey Dâhil Sisteminin Hedef Maliyetleme Bağlamında Analizi” Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2011
- Yalçın S., (2005), “Müşteri Odaklı Yeni Ürün Geliştirme Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Kalite Fonksiyon Yayılımının Mobilya Sektörü Üzerinde Uygulanabilirliğinin Analizi”, Dumlupınar Üniversitesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi

EKLER

EK 1 - TÜRKÇE ANKET FORMU

Yiyecek ve içecek departmanı tarafından sunacağımız hizmetlere ne derece önem verdiğinizi belirlemek amacıyla aşağıdaki derecelendirme sorularına ayırdığınız/ayıracağınız vakit için teşekkür ederiz.

Cinsiyet () Bay () Bayan

Milliyetiniz () Alman () Rus () Türk () Diğer

Yaş () 18-25 () 26- 35 () 36- 45 () 46- 55 () 56- 65 () 66 ve üstü

Medeni Durumunuz () Evli () Bekâr

Eğitim Durumunuz () İlköğretim () Lise () Üniversite

Gelir Durumunuz () 1.000 Euro ve altı () 1001– 1500 () 1501- 2000 () 2001ve üzeri

Yiyecek ve içecek departmanının sunacağı hizmetlere vereceğiniz önem derecesine göre sıralayınız.(1'den 5'e kadar sıralayınız.)

	Sunulacak hizmetler	Lütfen Önem Derecesine göre sıralayınız. (1 Daha Az Önemli..... 4 En Önemli)
1	Sunulan Yiyecek- İçeceklerin Çeşitliliği	
2	Servis Kalitesi	
3	Lezzet ve Tat	
4	Temizlik ve Hijyen	

Yiyecek ve içecek departmanı tarafından sunulacak hizmet fonksiyonlarından hangilerine ne derece önem verirsiniz?

	Yiyecek	Lütfen Önem Derecesine göre sıralayınız. (1 Daha Az önemli..... 4 En Önemli)
1	Yiyeceklerin çeşitliliği	
2	Yiyecek tazeliği ve kalitesi	
3	Restaurant ve masaların temizliği	
4	Yiyeceklerin lezzeti	

	İçecek	Lütfen Önem Derecesine göre sıralayınız. (1 Daha Az önemli..... 4 En Önemli)
1	İçeceklerin çeşitliliği	
2	İçeceklerin kalitesi	
3	İçeceklerin tadı	
4	İçeceklerin sunumu	

Hizmet fonksiyonlarının yiyecek içecek departmanlarında ne kadar olması gerektiğini yüzde olarak belirtiniz.

(Toplam %100 olacak şekilde puanlayınız.)

	Yiyecek (%)	İçecek (%)	Toplam
Sunulan Yiyecek- İçeceklerin Çeşitliliği			% 100
Servis Kalitesi			% 100
Lezzet ve Tat			% 100
Temizlik ve Hijyen			% 100
Toplam			% 100

ЕК 2 - RUSÇA ANKET FORMU

Пищевые продукты и напитки отдел предложит все знаем, что для того, чтобы определить степень услуг ответил на вопросы следующие рейтинги / Спасибо за время, которое вы тратите

Пол мужской женский

Национальность Немец Русский Турок Другое

Возраст 18-25 26 - 35 36 - 45 46 – 55 56 до 65 66 и выше

Семейное положение замужем-женатый холостой-холостая

Уровень образования первичный средней школы колледжа

Доход Статус 1000 евро и под 1001-1500 1501-2000 2001 и выше

Пищевые продукты и напитки отдел даст предлагаем услуги в порядке тяжести. (Оцените от 1 до 5.)

	предоставляемых услуг	Услуги, предоставляемые в зависимости от тяжести вашего ранга. (1 менее важные..... 4 наиболее важные.)
1	спектр предлагаемых услуг (продуктов питания и напитков)	
2	быстрое обслуживание и хорошее качество обслуживания	
3	вкус	
4	чистота и гигиена	

Какую из функций, предлагаемых отдела обслуживания продуктов питания и напитков, в какой степени вы ищете?

	еды	Оцените в порядке тяжести. (1 менее важные4 наиболее важные)
1	разновидность продуктов	
2	свежести пищевых продуктов и качества	
3	ресторан и очистка столов	
4	ароматы еды	

	напитки	Оцените в порядке тяжести. (1 менее важные 4 наиболее важные)
1	разновидность напитка	
2	качество напитка	
3	вкус напитка	
4	презентации напитка	

Сервисные функции как процент от продуктов питания и напитков департаментов указать, сколько должно быть. (Оцените всего на 100%)

	питание (%)	напиток (%)	общий
спектр предлагаемых услуг (продуктов питания и напитков)			% 100
быстрое обслуживание и хорошее качество обслуживания			% 100
вкус			% 100
чистота и гигиена			% 100
общий			% 100

EK 3 - İNGİLİZCE ANKET FORMU

We are grateful for your time that you (will) spend for the following questions that measure how much importance you give to the service presented by the "Food and Beverage" department.

Gender Male Female

Nationality German Russian Turkish Other

Age 18-25 26- 35 36- 45 46- 55 56- 65 66 and over

Marital Status married single

Education primary graduate high school graduate university

Monthly income 1.000 Euro and less 1001– 1500 1501- 2000 2001 and over

Please put the items in the order according to how much importance you give them and number them from the least important (1) to the most important (5).

	The Service	Please put them in the order of importance. (1 the least important..... 4 the most important)
1	The diversity of the service (Food and bevarage)	
2	The speed and quality of the service	
3	Taste	
4	Hygiene	

How much importance do you give to which of these service functions presented by Food and Beverage departmant?

	FOOD	Please put them in the order of importance. (1= the least important.....4= the most important)
1	The diversity of the food	
2	The freshness and the quality of the food	
3	The cleanness of the restaurant and the tables	
4	The taste of the food	

	BEVERAGE	Please put them in the order of importance. (1= the least important..... 4= the most important)
1	The diversity of the beverage	
2	The quality of the beverage	
3	The taste of the beverage	
4	The presentation of the beverage	

Please remark how much service functions should be within the department of Food and Beverage as percentage.

(Please give them points as the total will be 100 pts)

	Food (%)	Beverage (%)	Total
The diversity of the service (Food and bevarage)			% 100
The speed and quality of the service			% 100
Taste			% 100
Hygiene			% 100
Total			% 100

EK4 - ALMANCA ANKET FORMU

Wir sind dankbar für die Zeit, die Sie wird für die folgenden Fragen, wie viel Bedeutung man in den Dienst von der " Lebensmittel und Getränke " Abteilung präsentierte geben messen zu verbringen.

Geschlecht Mann Frau

Nationalitaet Deutschland Russland England Türkei Andere

Alter 18-25 26- 35 36- 45 46- 55 56- 65 66 und alter

Familienstand Verheiratet Verheiratet

Schulabschlussbildung Grundschule Secondar Stufe Universitaet, Hochschule

Einkommen 1.000 Euro und weniger 1001–1500 1501-2000 2001 und mehr

Wieviel Bedeutung messen Sie dem von dieser Service-Funktionen durch Lebensmittel und Getränke vorgestellt departmant geben? (4 Artikeln) (1-wenig wichtiger 4wichtigste)

	Dienste die angeboten werden	Bitte geben Sie die Wichtigkeitsstufe an. (4 Artikeln) (1-wenig wichtiger 4wichtigste)
1	Die Vielfaeltigkeit der Speisen und Getraenke	
2	Die Schnelligkeit und Qualitaet der angebotenen Dienste	
3	Geschmack	
4	Sauberkeit und Hygjene	

Wieviel Bedeutung messen Sie dem von dieser Service-Funktionen durch Lebensmittel und Getränke vorgestellt departmant geben?

	Speise	Bitte Rang in der Reihenfolge der Schwere. (1 weniger wichtig..... 4 wichtigste)
1	Die Vielfaeltigkeit der Speisen	
2	Die Frische und Qualitaet der Speisen	
3	Die Sauberkeit des Restaurants und Tische	
4	Wohlgeschmack der Speisen	

	Getraenke	Bitte Rang in der Reihenfolge der Schwere. (1 weniger wichtig..... 4 wichtigste)
1	Die Vielfaeltigkeit der Getraenke	
2	Die Qualitaet der Getraenke	
3	Der Geschmack der Getraenke	
4	Die Präsentation des Getränks	

Bitte beachten Sie, wie viel Service-Funktionen sollte innerhalb der Abteilung für Lebensmittel und Getränke als Prozentsatz sein. (Bitte geben ihnen Punkte wie die gesamte 100 sein wird)

	Speise (%)	Getraenke (%)	insgesamt
Die Vielfaeltigkeit der Speisen und Getraenke			% 100
Die Schnelligkeit und Qualitaet der angebotenen Dienste			% 100
Geschmack			% 100
Sauberkeit und Hygjene			% 100
Insgesamt			% 100

EK5 - ANKETE KATILANLARIN DEMOGRAFİK BİLGİLERİ

Milliyet Bilgileri

Milliyet	Frekans	% Yüzde
Alman	117	29,5
Rus	159	40,1
Türk	85	21,4
Diğer	35	8,8

Cinsiyet Bilgileri

Cinsiyet	Frekans	%
Bay	197	49,6
Bayan	199	50,4

Gelir Durumu Bilgileri

Gelir Durumu	Frekans	%
1000 ve altı	59	14,4
1001-1500	106	26,7
1501-2000	119	30,0
2000 ve üstü	112	28,2

Yaş Grubu

Yaş	Frekans	%
18-25	44	11,1
26-35	104	26,2
36-45	113	28,5
45-55	67	16,9
56-65	44	11,1
66 ve üstü	24	6

Medeni Durumu

Medeni Durum	Frekans	%
Evli	262	66,5
Bekâr	133	33,5

Eğitim Durumu

Eğitim	Frekans	%
İlkokul	57	14,4
Lise	165	41,6
Üniversite	174	43,8

ÖZGEÇMİŞ

- Adı Soyadı** : Selman Başaran
- Doğum Tarihi ve Yeri** : 01.02.1983, Derik/Mardin
- Medeni Durumu** : Evli
- Öğrenim Durumu**
- Mezun Olduğu Lise** : Kuşadası Turizm Otelcilik Lisesi, Kuşadası/Aydın, 2001
- Lisans Diploması** : Akdeniz Üniversitesi, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik
Yüksekokulu, Konaklama İşletmeciliği Bölümü, Antalya, 2008
- Yüksek Lisans Diploması** : Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm
İşletmeciliği ve Otelcilik Ana Bilim Dalı, Antalya, 2014
- Tez Konusu** : Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet
Etkinliğinin Hedef Maliyet Yöntemiyle Sağlanması: Alanya
Bölgesinde Bir Uygulama
- Yabancı Diller** : İngilizce (İyi), Fransızca (İyi)
- E-Posta** : selman632@mynet.com